

nicht mehr ausdrücklich erwähnten Revision zu revidieren seien (§ 201 StG N 23), erscheint zumindest unter den vorliegenden Umständen, wo die Kapitalzahlungen den Steuerbehörden bekannt sein mussten, als nicht zutreffend. Wenn der Gesetzgeber die aussergewöhnliche Revisionsmöglichkeit (so VGE vom 27. März 2001 in Sachen R. + E. R.) gemäss § 35 Abs. 4 aStG hätte beibehalten wollen, so hätte er dies im § 45 StG (wie im Entwurf vom 21. Mai 1997 zur 1. Beratung sowie im Entwurf vom 19. August 1998 zur 2. Beratung im damaligen § 44 Abs. 5 StG und im § 45 Abs. 3 StG in der in den Vorlagen zur aargauischen Volksabstimmung aufgeführten Fassung betreffend Kapitalzahlungen aus steuerbaren Lebensversicherungen im Sinne von § 29 lit. a Ziff. 2 [aufgehoben durch Dekret über die Teilrevision des Steuergesetzes vom 7. September 1999]) ausdrücklich erwähnen müssen, wie das in § 267 Abs. 4 StG betreffend Kapitalzahlungen aus Kapitalversicherungen mit Einmalprämie der Fall ist ("...Mehrere solche Kapitalzahlungen sind zusammen und zum Gesamtsatz zu besteuern, falls sie innert 5 Jahren ausgerichtet werden. Früher vorgenommene Veranlagungen sind zu revidieren....").

84 Jahressteuer; Kapitalzahlung aus beruflicher Vorsorge 2. Säule; Tarif (§ 45 Abs. 2 StG).

- Bei Kapitalzahlungen sind für die Bestimmung des anwendbaren Tarifs die Verhältnisse im Zeitpunkt der Auszahlung massgebend.

25. August 2005 in Sachen H.F., RV.2005.50136/K 0085

Aus den Erwägungen

2. Der Rekurrent hat am 21. Februar 2003 von der P. BVG-Sammelstiftung für Industrie, Handel und Gewerbe aus 2. Säule zwecks Wohneigentumsförderung eine Kapitalleistung von Fr. 112'000.-- erhalten. Die Steuerkommission Z. hat darauf mit Verfügung vom 24. Juni 2004 eine Jahressteuer gemäss § 45 StG zu 40 % des Tarifs A erhoben. Der Vertreter des Rekurrenten beantragt,

die Besteuerung habe gestützt auf § 45 Abs. 2 StG zum Tarif B zu erfolgen, weil der Rekurrent im Zeitpunkt der Auszahlung verheiratet gewesen sei und in rechtlich ungetrennter Ehe gelebt habe. Die Vorinstanz hat den Tarif A angewendet, weil sich das Ehepaar F. im Herbst 2003 getrennt hat und für das Steuerjahr 2003 die Verhältnisse am 31. Dezember 2003 massgebend seien. Sie stützt sich dabei auf das Merkblatt "Kapitalleistungen (zeitliche Bemessung und mehrfache Kapitalleistungen)" des KStA vom 30. September 2001.

3. Die Frage des anwendbaren Tarifs bei einer getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer wird im § 45 Abs. 2 Satz 2 StG wie folgt geregelt:

"Der Tarif wird nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Ereignisses bestimmt, das die steuerbare Leistung auslöst."

Der Gehalt dieser Bestimmung ist somit auszulegen.

4. a) Ziel der Auslegung ist es, den Sinn eines Rechtssatzes zu ergründen, wobei grundsätzlich jede Norm auslegungsbedürftig ist. Ausgangspunkt der Auslegung ist der Wortlaut der Bestimmung. Vom Wortlaut darf und muss jedoch abgewichen werden, wenn er nicht den wahren Sinn einer gesetzlichen Bestimmung wiedergibt bzw. wenn die dem Wortlaut entsprechende Auslegung zu Ergebnissen führt, die der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann und die gegen das Gerechtigkeitsgefühl und den Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung verstossen. Die Auslegung stützt sich auf verschiedene Auslegungselemente. Lehre und Rechtsprechung unterscheiden das grammatische, historische, systematische, teleologische und realistische Element. Dabei muss ein Gesetz in erster Linie aus sich selbst heraus, d.h. nach Wortlaut, Sinn und Zweck unter den ihm zugrunde liegenden Wertungen sowie nach seiner Systematik ausgelegt werden. Die Gesetzesmaterialien fallen vor allem bei neueren Gesetzen und dann ins Gewicht, wenn sie angesichts einer unklaren gesetzlichen Bestimmung eine klare(re) Antwort geben (VGE vom 14. Mai 2004 in Sachen G. + C. P. = StE 2005 B 65.4 Nr. 18).

b) Das KStA geht im erwähnten Merkblatt (S. 8) davon aus, dass § 45 Abs. 2 Satz 2 StG missverständlich formuliert sei. Diese Auffassung ist abzulehnen. Der Wortlaut dieser Bestimmung ist klar: massgebend für die Bestimmung des Tarifs sind die Verhältnisse im

Zeitpunkt des Ereignisses, das die steuerbare Leistung auslöst. Der Wortlaut spricht eindeutig für die Auffassung des Vertreters des Rekurrenten. Es sind aber dennoch die übrigen Auslegungselemente zu berücksichtigen (VGE vom 27. März 2001 in Sachen R. + E.R.).

c) aa) Für die historische Betrachtungsweise von Bedeutung sind im besonderen die Gesetzesmaterialien (Botschaften, Ratsprotokolle etc.), in denen der Wille des historischen Gesetzgebers zum Ausdruck kommt. Die Beachtung des Willens und der Absicht des Gesetzgebers ist namentlich bei jüngeren Erlassen angezeigt, wenn sich die vom Gesetzgeber beachteten Realien und Wertungen noch nicht wesentlich verändert haben. Auf den Willen des Gesetzgebers darf jedoch grundsätzlich nur abgestellt werden, wenn er im Gesetzeswortlaut einen Niederschlag gefunden hat (StE 1997 B 71.62 Nr. 6).

bb) Der Regierungsrat des Kantons Aargau hat im Entwurf vom 31. Januar 2001 zum Dekret über die Teilrevision des Steuergesetzes in Bezug auf § 45 Abs. 2 Satz 2 die folgende Änderung vorgeschlagen:

"Der Tarif wird nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgelegt."

cc) Diese Version wurde in der nicht ständigen Kommission Nr. 07 "Steuergesetz" an der Sitzung vom 26. Februar 2001 ausführlich diskutiert. Dem Protokoll kann folgendes entnommen werden (S. 5):

"Weiterer Regelungsbedarf besteht bei der Tarifierung bei den Kapitalzahlungen aus Vorsorge in § 45 StG. Auch hier soll konsequenterweise der Tarif auf den Stichtag Ende der Steuerperiode ausgerichtet werden. Im heutigen § 45 StG richtet sich der Tarif nach den Verhältnissen, wie sie im Zeitpunkt des Ereignisses gelten. Damit kommen unter Umständen zwei Tarife zur Anwendung. Anhand eines Beispiels (Kapitalzahlung an einen ledigen Steuerpflichtigen im Frühjahr: Jahressteuer gemäss Tarif A; Heirat zwei Monate später; Kapitalzahlung an Ehefrau im Oktober: Jahressteuer gemäss Tarif B; ordentliche Steuern gemäss Tarif B) veranschaulicht der Votant die Problematik. Da für die Berechnung der Jahressteuer sämtliche, während eines Kalenderjahres ausgerichteten Kapitalzahlungen zum Gesamtsatz zu

versteuern sind, ist die Situation für die Steuerpflichtigen sehr schwer verständlich."

und (S. 9):

"Der Regierungsrat beantragt eine Änderung, die nicht durch das StHG vorgeschrieben wird."

und (S. 10):

"Die Besteuerung der Kapitalzahlungen mit Vorsorgecharakter wurde als Ausnahme geregelt. Der Grosse Rat sollte daraus nicht eine Ausnahme der Ausnahme beschliessen. So kann nicht einerseits der Stichtag für die Kapitalzahlung massgebend sein - beispielsweise bei Wegzug in einen Kanton mit zweijähriger Vergangenheitsbemessung -, anderseits aber die Tarifbestimmung erst Ende Jahr vorgenommen werden."

und (S. 12):

"Die Kommission lehnt den regierungsrätlichen Antrag auf Änderung von § 45 Abs. 2 Satz 2 StG gegenüber der Regelung im geltenden Steuergesetz mit 3 : 7 Stimmen ab."

dd) An der Sitzung des Grossen Rates vom 13. März 2001 führte der Vorsitzende der Kommission, Dr. Rudolf Rohr, u.a. folgendes aus:

"Die Kommission beantragt deshalb mit 8 (recte wohl 7) zu 3 Stimmen, § 45 des Steuergesetzes unverändert zu belassen und damit auch den vom Rechtsdienst des Regierungsrates geäusserten Bedenken [Änderung des Gesetzes auf dem Dekretsweg] zu folgen. Der Regierungsrat hat sich nunmehr diesen Überlegungen angeschlossen."

Der Grosse Rat hat diesem Antrag zugestimmt, d.h. die vom Regierungsrat vorgeschlagene Gesetzesänderung abgelehnt. Der Grosse Rat wollte also für die Jahressteuer nicht die bei der ordentlichen Einkommenssteuer geltende Regelung, wonach der Tarif nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht festgelegt wird (§ 43 Abs. 4 StG), übernehmen. Weil das StHG keine Tarifvorschriften enthält, gilt für die Jahressteuer daher die im § 45 Abs. 2 StG statuierte Ausnahme vom Stichtagsprinzip per Ende Steuerperiode oder Steuerpflicht. Der Gesetzgeber hat bewusst in Kauf genommen, dass in derselben Steuerperiode in gewissen Konstellationen verschiedene Tarife zur Anwendung kommen, d.h. die

Tarifbestimmung bei der ordentlichen Einkommenssteuer und bei der separaten Jahressteuer nicht übereinstimmt. Das ist zu respektieren. Es besteht unter den vorliegenden Umständen (klarer Gesetzestext; klare, mit dem Gesetzestext übereinstimmende Willensbekundung in den Gesetzesberatungen) kein Auslegungsspielraum im Sinne der Ausführungen des KStA im erwähnten Merkblatt, auch wenn der Gesetzgeber möglicherweise nicht alle denkbaren Konstellationen in seine Überlegungen einbezogen hat bzw. teilweise von falschen Annahmen ausgegangen sein sollte. Die vom Gesetzgeber (bewusst) gewählte Regelung steht im übrigen im Einklang mit § 20 Abs. 3 StG, wonach Kapitalzahlungen gemäss § 45 Abs. 1 lit. a, b und d im Kanton steuerbar sind, wenn die steuerpflichtige Person im Zeitpunkt der Fälligkeit hier ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hat. Auch die systematische Auslegung (Auslegung nach dem Bedeutungszusammenhang innerhalb des Gesetzes und der gesamten Rechtsordnung) spricht somit für die Auffassung des Vertreters des Rekurrenten. Dabei schliesst auch § 45 Abs. 2 Satz 3 StG, wonach sämtliche im gleichen Jahr ausgerichteten Kapitalzahlungen an allein stehende oder gemeinsam steuerpflichtige Personen nach Absatz 1 lit. a, b und d sowie nach Absatz 4 zusammen zu versteuern sind, die Tarifbestimmung nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Ereignisses nicht aus (satzbestimmende Berücksichtigung bei mehreren Kapitalzahlungen). Dass es dadurch bei gewissen Konstellationen vorkommen kann, dass in derselben Steuerperiode verschiedene Tarife zur Anwendung kommen, war dem Gesetzgeber erläutert worden (vgl. Stellungnahme des KStA im Bereinigten Bericht vom 19. Januar 2001 zum Botschaftsentwurf betreffend Dekret über die Teilrevision des Steuergesetzes) und wurde von diesem somit ausdrücklich in Kauf genommen. Der Gesetzgeber hat wissentlich und willentlich an der Ausnahme vom Stichtagsprinzip per Ende Steuerperiode oder Steuerpflicht festgehalten; er wollte keine Ausnahme der Ausnahme (teleologisches Element). Ob die vom Regierungsrat in § 31 StGV getroffene Regelung betreffend Jahressteuer bei Tod eines Ehepartners in Einklang mit dem geltenden § 45 Abs. 2 Satz 2 StG steht, kann vorliegend offen gelassen werden.

d) Abschliessend sei darauf hingewiesen, dass auch im Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft auf Kapitaleleistungen aus Vorsorge eine separate Jahressteuer erhoben wird, wobei als Steuersatz derjenige Tarif (Tarif A oder B gemäss § 34) gilt, wie er für die Einkommenssteuer im Zeitpunkt der Anspruchsberechtigung (dieser ist in der Regel identisch mit dem Auszahlungszeitpunkt) der Kapitaleistung zur Anwendung kommt (§ 36 Abs. 3 StG BL; P. Nefzger/M. Simonek/T. Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 36 N 11), obwohl auch hier grundsätzlich für die Anwendung von Tarif A oder B die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend sind (§ 34 Abs. 3 StG BL). Es besteht zwar insofern ein Unterschied, als im Kanton BL gesetzlich keine Zusammenrechnung analog § 45 Abs. 2 Satz 3 StG vorgesehen ist. Die Zusammenrechnung hat aber auf die Frage des anwendbaren Tarifs keinen direkten Einfluss.

e) In Gutheissung des Rekurses ist folglich auf der Kapitaleistung von Fr. 112'000.-- eine Jahressteuer zu 40 % des Tarifs B zu erheben.

85 Interkantonaies Steuerrecht; Schlechterstellungsverbot (Art. 127 Abs. 3 BV); Vermögenssteuer (Art. 51 Abs. 4 StG).

- Nach dem Schlechterstellungsverbot dürfen die Kantone Steuerpflichtige, die nur für einen Teil des Vermögens oder Einkommens steuerpflichtig sind, nicht anders und stärker belasten als die ausschliesslich im Kanton steuerpflichtigen Personen.
- Zur Bestimmung des steuerbaren und satzbestimmenden Vermögens darf auf den Repartitionswert einer ausserkantonalen Liegenschaft abgestellt werden, so lange der Wert nach Umrechnung mit dem Repartitionsfaktor des Kantons Aargau nicht erheblich über dem Mittelwert aus Verkehrs- und Ertragswert liegt.