

GR_GERICHTE A 2017 5 vom 31. August 2017

GR Gerichte, 2017-08-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2017_5

FR: GR_GERICHTE A 2017 5 du 31 août 2017

IT: GR_GERICHTE A 2017 5 del 31 agosto 2017

Regeste

Einkommenssteuern 2014 (Bund, Kanton, Gemeinde) | Einkommenssteuer

Erwägungen

E. 4

Mit Veranlagungsverfügungen vom 28. April 2014 betreffend die Steuerperiode 2011 wurden lediglich derjenige Teil der Renten, welcher von der SVA nicht zurückverlangt wurde (Monate Juni, Juli und August 2011, ausmachend Fr. 12'882.--), sowie die in der Zwischenzeit verfüzten ordentlichen Waisenrenten in der Höhe von Fr. 29'592.-- besteuert. Hingegen wurde auf die Besteuerung des zur Rückzahlung verfüzten Teils der Renten (Monate Januar bis Mai 2011) verzichtet. Zudem wurde auch die Nachzahlung der Waisenrente vom 1. Februar 2007 bis 31. Dezember 2010 in der Höhe von Fr. 112'134.-- zum Satz eines Jahres (ausmachend

- 3 - Fr. 28'630.--) besteuert. Auch diese Steuerveranlagungen erwachsen unangefochten in Rechtskraft.

E. 5

Mit Veranlagungsverfügungen vom 29. April 2014 betreffend die Steuerperiode 2012 wurde die Rückforderung der in den Steuerperioden 2008 und 2009 veranlagten Renten in der Höhe von insgesamt Fr. 96'304.-- zum Steuersatz von Fr. 48'152.-- zum Abzug zugelassen. Die Veranlagungsverfügungen erwachsen ebenfalls unangefochten in Rechtskraft.

E. 6

Am 18. September 2014 erliess die SVA gegenüber A._____ zwei Verfügungen betreffend Rentenleistungen der AHV. Darin wurde eine Neuberechnung der Waisenrenten für den Zeitraum vom 1. Februar 2009 bis 30. September 2014 vorgenommen. Diese Neuberechnung führte zu einer Differenznachzahlung zugunsten von A._____ von total Fr. 97'967.-- (Fr. 86'460.-- inkl. Verzugszinsen von Fr. 11'507.--), welche von der SVA aber nicht ausbezahlt, sondern mit der noch ausstehenden Schuld resultierend aus der Rückforderungsverfügung vom 16. November 2012 verrechnet wurde.

E. 7

In den Veranlagungsverfügungen vom 6. Dezember 2016 betreffend die Steuerperiode 2014 wurde die im Jahr 2014 ordentlich ausbezahlte Waisenrente und die für das Jahr 2014 erfolgte Nachzahlung in der Höhe von gesamthaft Fr. 44'956.-- ordentlich besteuert. Die für den Zeitraum vom 1. Februar 2009 bis 31. Dezember 2013 erfolgte Nachzahlung der Waisenrente in der Höhe von Fr. 89'333.-- wurde zum Steuersatz von Fr. 18'169.-- (59 Monate

zum Satz von 12 Monaten) besteuert.

E. 8

Gegen diese Veranlagungsverfügungen vom 6. Dezember 2016 betreffend die Steuerperiode 2014 erhoben die Eheleute A._____ und B._____ am 20. Dezember 2016 Einsprache. Sie beantragten, die Differenznachzahlung der Waisenrente nur beim steuerbaren Einkommen zu erfassen

- 4 - und die beim satzbestimmenden Einkommen eingesetzten Fr. 18'169.-- zu streichen. Die Besteuerung habe entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu erfolgen und die Nachzahlungen seien periodenfremd. Zudem sei die Aufrechnung der individuellen Prämienverbilligung (IPV) zu streichen.

E. 9

Mit Einspracheentscheiden vom 4. Januar 2017 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 einerseits sowie betreffend direkte Bundessteuer 2014 andererseits wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen. Die Aufrechnung der IPV wurde gestrichen, weil diese bereits im Steuernachweis der Krankenkasse enthalten sei. Bezüglich der Besteuerung der Nachzahlung der Waisenrente hielt die kantonale Steuerverwaltung daran fest, dass diese auch satzbestimmend zu besteuern sei.

E. 10

Dagegen erhoben die Eheleute A._____ und B._____ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 3. Februar 2017 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit folgenden Anträgen: "a) Die Einsprache-Entscheidung vom 4. Januar 2017 seien aufzuheben. b) Die Berichtigung der Steuerfaktoren sei gestützt auf die nachfolgenden Ausführungen vorzunehmen. c) Alles unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Staates." Begründend führten die Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, dass das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt sei. In den Veranlagungsverfügungen der Steuerperiode 2012 sei die IV-Rückzahlung für die Jahre 2008 und 2009 steuerlich berücksichtigt worden, zum Satz eines Jahres. Dieses Vorgehen führe zu einer Überbesteuerung. Sachrichtig wäre eine Revision der vorherigen Steuerperioden gewesen. Das Jahr 2012 sei jedoch rechtskräftig veranlagt und nicht Bestandteil des vorliegenden Verfahrens. Durch die steuerliche Erfassung der am 18. September 2014 von der SVA verfügten Differenznachzahlung

- 5 - in der Steuerperiode 2014 werde die Überbesteuerung der Leistungen der SVA noch akzentuiert. Das Trennen von Leistungen für das Jahr 2014 (mit voller Berücksichtigung für die Satzbestimmung) und Nachzahlungen der Jahre 2009 bis 2013 führe zu einer unsachgemässen Erhöhung des anwendbaren Steuersatzes. Es würden bereits versteuerte gleichartige Beiträge aus früheren Jahren teilweise satzbestimmend berücksichtigt. Im Umfang der im Jahr 2012 nicht steuerlich abzugsfähigen Rückzahlungsbeiträge handle es sich bei der erneuten Auszahlung im Jahr 2014 wirtschaftlich gesehen um eine reine Vermögensumschichtung. Die Nachzahlungen, welche bei der Rückforderung in der Veranlagung der Steuerperiode 2012 nicht vollumfänglich hätten berücksichtigt werden können, müssten auch bei der erneuten Auszahlung steuerneutral sein. Entsprechend seien die laufenden Renten für das Jahr 2014 mit Fr. 44'956.-- (steuerbar und satzbestimmend) zu veranlagern, während die Zahlung der Renten aus den Jahren 2009 bis 2013 bei der direkten Bundessteuer mit Fr. 57'824.-- zum Steuersatz von Fr. 11'761.-- bzw. bei der Kantonssteuer

mit Fr. 31'436.-- zum Steuersatz von Fr. 6'394.-- zu veranlagten seien, woraus bei der direkten Bundessteuer ein gerundetes Gesamteinkommen von Fr. 152'300.-- zum Steuersatz von Fr. 106'300.-- bzw. bei der Kantons- und Gemeindesteuer ein Gesamteinkommen von Fr. 105'700.-- zum Steuersatz von Fr. 80'600.-- resultiere.

E. 11

Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend Beschwerdeführerin) schloss in ihrer Vernehmlassung vom 20. März 2017 auf Abweisung der Beschwerde. Die Veranlagung der Steuerperiode 2012 sei korrekt erfolgt. Die zur Rückerstattung verfügbaren Renten der Jahre 2008 und 2009, welche in den Steuerperioden 2008 und 2009 rechtskräftig veranlagt worden seien, seien in der Höhe von Fr. 96'304.-- zum Steuersatz von Fr. 48'152.-- zum Abzug zugelassen worden. Selbst unter Berücksichtigung des erwähnten Rückzahlungsbetrags habe in der Steuerperiode 2012 ein Reineinkommen von Fr. 34'932.-- beim Kanton bzw.

- 6 - Fr. 42'520.-- beim Bund resultiert. Die beschwerdeführerische Rüge betreffend nicht vollständiger Berücksichtigung der Rückzahlung im Jahr 2012 sei somit unbegründet. Zudem gebe es keinen Anspruch auf vollständige Berücksichtigung von Sozialabzügen. Die Tatsache, dass vorliegend eine Verrechnung mit noch ausstehenden Rückzahlungsschulden erfolgt sei, ändere nichts daran, dass die Beschwerdeführer aus steuerlicher Sicht per 18. September 2014 einen Anspruch auf die Differenznachzahlung von Waisenrenten erworben hätten, weshalb die Nachzahlungen steuerlich voll hätten erfasst werden müssen. Die im Jahr 2014 ordentlich ausbezahlte Waisenrente und die für das Jahr 2014 erfolgte Nachzahlung seien in der Steuerperiode 2014 zu Recht ordentlich besteuert worden. Die für den Zeitraum vom 1. Februar 2009 bis 31. Dezember 2013 erfolgte Nachzahlung der Waisenrenten sei zum Rentensatz besteuert worden. Damit sei dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen worden. Wären die Renten jedes Jahr ordentlich geflossen, hätte die Steuerbelastung Fr. 32'362.-- betragen; veranlagt worden sei ein Steuerbetrag von Fr. 32'478.--.

E. 12

Am 30. März 2017 hielten die Beschwerdeführer replicando an ihren Anträgen fest. Das ins Leere Fallen von Sozialabzügen verletze das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Sozialabzüge seien dazu da, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Personen in individuellen Situationen Rechnung zu tragen. Natürlich gebe es Konstellationen, in welchen Steuerpflichtige nicht alle Sozialabzüge geltend machen könnten. Vorliegend sei aber das geltend machen der Sozialabzüge durch die Verschiebung von Zahlungen und Rückzahlungen über verschiedene Steuerperioden verunmöglicht worden. Ein korrekter Vergleich entstehe nur dann, wenn die Ausschöpfung der Sozialabzüge berücksichtigt werde. Die Ausschöpfung der Sozialabzüge wäre in vollem Umfang möglich gewesen, wenn in jeder Steuerperiode die korrekten

- 7 - Zahlungen geflossen und zusammen mit den Abzügen steuerlich berücksichtigt worden wären.

E. 13

In einer weiteren Stellungnahme vom 22. Mai 2017 hielten die Beschwerdeführer an ihren Anträgen fest und vertieften ihre Argumentation.

E. 14

Die Beschwerdegegnerin verzichtete am 6. Juni 2017 auf die Einreichung einer Duplik. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften und in den angefochtenen Einspracheentscheiden vom 4. Januar 2017 sowie auf die eingereichten Beweismittel wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. a) Anfechtungsobjekte des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bilden die Einspracheentscheide vom 4. Januar 2017 betreffend Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2014, mit welchen die Beschwerdegegnerin die Einsprache der heutigen Beschwerdeführer vom 20. Dezember 2016 in Bezug auf die Aufrechnung der IPV gutgeheissen, bezüglich der vorliegend strittigen Besteuerung der Nachzahlung der Waisenrente aber abgewiesen hat. Solche Entscheide können gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) i.V.m. Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.00) bzw. Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden angefoch-

- 8 - ten werden. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; BR 370.100), wonach das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Dienststellen der kantonalen Verwaltung und von unselbständigen Anstalten des kantonalen Rechts beurteilt, soweit das kantonale Recht den direkten Weiterzug vorsieht, was hier – wie gesehen (vgl. Art. 139 Abs. 1 StG) – der Fall ist. Demzufolge fällt die Beurteilung der vorliegenden Streitsache in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden. Die Beschwerdeführer sind als formelle und materielle Adressaten der angefochtenen Einspracheentscheide beschwert und damit zur Beschwerdeerhebung befugt (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten. b) Streitig und zu prüfen ist – nachdem die Einsprache vom 20. Dezember 2016 bezüglich der von den Beschwerdeführern bemängelten Aufrechnung der IPV gutgeheissen wurde – einzig noch die Frage, ob die Beschwerdegegnerin die durch die SVA am 18. September 2014 verfügte Differenznachzahlung der Waisenrente in der Steuerperiode 2014 korrekt besteuert hat. Nicht Streitgegenstand des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bilden demgegenüber die Veranlagungen der Steuerperioden 2008 bis 2013, da die entsprechenden Veranlagungsverfügungen jeweils unangefochten in Rechtskraft erwachsen sind. 2. In verfahrensrechtlicher Hinsicht gilt es vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die Veranlagungsverfügungen der Steuerperioden 2008 bis 2013 – wie gesehen – allesamt unangefochten in Rechtskraft erwachsen sind, zunächst darauf hinzuweisen, dass das von den Beschwerdeführern gewünschte Ziel, nämlich die korrekte Besteuerung der Differenznachzahlungen im Jahr 2014 unter Berücksichtigung des Negativeinkommens aus dem Jahr 2012, auch durch eine Revision der Veranlagungsverfügungen

- 9 - vom 29. April 2014 betreffend die Steuerperiode 2012 (und allenfalls auch der Veranlagungsverfügungen vom 3. Juni 2010 betreffend die Steuerperiode 2008 sowie vom 1. Februar 2012 betreffend die Steuerperiode 2009) im Sinne von Art. 147 ff. DBG bzw. Art. 141 ff. StG hätte erreicht werden können. Insbesondere hätte dies ermöglicht, dass in der Steuerperiode 2012 nicht nur die von der SVA am 16. November 2012 verfügte

Rückerstattung berücksichtigt worden wäre, sondern darüber hinaus auch der am 18. September 2014 von der SVA verfügte Differenznachzahlung hätte Rechnung getragen werden können. Da die Beschwerdeführer aber kein Revisionsgesuch gestellt haben und die 90-tägige Frist im Sinne von Art. 148 DBG bzw. Art. 142 Abs. 1 StG mittlerweile abgelaufen ist, und die fraglichen Veranlagungsverfügungen von der Beschwerdegegnerin über- dies auch nicht von Amtes wegen revidiert wurden, fällt vorliegend eine Revision der erwähnten Veranlagungsverfügungen ohnehin ausser Betracht. Dementsprechend braucht an dieser Stelle auf die Frage, ob die Voraussetzungen der Revision im Sinne von Art. 147 DBG bzw. Art. 141 StG vorliegend erfüllt gewesen wären, nicht weiter eingegangen zu werden. 3. Mit Verfügung vom 18. September 2014 (Akten der Beschwerdegegnerin [Bg-act.] 8) verfügte die SVA gegenüber A._____ eine Differenznachzahlung in der Höhe von gesamthaft Fr. 97'967.-- (Fr. 86'460.-- inkl. Verzugszinsen von Fr. 11'507.--), wobei die Differenznachzahlung von der SVA nicht ausbezahlt wurde, sondern mit der noch ausstehenden Schuld resultierend aus der Rückforderungsverfügung vom 16. November 2012 verrechnet wurde. Diese Verrechnung vermag nichts an der Tatsache zu ändern, dass A._____ am 18. September 2014 einen Anspruch auf die Differenznachzahlung erworben hat. Nach ständiger Doktrin und Praxis gilt Einkommen steuerrechtlich nämlich in der Regel in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über wel-

- 10 - chen er tatsächlich verfügen kann (sog. Soll-Methode). Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann. Einkommensbildend ist der Zufluss eines Vermögenswerts, der definitiv erworben ist. Mit anderen Worten gilt ein Einkommen dann als realisiert, wenn der Steuerpflichtige einen festen Rechtsanspruch erworben hat, über den er tatsächlich verfügen kann; auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es grundsätzlich nicht an (REICH/WEIDMANN, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 16 Rz. 34 m.w.H.). Bildet ein Forderungserwerb Vorstufe des Eigentumserwerbs, entsteht grundsätzlich in jenem Zeitpunkt steuerbares Einkommen, in welchem der Steuerpflichtige eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung auf die einkommensbildende Leistung erworben hat. Von dieser Soll-Methode wird in der Steuerpraxis nur abgewichen, soweit die Erfüllung der Forderung – die eigentliche Gegenleistung – als besonders unsicher erscheint. Diesfalls wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (sog. Ist-Methode; REICH/WEIDMANN, a.a.O., Art. 16 Rz. 35 m.w.H.). Wie gesehen, hat A._____ vorliegend den Anspruch auf die Differenznachzahlung in der Höhe von gesamthaft Fr. 97'967.-- per 18. September 2014 erworben. Nach dem soeben Gesagten und weil die entsprechende Forderung keineswegs als unsicher zu qualifizieren ist, musste die Forderung im Jahr 2014 steuerlich erfasst werden, auch wenn dieser Betrag nicht direkt an A._____ ausbezahlt wurde, sondern mit der noch ausstehenden Schuld resultierend aus der Rückforderungsverfügung vom 16. November 2012 verrechnet wurde. Für die steuerliche Beurteilung spielt es mithin keine Rolle, ob sich infolge des Erwerbs eines Anspruchs bzw. infolge Vereinnahmung einer Leistung die Aktiven des Steuerpflichtigen erhöhen oder die Passiven – wie vorliegend – verringern. Entscheidend ist einzig, dass A._____ am 18. September 2014 einen festen Anspruch auf die Diffe-

- 11 - renznachzahlung über gesamthaft Fr. 97'967.-- erworben hat. Somit hat die Beschwerdegegnerin die entsprechende Differenznachzahlung in der Höhe von Fr. 97'967.-- grundsätzlich zu Recht in der Steuerperiode 2014 steuerlich erfasst. 4. Der Einkommenssteuer der direkten Bundessteuer sowie der Kantons- und Gemeindesteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG, Art. 16 StG); insbesondere sind alle Einkünfte aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung sowie aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge steuerbar (Art. 22 Abs. 1 DBG, Art. 23 Abs. 1 StG). Solche Leistungen sind – unter Vorbehalt von Art. 204 DBG bzw. Art. 188c StG – voll steuerlich zu erfassen (BGE 132 II 128 E.3.1). Hingegen sind Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz zu berechnen, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (Art. 37 DBG, Art. 11 Abs. 2 StHG i.V.m. Art. 40 StG). Seit den Urteilen des Bundesgerichtes 2A.68/2000 vom 5. Oktober 2000 (publ. in: ASA 70 210, E.4c) und 2A.50/2000 vom 6. März 2001 (publ. in: ASA 71 486, E.4b) ist Art. 37 DBG (und somit auch der gleichlautende Art. 40 StG) nicht mehr nur anwendbar, wenn künftige Teilleistungsansprüche abgegolten werden, sondern auch, wenn es sich um Nachzahlungen handelt (vgl. BAUMGARTNER, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 37 Rz. 10a; RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 37 Rz. 9). Durch Art. 37 DBG wird die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer nicht verändert. Besteuert wird auch dann, wenn eine Kapitalabfindung erfolgt, das ganze von aussen zugeflossene Einkommen. Die Privilegierung geschieht einzig dadurch, dass ein günstiger Steuersatz zur Anwendung gelangt (RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER,

- 12 - a.a.O., Art. 37 Rz. 3). Wird die Rentenzahlung für eine bestimmte Anzahl Jahre ausgerichtet, ist sie zu einem entsprechend periodisierten Satz, d.h. zur "Rente", die sich aus der Teilung der Zahlung durch die Anzahl Jahre ergibt, zu besteuern. Wurde die Kapitalzahlung für eine bestimmte Anzahl Monate ausbezahlt, ist ebenfalls die jährliche Leistung zu ermitteln, was auch klar aus dem Wortlaut von Art. 37 DBG bzw. Art. 40 StG hervorgeht ("entsprechende jährliche Leistung", "prestation annuelle... en lieu et place de la prestation unique", "una prestazione annua invece della prestazione unica"). Dabei spielt keine Rolle, in welchem Zeitpunkt innerhalb der Steuerperiode die Kapitalleistung zugeflossen ist. Ein solch schematisches Vorgehen ist im Steuerrecht als Massenfallrecht unausweichlich und zulässig (vgl. Urteile des Bundesgerichtes 2C_486/2014 und 2C_487/2014 vom 18. Juli 2016 E.3.1 f., 2A.118/2006 vom 4. Juli 2006 E.2.2). Art. 37 DBG bzw. Art. 40 StG sollen verhindern, dass die steuerpflichtige Person, die für wiederkehrende und somit periodisch zu besteuerte Leistungen mit einer einmaligen Kapitalzahlung abgefunden wird, deswegen ihr gesamtes Einkommen zu einem ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden, überhöhten Steuersatz zu versteuern hätte. Da die Einkommenstarife mit ihrer progressiven Ausgestaltung nämlich auf regelmässig zufließende Einkünfte zugeschnitten sind, würde eine uneingeschränkte Besteuerung der Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen zu einer Verzerrung und damit zu einer Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV; SR 101]) führen. Der Zufluss der Einmalzahlung führt zwar im Augenblick zu einer erhöhten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; die ist aber mit einer

entsprechenden Verminderung in anderen Steuerperioden eingekauft (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 37 Rz. 2; vgl. auch BAUMGARTNER, a.a.O., Art. 37 Rz. 1-3a; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 37 Rz. 1).

- 13 - 5. a) Vorliegend verfügte die SVA mit Verfügung 16. November 2012 (Bg-act. 3) gegenüber A._____ die Rückerstattung der in den Jahren 2008 bis 2011 zu Unrecht bezogenen IV-Renten und Kinderrenten in der Höhe von gesamthaft Fr. 166'890.--. In der Folge wurde in der Steuerperiode 2010 die von den Beschwerdeführern deklarierten Renten nicht besteuert (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 30. Mai 2013 betreffend die Steuerperiode 2010 [Bg-act. 4]). In der Steuerperiode 2011 wurden sodann lediglich derjenige Teil der Renten, welcher von der SVA nicht zurückverlangt wurde (Monate Juni, Juli und August 2011, ausmachend Fr. 12'882.--), sowie die in der Zwischenzeit verfügte ordentlichen Waisenrenten in der Höhe von Fr. 29'592.-- besteuert, nicht aber der zur Rückzahlung verfügte Teil der Renten (Monate Januar bis Mai 2011). Zudem wurde in der Steuerperiode 2011 auch die Nachzahlung der Waisenrente vom 1. Februar 2007 bis 31. Dezember 2010 in der Höhe von Fr. 112'134.-- zum Satz eines Jahres (ausmachend Fr. 28'630.--) besteuert (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 28. April 2014 [Bg-act. 5]). In der Steuerperiode 2012 wurde sodann die Rückforderung der in den Steuerperioden 2008 und 2009 veranlagten Renten in der Höhe von insgesamt Fr. 96'304.-- zum Satz von Fr. 48'152.-- (24 Monate zum Satz von 12 Monaten) zum Abzug zugelassen (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 29. April 2014 [Bg-act. 6]). Diese soeben erwähnten, in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungsverfügungen der Steuerperioden 2010 bis 2012, insbesondere jene vom 29. April 2014 betreffend die Steuerperiode 2012, sind nicht zu beanstanden. In Ermangelung einer steuergesetzlichen Regelung der Rentenrückzahlung hat die Beschwerdegegnerin die Besteuerung der Rentennachzahlung analog angewendet und dementsprechend den Rückzahlungsbetrag in derjenigen Steuerperiode zum Abzug zugelassen, in welcher die Rückzahlung tatsächlich erfolgt ist (hier 2012), wobei der Rückzahlungsbetrag für die Bestimmung des Steuersatzes in eine entsprechende Jah-

- 14 - resleistung umgerechnet wurde. Diese Vorgehensweise, welche im Übrigen auch der Praxis des Kantons St. Gallen entspricht (vgl. St. Galler Steuerbuch, StB 51 Nr. 2, Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, Ziff. 2.3 S. 4; abrufbar unter https://www.steuern.sg.ch/home/unternehmen/knowledge_center/steuerbuch.html ■ Inhaltsverzeichnis ■ StB 051 Nr. 2 [zuletzt besucht am 27. September 2017]), trägt dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung und gibt zu keiner Kritik Anlass. Wenn die Beschwerdeführer dagegen vorbringen, dass das von der Beschwerdegegnerin gewählte Vorgehen zu einer Überbesteuerung führe, weil die Rentenrückerstattung in der Steuerperiode 2012 zu einem Negativeinkommen geführt habe, ist mit der Beschwerdegegnerin darauf hinzuweisen, dass selbst unter Berücksichtigung des erwähnten Rückzahlungsbetrags von Fr. 96'304.-- zum Steuersatz von Fr. 48'152.-- in der Steuerperiode 2012 noch ein Reineinkommen von Fr. 34'932.-- (Kantons- und Gemeindesteuer) bzw. Fr. 42'520.-- (direkte Bundessteuer) resultierte (vgl. die Veranlagungsverfügungen vom 29. April 2014 [Bg-act. 6]). Dementsprechend wurde aber die Rückzahlung der in den Steuerperioden 2008 und 2009 versteuerten Renten in der Steuerperiode 2012 – entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung – durchaus berücksichtigt. Zutreffend ist zwar, dass die Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2012 nicht die vollen Sozialabzüge von Fr. 99'800.-- (Kantons- und Gemeindesteuer) bzw. Fr.

81'000.-- (direkte Bundessteuer) ausschöpfen konnten, weil das Reineinkommen sowohl bei der Kantons- und Gemeindesteuer (mit Fr. 34'932.--) als auch bei der direkten Bundessteuer (mit Fr. 42'520.--) tiefer war. Da aber in der Steuerperiode 2012 nach Abzug der in den Steuerperioden 2008 und 2009 versteuerten Renten – wie gesehen – noch ein positives Reineinkommen resultierte und es darüber hinaus – wie die Beschwerdegegnerin in ihrer Vernehmlassung vom 20. März 2017 zutreffend ausführt – auch keinen Anspruch auf eine vollständige Berücksichtigung von Sozialabzügen gibt, erweisen sich die ohnehin bereits in Rechtskraft erwachsenen

- 15 - Veranlagungsverfügungen vom 29. April 2014 betreffend die Steuerperiode 2012 als rechtens und mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar. b) Am 18. September 2014 verfügte die SVA sodann gegenüber A._____ eine Differenznachzahlung von Waisenrenten für den Zeitraum vom 1. Februar 2009 bis 30. September 2014 in der Höhe von gesamthaft Fr. 97'967.-- (Fr. 86'460.-- inkl. Verzugszinsen von Fr. 11'507.--; vgl. Bg-act. 7). Die Tatsache, dass dieser Betrag von der SVA nicht ausbezahlt, sondern mit der noch ausstehenden Schuld resultierend aus der Rückforderungsverfügung vom 16. November 2012 verrechnet wurde, ändert – wie vorstehend dargestellt (vgl. E.3) – nichts daran, dass diese Differenznachzahlung in der Steuerperiode 2014 steuerlich zu erfassen ist. Die Beschwerdegegnerin hat mit Veranlagungsverfügungen vom 6. Juni 2016 betreffend die Steuerperiode 2014 (Bg-act. 8) die im Jahr 2014 ordentlich ausbezahlte Waisenrente der Monate Oktober bis Dezember in der Höhe von Fr. 10'785.-- (5 Kinder x Fr. 719.-- x 3 Monate) sowie die für das Jahr 2014 erfolgte Nachzahlung der Monate Januar bis September in der Höhe von gesamthaft Fr. 34'171.-- ([6 Kinder x Fr. 637.-- x 8 Monate] + [5 Kinder x Fr. 719.-- x 1 Monat]), total somit Fr. 44'956.--, ordentlich unter Ziff. 3.1 (AHV/IV Rente) besteuert. Die für den Zeitraum vom 1. Februar 2009 bis 31. Dezember 2013 erfolgte Nachzahlung der Waisenrente in der Höhe von Fr. 89'333.-- wurde von der Beschwerdegegnerin zum Steuersatz von Fr. 18'169.-- (59 Monate zum Satz von 12 Monaten) besteuert. Mithin hat die Beschwerdegegnerin den Rentensatz im Sinne von Art. 37 DBG bzw. Art. 40 StG bloss in Bezug auf die Nachzahlung vom 1. Februar 2009 bis 31. Dezember 2013 angewandt, während die Nachzahlungen von Januar bis September 2014 ordentlich besteuert und damit sowohl beim steuerbaren als auch beim satzbestimmenden Einkommen berücksichtigt wurden. Dies ist nicht korrekt. Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen werden, obwohl es sich hierbei um einmalige

- 16 - Kapitalzuflüsse handelt, in ihrem vollen Umfang zusammen mit den übrigen Einkünften der steuerpflichtigen Person besteuert. Art. 37 DBG bzw. Art. 40 StG statuieren aber beim Zufluss von Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen – wie gesehen (vgl. vorstehend E.4) – die Anwendung des sog. Rentensatzes. Dabei erfolgt die Besteuerung der gesamten Kapitalabfindung zu einem tieferen Steuersatz, nämlich demjenigen, der anwendbar wäre, wenn der steuerpflichtigen Person anstelle der Kapitalabfindung die dadurch abgegoltene wiederkehrende Leistung zufließen würde (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 37 Rz. 21-23). Nach dem soeben Gesagten hätte aber die Beschwerdegegnerin die Differenznachzahlung der Monate Januar bis September 2014 nicht ordentlich besteuern dürfen; vielmehr hätte sie diese Differenznachzahlung in der Höhe von gesamthaft Fr. 34'171.-- ([6 Kinder x Fr. 637.-- x 8 Monate] + [5 Kinder x Fr. 719.-- x 1 Monat]) zusammen mit der Differenznachzahlung für den Zeitraum vom 1. Februar 2009 bis 31. Dezember 2013 in die Umrechnung der

Nachzahlung einbeziehen und zum Rentensatz besteuern müssen. Mithin ist für die Bestimmung des satzbestimmenden Einkommens der am 18. September 2014 verfügte Differenznachzahlung die gesamte Kapitalleistung für den Zeitraum vom 1. Februar 2009 bis 30. September 2014 durch 68 Monate zu dividieren und anschliessend für die Umrechnung auf ein Jahreseinkommen mit zwölf zu multiplizieren. Dadurch wird vermieden, dass die Beschwerdeführer, welche für die wiederkehrenden Leistungen mit einer einmaligen Kapitalabfindung abgefunden werden, deswegen ihr gesamtes Einkommen zu einem ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entsprechenden, überhöhten Steuersatz versteuern müssen. Nicht in die Umrechnung der Nachzahlung einzubeziehen ist demgegenüber die ordentlich ausbezahlte Waisenrente der Monate Oktober bis Dezember 2014 in der Höhe von gesamthaft Fr. 10'785.-- (5 Kinder x Fr. 719.-- x 3 Monate). Vielmehr ist diese ordentlich zu besteuern und

- 17 - dementsprechend sowohl beim steuerbaren als auch beim satzbestimmenden Einkommen zu berücksichtigen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden vermag sich der in der Lehre geäusserten Ansicht, wonach für die Ermittlung des Steuersatzes im Jahr der Nachzahlung die im gleichen Jahr nach der Nachzahlung noch folgenden Rentenzahlungen in die Umrechnung der Nachzahlung einzubeziehen sind (vgl. RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 37 Rz. 26 m.H.a. RK BE vom

E. 17

Februar 2004, publ. in BVR 2004 S. 433 ff. sowie den Entscheid des Verwaltungsgerichtes des Kantons Aargau vom 24. Februar 2005, publ. in StE 2005 B 29.2 Nr. 10) nicht anzuschliessen. Denn diese Berechnungsweise steht einerseits im Widerspruch zur Praxis des Bundesgerichtes, wonach die laufenden Renten nicht in die Umrechnung der Nachzahlung einbezogen, sondern als übriges Einkommen zum satzbestimmenden Einkommen hinzugezählt werden (vgl. Urteile des Bundesgerichtes 2C_486/2014 und 2C_487/2014 vom 18. Juli 2016 E.3.5 m.H.a. die Urteile des Bundesgerichtes 2C_640/2010 vom 11. Dezember 2010 E.3.7 und 2A.118/2006 vom 4. Juli 2006 E.2.3). Als Kapitalabfindung im Sinne von Art. 37 DBG bzw. Art. 40 StG gelten nur einmalige Zuwendungen, die dazu bestimmt sind, einen Anspruch abzugelten, der auf periodischen Leistungen beruht (Urteil des Bundesgerichtes 2A.100/2005 vom 20. September 2005 E.4.2) und es besteht kein Anlass, von der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung abzuweichen. Andererseits gelangt gemäss unzweideutigem Wortlaut von Art. 37 DBG bzw. Art. 40 StG ausschliesslich diese einmalige Leistung in den Genuss des Rentensatzes. Die laufenden Rentenzahlungen stellen hingegen übriges Einkommen dar (Urteile des Bundesgerichtes 2C_486/2014 und 2C_487/2014 vom 18. Juli 2016 E.3.5). Es mag zwar zutreffen, dass die Höhe des satzbestimmenden Einkommens wesentlich vom zufälligen Datum der Rentennachzahlung abhängt. Dazu ist aber zu sagen, dass es vorliegend weder die Beschwerdeführer noch die Beschwerdegegnerin in der Hand hatte, die Verfügungen der SVA in zeitlicher Hinsicht zu beeinflussen. Die Berech-

- 18 - nungsweise, welche die im gleichen Jahr nach der Nachzahlung noch folgenden monatlichen Rentenzahlungen ebenfalls in die Umrechnung der Nachzahlung einbezieht, mag zwar in gewissen Konstellationen zu einem sachlich besser befriedigenden Ergebnis führen. Sie steht aber weder mit dem Wortlaut von Art. 37 DBG bzw. Art. 40 StG noch mit der ratio legis (Vereinfachung) der erwähnten Bestimmungen im Einklang und widerspricht – wie gesehen – auch der bundesgerichtlichen Praxis. Abschliessend gilt es an dieser Stelle noch festzuhalten, dass die Verzugszinsen auf der Nachzahlung von der

Beschwerdegegnerin zu Recht zum Rentensatz besteuert wurden (siehe Bemerkungen zu Ziff. 4.4 in den Veranlagungsverfügungen vom 6. Dezember 2016 betreffend die Steuerperiode 2014 [Bg-act. 8]). Wenn nämlich die Hauptleistung als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen nach Art. 37 DBG bzw. Art. 40 StG zu besteuern ist, muss dies auch für die mit der Hauptforderung zusammenhängenden (konnexen) Zinsen gelten. Der Zweck von Art. 37 DBG bzw. Art. 40 StG besteht darin, die in Form der Kapitalabfindung empfangenen periodischen Leistungen in einer mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verträglichen Weise steuerlich zu erfassen. Das gilt auch für die mit diesen Leistungen zusammenhängenden kapitalisierten Zinsen. Art. 37 DBG bzw. Art. 40 StG sind auf solche Zinsen daher anwendbar. Sie gelten – im Gegensatz zu den im gleichen Jahr nach der Nachzahlung noch folgenden monatlichen Rentenzahlungen – nicht als ordentlich zu versteuernde Einkünfte (vgl. Urteile des Bundesgerichtes 2C_415/2015 und 2C_416/2015 vom 31. März 2016 E.3.2, 2C_640/2010 vom 11. Dezember 2010 E.3.6; RICHER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 37 Rz. 10). 6. a) Zusammenfassend lässt sich nach dem vorstehend Gesagten festhalten, dass die mit den Verfügungen der SVA vom 18. September 2014 verfügte Differenznachzahlung in der Höhe von gesamthaft Fr. 97'967.-- von der

- 19 - Beschwerdegegnerin grundsätzlich zu Recht in der Steuerperiode 2014 steuerlich erfasst wurde, obschon diese Differenznachzahlung nicht an A. _____ ausbezahlt, sondern mit der noch ausstehenden Schuld resultierend aus der Rückforderungsverfügung vom 16. November 2012 verrechnet wurde (vgl. vorstehend E.3). Nicht zu beanstanden ist des Weiteren, dass die Differenznachzahlung bloss in der Steuerperiode 2014 berücksichtigt wurde. Einerseits handelt es sich bei der Steuerveranlagung um ein Massengeschäft. Genau vor diesem Hintergrund ist die Besteuerung zum Rentensatz im Sinne von Art. 37 DBG bzw. Art. 40 StG zulässig. Andererseits wäre es den Beschwerdeführern – wie vorstehend dargestellt (vgl. E.2) – auch freigestanden, nach Erlass der Verfügungen der SVA vom 18. September 2014 bzw. spätestens nachdem ihnen die Veranlagungsverfügungen vom 6. Dezember 2016 betreffend die Steuerperiode 2014 eröffnet wurden, bei der Beschwerdegegnerin bezüglich der Steuerperiode 2012 (und allenfalls auch bezüglich der Steuerperioden 2008 und 2009) ein Revisionsgesuch zu stellen, was sie jedoch unterlassen haben. Als nicht rechtens erweist sich demgegenüber die in der Steuerperiode 2014 vorgenommene ordentliche Besteuerung der für das Jahr 2014 erfolgten Differenznachzahlung der Monate Januar bis September 2014 in der Höhe von gesamthaft Fr. 34'171.--. Korrekterweise hätte diese Differenznachzahlung der Monate Januar bis September 2014 zusammen mit der Differenznachzahlung für den Zeitraum vom 1. Februar 2009 bis 31. Dezember 2013 in die Umrechnung der Nachzahlung einbezogen und zum Rentensatz besteuert werden müssen (vgl. vorstehend E.5b). Dementsprechend erweist sich die Beschwerde als teilweise begründet, was zur teilweisen Gutheissung derselben im Sinne der Erwägungen und zur Aufhebung der angefochtenen Einspracheentscheide vom 4. Januar 2017 führt. Die Angelegenheit ist zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen (Rentensatz auch bezüglich der Differenznachzahlung für die Zeit von Januar bis September 2014) an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen.

- 20 - b) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG zu vier Fünfteln – unter solidarischer Haftung – zulasten der Beschwerdeführer und zu einem Fünftel zulasten der Beschwerdegegnerin. Den teilweise obsiegenden Beschwerdeführern steht kein Anspruch auf eine aussergerichtliche

Entschädigung zu, da sie nichts zur teilweisen Gutheissung beigetragen haben. Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird gemäss Art. 78 Abs. 2 VRG in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen. Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, weshalb auch der Beschwerdegegnerin keine aussergerichtliche Entschädigung zusteht. Demnach erkennt das Gericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.