

Beschwerdeführer wählen, nur um Steuern zu sparen, ein im Übrigen wirtschaftlich unsinniges Vorgehen.

4.4.

Im Endergebnis war die Veräusserung der Diskontobligation ohne überwiegende Einmalverzinsung kurz vor deren Verfall aus wirtschaftlicher Hinsicht, die fiskalischen Folgen ausgeklammert, völlig absonderlich. Andere Motive als die der Steuerersparnis sind für die von den Beschwerdeführern gewählte Rechtsgestaltung nicht ersichtlich. Somit ist auch der Nachweis an die Steuerumgehungsabsicht erbracht. Dass die Beschwerdeführer durch ihr Vorgehen zu einer tatsächlichen Steuerersparnis gelangten, ist offensichtlich und wird von ihnen auch nicht bestritten.

21 Höchstbelastung (§ 56 Abs. 1 StG).

- Grundsätze und Berechnung der Höchstbelastung (Erw. 1).
- Keine Verletzung des Schlechterstellungsverbots, wenn die im Ergebnis höhere Gesamtsteuerbelastung von der Besteuerung in mehreren Kantonen verursacht wird (Erw. 2).
- Berechnung der Steuerreduktion im interkantonalen Verhältnis (Erw. 3).

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 27. Mai 2008 in Sachen R. (WBE.2008.48).

Aus den Erwägungen

1.

1.1

Die periodisch geschuldeten Einkommens- und Vermögenssteuern von Kanton, Gemeinde und Kirche werden gemäss § 56 Abs. 1 StG auf Antrag der steuerpflichtigen Person auf 70 % des Reineinkommens herabgesetzt, jedoch höchstens auf die Hälfte der geschuldeten Vermögenssteuern. § 56 StG legt damit für natürliche Personen eine Höchstgrenze der Steuerbelastung fest. Damit soll bei Steuerpflichtigen mit grossem Vermögen und geringem Einkommen - also

namentlich bei ertragsschwachem Vermögen - eine in Relation zum Einkommen übermässige steuerliche Belastung vermieden werden. Die bereits im Steuergesetz vom 13. Dezember 1983 (aStG) festgesetzte Höchstgrenze von 70 % der Einkommens- und Vermögenssteuern (§ 47 Abs. 1 aStG) wurde so gewählt, dass sie eine verfassungswidrige konfiskatorische Besteuerung ungeachtet der Ungewissheit, wann eine solche im konkreten Fall zu bejahen ist (siehe dazu BGE 106 Ia 342 Erw. 6c mit Hinweisen), von vornherein verhindern sollte (Walter Koch, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, [1. Aufl.] Muri/Bern 1991, § 47 aStG N 1; Conrad Walther, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Aufl., Muri/Bern 2004, § 56 N 1 f.). Im Übrigen stellt sie auch eine Konkretisierung des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 BV; § 119 Abs. 1 und 2 KV) dar.

1.2.

Die Berechnung der Höchstbelastung stützt sich auf zwei Komponenten, die periodisch geschuldete Einkommens- und Vermögenssteuer einerseits und das erzielte Reineinkommen andererseits. Streitig ist im vorliegenden Verfahren, wie die Höchstbelastung gemäss § 56 StG zu berechnen ist, wenn der Steuerpflichtige nicht ausschliesslich im Kanton Aargau steuerpflichtig ist. Das Verwaltungsgericht hatte diese Frage noch nicht zu entscheiden, und soweit ersichtlich besteht dazu keine kantonale Praxis.

1.3.

Die Steuerkommission Z. hat die im Kanton Aargau geschuldeten Einkommens- und Vermögenssteuern auf 70 % des gesamten (also nicht nur des im Kanton Aargau erzielten) Reineinkommens reduziert. Die Berücksichtigung des gesamten Reineinkommens wurde auch vom KStA befürwortet und vom Steuerrekursgericht unter Berufung auf die Gesetzesmaterialien geschützt. Sie wird von den Beschwerdeführern zu Recht nicht mehr in Frage gestellt.

2.

2.1.

Die Beschwerdeführer bringen vor, wenn man lediglich die im Kanton Aargau geschuldeten Steuern mit dem Gesamteinkommen in Relation setze, würden Personen mit Steuerpflicht in mehreren Kan-

tonen benachteiligt. Ihnen gegenüber werde das Schlechterstellungsverbot verletzt. Um dies zu verhindern, sei bei Steuerpflicht in mehreren Kantonen zunächst die hypothetische aargauische Steuer auf dem gesamten Einkommen und Vermögen zu berechnen, wenn die Steuerpflicht ausschliesslich im Kanton Aargau bestünde. Bestehe nach dieser Berechnung Anspruch auf Herabsetzung gemäss § 56 StG, so sei die Reduktion quotenmässig auf die im Kanton Aargau zu entrichtende Steuer anzurechnen.

2.2.

Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV; zuvor Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 29. Mai 1974) leitet das Bundesgericht ein Schlechterstellungsverbot ab. Danach dürfen die Kantone Steuerpflichtige, die nur für einen Teil des Vermögens oder Einkommens steuerpflichtig sind, aus diesem Grund nicht anders und stärker belasten als die ausschliesslich im Kanton steuerpflichtigen Personen (BGE 132 I 29 Erw. 2.1; 131 I 249 Erw. 3.1; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 4 Rz. 17).

2.3.

Die kantonalen Steuern wurden in Anwendung von § 56 Abs. 1 StG auf Fr. ... (= 70 % des Gesamtreineinkommens) herabgesetzt. Die Herabsetzung wäre in gleicher Weise erfolgt, wenn die Beschwerdeführer ausschliesslich im Kanton Aargau steuerpflichtig wären. Die im Ergebnis höhere Gesamtsteuerbelastung rührt daher, dass daneben auch der Kanton B. Steuern erhebt. Da aber der Kanton Aargau die Beschwerdeführer nicht anders und höher besteuert, als wenn sie ausschliesslich im Kanton steuerpflichtig wären, hat das Steuerrekursgericht zutreffend festgehalten, dass beim gegebenen Sachverhalt das Schlechterstellungsverbot nicht verletzt ist. Damit muss auf den Einwand des KStA, der speziellere Grundsatz der ausschliesslichen Besteuerung des Grundeigentums am Ort der gelegenen Sache gehe dem allgemeineren Verbot der Schlechterstellung vor, nicht mehr eingegangen werden.

Da keine Doppelbesteuerung vorliegt und das StHG keine einschlägigen Vorgaben enthält, liegt kein Verstoß gegen Bundesrecht vor.

3.

3.1.

Zu prüfen bleibt, ob die Beschwerdeführer bei richtiger Auslegung aus § 56 StG etwas für sich ableiten können. Aus dem Wortlaut von § 56 Abs. 1 StG allein ergibt sich nicht, welche Einkommens- und Vermögenssteuern bei interkantonalen Verhältnissen als Berechnungsgrundlage dienen. Die Norm ist deshalb auszulegen.

3.2.

(Grundsätze und Ziel der Auslegung; Verweis auf BGE 125 II 326 Erw. 5; 114 Ia 191 Erw. 3b/aa; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern/ Stuttgart/Wien 2001, § 5 N 33; AGVE 1992, S. 154 f. mit zahlreichen Hinweisen; 1990, S. 214; StE 1997, B 71.62 Nr. 6; VGE II/49 vom 2. Juli 2003 [BE.2003.00039], S. 6; Höhn/Waldburger, a.a.O., § 5 N 20 ff.).

3.3.

3.3.1.

§ 56 Abs. 1 StG hat zum Ziel, eine übermässige steuerliche Belastung zu verhindern, und zwar möglichst schon unterhalb der Grenze, welche die Eigentumsgarantie der Besteuerung setzt (Koch, a.a.O., § 47 aStG N 1; Walther, a.a.O., § 56 N 1 ff.). Dabei ist es aus Sicht des Steuerpflichtigen irrelevant, ob sein Einkommen und Vermögen ausschliesslich im Kanton Aargau oder in mehreren Kantonen der Besteuerung unterliegt. Nur bei Berücksichtigung des gesamten Reineinkommens sowie der gesamten geschuldeten Steuern kommt seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zutreffend zum Ausdruck.

Andererseits liegen die in anderen Kantonen erhobenen Steuern ausserhalb des Einflussbereichs des Kantons Aargau, und es ist auch nicht Sache des Kantons Aargau, gestützt auf § 56 StG die gesamte Reduktion des Steuerertrags auf sich zu nehmen, wenn andere Kantone mitbeteiligt sind und ihrerseits keine entsprechende Steuerreduktion gewähren, sei es, dass eine solche überhaupt nicht vorgesehen ist, sei es, dass es im konkreten Fall an den Voraussetzungen fehlt.

3.3.2.

Die Berechnungsweise, bei der auch in interkantonalen Verhältnissen die *im Kanton* geschuldeten Steuern mit dem *Gesamtrein-*

kommen verglichen werden, erscheint unumgänglich. Einerseits kann der Kanton nur die Herabsetzung der eigenen Steuern regeln, andererseits wäre eine Steuerreduktion ungewollt und sachlich falsch, wenn im Kanton grössere Vermögenswerte - namentlich Grundstücke - liegen und gleichzeitig hier nur ein geringes Einkommen anfällt, was bei Bezugnahme auf das im Kanton erzielte Einkommen Anspruch auf die Steuerreduktion gäbe, selbst wenn das Gesamteinkommen diese in keiner Weise rechtfertigt.

Diese Berechnungsweise führt jedoch bei interkantonalen Verhältnissen in aller Regel zu einer Benachteiligung derjenigen Steuerpflichtigen, welche die Herabsetzung der Steuern beanspruchen können, selbst dann, wenn alle beteiligten Kantone einheitlich die Bestimmung von § 56 StG anwenden; denn in den Kantonen, wo Einkommen, aber kein (oder nur geringes) Vermögen der Besteuerung unterliegt, wird das dortige Steuerbetroffnis, weil es weniger als 70 % des Gesamteinkommens ausmacht, nie herabgesetzt.

3.3.3.

Die Beschwerdeführer beantragen, bei interkantonalen Verhältnissen sei zuerst die Steuerreduktion zu berechnen, wie wenn das gesamte Einkommen und Vermögen im Aargau steuerbar wäre. Von dieser Reduktion sei derjenige Prozentsatz zu gewähren, der dem aargauischen Steuerbetroffnis im Verhältnis zu den gesamten Steuern entspreche. Diese Berechnungsweise erscheint geeignet, um dem Ziel und Zweck des Gesetzes (steuerliche Belastungsgrenze in Relation zum Reineinkommen) möglichst nahe zu kommen, ohne dass der Kanton dazu verhalten wird, für Steuerreduktionen einzuspringen, welche andere Kantone nicht gewähren.

Gewichtige Gründe im Zusammenhang mit anderen Auslegungselementen, die einer solchen Auslegung nach Sinn und Zweck sowie nach der Systematik des Gesetzes entgegenstehen könnten, werden nicht vorgebracht und sind nicht ersichtlich. Auch das KStA hat in seiner Stellungnahme vom 22. Mai 2008 anerkannt, dass die Berechnungsweise grundsätzlich geeignet ist, um bei interkantonalen Verhältnissen eine Benachteiligung zu vermeiden.

22 Steuerstrafrecht; Funktionale Zuständigkeit im Strafbefehlsverfahren.

- **Die Ausübung der Funktion als Strafbefehlsrichter durch Sachbearbeiter im kantonalen Steueramt erfordert eine formelle Ermächtigung.**
- **Über die Unterschriftsberechtigung ist eine Liste zu führen, die von den Rechtsunterworfenen eingesehen werden kann.**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 7. April 2008 in Sachen Kantonales Steueramt gegen B. (WBE.2007.195).

Aus den Erwägungen

1.

1.1.

Wer trotz Mahnung einer Verfahrenspflicht nach StG vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, namentlich die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreicht, wird mit Busse bis zu Fr. 1'000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 10'000.-- bestraft (§ 235 Abs. 1 StG; übereinstimmend mit Art. 55 StHG).

Die Steuerpflichtigen müssen die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen. Wird die Steuererklärung nicht oder mangelhaft eingereicht, erfolgt die Aufforderung, das Versäumte innert angemessener Frist nachzuholen (§ 180 Abs. 2 und 3 StG). Bleibt der Steuerpflichtige säumig, erfolgt eine eingeschriebene Mahnung und wenn auch diese nichts nützt, wird das Bussenverfahren nach § 235 StG durchgeführt.

1.2.

Die Regelung des Bussenverfahrens erfolgte in enger Anlehnung an diejenige der StPO, insbesondere an das dort in den §§ 194 ff. vorgesehene Strafbefehlsverfahren. Das KStA ist zur Ermittlung und Untersuchung des Sachverhalts zuständig (§§ 242 und 244 Abs. 1 StG). Nach Abschluss der Untersuchung erlässt es einen