



**DEPARTEMENT  
FINANZEN UND RESSOURCEN**  
Kantonales Steueramt

19. September 2018

**ANHÖRUNGSBERICHT**

---

Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998; Teilrevision

---

## Inhaltsverzeichnis

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Zusammenfassung</b> .....  | <b>3</b>  |
| <b>1. Ausgangslage</b> .....  | <b>4</b>  |
| 1.1 Neue Vorgaben der Bundesgesetzgebung .....  | 4         |
| 1.2 Anpassungen an neue Rechtsprechung .....  | 4         |
| 1.3 Neuer parlamentarischer Vorstoss .....  | 4         |
| 1.4 Weitere Anliegen .....  | 4         |
| 1.5 Bereinigungen .....   | 4         |
| <b>2. Handlungsbedarf</b> .....   | <b>5</b>  |
| <b>3. Umsetzung Bundesgesetzgebung</b> .....  | <b>5</b>  |
| 3.1 Steuerort für Maklerprovisionen .....   | 5         |
| 3.2 Bundesgesetz über Geldspiele .....  | 6         |
| 3.3 Energiegesetz .....   | 8         |
| 3.4 Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken .....  | 8         |
| 3.5 Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung .....   | 9         |
| 3.6 Steuerstrafrecht .....  | 16        |
| <b>4. Anpassung an neue Rechtsprechung: Interkantonale Ersatzbeschaffung</b> .....  | <b>18</b> |
| <b>5. Umsetzung Motion betreffend Abschaffung der Mindeststeuern für neugegründete Unternehmen</b> .....                                      | <b>18</b> |
| <b>6. Umsetzung weitere Anliegen</b> .....  | <b>19</b> |
| 6.1 Gesetzliches Grundpfandrecht .....  | 19        |
| 6.2 Einreichungspflicht Lohnausweis .....   | 21        |
| <b>7. Bereinigungen</b> .....   | <b>22</b> |
| 7.1 Rückkaufsfähige Kapitalversicherungen mit Einmalprämie (§ 29 Abs. 1 lit. a) .....   | 22        |
| 7.2 Erblose Verlassenschaften (§ 151 Abs. 2) .....  | 22        |
| 7.3 Ausstandspflicht (§ 169 Abs. 1 und 2) .....   | 22        |
| 7.4 Amtsgeheimnis (§ 170 Abs. 2) .....  | 22        |
| 7.5 Amtshilfe (§ 171 Abs. 1 <sup>bis</sup> [neu], und 2) .....  | 23        |
| 7.6 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (§ 200) .....  | 24        |
| 7.7 Beginn des Verzugszinslaufs bei Nachsteuerforderungen (§ 223 Abs. 3) .....  | 24        |
| 7.8 Änderung des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (EG ZGB); § 65a (neu; Anfall der Erbschaft an das Gemeinwesen) ..... | 24        |
| <b>8. Auswirkungen</b> .....  | <b>25</b> |
| 8.1 Auswirkungen auf den Kanton .....   | 25        |
| 8.2 Auswirkungen auf die Wirtschaft .....   | 25        |
| 8.3 Auswirkungen auf die Gesellschaft .....   | 26        |
| 8.4 Auswirkungen auf die Umwelt .....   | 26        |
| 8.5 Auswirkungen auf die Gemeinden .....  | 26        |
| <b>9. Weiteres Vorgehen</b> .....   | <b>26</b> |

---

## Zusammenfassung

Seit der letzten Teilrevision des Steuergesetzes vom 25. August 2015 sind diverse neue, für die Kantone verbindliche bundesrechtliche Bestimmungen beschlossen worden, die ins kantonale Recht überführt werden müssen. Die wesentlichsten Neuerungen betreffen das Quellensteuerverfahren und die Liegenschaftsunterhaltskosten, welche durch das Energiegesetz erweitert wurden. Im Weiteren ist eine Anpassung an die neue Rechtsprechung des Bundesgerichts erforderlich.

Nebst den zwingend erforderlichen Anpassungen beantragt der Regierungsrat einige zweckmässige Neuerungen und Anpassungen des Steuergesetzes. So soll ein gesetzliches Grundpfandrecht eingeführt werden. Damit verfügt wie in allen anderen Kantonen auch der Kanton Aargau über eine Sicherung der Steuern beim Verkauf von Liegenschaften. Mit der Einreichungspflicht des Lohnausweises für Arbeitgebende wird ein erster Schritt für die spätere medienbruchfreie Digitalisierung der Einreichung der Steuererklärung eingeleitet. Eine Einreichungspflicht kennen bereits heute 9 Kantone. Mit diversen weiteren Bereinigungen werden Präzisierungen vorgenommen und Doppelspurigkeiten ausgeräumt.

Schliesslich enthält die Teilrevision die Umsetzung der überwiesenen Motion betreffend Abschaffung der Mindeststeuer für neu gegründete Unternehmen.

Rechnet man die im Einzelfall voraussichtlich geringen Mehr- und Mindereinnahmen aus den verschiedenen Massnahmen der vorliegenden Teilrevision gegeneinander auf, so ergibt sich ein praktisch neutrales Ergebnis.

Die Teilrevision wird parallel zur Steuervorlage 17 (SV17) durchgeführt. Dementsprechend werden auch zwei getrennte Anhörungsverfahren durchgeführt und dem Grossen Rat zeitgleich zwei Botschaften präsentiert. Das Inkrafttreten der SV17 und der vorliegenden Teilrevisionen ist auf den 1. Januar 2020 vorgesehen.

---

## **1. Ausgangslage**

### **1.1 Neue Vorgaben der Bundesgesetzgebung**

Seit der letzten Teilrevision des Steuergesetzes vom 25. August 2015 ist das für die Kantone verbindliche Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG) in folgenden Punkten geändert worden, respektive es sind folgende neuen Bundesgesetze erlassen worden:

- Änderung des StHG vom 17. März 2017 betreffend den Besteuerungsort von Maklerprovisionen (Inkrafttreten 1. Januar 2019)
- Bundesgesetz über Geldspiele vom 29. September 2017 (Inkrafttreten geplant für 1. Januar 2019)
- Energiegesetz vom 30. September 2016 (Inkrafttreten 1. Januar 2020)
- Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken vom 20. März 2015 (Inkrafttreten 1. Januar 2016)
- Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens vom 16. Dezember 2016 (Inkrafttreten 1. Januar 2021)
- Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 26. September 2014 (Steuerstrafrecht; Inkrafttreten 1. Januar 2017)

Diese Gesetzesänderungen respektive Erlasse enthalten zum Teil neue Bestimmungen, die auch für das kantonale Recht verbindlich sind und im Aargauer Steuergesetz (StG) übernommen werden müssen.

### **1.2 Anpassungen an neue Rechtsprechung**

Das Schweizerische Bundesgericht hat mit Urteil vom 28. September 2017 die Besteuerung des latenten Steueraufschubes bei interkantonalen Ersatzbeschaffungen geregelt.

### **1.3 Neuer parlamentarischer Vorstoss**

Der Grosse Rat hat am 12. Januar 2016 die Motion Silvan Hilfiker betreffend Abschaffung der Mindeststeuern für neugegründete Unternehmen während 5 Jahren mit 85 gegen 43 Stimmen gegen den Antrag des Regierungsrats überwiesen. Das Anliegen wird mit der vorliegenden Teilrevision umgesetzt.

### **1.4 Weitere Anliegen**

Mit der Einführung eines gesetzlichen Grundpfandrechts soll auch im Kanton Aargau eine Sicherung der Steuern bei einem Verkauf einer Liegenschaft statuiert werden. Der Kanton Aargau ist heute der einzige Kanton, der über keine solche Sicherung verfügt.

Mit der Einreichungspflicht des Lohnausweises für Arbeitgebende wird ein erster Schritt für die spätere medienbruchfreie Digitalisierung der Einreichung der Steuererklärung eingeleitet. Eine Einreichungspflicht kennen bereits heute die Kantone Bern, Basel-Stadt, Freiburg, Genf, Jura, Neuenburg, Solothurn, Waadt und Wallis.

### **1.5 Bereinigungen**

- Bei der Besteuerung von rückkauffähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie wird eine bundesrechtlich erforderliche Ergänzung vorgenommen.

- Die steuerrechtliche Regelung betreffend Ausstandspflicht kann aufgehoben werden, weil der Tatbestand im Verwaltungsrechtspflegegesetz umfassend geregelt ist.
- Die Bestimmung betreffend amtlicher Auskünfte und Gewährung von Akteneinsichten werden an die heutigen Gegebenheiten angepasst.
- Mit einer zusätzlichen Bestimmung zur Amtshilfe wird eine gesetzliche Grundlage geschaffen, damit der Regierungsrat durch Verordnung die Steuerbehörden generell ermächtigen kann, bestimmten Behörden bestimmte Auskünfte zu erteilen.
- Auf die Regelung betreffend Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird verzichtet, weil dies im Bundesgesetz über das Bundesgericht umfassend geregelt ist
- Der Beginn des Verzugszinslaufs bei Nachsteuerforderungen wird an die Regelung bei den direkten Bundessteuern angepasst.
- Die steuerrechtliche Regelung betreffend Anfall einer Erbschaft an das Gemeinwesen wird in das Einführungsgesetz zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch überführt, wo die erbrechtlichen Bestimmungen enthalten sind.

## **2. Handlungsbedarf**

Die in Ziff. 1.1 und 1.2 aufgeführten Änderungen sind wegen des Vorrangs von übergeordnetem Recht zwingend in die kantonale Gesetzgebung zu überführen. Über die Umsetzung der in Ziff. 1.3 dargelegten Motion entscheidet der Grosse Rat. Die in Ziff. 1.4 und 1.5 aufgeführten Anliegen sind ebenfalls gerechtfertigt und eine Umsetzung folglich angezeigt. Auch dieser Entscheid obliegt dem Grossen Rat.

## **3. Umsetzung Bundesgesetzgebung**

### **3.1 Steuerort für Maklerprovisionen**

Nach geltendem Recht werden Maklerprovisionen von natürlichen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz in demjenigen Kanton besteuert, in dem das Grundstück liegt. Demgegenüber werden Maklerprovisionen von juristischen Personen im Sitzkanton der juristischen Person besteuert, die sie vereinnahmt. Das Bundesgericht hat diese unterschiedliche Behandlung von natürlichen und juristischen Personen bei der Besteuerung von Maklerprovisionen als ungerechtfertigt erachtet und entschieden, dass die für natürliche Personen festgelegte Regelung sinngemäss auch für juristische Personen anzuwenden sei. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts stiess auf breite Kritik. In der Folge wurde der Bundesrat mit der von Nationalrat Fulvio Pelli eingereichten Motion beauftragt, den Besteuerungsort für Maklerprovisionen zu vereinheitlichen.

Nach der vorherrschenden Lehrmeinung sollte die in Art. 4 Abs. 1 StHG enthaltene wirtschaftliche Zugehörigkeit betreffend Maklerprovisionen nur natürliche Personen mit Sitz im Ausland betreffen. Davon ausgehend wurden die Regelungen zum Besteuerungsort der Maklerprovisionen im StHG im Sinne dieser Lehrmeinung geändert und vom Bundesrat am 16. August 2017 beschlossen. Das bedeutet, dass Maklerprovisionen künftig immer am Wohnort des Maklers beziehungsweise am Sitz der Maklerfirma besteuert werden, sofern sich dieser in der Schweiz befindet. Eine Besteuerung von Maklerprovisionen am Grundstückort soll künftig nur noch dann erfolgen, wenn der Makler keinen Wohn- oder Geschäftssitz in der Schweiz hat. Die Änderungen treten am 1. Januar 2019 in Kraft. Ein Gestaltungsspielraum des Kantons besteht nicht.

**Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen:**

#### **§ 17 Abs. 1 lit. c**

Das Kriterium der wirtschaftlichen Zugehörigkeit für natürliche Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton des Grundstücks, auf dem sie eine Maklerprovision erzielen, wird aufgehoben. Bestehen bleibt die Begründung einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit durch den Handel mit Grundstücken. Somit werden Maklerprovisionen von natürlichen Personen mit Schweizer Wohnsitz künftig unabhängig davon, in welchem Kanton das vermittelte Grundstück liegt, im Wohnsitzkanton des Maklers besteuert. Die neue Regelung führt zu einer Vereinheitlichung des Besteuerungsorts für Maklerprovisionen und entspricht derjenigen bei den juristischen Personen.

#### **§ 17 Abs. 2 lit. h**

Der geltende § 17 Absatz 1 ist so formuliert, dass er für in einem anderen Kanton sowie für im Ausland domizilierte natürliche Personen gilt (massgebend: Wohnsitz ausserhalb des Kantons). Mit dem neuen Wortlaut von Absatz 1 ist der Besteuerungsort für Maklerprovisionen von im Ausland domizilierten natürlichen Personen nicht mehr festgelegt. Gleichzeitig wird mit der in Absatz 2 angefügten Litera h festgehalten, dass Maklerprovisionen von natürlichen Personen mit Wohnsitz im Ausland im Belegenheitskanton steuerpflichtig sind. Die gleiche Regelung gilt sinngemäss für juristische Personen mit Sitz im Ausland (§ 63 Abs. 2 lit. b).

#### **§ 63 Abs. 1 lit. d**

Mit der neuen Litera d wird ausdrücklich festgehalten, dass mit Grundstücken handelnde juristische Personen mit Sitz ausserhalb des Belegenheitskantons, dort steuerpflichtig sind, wo das gehandelte Grundstück liegt. Darunter fallen sowohl juristische Personen mit ausserkantonalem schweizerischem als auch solche mit ausländischem Domizil. Diese Änderung ermöglicht eine formelle Vereinheitlichung der Besteuerungsregeln bei natürlichen und juristischen Personen, die mit Grundstücken handeln. Am Begriff des Handelns mit Grundstücken ändert sich insofern nichts, als die mit dem Grundstück handelnde Person das Grundstück zu einem bestimmten Zeitpunkt besitzen muss.

#### **§ 63 Abs. 2 lit. b**

Der neue Wortlaut von § 63 Absatz 2 Litera d bedingt eine Änderung in Absatz 2 Litera b. Die dort vorgesehene wirtschaftliche Zugehörigkeit von juristischen Personen mit Sitz im Ausland, die mit Grundstücken handeln, wird aufgehoben. Was bleibt ist die Anknüpfung für die Vermittlung.

### **3.2 Bundesgesetz über Geldspiele**

Im geltenden Recht müssen Gewinne aus Lotterien und Sportwetten versteuert werden, während Spielgewinne, die in Spielbanken erzielt werden, steuerfrei sind. Um diese Ungleichbehandlung zu beseitigen, sieht das Bundesgesetz über Geldspiele vom 29. September 2017 (Geldspielgesetz [BGS]; BBl 2017 6245) eine weitgehende Steuerbefreiung sämtlicher Geldspielgewinne vor. Nach den Vorgaben des StHG müssen die Kantone die Vorschriften auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des BGS umsetzen. In der Referendumsabstimmung vom 10. Juni 2018 wurde das Geldspielgesetz vom Volk angenommen. Die Inkraftsetzung ist auf den 1. Januar 2019 vorgesehen.

Als wesentliche Neuerung zum geltenden Recht wird die Steuerbefreiung der Spielergewinne grundsätzlich auf alle Geldspiele ausgedehnt. Gemäss Geldspielgesetz sind die mit Geldspielen gemäss BGS erzielten Gewinne steuerfrei, sofern diese nicht aus selbstständiger Erwerbstätigkeit stammen. Ebenfalls steuerfrei sind Gewinne bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung, die nicht dem BGS unterliegen. Steuerbar bleiben die Gewinne von mehr als einer Million Franken aus der Teilnahme an Grossspielen sowie die einzelnen Gewinne aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung, die nicht dem BGS unterstehen, aber den vom kantonalen Recht zu bestimmenden Betrag überschreiten. Ein Gestaltungsspielraum für den Kanton besteht somit bei der Festlegung des Steuerfreibetrags bei Grossspielen, bei der Festlegung einer Freigrenze für Gewinne aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung, die nicht dem BGS unterstehen, sowie bei der Festlegung der abzugsfähigen Einsatzkosten.

Parallel zur vorliegenden Anhörung läuft zurzeit auch eine Anhörung zur Umsetzung des Bundesgesetzes über die Geldspiele. Die aufgrund der Revision des Geldspielrechts notwendigen Änderungen im Bereich des Steuerrechts werden in der vorliegenden Teilrevision des Steuergesetzes angegangen. Zu den übrigen Anpassungen aufgrund der Änderung des Bundesgesetzes über Geldspiele wird auf die Anhörung des Geldspielgesetzes verwiesen.

## **Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen**

### **§ 32 Abs. 1 lit. e**

Nachdem die Steuerbefreiung der Spielergewinne auf alle Geldspiele ausgedehnt wird, kann § 32 Abs. 1 lit. e aufgehoben werden. Steuerbar bleiben lediglich die Gewinne von mehr als Fr. 1'000.– aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung (§ 33 Abs. 1 lit. l e contrario).

### **§ 33 Abs. 1 lit. k**

Grundsätzlich sind Gewinne, die in Spielbanken mit nach dem Geldspielgesetz zugelassenen Spielbankenspielen erzielt werden, steuerfrei. Zu den Spielbankenspielen zählen insbesondere die Tischspiele (Roulette, Black Jack, Poker etc.), die Spielautomatenspiele (soweit sie keine Grossspiele darstellen) und die grossen Pokerturniere (mit Möglichkeit von hohen Einsätzen und Gewinnen). Das massgebliche Abgrenzungskriterium zu den Grosslotterien bildet die Anzahl Personen, denen das betreffende Spiel offensteht.

Nicht steuerfrei sind Geldspielgewinne, die aus einer selbstständigen Erwerbstätigkeit resultieren. Damit sollen im Wesentlichen "professionelle" Pokerspieler erfasst werden, die mit dieser Tätigkeit ein regelmässiges Einkommen erzielen, das teilweise oder ganz jenes einer Berufstätigkeit ersetzt.

### **§ 33 Abs. 1 lit. k<sup>bis</sup> (neu)**

Gewinne aus der Teilnahme an Grossspielen sind ab einem vom kantonalen Steuerrecht zu bestimmenden Betrag grundsätzlich steuerbar. Unter die Grossspiele fallen alle automatisiert, interkantonal oder online durchgeführten Lotterien, Sportwetten oder Geschicklichkeitsspiele. Es handelt sich dabei um diejenigen Lotterien, Sportwetten und Geschicklichkeitsspiele, von denen grössere Gefahren ausgehen können und für die deshalb ein strengerer regulatorischer Rahmen gilt.

Bei der direkten Bundessteuer beträgt der Freibetrag für Grossspiele eine Million Franken. Das kantonale Recht muss ebenfalls einen Freibetrag festlegen, der gemäss StHG mindestens eine Million Franken betragen muss. Der Kanton Aargau hat sich entschieden, den Steuerfreibetrag von einer Million Franken analog zum Bund zu übernehmen.

### **§ 33 Abs. 1 lit. k<sup>ter</sup> (neu)**

Die Steuerbefreiung gilt auch für Kleinspiele, mit denen sich definitionsgemäss nur beschränkte Gewinne erzielen lassen. Als Kleinspiele gelten die verbleibenden Lotterien, Sportwetten sowie die kleinen Pokerturniere mit kleinen Einsätzen und Gewinnmöglichkeiten.

### **§ 33 Abs. 1 lit. l (neu)**

Auf Gewinnen aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung, die gemäss Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe d nicht dem BGS unterstehen, werden weiterhin Steuern erhoben. Die Gewinne aus diesen Spielen sind nicht unerheblich, weshalb die Ausgangslage nicht die gleiche ist wie bei den Geschicklichkeitsspielen. Zudem wird der Ertrag dieser Spiele weder für gemeinnützige Zwecke noch für die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung verwendet, sondern kommt ausschliesslich den Veranstalterinnen zugute. Eine Steuerbefreiung ist somit nicht gerechtfertigt.

Bei der Besteuerung solcher Gewinne obliegt es dem Kanton, eine Freigrenze festzulegen. Der Bund hat diese Grenze bei Fr. 1'000.– festgelegt. Beträgt der Gewinn weniger als Fr. 1'000.–, so ist nichts steuerbar. Übersteigt der Gewinn diese Grenze, so ist der ganze Betrag steuerbar. Der Betrag von Fr. 1'000.– ist im Wesentlichen damit begründet, dass bei Gewinnen unterhalb dieser Grenze der

administrative Aufwand für die Besteuerung zu gross wäre. Dieses Argument gilt auch für den Kanton, weshalb für das kantonale Recht der gleiche Betrag übernommen wird.

#### **§ 40 Abs. 1 lit. o (neu)**

Von den einzelnen Gewinnen aus der Teilnahme an Geldspielen, welche nicht nach § 33 Abs. 1 Litera k<sup>bis</sup> I steuerfrei sind, werden generell 5 % des Gewinns als Einsatzkosten anerkannt und abgezogen. Die Geltendmachung von Einsatzkosten ist auf höchstens Fr. 5'000.– pro Gewinn beschränkt. Die Geltendmachung von Einsatzkosten entspricht im Wesentlichen dem geltenden Recht. Aus der Online-Teilnahme an Spielbankenspielen nach § 33 Abs. 1 Litera k<sup>bis</sup> werden die vom Online-Spielerkonto abgebuchten Spieleinsätze im Steuerjahr, jedoch höchstens Fr. 25'000.– von den einzelnen Gewinnen, abgezogen.

### **3.3 Energiegesetz**

Das totalrevidierte Energiegesetz des Bundes vom 30. September 2016 (SR 730.0) ist am 1. Januar 2018 in Kraft getreten. Das Gesetz enthält steuerliche Bestimmungen zum Kostenabzug bei Liegenschaften im Privatvermögen. Danach sind neu Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau den abziehbaren Unterhaltskosten gleichgestellt. Ausserdem ist neu ein Vortrag für energiesparende und umweltschonende Investitionskosten sowie die Rückbaukosten, die im Hinblick auf einen Ersatzneubau anfallen, vorgesehen. Für die Überführung der beschlossenen steuerlichen Massnahmen in das kantonale Recht wird den Kantonen zwei Jahre Zeit ab Inkrafttreten des Energiegesetzes eingeräumt (Art. 72v StHG). Die entsprechenden kantonalen Bestimmungen sind auf den 1. Januar 2020 anzupassen, wobei den Kantonen kein Gestaltungsspielraum zukommt. Zeitgleich wird die Verordnung über den Abzug der Kosten von Grundstücken des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116) in Kraft gesetzt, welche die Gesetzgebung weiter ausführt.

#### **Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen:**

##### **Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau (§ 39 Abs. 2)**

Als abziehbare Rückbaukosten gelten Auslagen für die Demontage von Installationen, den Abbruch, Abtransport und die Entsorgung des Bauabfalls. Nicht darunter fallen Altlastensanierungen des Bodens, Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten und Aushubarbeiten für den Ersatzneubau. Als Ersatzneubau gilt ein Bau, der nach Abschluss des Rückbaus eines Wohngebäudes oder eines gemischt genutzten Gebäudes innert angemessener Frist auf dem gleichen Grundstück errichtet wird und eine gleichartige Nutzung aufweist.

##### **Vortrag der Rückbaukosten (§ 39 Abs. 2<sup>bis</sup>, neu)**

Neu ist das Recht zum Vortrag der Rückbaukosten und der Kosten für Investitionen nach dem bisherigen § 39 Abs. 2 Satz 2 auf zwei nachfolgende Steuerperioden. Vorausgesetzt wird in diesem Fall, dass die Kosten in der laufenden Steuerperiode, in welcher die Aufwendungen angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können. Weiter ist vorgesehen, dass bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz oder bei einem Grundstückverkauf die steuerpflichtige Person das Recht behält, die verbleibenden übertragbaren Kosten in Abzug zu bringen (vgl. dazu Art. 2 – 4 der totalrevidierten Liegenschaftskostenverordnung des Bundes).

### **3.4 Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken**

Gestützt auf das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken vom 20. März 2015 schreibt das StHG den Kantonen bei der Gewinnsteuer die Einführung einer Freigrenze für juristische Personen mit ideellen Zwecken bis spätestens 1. Januar 2018 vor (Art. 26a i.V.m. Art. 72t StHG). Die Festlegung der Höhe der Freigrenze wird den Kantonen überlassen. Da die Umsetzung im aargauischen Recht bisher nicht vollzogen wurde, findet ab dem Steuer-



jahr 2018 Art. 26a StHG direkt Anwendung (Art. 72t Abs. 2 StHG). Dieser Artikel bestimmt, dass sich die Freigrenze bis zur kantonalen Umsetzung nach dem Recht der direkten Bundessteuer richtet, wo der Freibetrag gestützt auf Art. 66a DBG Fr. 20'000.– beträgt.

Mit dieser Vorlage wird Art. 26a StHG im kantonalen Recht umgesetzt. Aus verfahrensökonomischen Gründen sowie im Hinblick auf die vertikale Harmonisierung ist es naheliegend und angezeigt, die Freigrenze auch im kantonalen Recht bei Fr. 20'000.– festzusetzen.

### **Erläuterungen zu § 73a (neu)**

Im Gegensatz zu einem Freibetrag, bei dem nur der übersteigende Teil steuerbar ist, wird bei einer Freigrenze, wie sie § 73a zugrunde liegt, grundsätzlich der gesamte Gewinn besteuert, sobald der Betrag überschritten wird. Im Recht der direkten Bundessteuer gilt für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen, die keine ideellen Zwecke verfolgen, weiterhin die Freigrenze nach Art. 71 Abs. 2 DBG. Danach werden Gewinne von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen unter Fr. 5'000.– unabhängig von der Zweckverfolgung nicht besteuert. Eine ähnliche Regelung kennt das kantonale Recht, mit dem Unterschied, dass es sich dort um einen Freibetrag und nicht um eine Freigrenze handelt. Gemäss § 81 Abs. 2 werden Gewinne von Vereinen und Stiftungen – unabhängig von der Zweckverfolgung – nicht besteuert, soweit dieser Fr. 20'000.– nicht übersteigt. Da Art. 71 Abs. 2 DBG im Gesetzgebungsverfahren keine Änderung erfahren hat, rechtfertigt es sich, auch § 81 Abs. 2 in seiner heutigen Form zu belassen. Eine Schlechterstellung von Vereinen und Stiftungen im Sinne von § 81 Abs. 2 war nie beabsichtigt. Sie kommen deshalb weiterhin in den Genuss des Steuerfreibetrags von Fr. 20'000.–, auch wenn sie ideelle Zwecke verfolgen. Die Frage, ob eine juristische Person ideelle oder wirtschaftliche Zwecke verfolgt, muss somit nur bei juristischen Personen beantwortet werden, die weder Verein noch Stiftung sind und zugleich einen Gewinn von weniger als Fr. 20'000.– ausweisen.

Der Begriff des ideellen Zwecks lässt sich nicht abschliessend definieren. Es wird der Veranlagungs- und der Gerichtspraxis überlassen sein, den Begriff des ideellen Zwecks zu konkretisieren und gegenüber anderen Zwecken abzugrenzen. Als ideelle Zwecke im Sinne von § 73a werden etwa politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, wohltätige, gesellige und andere nicht wirtschaftliche Aufgaben erwähnt. Beispielhaft werden Musik-, Turn- oder Gesangsvereine, die der sinnvollen Gestaltung der Freizeit dienen, genannt. Als ideeller Zweck erscheint zudem jeder nicht wirtschaftliche Zweck. Im Übrigen können ideelle Zwecke auch von anderen juristischen Personen als etwa von Vereinen oder Stiftungen verfolgt werden, etwa von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

### **3.5 Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung**

Das am 16. Dezember 2016 verabschiedete Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens (BBI 2016 8925) bezweckt den Abbau von Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen. Zudem soll mit dem Gesetz die Einhaltung internationaler Verpflichtungen sichergestellt werden. Kernstück der Neureglung ist die Ausweitung der nachträglichen ordentlichen Veranlagung (nachfolgend: NOV) unter Beibehaltung der vorgängigen Erhebung der Quellensteuer. Damit bleibt die Sicherung des Steuerbezugs gewahrt. Die Gesetzesvorlage führt in verfahrensrechtlichen Fragen zu einer stärkeren Vereinheitlichung der Quellensteuerordnung. Dies ist mit mehr Transparenz und Rechtssicherheit verbunden. Bei der Umsetzung der Bestimmungen ins kantonale Recht steht dem Kanton praktisch kein Gestaltungsspielraum zu. Die revidierten Bestimmungen treten zusammen mit mehreren darauf basierenden Verordnungsänderungen am 1. Januar 2021 in Kraft.

Während ansässige Quellensteuerpflichtige ab einem jährlichen Bruttoerwerbseinkommen von Fr. 120'000.– weiterhin einer obligatorischen NOV unterliegen, können neu auch Ansässige unterhalb dieses Schwellenwerts eine NOV beantragen. Eine NOV beantragen können neu auch sogenannte "quasi-ansässige" Quellensteuerpflichtige. Quasi-Ansässige sind Arbeitnehmende ohne Wohnsitz in der Schweiz, die ihr Einkommen im Wesentlichen aus einer Tätigkeit beziehen, die sie in

der Schweiz ausüben. Die Gleichbehandlung dieser Personenkategorie geht auf ein Urteil des Bundesgerichts (BGE 136 II 241) zurück, in dem erstmals die schweizerische Quellensteuer auf ihre Kompatibilität mit dem Personenfreizügigkeitsabkommen Schweiz-EU überprüft wurde.

Im Vergleich zum geltenden Recht soll neu allen ansässigen Quellensteuerpflichtigen die NOV offen stehen. Wer einen bestimmten Betrag des jährlichen Bruttoerwerbseinkommens erreicht oder überschreitet, wird obligatorisch der NOV unterstellt. Alle andern können eine solche beantragen. Falls sie es tun, bleiben sie in den Folgejahren in diesem System eingebunden. Damit sind sie materiell-rechtlich den ordentlich Besteuereten gleichgestellt.

Zudem ist auch für ansässige Quellensteuerpflichtige eine NOV vorgesehen, die zwar keine beantragt haben, aber über steuerbare Einkünfte verfügen, die nicht der Quellensteuer unterliegen. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern ist davon insbesondere das steuerbare Vermögen betroffen. Auf diese Weise wird die heutige sogenannte ergänzende ordentliche Veranlagung durch das Verfahren der NOV ersetzt. Wer als Nicht-Ansässige oder Nicht-Ansässiger die Voraussetzungen zur Quasi-Ansässigkeit erfüllt, kann jährlich ebenfalls eine NOV beantragen. Für alle übrigen Nicht-Ansässigen hat die Quellensteuer abgeltende Wirkung.

Weitere Revisionspunkte sind der schweizweit gleiche Rahmen für die Festlegung der Bezugsprovision zur Entschädigung des Aufwands des Schuldners der steuerbaren Leistung sowie die Festlegung der örtlichen Zuständigkeit.

### **Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen:**

#### **Abgegoltene Steuer (§ 117)**

§ 117 kann aufgehoben werden, nachdem der Regelungsgehalt durch § 118b Abs. 3 (Verhältnis zur Quellensteuer) vollständig abgedeckt wird.

#### **Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen (§ 118)**

In § 118 wird neu die obligatorische NOV für ansässige Quellensteuerpflichtige geregelt. Die bisher für ansässige Quellensteuerpflichtige in § 119 Absatz 1 geregelte NOV wird neu in § 118 Absatz 1 geregelt. Eine solche wird wie bis anhin durchgeführt, wenn ein bestimmtes jährliches Bruttoerwerbseinkommen erzielt wird. Der diesbezügliche Schwellenwert wird vom EFD festgelegt und wie im geltenden Recht in der Quellensteuerverordnung vom 19. Oktober 1993, QStV, SR 642.118.2, geregelt. Neu fällt unter den Tatbestand der NOV auch die ergänzende ordentliche Veranlagung (EOV), die im geltenden Recht in Absatz 1 von § 118 geregelt ist. Diese wird durchgeführt, wenn die quellensteuerpflichtige Person, welche die Schwelle des jährlichen Bruttoerwerbseinkommens zur Durchführung einer NOV nicht überschreitet, auch über Vermögen und Einkünfte verfügt, die nicht der Quellensteuer unterliegen. Dazu zählen insbesondere Erträge aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen.

Gemäss Absatz 2 unterliegt der NOV auch, wer mit einer Person, welche einer NOV unterliegt, in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt. Dies war bisher für Personen mit einer EOV nicht explizit vorgesehen (§ 118 Abs. 1).

Absatz 3 sieht vor, dass Personen mit Vermögen und Einkünften nach Absatz 1 Litera b das Formular für die Steuererklärung bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres bei der zuständigen Behörde verlangen müssen. Bei Nichteinreichung der Steuererklärung wird in beiden Fällen (NOV nach Absatz 1 Litera a und b) nach erfolgter Mahnung eine Ermessensveranlagung vorgenommen. Dies erweist sich im Sinne der Gleichbehandlung mit den ordentlich besteuerten Personen als konsequent. Gemäss Absatz 3 hat die steuerpflichtige Person in diesem Fall bis zum 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres Zeit, bei der zuständigen Veranlagungsbehörde das Formular für die Steuererklärung zu verlangen. Diese Verwirkungsfrist hat Auswirkungen auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Gemäss Art. 23 des Verrechnungssteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 (VStG) verwirkt der Rückerstattungsanspruch, sofern mit der Verrechnungssteuer belastete

Einkünfte oder Vermögen, woraus solche Einkünfte fliessen, entgegen gesetzlicher Vorschrift der zuständigen Steuerbehörde nicht angegeben werden. Wer die genannte Frist verpasst, verliert seinen Anspruch auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer.

### **Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag (§ 118a, neu)**

In Absatz 1 wird neu eine NOV auf Antrag des Quellensteuerpflichtigen eingeführt. Erreicht das dem Quellensteuerabzug unterliegende Bruttoerwerbseinkommen den Schwellenwert nach § 118 Absatz 1 Litera a nicht und verfügt die steuerpflichtige Person nicht über Einkünfte, die nicht der Quellensteuer unterliegen (§ 118 Abs. 1 lit. b), so findet nur dann eine NOV statt, wenn die steuerpflichtige Person eine solche beantragt.

In Absatz 2 wird klargestellt, dass mit dem Antrag auch der Ehegatte eingebunden wird, mit dem der Antragsteller in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt.

Absatz 3 hält fest, dass der Antrag bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres zu erfolgen hat (Verwirkungsfrist). Wer die Schweiz verlässt, muss spätestens im Zeitpunkt seiner Abmeldung seinen NOV-Antrag eingereicht haben. Wer nach dem 31. März wegzieht, kann nur noch Antrag für das laufende Steuerjahr stellen. Für das Vorjahr ist die Frist am 31. März abgelaufen.

### **Verhältnis zur Quellensteuer (§ 118b, neu)**

In Absatz 1 ist geregelt, dass die NOV bis zum Ende der Quellensteuerpflicht gilt. Das heisst, dass in den Folgejahren bis zum Ende der Quellensteuerpflicht auch dann eine NOV durchgeführt wird, wenn der massgebende Schwellenwert nach § 118 Abs. 1 lit. a vorübergehend oder dauernd unterschritten wird. Wer sich als ansässige Person für die NOV entschieden hat, bleibt auch für die Folgejahre in diesem System eingebunden. Der Regelungsgehalt des heutigen § 119 Abs. 2 ist mit dieser Bestimmung vollumfänglich abgedeckt, weshalb dieser entfällt.

In Absatz 2 wird festgehalten, dass die abgezogene Quellensteuer zinslos an den gemäss NOV geschuldeten Steuerbetrag angerechnet wird.

Absatz 3 hält fest, dass für Personen, die keinen NOV-Antrag gestellt haben, die erhobene Quellensteuer abgeltende Wirkung hat. Damit wird der Regelungsgehalt von § 117 vollumfänglich abgedeckt.

### **Nachträglich ordentliche Veranlagung (§ 119)**

§ 119 wird vollständig aufgehoben. Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage sind nicht mehr möglich. Der bisherige § 119 Abs. 3, wonach bei Durchführung einer NOV in Verbindung mit einer Zahlungsverpflichtung des Schuldners der steuerbaren Leistung und einer allfälligen Sicherstellung auf die Erhebung der Quellensteuer verzichtet werden kann, findet keine Anwendung mehr. Weder im StHG noch im DBG ist eine entsprechende Regelung vorhanden. Eine Streichung von § 119 Abs. 3 drängt sich aber auch aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Besteuerung von interkantonalen Umzügen auf. Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 29. Januar 2014 im Zusammenhang mit der Quellensteuer als Sicherungsinstrument die Unvereinbarkeit von Art. 38 Abs. 4 StHG mit dem Freizügigkeitsabkommen festgestellt. Als Folge davon unterliegen interkantonale quellensteuerpflichtige Umzöger für die gesamte Steuerperiode der NOV jenes Kantons, in dem sie am Ende der Steuerperiode ihren Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Der Wegzugskanton muss demzufolge den Pro-rata-Steueranteil bis zum Wegzug an den Zuzugskanton weiterleiten. Wären stattdessen Verpflichtungen oder Sicherstellungen im Sinne von § 119 Abs. 3 vorhanden, könnten diese vom Zuzugskanton allenfalls nicht durchgesetzt werden.

### **Gliederungstitel vor § 120**

Da von den §§ 120 ff. auch juristische Personen betroffen sind, ist der Gliederungstitel vor § 120 entsprechend zu ergänzen (Sitz/tatsächliche Verwaltung). Dadurch kann der bisherige § 120 (Be-

griffsbestimmung), wonach als im Ausland wohnhafte Steuerpflichtige neben natürlichen Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz auch juristische Personen ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz gelten, aufgehoben werden.

#### **Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer (§ 121 Abs. 1<sup>bis</sup>, neu)**

In § 121 geht es um die Quellensteuerpflicht von im Ausland wohnhaften Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern. Während Absatz 1 unverändert bleibt, werden mit dem neuen Absatz 1<sup>bis</sup> zwei Ausnahmerebestimmungen eingefügt. Eine Ausnahme betrifft Seeleute, die an Bord eines Hochseeschiffes arbeiten. Diese hat bisher nur auf Praxisebene Eingang ins schweizerische Steuerrecht gefunden (vgl. ESTV-Rundschreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen vom 5. Dezember 1994 über die Besteuerung von Seeleuten auf Hochseeschiffen). Weiter wird neu festgehalten, dass Einkommen, die nach dem vereinfachten Abrechnungsverfahren nach § 119a abgerechnet werden, nicht dem Quellensteuerverfahren nach § 121 unterliegen.

#### **Künstler, Sportler und Referenten; (§ 122 Abs. 4, neu)**

Das StHG schreibt für Künstler neu eine Gewinnungskostenpauschale von 50 % und für Sportler und Referenten eine solche von 20 % vor. Dieselben Pauschalen gelten für die direkte Bundessteuer. Damit ist im Bereich der Gewinnungskosten alles abgegolten und ein Nachweis höherer Kosten ist nicht möglich. Mit diesen Pauschalen wird verhindert, dass diese Kategorie von Quellensteuerpflichtigen besser gestellt wird gegenüber anderen Nicht-Ansässigen, bei denen die Quellensteuer ebenfalls abgeltende Wirkung hat und die Berufskosten einzig in pauschaler Form gewährt werden. Zudem wird ein administrativ aufwendiges Verfahren vereinfacht.

#### **Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen (§ 125b, neu)**

Neu wird in § 125b festgehalten, dass bei stossenden Verhältnissen die NOV auch für nicht-ansässige Personen von Amtes wegen durchgeführt werden kann. Diese betreffen insbesondere die im Quellensteuersatz einberechneten Pauschalabzüge. Die NOV kann sowohl zugunsten als auch zuungunsten der steuerpflichtigen Person wirken. Das EFD legt die Voraussetzungen für eine NOV, die von Amtes wegen erfolgt, fest. Dabei ist auch mit einer Konkretisierung des Begriffs der "stossenden Verhältnisse" zu rechnen.

#### **Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag (§ 125c, neu)**

Absatz 1 regelt, in welchen Fällen im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer oder Arbeitnehmerinnen, die einen Grossteil ihrer Einkünfte in der Schweiz erwirtschaften (sog. Quasi-Ansässige) einen Antrag auf eine NOV stellen können. Damit wird dem bereits erwähnten Entscheid des Bundesgerichts vom 26. Januar 2010 Rechnung getragen. Dieser Entscheid verlangt, dass den Quasi-Ansässigen über die NOV die gleichen Abzüge zu gewähren sind wie ordentlich Besteuerten. Eine NOV wird erst vorgenommen, wenn die Berechnung ergeben hat, dass die Voraussetzungen zur Qualifikation als quasi-ansässige Person aufgrund des notwendigen Anteils der weltweiten Einkünfte aus schweizerischen Quellen erfüllt sind. Im nächsten Steuerjahr kann – muss aber nicht – erneut ein Antrag auf eine NOV gestellt werden. Sie beinhaltet ein jährliches Wahlrecht. Das EFD präzisiert die weiteren Voraussetzungen der NOV auf Antrag. In allen drei Fällen (Litera a–c) haben die betroffenen Personen die NOV bis zum 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres zu beantragen.

Gemäss Litera a wird für eine NOV auf Antrag vorausgesetzt, dass diese Personen einen überwiegenden Teil ihrer weltweiten Einkünfte, zu denen auch die Einkünfte des Ehegatten zu zählen sind, in der Schweiz erzielen. Wie hoch der Prozentsatz der Einkünfte sein muss, welche in der Schweiz zu erwirtschaften sind, damit von einer Quasi-Ansässigkeit ausgegangen wird, soll nicht im Gesetz, sondern auf Verordnungsstufe festgelegt werden. Dort ist vorgesehen, den Schwellenwert für die Qualifikation einer Person als quasi-ansässig auf mindestens 90 Prozent ihrer weltweiten Bruttoeinkünfte zu setzen, was den einschlägigen Entscheiden der EuGH-Rechtsprechung entsprechen würde.

Erfüllt eine quellensteuerpflichtige Person die Voraussetzungen nach Litera a nicht und ist sie wegen niedriger Gesamteinkünfte nach dem Steuerrecht ihres Wohnsitzstaates dort nicht steuerpflichtig und bleiben damit auch die persönliche Situation sowie der Familienstand steuerlich unberücksichtigt, so hat gemäss neuerer Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) der Arbeitsortstaat (das heisst die Schweiz) diese Vergünstigungen zu übernehmen. In einem solchen Fall liegt eine mit Ansässigen vergleichbare Situation im Sinne von Litera b vor, weil die quellensteuerpflichtige Person ihre zu versteuernden Einkünfte im Wesentlichen aus einer Tätigkeit im Arbeitsortstaat (das heisst in der Schweiz) erwirtschaftet.

Nicht unter die Bestimmungen von Litera a und b fallen Quellenbesteuerte ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz gemäss §§ 122-125a (Künstler, Sportler, Referenten, Organe juristischer Personen, Hypothekargläubiger sowie Empfänger von Vorsorgeleistungen und Mitarbeiterbeteiligungen). Diese Personenkategorien erfahren bezüglich der Satzfestlegung schon heute eine Sonderbehandlung im Rahmen der Quellenbesteuerung. Die NOV auf Antrag steht ausschliesslich Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern im Sinne von § 121 zur Verfügung.

In Litera c schliesslich wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Schweiz sich in mehreren DBA verpflichtet hat, bei Arbeitnehmern ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz Beiträge an das Vorsorgesystem im andern Vertragsstaat analog zu den Beiträgen an das schweizerische Vorsorgesystem zum Abzug zuzulassen.

### **Verhältnis zur Quellensteuer (§ 125d, neu)**

§ 125d regelt das Verhältnis zwischen der NOV und der Quellensteuer. Falls keine NOV erfolgt, so tritt gemäss Absatz 1 die Quellensteuer an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Kantons- und Gemeindesteuern, erhöht um die Ansätze für die direkte Bundessteuer. Neu wird ausdrücklich festgehalten, dass Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge entfallen (vgl. dazu die Ausführungen zu § 136).

Wie bei Ansässigen, die einer NOV unterliegen, wird gemäss Absatz 2 die bereits bezogene Quellensteuer auf den geschuldeten Steuerbetrag zinslos angerechnet.

Absatz 3 schliesslich trägt folgendem Sachverhalt Rechnung: Für nicht-ansässige Zweiverdienerhepaare, bei denen eine Person im Ausland erwerbstätig ist, kann es in gewissen Konstellationen zu einer Überbesteuerung kommen. Dies ist vornehmlich dann der Fall, wenn die im Ausland tätige Person ein tiefes Bruttoerwerbseinkommen erwirtschaftet. Damit den Bedürfnissen der betroffenen Personenkategorien Rechnung getragen werden kann, soll Zweiverdienerhepaaren, die keine NOV beantragen oder mangels Qualifikation zur Quasi-Ansässigkeit keine beantragen können, die Möglichkeit offen gehalten werden, über eine nachträgliche Korrektur des steuersatzbestimmenden Einkommens den effektiven Verdienst der im Ausland erwerbstätigen Person zu berücksichtigen. Steuersystematisch korrekt müsste die Korrektur an sich die gesamten weltweiten Einkünfte des Zweiverdienerhepaars berücksichtigen, das heisst auch Einkünfte, die nicht Erwerbseinkommen darstellen. Entscheidend bleibt, dass eine Korrektur einzig bei der Satzbestimmung erfolgt.

### **Abgegoltene Steuern (§ 126)**

§ 126 wird aufgehoben. Dessen Regelungsgehalt findet sich neu in § 125d.

### **Pflichten des Schuldners (§ 127 Abs. 2 lit. c und f)**

In Absatz 2 lit. c erfolgt eine rein redaktionelle Änderung, indem "Steuerabzug" durch "Quellensteuerabzug" ersetzt wird.

Absatz 2 lit. f wird aufgehoben. Heute sind die Quellensteuerämter informatikmässig so organisiert, dass es die Verpflichtung des Arbeitgebers zur unaufgeforderten Meldung von steuerpflichtigen Personen, die der nachträglichen ordentlichen Veranlagung unterliegen, nicht mehr braucht.

### **Haftung juristischer Personen (§ 128 Abs. 3, neu)**

In Absatz 3 wird neu die Haftung juristischer Personen geregelt. Subsidiär sollen danach auch die für den Schuldner der steuerbaren Leistung handelnden natürlichen Personen für die Entrichtung der Quellensteuer haften. Im konkreten Fall sind das die Mitglieder der Verwaltung und alle mit der Geschäftsführung oder mit der Liquidation befassten Personen. Die subsidiäre Haftung der Organe einer juristischen Person entspricht allgemeinen Rechtsgrundsätzen und findet sich auch im Privatrecht. In gleicher Weise wird die Haftung juristischer Personen in der AHV-Gesetzgebung geregelt. Dort ist Artikel 52 Absatz 2 AHVG Anknüpfungspunkt. Die Organhaftung im Quellensteuerverfahren ist vor diesem Hintergrund sachgerecht.

#### **Notwendige Vertretung (§ 129a, neu)**

Absatz 1 bestimmt, dass die Steuerbehörden von einer steuerpflichtigen Person mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland verlangen kann, dass sie einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet.

In Absatz 2 wird zudem in Angleichung an das neue Quellensteuerrecht des DBG (vgl. dazu Art. 136a Abs. 2) enthaltene allgemeine Verfahrenspflicht Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland, eine Vertretung oder Zustelladresse in der Schweiz zu bezeichnen, für Personen, die eine NOV nach § 125c beantragen, präzisiert und ergänzt. Wird mit der Einreichung eines NOV-Antrags keine Zustelladresse genannt oder verliert diese im Verlauf des Veranlagungsverfahrens ihre Gültigkeit, so stellt die zuständige Behörde eine angemessene Frist für die Meldung der Zustelladresse. Läuft diese Frist ab, so hat die Quellensteuer abgeltende Wirkung. Allfällige Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge bei der Bemessungsgrundlage sind nicht möglich. § 187 Abs. 2 (Hinderungsgründe) ist sinngemäss anwendbar, um sicherzustellen, dass auf verspätete Einsprachen nur eingetreten wird, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Bezeichnung einer gültigen Zustelladresse verhindert war.

#### **Erhebung der Quellensteuer im interkantonalen Verhältnis (§ 131)**

Die örtliche Zuständigkeit für die Erhebung der Quellensteuer wird durch das StHG auf eine neue Grundlage gestellt. Diese neue Ordnung muss auch im Kanton Aargau umgesetzt werden. Gemäss den neuen Bestimmungen von Absatz 1 Litera a und b berechnet und erhebt der Schuldner der steuerbaren Leistung die Quellensteuer nach dem Recht jenes Kantons, in dem die Arbeitnehmerin oder der Arbeitnehmer bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt (§ 112) beziehungsweise Wochenaufenthalt (§ 121 Abs. 1 lit. a) hat. Weil die Abrechnung in diesen Fällen mit dem Wohnsitz- oder Aufenthaltskanton direkt erfolgt, entfällt künftig die interkantonale Abrechnung zwischen Arbeits- und Wohnsitzkanton der quellensteuerpflichtigen Person. Wegen dieser neuen Ordnung ist die bisherige Regelung von § 131 Abs. 1 aufzuheben. Ein ausserkantonaler Schuldner hat den Quellensteuerabzug für Arbeitnehmer, die im Kanton Aargau steuerrechtlich ihren Wohnsitz oder Aufenthalt haben, neu nach aargauischem Recht vorzunehmen.

Bei nicht-ansässigen Personen im Sinne von Litera c berechnet und erhebt der Schuldner der steuerbaren Leistung die Quellensteuer nach dem Recht desjenigen Kantons, in dem er Wohnsitz, Aufenthalt, den Sitz oder die tatsächliche Verwaltung hat. Liegen diese Anknüpfungspunkte im Kanton Aargau, so ist der Quellensteuerabzug nach aargauischem Recht vorzunehmen. Ausgenommen sind Fälle, in denen die steuerbare Leistung von einer Betriebsstätte in einem andern Kanton oder von einer Betriebsstätte eines Unternehmens ohne Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz ausgerichtet wird. Dies entspricht dem geltenden Recht.

Gemäss Litera d wird die Quellensteuer bei Künstlerinnen und Künstlern, Sportlerinnen und Sportlern sowie Referentinnen und Referenten nach dem Recht jenes Kantons erhoben, in dem diese aufgetreten sind. Liegt der Ort der Tätigkeit im Kanton Aargau, so erfolgt die Quellensteuerabrechnung nach aargauischem Recht.

In Absatz 2 wird die Überweisung der Quellensteuer an den bezugsberechtigten Kanton entsprechend den in Absatz 1 genannten Zuständigkeiten festgehalten.

### **Nachträgliche ordentliche Veranlagung (§ 131a, neu)**

In Absatz 1 wird die örtliche Zuständigkeit für Quellensteuerpflichtige geregelt, die nachträglich ordentlich veranlagt werden. Bei ansässigen Quellensteuerpflichtigen (§ 131 lit. a) ist der Wohnsitzkanton am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht zur Besteuerung befugt. Dasselbe gilt bei Wohnenaufenthaltern (§ 131 lit. b). Bei Nicht-Ansässigen (§ 131 lit. c) ist es der Kanton des Arbeitsorts am Ende der Steuerperiode oder Steuerpflicht.

In Absatz 2 wird klargestellt, dass im Rahmen einer NOV der zuständige Kanton Anspruch auf allenfalls an andere Kantone bereits überwiesene Quellensteuerbeträge hat. Die Besteuerung richtet sich nach den Quellensteuertarifen desjenigen Kantons, der für die NOV zuständig ist. Bei einer allfälligen Differenz ist mit der quellensteuerpflichtigen Person ein Nachforderungs- beziehungsweise ein Rückerstattungsverfahren durchzuführen. Wie im geltenden Recht ist hierzu keine Verzinsung vorgesehen.

In Absatz 3 wird festgehalten, dass das Kantonale Steueramt den anderen schweizerischen Steuerbehörden bei der Erhebung der Quellensteuer unentgeltliche Amts- und Rechtshilfe leistet.

### **Ausserkantonale Schuldnerinnen und Schuldner (§ 132)**

§ 132 kann vollständig aufgehoben werden. Der Regelungsgehalt der Absätze 1 und 2 findet sich neu in § 131a Absatz 2. Absatz 3 wird ebenfalls aufgehoben, weil er im Hinblick auf die Neuregelung der interkantonalen Zuständigkeit obsolet geworden ist.

### **Zuständigkeit für die nachträglichen ordentlichen Veranlagungen (§ 133)**

Schon heute sind die örtlichen Steuerkommissionen am Wohnsitz beziehungsweise am Aufenthaltsort der steuerpflichtigen Person für die nachträglichen ordentlichen Veranlagungen zuständig. Diese Zuständigkeit bleibt unverändert bestehen und erstreckt sich neu auch auf die nachträgliche ordentliche Veranlagung für Quasi-Ansässige (§§ 125b und 125c). In Absatz 2 wird dies redaktionell nachvollzogen.

### **Entscheid und Rechtsmittelverfahren (§ 134 Abs. 1,1<sup>bis</sup>, neu, und 4)**

In Anlehnung an den Wortlaut der entsprechenden neuen Bestimmung im DBG wird in Absatz 1 festgehalten, dass die steuerpflichtige Person eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht bis 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Steuerjahres verlangen kann. Mit "Bestand" wird geklärt, ob überhaupt eine Quellensteuerpflicht besteht. Beim "Umfang" geht es im Wesentlichen um die Höhe des Quellensteuerabzugs sowie den angewandten Tarif.

In der Regel wird die Quellensteuer vom Schuldner der steuerbaren Leistung gemäss dem anwendbaren Quellensteuertarif in Abzug gebracht, ohne dass eine förmliche Veranlagungsverfügung über deren Höhe ergeht. Daher kann die quellensteuerpflichtige Person von der zuständigen Veranlagungsbehörde eine Verfügung verlangen, wenn sie mit den quellensteuerrelevanten Angaben des vom Arbeitgeber ausgestellten Lohnausweises in Bezug auf ihre Leistungen, den Quellensteuerabzug und den angewandten Tarif nicht einverstanden ist (Litera a) oder wenn sie vom Arbeitgeber gar keine Bescheinigung erhalten hat (Litera b).

Neben der steuerpflichtigen Person kann gemäss Absatz 1<sup>bis</sup> auch der Schuldner der steuerbaren Leistung bei der Veranlagungsbehörde eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen.

In Absatz 4 wird wie bisher festgehalten, dass der Schuldner der steuerbaren Leistung bis zum rechtskräftigen Entscheid über die Verfügung verpflichtet ist, den Quellensteuerabzug vorzunehmen. Es erfolgt lediglich eine redaktionelle Änderung.

### **Rückerstattung (§ 136)**

Mit der Einführung der NOV entfällt die nachträgliche Geltendmachung von zusätzlichen Abzügen (z.B. Beiträge in die Säule 3a, Schuldzinsen, oder Pensionskasseneinkauf) im Sinne von § 17 Abs. 1 lit. d QStV-AG und damit ein grosser Teil der auf § 136 Abs. 1 basierenden Rückerstattungen. Solche Fälle werden künftig im Rahmen des ordentlichen Verfahrens korrigiert. Eine Rückerstattung durch das Kantonale Steueramt kommt nur noch in Fällen von § 17 Abs. 1 lit. a,c und e QStV-AG in Frage. In allen übrigen Fällen, in denen ein zu hoher Quellensteuerabzug erfolgte, ist grundsätzlich der Arbeitgeber verpflichtet, dem Steuerpflichtigen die Differenz zurückzahlen. Bei der direkten Bundessteuer gilt diese Regelung schon heute (vgl. dazu Art. 138 Abs. 2 DBG). Wegen der Änderungen bei den Rückerstattungsgründen soll auch das Aargauer Steuergesetz in diesem Sinne an das Recht der direkten Bundessteuer angeglichen werden. Ausserdem ist es für den Vollzug der Quellensteuerergesetzgebung, bei der der Steuerabzug nicht nur die Kantons-, Gemeinde, Kirchen- und Feuerwehrsteuern sondern insbesondere auch die direkten Bundessteuer umfasst (vgl. dazu § 114 Abs. 2), unabdingbar, dass das Verfahren sowohl beim Bund als auch beim Kanton nach den gleichen Grundsätzen abläuft.

### **Bezugsprovision (§ 137)**

Absatz 1 wird insofern angepasst, als neu die Vereinheitlichung der Bezugsprovision statuiert wird. Schweizweit soll sie auf 1 – 2 % des gesamten Quellensteuerbetrags begrenzt werden, wobei die konkrete Höhe der Bezugsprovision wie bisher durch den Regierungsrat festgelegt wird. Für Kapitalleistungen beträgt die Bezugsprovision 1 % des gesamten Quellensteuerbetrags, jedoch höchstens 50 Franken pro Kapitaleistung.

### **Einreichung der Abrechnung (§ 140 Abs. 1)**

§ 140 Absatz 1 verlangt, dass der Arbeitgeber die Quellensteuerabrechnung bis zum Ende des der Abrechnungsperiode folgenden Monats dem Kantonalen Steueramt einreichen muss. Diese Bestimmung steht quer zu den laufenden Harmonisierungsbestrebungen unter den Kantonen. Im interkantonalen Verhältnis ist künftig eine für alle Kantone geltende, einheitlich geregelte Einreichungsfrist vorgesehen. Diese Frist ist gegenwärtig erst in einem Entwurf eines Kreisschreibens vorgesehen, soll aber zusätzlich in der kantonalen Verordnung zur Quellensteuer (QStV-AG) aufgenommen werden. Damit diese Frist nicht mit der heutigen gesetzlichen Regelung von § 140 Abs. 1 kollidiert, ist der Passus "bis zum Ende des der Abrechnungsperiode folgenden Monats" zu streichen und durch einen Hinweis auf die Regelung in der Verordnung zu ersetzen.

## **3.6 Steuerstrafrecht**

Am 1. Januar 2017 trat das am 26. September 2014 vom Parlament verabschiedete Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [StGB], SR 311.0, in Kraft. Die angepassten StHG-Bestimmungen betreffen zum einen die Verjährung der Steuerstraftaten und zum andern die Strafdrohungen der Steuervergehen. Die revidierten Bestimmungen des StHG finden seit dem Inkrafttreten direkt Anwendung auf alle Steuerstraftaten, die sich nach dem 1. Januar 2017 zugetragen haben (Art. 72s StHG). Demgegenüber gelten die heutigen Bestimmungen des Steuergesetzes faktisch nur noch für Steuerstraftaten, die sich vor dem 1. Oktober 2002 ereigneten. Aus Gründen der Transparenz und der Rechtssicherheit wird das Aargauer Steuergesetz an die geänderte StHG-Regelung angepasst. Weil das StHG hier abschliessende Vorschriften aufstellt, bleibt für den Kanton bei der Umsetzung kein Gestaltungsspielraum.

Der wichtigste Revisionspunkt ist die Ordnung der Verfolgungsverjährung. Diese ist im Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches geregelt und gilt seit dem 1. Oktober 2002 aufgrund der Einführungsbestimmung von Art. 333 StGB auch für das DBG und das StHG. Die Folge des Inkrafttretens von Art. 333 Abs. 6 StGB war, dass sich die Verfolgungsverjährungsfristen ab dem 1. Oktober 2002 verlängerten. Bei den Übertretungen bedeutete dies (Art. 333 Abs. 6 Bst. b StGB) folgendes:



- Verletzung von Verfahrenspflichten: Verlängerung um ihre ordentliche Dauer von 2 auf 4 Jahre;
- versuchte Steuerhinterziehung: Verlängerung von 4 auf 8 Jahre;
- vollendete Steuerhinterziehung sowie die Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren: Verlängerung von 10 auf 20 Jahre.

Wer sich heute über die Verfolgungsverjährung im Steuerstrafrecht ins Bild setzen will, muss das Strafgesetzbuch konsultieren, denn im StHG wurden die Bestimmungen der Verfolgungsverjährung von Steuerdelikten erst nachträglich an den Art. 333 StGB angepasst. Wie im übrigen Strafrecht kann die Verfolgungsverjährung weder ruhen noch unterbrochen werden. Ferner tritt die Verfolgungsverjährung nicht mehr ein, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ein erstinstanzlicher Entscheid ergangen ist (Art. 60 Abs. 2 StHG). Diese Regelung soll verhindern, dass eine Person, die in einem Strafverfahren ein Rechtsmittel einlegt, vor rechtskräftiger Beendigung des Verfahrens von der absoluten Verfolgungsverjährung profitieren kann.

Gleichzeitig mit den Verjährungsbestimmungen wurden die Sanktionen für die Tatbestände des Steuerbetrugs sowie der Veruntreuung von Quellensteuern den Bestimmungen des revidierten StGB angepasst. Art 333 Abs. 2 Bst b legt für die Vergehenstatbestände fest, dass diese anstelle von Gefängnis neu mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bedroht sind. Zudem kann gemäss Art. 42 Abs. 4 StGB eine bedingte Strafe mit einer Busse nach Art. 106 StGB verbunden werden, wobei der Höchstbetrag für die Busse Fr. 10'000.– beträgt (Art. 106 Abs. 1 StGB). Im revidierten Art. 59 Abs. 1 StHG wird auf diese Möglichkeit hingewiesen. Im Sinne einer Klarstellung wird die Bestimmung im kantonalen Recht übernommen (vgl. dazu § 255 Abs. 1; § 256 Abs. 1).

### **Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen:**

#### **§ 254 Abs. 1 lit. a und b, Abs. 2 und 3**

Die schematische Verlängerung der Fristen gemäss Artikel 333 StGB wird bei der Verletzung von Verfahrenspflichten und bei der versuchten Steuerhinterziehung wieder verkürzt (§ 254 Abs. 1 lit. a). Neu verjährt die Verletzung von Verfahrenspflichten drei Jahre (Kürzung um ein Jahr) und bei versuchter Steuerhinterziehung sechs Jahre (Kürzung um zwei Jahre) nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Verfahrenspflichten verletzt oder die Steuern zu hinterziehen versucht wurden. Gegenüber den heutigen Bestimmungen im Steuergesetz, welche noch für Tatbestände vor dem 1. Oktober 2002 gelten, ergibt sich eine Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr (Verletzung von Verfahrenspflichten) beziehungsweise um zwei Jahre (versuchte Steuerhinterziehung).

Bei vollendeter Steuerhinterziehung verjährt die Strafverfolgung nach zehn Jahren nach Ablauf:

- der Steuerperiode, für die die steuerpflichtige Person nicht oder unvollständig veranlagt wurde oder der Steuerabzug an der Quelle nicht gesetzmässig erfolgte, oder
- des Kalenderjahres, in dem eine unrechtmässige Rückerstattung oder ein ungerechtfertigter Erlass erwirkt wurde oder Vermögenswerte im Inventarverfahren verheimlicht oder beiseite geschafft wurden (§ 254 Abs. 1 lit. b).

Diese Lösung bedeutet eine Verkürzung der Verjährungsdauer um fünf Jahre im Vergleich zur geltenden Ordnung (Art. 333 Abs. 6 StGB), welche für Tatbestände ab dem 1. Oktober 2002 Geltung beansprucht. In Bezug auf die heutige steuergesetzliche Bestimmung jedoch, welche für Tatbestände vor dem 1. Oktober 2002 gilt, ergibt sich keine Änderung.

Die im bisherigen Absatz 2 geregelte Verjährungsunterbrechung ist im Rahmen der StGB-Revision aufgehoben worden. An deren Stelle gilt die neu eingeführte Regelung, wonach der Eintritt der Verfolgungsverjährung durch den Erlass eines Strafbefehls ausgeschlossen wird.

#### **§ 255 Abs. 1**

Der geltende Wortlaut des Steuerbetrugstatbestandes gemäss § 255 Abs. 1 entspricht bereits dem revidierten StGB. In einem zusätzlichen Satz ist einzig auf die Möglichkeit hinzuweisen, dass eine bedingte Strafe mit einer Busse bis zu Fr. 10'000.– verbunden werden kann. Damit wird insbesondere auch die Einheit mit den Steuervergehen der direkten Bundessteuer (Art. 186 Abs. 1 und 187 Abs. 1 DBG) wiederhergestellt.

#### **§ 256 Abs. 1**

Das zu § 255 Abs. 1 Satz 2 Ausgeführte gilt in gleicher Weise für die Veruntreuung von Quellensteuern.

#### **§ 258**

In Absatz 1 wird die bereits geltende Verfolgungsverjährung für Steuervergehen von 15 Jahren nachgeführt. Sie beginnt wie bisher mit der letzten strafbaren Tätigkeit zu laufen.

Die im bisherigen Absatz 2 geregelte Verjährungsunterbrechung ist aufgehoben. An deren Stelle gilt die neu eingeführte Regelung, wonach der Eintritt der Verfolgungsverjährung durch den Erlass eines erstinstanzlichen Entscheides ausgeschlossen wird.

### **4. Anpassung an neue Rechtsprechung: Interkantonale Ersatzbeschaffung**

Anlässlich der Teilrevision vom 22. Mai 2012, welche per 1. Januar 2014 in Kraft trat, wurde im aargauischen Steuergesetz die Bestimmung von § 99a eingefügt, welche es im interkantonalen Verhältnis ermöglichen sollte, einen im Kanton Aargau aufgeschobenen Grundstückgewinn nachträglich zu besteuern, wenn eine ausserkantonale Ersatzliegenschaft innerhalb von fünf Jahren seit deren Erwerb wieder veräussert wird, ohne dass eine erneute Ersatzbeschaffung erfolgte ("Abreissen der Ersatzbeschaffungskette"). Mit dieser Norm sollte dem Kanton Aargau Steuersubstrat gesichert werden, das mit der konsequenten Anwendung der Einheitsmethode verloren gewesen wäre.

Inzwischen hat das Bundesgericht mit Urteil vom 28. September 2017 entschieden, dass bei interkantonalen Ersatzbeschaffungen das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats ausschliesslich dem Zuzugskanton beziehungsweise dem letzten Zuzugskanton zukommt. Somit gelangt bei reinvestitionsnahen Handänderungen, das heisst bei Handänderungen, bei denen die ausserkantonale Ersatzliegenschaft ohne erneute Ersatzbeschaffung innerhalb von fünf Jahren wieder veräussert wird, die Einheitsmethode uneingeschränkt zur Anwendung. Eine nachträgliche Besteuerung des im Kanton Aargau aufgeschobenen Grundstückgewinns ist nicht mehr zulässig. § 99a ist folglich zu streichen.

### **5. Umsetzung Motion betreffend Abschaffung der Mindeststeuern für neugegründete Unternehmen**

Gemäss § 88 beträgt die allgemeine Mindeststeuer Fr. 500.– für Kapitalgesellschaften, Fr. 100.– für Genossenschaften sowie Fr. 5'000.– für internationale Konzernkoordinationszentralen (jeweils einfache Kantonssteuer). Der Zweck der Mindeststeuer liegt darin, dass alle Unternehmen, die öffentliche Güter in Anspruch nehmen und Verwaltungsaufwand verursachen, auch einen Beitrag an die staatliche Infrastruktur leisten sollen. Die allgemeine Mindeststeuer kommt immer dann zum Tragen, wenn ein Unternehmen aufgrund des Abschlusses keine oder eine tiefere Steuer entrichten würde. Basierend auf den Steuerfüssen 2018 ergibt dies Fr. 845.– Kantons- und Gemeindesteuern für Kapitalgesellschaften sowie Fr. 169.– für Genossenschaften. Mit der Umsetzung der Steuervorlage 17 fällt die Mindeststeuer für internationale Konzernkoordinationszentralen weg, weil dieser Steuerstatus nicht mehr zulässig ist.

Da die Motion überwiesen wurde, wird die beantragte gesetzliche Anpassung mit einem neuen Abs. 2 in § 88 in die vorliegende Revision aufgenommen. Gemäss dem neu eingefügten Absatz 2 bezahlen neu gegründete Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in den ersten fünf Jahren nach ihrer Gründung künftig keine Mindeststeuer mehr. Sie entrichten anstelle der Mindeststeuer die tiefere ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer. Bei Umwandlungen einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft wird die Fünfjahresfrist unter Anrechnung der Dauer des Bestehens der Personenunternehmung berechnet.

Bei der vollen Wirkung würden nach fünf Jahren zusätzliche Mindereinnahmen von jährlich Fr. 800'000.– für den Kanton und Fr. 350'000.– für die Gemeinden resultieren.

## **6. Umsetzung weitere Anliegen**

### **6.1 Gesetzliches Grundpfandrecht**

Bei den Grundstückgewinnsteuern aus dem Verkauf von privaten Grundstücken und bei den Einkommens- und Gewinnsteuern aus dem Verkauf von geschäftlichen Grundstücken muss der Fiskus immer wieder erhebliche Steuer mindererträge in Kauf nehmen. Dies vor allem bei Konkursen und in Fällen, wo eine steuerpflichtige Person ihren Wohnsitz oder Sitz ins Ausland verlegt, ohne die fälligen Steuern zu bezahlen. So entgehen dem Fiskus im Durchschnitt jährlich rund 1,4 Millionen Franken. Rund Fr. 300'000.– entfallen auf Grundstückgewinnsteuern, welche statistisch erfasst sind. Bezüglich der Verluste beim Verkauf von Geschäftsliegenschaften bestehen keine Statistiken, da diese im Informatiksystem nicht separat erfasst werden. Nach Einschätzung des Kantonalen Steueramtes dürften sich jährlich rund Fr. 200'000.– aus Verkäufen von Geschäftsliegenschaften natürlicher Personen und Fr. 900'000.– aus Verkäufen von juristischen Personen ergeben. So hat sich 2017 bei einem Unternehmen ein Pfändungsverlust von Fr. 545'000.– ergeben, und 2018 droht bei einem anderen Unternehmen ein Verlust von 1,5 Millionen Franken. Um eine Sicherung dieser Steuerforderungen zu gewährleisten, soll eine neue gesetzliche Grundlage für ein gesetzliches Grundpfandrecht geschaffen werden.

Der Aargau ist heute der einzige Kanton, der für die Kantons- und Gemeindesteuern aus Grundstückenverkäufen keine Sicherung kennt. 23 Kantone haben ein gesetzliches Grundpfandrecht. Nach deren Erfahrungen hat sich das gesetzliche Grundpfandrecht bewährt. Die zwei Kantone, die kein gesetzliches Grundpfandrecht haben, kennen für die Sicherung der Grundstückgewinnsteuern eine Solidarhaftung (Zug) beziehungsweise eine Bankgarantie oder eine solidarische Bankbürgschaft (Schwyz).

Die Einführung eines gesetzlichen Grundpfandrechts wurde im Grossen Rat schon anlässlich der Totalrevision des Steuergesetzes 2001 sowie der Teilrevision des Steuergesetzes 2012 diskutiert und jeweils abgelehnt. Die Ablehnung wurde damit begründet, dass es ungerecht sei, wenn jemand eine Steuer für eine andere Person entrichten müsse. Zudem sei das Verfahren zu aufwendig, mit Zusatzkosten verbunden und im Hinblick auf die zusätzlichen Steuergelder unverhältnismässig. Auch werde bei einem Rückbehalt eines Teils des Verkaufspreises die weitere Investitionstätigkeit des Verkäufers blockiert. Diese Befürchtungen können mit der konkreten Ausgestaltung der gesetzlichen Regelung ausgeräumt oder stark relativiert werden.

Wie die langjährige Praxis in den anderen Kantonen zeigt, führt das gesetzliche Grundpfandrecht weder zu stossenden Steuerzahlungen durch den Käufer noch führt es zu einem unverhältnismässigen Aufwand. Es wird ein Teil der Kaufpreiszahlung hinterlegt. Die Hinterlegung erfolgt durch ausdrücklichen Hinweis des Notars respektive der Notarin und dauert so lange an, bis die Steuern bezahlt sind. Der bei einer Bank hinterlegte Betrag wird marktkonform verzinst. Bei Bezahlung der Steuern erhält der Verkäufer den hinterlegten Betrag inklusive Zinsen ausgehändigt. Dieses Vorgehen ist zweckmässig und einfach. Es führt letztlich weder zu einer Verpflichtung des Käufers noch zu einer Verwertung des Grundstücks. Die Hinterlegung entspricht dem Betrag der geschuldeten Steu-

er. Dies ist bei einem Verkauf einer privaten Liegenschaft einfach und rasch bestimmbar, da die Steuer mit einer separaten Grundstückgewinnsteuer erhoben wird. Komplexer ist die Bestimmung des massgeblichen Betrages bei Verkäufen von Geschäftsliegenschaften, sei dies durch eine selbständig erwerbende Person oder durch eine juristische Person. Dies, weil die Veranlagungen zusammen mit dem übrigen Einkommen respektive Geschäftsgewinn erfolgt und längere Zeit dauern kann. Diesem Umstand wird Rechnung getragen, indem die Hinterlegung auf 10 % des Kaufpreises oder 10 % des Verkehrswerts bei einem Tausch begrenzt wird.

Bei einer längeren Verfahrensdauer steht dem Verkäufer der hinterlegte Geldbetrag für eine gewisse Zeit bis zur Steuerveranlagung nicht für weitere Investitionen zur Verfügung. Dies wirkt sich weniger für Privatpersonen aus, denn die Grundstückgewinnsteuer wird innert weniger Wochen veranlagt. Bei den Unternehmen oder gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern erfolgt die Besteuerung im Rahmen der ordentlichen Veranlagung, was mit einer zeitlichen Verzögerung verbunden ist. Auch diesem Umstand kann jedoch Rechnung getragen werden, indem der Verkäufer eine andere Sicherheit leisten kann, wie beispielsweise eine Bürgschaft.

Beim Verkauf müssen die Hypothekarschulden zurückbezahlt werden. Da diese in aller Regel tiefer als der Verkehrswert sind, verbleiben dem Verkäufer liquide Mittel für die Bezahlung der Steuern, respektive braucht er nicht den gesamten Verkaufserlös für die Rückzahlung der Hypothek. Dies trifft in einem Ausnahmefall dann nicht zu, wenn die Hypothek gleich gross oder gar grösser ist als der Verkaufspreis. In diesem Ausnahmefall müssen die Steuern oder die Hinterlegung aus anderen Mitteln bezahlt oder geleistet werden. Auch hier kann der Verkäufer eine andere Sicherheit leisten.

Ein gesetzliches Grundpfandrecht kennt auch die Aargauische Gebäudeversicherung. Gemäss § 20 Abs. 3 des Gebäudeversicherungsgesetzes besteht ein gesetzliches Grundpfandrecht für fällige Prämien und Präventionsabgaben des laufenden Jahres und zwei Vorjahren. Ein gesetzliches Grundpfandrecht gibt es im Kanton Aargau im Weiteren auch bei der Mehrwertabgabe, den Erschliessungsgebühren sowie den Landumlegungs- und Grenzbereinigungsverfahren.

#### **Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen:**

##### **Gesetzliches Grundpfandrecht (§ 234a, neu)**

Die neu vorgeschlagene Regelung basiert auf den bisherigen Anträgen des Regierungsrats der Revisionen 2001 und 2012: Begrenzung auf maximal 10 % des Verkaufspreises respektive des Verkehrswerts beim Tausch, sowie keine Beanspruchung bei anderweitiger Sicherstellung. Aufgrund der damals vorgebrachten Kritik wird die Regelung aber nochmals vereinfacht, indem das gesetzliche Grundpfandrecht auf die Verkaufserlöse beschränkt wird. Auf die in den früheren Anträgen enthaltene Bestimmung, dass auch die auf die Grundstücke entfallenden Einkommens- und Gewinnsteuern der laufenden und der zwei vorangegangenen Steuerperioden dem gesetzlichen Grundpfandrecht unterstellt sind, wird verzichtet. Es ging dabei insbesondere um Mieteinnahmen. Mit dem Verzicht wird eine weitere Vereinfachung erreicht, ohne dass viel Steuersubstrat verloren gehen dürfte.

Bei einer Ersatzbeschaffung wird die Steuer aufgeschoben. Es erfolgt vorderhand keine Besteuerung, weshalb dieser Sachverhalt auch nicht dem gesetzlichen Grundpfandrecht unterliegt. Wird der aufgeschobene Gewinn später besteuert, besteht das gesetzliche Pfandrecht am Grundstück, dessen Veräusserung zur Besteuerung des aufgeschobenen Gewinns führt.

Eine Anpassung der Beurkundungs- und Beglaubigungsverordnung ist nicht erforderlich, weil die Notare gemäss § 41 Abs. 1 lit. f der Verordnung bereits heute verpflichtet sind, die Vertragsparteien über gesetzliche Pfandrechte zu informieren.

Die Abgaben und Gebühren des Grundbuchamtes sollen nicht vom Grundeigentümer getragen werden müssen, sondern von der Gemeinde, dem für den Steuerbezug zuständigen Gemeinwesen.

## 6.2 Einreichungspflicht Lohnausweis

Die Arbeitgebenden sind gemäss § 183 Abs. 1 lit. a zur Ausstellung von Lohnausweisen für ihre Arbeitnehmenden verpflichtet. Die Lohnausweise werden den Arbeitnehmenden in zweifacher Ausführung zugestellt, wobei die steuerpflichtige Person ein Exemplar der Steuererklärung beifügt. Die Steuererklärung kann in Papierform erstellt und eingereicht oder mit Unterstützung der Steuerklärungssoftware EASYTAX ausgefüllt werden. EASYTAX ermöglicht zwei verschiedene Abgabevarianten: Ausdruck und Einreichung samt Belegen in Papierform oder elektronische Übermittlung der Steuerklärungsdaten und der Belege. Bei letzterer ist ein Quittungsblatt mit Unterschrift per Post nachzureichen. Auch Ausdrucke anderer Programme wie Dr. Tax werden akzeptiert.

Der Kanton entwickelt und fördert die Digitalisierung der Verwaltung. Auch beim kantonalen Steueramt wird die Digitalisierung im Rahmen der finanziellen und personellen Möglichkeiten vorangetrieben, wobei einzelne Bereiche bereits weitgehend digitalisiert sind. Als ein weiterer Schritt der Digitalisierung wird angestrebt, den gesamten Informationsfluss zunehmend zu digitalisieren, um dadurch sowohl die Ersteller als auch die Empfänger der Information zu entlasten.

Beim Projekt eSteuerauszug beispielsweise geben die Banken ihren Kunden den Steuerauszug in standardisierter und digital lesbarer Form ab, damit diese die Daten in die Steuerklärungssoftware importieren können. Bereits ab 2019/2020 werden einige Gross- und Kantonalbanken an diesem Verfahren mitmachen. Die elektronisch lesbaren Wertschriftendaten erleichtern der Steuerbehörde die Verarbeitungs- und Prüfaufwände wesentlich.

Die digitale Bereitstellung des Lohnausweises ist, neben weiteren, ein Schritt, das Veranlagungsverfahren effizienter und zunehmend digital zu gestalten. Für die digitale Übermittlung der Lohndaten müssen keine neuen Instrumente entwickelt und eingesetzt werden. Mit dem bestehenden Tool ELM, dem Lohnstandard-CH von swissdec, steht den Unternehmen ein teilweise bereits bekanntes Instrument zur Verfügung. Mit ELM können die relevanten Lohndaten der Lohnbuchhaltung in einem einzigen Schritt und einheitlich formatiert über swissdec an diverse Empfänger gesendet werden wie beispielsweise an die AHV, SUVA, BVG-Versicherer, Unfall- und Taggeldversicherer – oder eben an die Steuerverwaltung. Eingesetzt wird das Tool bereits heute von vielen grösseren Unternehmen im Quellensteuerverfahren (im Kanton Aargau ca. 1'200 Firmen). ELM wurde entwickelt, um den bürokratischen Aufwand der Unternehmen zu reduzieren. Die Zertifizierung stellt zudem sicher, dass alle relevanten Informationen an die Empfänger geliefert werden; die Revisionstätigkeit kann dadurch wesentlich reduziert werden.

Voraussetzung zur elektronischen Übermittlung der Lohndaten ist eine Swisdec-zertifizierte Lohnbuchhaltung. Die gängigsten Lohnbuchhaltungen der Firmen sind bereits Swisdec-zertifiziert. Diese Unternehmen können die Lohndaten somit ohne Mehrkosten an die Steuerbehörde übermitteln.

Eine direkte Einreichungspflicht der Lohnausweise kennen heute bereits die Kantone Bern, Basel-Stadt, Freiburg, Genf, Jura, Neuenburg, Solothurn, Waadt und Wallis. Die Einreichungspflicht wirkt sich nur auf Arbeitnehmende aus, deren Arbeitgeber in einem dieser Kantone ansässig ist. Arbeitnehmende, deren Arbeitgeber in einem Kanton ohne direkte Einreichungspflicht ansässig ist, sind nicht betroffen. In den Kantonen, welche die Einreichungspflicht eingeführt haben, kamen vor allem bisher nicht deklarierte Nebenerwerbseinkommen zum Vorschein. Dies führte im Kanton Basel-Landschaft innert sechs Jahren beispielsweise zu rund 430 Nachsteuer- und Bussenverfahren mit Steuermehrerträgen von rund 3,2 Millionen Franken. Die zusätzlichen Erträge trafen allerdings nicht im erwarteten Ausmass ein. Die Kantone Basel-Landschaft und Luzern haben die Einreichungspflicht nach einer erneuten politischen Beurteilung wieder abgeschafft. Trotzdem ist die Einreichungspflicht im Hinblick auf die Digitalisierung sinnvoll.

Die Einführung der Lohnmeldepflicht steht unter dem Vorbehalt, dass das Bundesgericht deren Bundesrechtskonformität bestätigt. 2017 hat das Genfer Kantonsgericht die kantonale Lohnmeldepflicht aufgehoben mit der Begründung, dass das Bundessteuergesetz in Art. 129 DBG die Meldepflichten

abschliessend aufzähle und die Lohnmeldepflicht nicht erwähnt sei. Das für die Kantone verbindliche StHG habe in Art. 45 eine ähnliche Bestimmung wie das DBG, welche aufgrund der vertikalen Harmonisierung analog auszulegen sei. Das Genfer Urteil ist ans Bundesgericht weitergezogen worden.

### **Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen:**

#### **Meldepflicht von Dritten (§ 185 Abs. 1 lit. f)**

Die Bescheinigung der Lohnbezüge erscheint neu als Meldepflicht von Dritten. Weitere, schon bisher bestehende Meldepflichten betreffen beispielsweise das Einräumen von Mitarbeiterbeteiligungen durch Arbeitgebende oder die Auszahlung von Vorsorgeleistungen durch Einrichtungen der beruflichen Vorsorge. Die Bescheinigungspflicht der Arbeitgebenden (§ 183 Abs. 1 lit. a) bleibt bestehen, da sich diese an einen anderen Empfänger richtet.

## **7. Bereinigungen**

### **7.1 Rückkaufsfähige Kapitalversicherungen mit Einmalprämie (§ 29 Abs. 1 lit. a)**

Im heutigen Gesetzestext von § 29 Abs. 1 lit. a, der die Besteuerung von rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie regelt, fehlt die Einschränkung "im Erlebensfall oder bei Rückkauf". Die heutige Formulierung im Aargauer Steuergesetz widerspricht der entsprechenden Bestimmung des StHG. Allfällige Steuerfolgen, die aus der abweichenden aargauischen Formulierung hergeleitet werden könnten, sind nicht durchsetzbar, weil sie dem Bundesrecht widersprechen. Mit einer Anpassung von § 29 Abs. 1 lit. a an den Wortlaut von Art. 7 Abs. 1<sup>ter</sup> StHG wird dieser Zustand behoben.

### **7.2 Erblose Verlassenschaften (§ 151 Abs. 2)**

Die Regelung von § 151 Abs. 2 betreffend erblose Verlassenschaft gehört thematisch zum Einführungsgesetz zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (EG ZGB) vom 27. Juni 2017, da es sich nicht um eine steuerrechtliche, sondern um eine erbrechtliche Norm handelt. § 151 Abs. 2 wird deshalb aufgehoben und § 65a ins EG ZGB eingeführt. Es wird auf die Erläuterungen unten zu § 65a EG ZGB unter Ziffer 7.8 verwiesen.

### **7.3 Ausstandspflicht (§ 169 Abs. 1 und 2)**

Für das Verfahren vor den Verwaltungs- und den Verwaltungsjustizbehörden normiert das Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (Verwaltungsrechtspflegegesetz; VRPG) den Ausstand beziehungsweise die Ausstandspflicht (§ 1 Abs. 1 in Verbindung mit § 16 VRPG). Demgegenüber enthalten § 169 des Steuergesetzes und § 62 der Verordnung zum Steuergesetz (StGV) vom 11. September 2000 spezielle Regelungen zur Ausstandspflicht im Bereich des kantonalen Steuerrechts. Die steuerrechtlichen Regelungen entsprechen den Regelungen im VRPG, weshalb sie im Sinne einer Vereinheitlichung und Verschlankung des kantonalen Rechts aufgehoben und durch einen Verweis auf § 16 VRPG ersetzt werden können. Gleichzeitig mit dem Inkrafttreten dieser Änderung wird auch § 62 StGV aufgehoben, welcher materiell § 16 Abs. 4 VRPG entspricht und durch die höherrangige Bestimmung ohnehin keine eigenständige Bedeutung hat.

### **7.4 Amtsgeheimnis (§ 170 Abs. 2)**

Die Bestimmung wird insofern präzisiert, dass Auskünfte, die sich nicht auf eine gesetzliche Grundlage abstützen lassen, nur dann zulässig sind, wenn das öffentliche Interesse das Geheimhaltungsinteresse der natürlichen oder juristischen Person überwiegt. Bei Fehlen einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage ist somit in jedem Fall eine Interessenabwägung erforderlich. Auskünfte über Tatsachen, die vom Steuergeheimnis erfasst werden, sind folglich nur dann möglich, wenn das geltend gemachte öffentliche Interesse in der Interessenabwägung gegenüber dem Geheimhaltungsinteresse der betroffenen steuerpflichtigen Person übergeordnet und daher gerechtfertigt ist. Ob ein

solches überwiegendes Interesse vorliegt, ist unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit im Einzelfall zu entscheiden.

### **7.5 Amtshilfe (§ 171 Abs. 1<sup>bis</sup> [neu], und 2)**

Aufgrund des Amtsgeheimnisses gemäss § 170 StG dürfen die Steuerbehörden im Anwendungsbereich des StG nur bei Vorliegen einer gesetzlichen Grundlage Auskünfte an Dritte erteilen und Akteneinsicht gewähren. Fehlt eine solche Grundlage, ist eine Auskunft nur zulässig, soweit sie im öffentlichen Interesse geboten ist. Über entsprechende Begehren entscheidet gemäss § 170 Abs. 2 StG das Departement Finanzen und Ressourcen (DFR). Das Verfahren betreffend ein Begehren (Gesuch um Zugang zu amtlichen Dokumenten) gemäss § 170 Abs. 2 StG ist im Steuerrecht nicht normiert. Es finden daher die Regelungen betreffend das Verfahren gemäss §§ 35 – 40 des Gesetzes über die Information der Öffentlichkeit, den Datenschutz und das Archivwesen (IDAG) vom 24. Oktober 2006 (SAR 150.700) Anwendung. Im Gegensatz zu Auskunft- und Akteneinsichtsgesuchen von Dritten, haben öffentliche Organe solche Anliegen auf dem Weg der Amts- und Rechtshilfe und anderer gesetzlicher Auskunft- oder Meldepflichten geltend zu machen. § 14 IDAG regelt die allgemeinen Voraussetzungen für die Bekanntgabe von Personendaten an öffentliche Organe (also der Amtshilfe). Die Amtshilfe gemäss § 171 StG geht § 14 IDAG im Bereich des Steuerrechts als Spezialregelung (Lex specialis) vor.

Aufgrund der Erfahrungen in der Praxis (insbesondere vermehrte Gesuche von Gemeinden) wird mit Absatz 1<sup>bis</sup> – in Anlehnung an die Regelung im Kanton Solothurn (vgl. § 128 Abs. 3 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern [Steuergesetz] des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 [BGS 614.11]: "Der Regierungsrat ist befugt, auf dem Verordnungswege und in Einzelfällen Verwaltungsbehörden und Gerichten Steuerakten zu öffnen oder Steuerfunktionäre zur Auskunft gegenüber Verwaltungsbehörden und Gerichten zu ermächtigen, soweit ein öffentliches Interesse besteht.") – eine gesetzliche Grundlage für die generelle Ermächtigung geschaffen und gleichzeitig die Befugnis zu deren Erteilung vom DFR (stufengerecht) an den Regierungsrat übertragen. Soweit ein überwiegendes öffentliches Interesse (vgl. hierzu die Erläuterungen oben zu § 170 Abs. 2) besteht, kann der Regierungsrat also künftig gestützt auf § 171 Abs. 1<sup>bis</sup> die Steuerbehörden durch Verordnung generell ermächtigen, bestimmten Behörden bestimmte Auskünfte zu erteilen. Damit wird Transparenz betreffend die generelle Bekanntgabe von Steuerdaten geschaffen und die bisherige generelle Ermächtigung in den Weisungen wird – soweit rechtlich zulässig – auf Stufe Verordnung normiert. Unter Einhaltung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit wird dabei konkret geregelt, welche Daten in welchen Fällen an welche Behörden weitergegeben werden dürfen. Aufnahme in die Liste der generellen Ermächtigung sollen dabei insbesondere auch Auskünfte an den Gemeinderat über juristische Personen sowie Auskünfte an Gemeinderat über Steuererleichterungen bei juristischen Personen bilden.

Mit dem neuen Absatz 1<sup>bis</sup> wird die bisherige Praxis betreffend die generelle Ermächtigung rechtsatzmässig normiert. Hiervon unberührt bleibt die Kompetenz des DFR im Einzelfall über entsprechende Amtshilfegesuche zu entscheiden. Dabei richten sich Verfahren und Rechtsschutz mangels diesbezüglichen Spezialregelungen im kantonalen Steuerrecht und im IDAG gemäss § 39 Abs. 1 IDAG nach dem VRPG. Wie bei der Erteilung der generellen Ermächtigung durch den Regierungsrat gemäss § 171 Abs. 1<sup>bis</sup> hat das DFR auch bei Entscheiden gemäss § 171 Abs. 2 das Verhältnismässigkeitsprinzip zu beachten. Die Auskunftserteilung oder Akteneinsicht ist folglich im konkreten Fall auf die erforderlichen Informationen – mutmasslich genügt die Nennung der Faktoren steuerbares Einkommen und steuerbares Vermögen – zu beschränken.

Absatz 2 wird analog zu § 170 Abs. 2 dahingehend präzisiert, als nunmehr ein überwiegendes öffentliches Interesse bestehen muss. Diesbezüglich wird auf die Erläuterungen oben zu § 170 Abs. 2 verwiesen. Daneben wird Absatz 2 an die heutigen Gegebenheiten angepasst. Zunächst wird künftig auch Amtshilfe für kommunale Behörden anderer Kantone gewährt, denn es ist nicht ersichtlich, weshalb diese bisher ausgelassen wurden. Alsdann ist es nicht mehr zeitgemäss betreffend die

Amtshilfe an ausserkantonale Gerichte und Verwaltungsbehörden am Gegenrecht und an der Sicherstellung der Wahrung des Amtsgeheimnisses festzuhalten. Diese Voraussetzungen – welche notabene strenger sind als jene zur Gewährung von Akteneinsicht an Dritte gemäss 170 Abs. 2 StG – führten dazu, dass an ausserkantonale Gerichte und Behörden kaum je Amtshilfe geleistet wurde. Daher und auch mit Blick auf die Regelungen in den Kantonen Luzern, Zürich, Bern und Solothurn werden diese Voraussetzungen ersatzlos aufgehoben. Betreffend die Sicherstellung der Wahrung des Amtsgeheimnisses ändert sich dadurch faktisch nichts, denn die ausserkantonalen Gerichte und Verwaltungsbehörden unterstehen weiterhin selber dem Amtsgeheimnis.

### **7.6 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (§ 200)**

§ 200 regelt den Beschwerdeweg an das Bundesgericht. Es ist unbestritten, dass dem Verweis auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht im Aargauer Steuergesetz lediglich deklaratorische Bedeutung zukommt, weil es sich dabei um ein im Bundesrecht geregeltes Rechtsmittel handelt. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird durch Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG) abschliessend geregelt. Zudem entscheidet sich die Zulässigkeit der Beschwerde, insbesondere die Legitimation bei den nicht im StHG geregelten Steuern (zum Beispiel der Erbschafts- und Schenkungssteuer) einzig nach den Vorschriften des Bundesgerichtsgesetzes (Art. 89 BGG). In der Lehre wird die Bestimmung deshalb als überflüssig erachtet und deren Streichung empfohlen. Mit der Aufhebung von § 200 wird dieser Empfehlung nachgelebt, ohne dass damit eine Änderung der Rechtslage verbunden wäre.

### **7.7 Beginn des Verzugszinslaufs bei Nachsteuerforderungen (§ 223 Abs. 3)**

Heute wird bei Nachsteuerforderungen in Anlehnung an § 223a erst dann ein Verzugszins erhoben, wenn die Nachsteuerforderung in Rechnung gestellt wurde. Dies ist so, weil Steuern gemäss § 223a nicht nur geschuldet, sondern auch "gefordert" sein müssen, damit ein Verzugszins erhoben werden kann. Während dieses Vorgehen bei den übrigen Steuern im Sinne von § 223a Abs. 2 (Grundstückgewinnsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer usw.) richtig ist, führt es bei Nachsteuern, soweit diese für periodisch geschuldete Einkommens- und Vermögenssteuern gefordert werden, nicht zu sachgerechten Ergebnissen, weil grundsätzlich auch diese per Ende Oktober des betreffenden Steuerjahres fällig werden (§ 223 Abs. 1) beziehungsweise fällig geworden wären, wenn eine ordentliche Deklaration stattgefunden hätte. Bei der direkten Bundessteuer beginnt die Verzugszinspflicht in Nachsteuerfällen deshalb richtigerweise 30 Tage nach der ursprünglichen Fälligkeit zu laufen (Art. 3 Abs. 1 lit. b der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Fälligkeit und Verzinsung der direkten Bundessteuer). Auch die Mehrheit der Kantone regelt den Verzugszinslauf wie der Bund. Künftig soll dies auch im Kanton Aargau gelten und für den Verzugszinslauf in Nachsteuerfällen auf das ordentliche Fälligkeitsdatum, das heisst den 31. Oktober des betreffenden Steuerjahres, abgestellt werden.

### **7.8 Änderung des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (EG ZGB); § 65a (neu; Anfall der Erbschaft an das Gemeinwesen)**

Im Einführungsgesetz zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (EG ZGB) vom 27. Juni 2017 wird neu der § 65a eingefügt. Diese Bestimmung regelt den Anfall der Erbschaft an das Gemeinwesen. Gestützt auf die langjährige Praxis zu § 151 Abs. 2 fällt die Erbschaft zu zwei Dritteln an den Kanton und zu einem Drittel an die Gemeinde, wenn die Erblasserin oder der Erblasser keine Erben hinterlässt. Da es sich bei § 151 Abs. 2 um eine Vorschrift handelt, die gesetzestechisch in das Einführungsgesetz zum ZGB gehört, wird sie in das EG ZGB überführt. Gleichzeitig wird die Regelung materiell insoweit angepasst, als sie nunmehr ausdrücklich die Aufteilung der Erbschaft regelt und sich nicht mehr auf die Erbschafts- und Schenkungssteuern bezieht. Im Übrigen wird auf die Erläuterungen oben zu § 151 Abs. 2 verwiesen.



## 8. Auswirkungen

### 8.1 Auswirkungen auf den Kanton

Rechnet man die aufgrund von Schätzungen und teilweise aufgrund von Annahmen voraussichtlichen Mehr- und Mindereinnahmen aus den verschiedenen Massnahmen der vorliegenden Teilrevision gegeneinander auf, so ergibt sich ein neutrales Ergebnis. Fiskalisch tendenziell neutral ist insbesondere auch die Revision der Quellenbesteuerung: Die Mehr- und Mindereinnahmen die sich aus dieser Revision ergeben, dürften sich per Saldo in etwa ausgleichen. Mehreinnahmen gibt es bei den Quellenbesteuerten, die nicht zur nachträglichen ordentlichen Besteuerung wechseln. Rückerstattungen für beispielsweise Alimentenzahlungen oder Krankheitskosten wird es für Quellenbesteuerte unter dem revidierten Gesetz nicht mehr geben. Diesen Mehreinnahmen stehen zumindest bei einem Teil der neu nachträglich ordentlich besteuerten Pflichtigen Mindereinnahmen gegenüber.

**Tabelle 1: Fiskalische Auswirkungen nach Umsetzung aller Massnahmen (Kanton)**

| In Millionen Franken  | Mehreinnahmen (+)<br>Mindereinnahmen (-) |
|---|--|
| Besteuerungsort von Maklerprovisionen   | 0.0                                      |
| Bundesgesetz über Geldspiele  | -2.0                                     |
| Energiegesetz   | 0.0                                      |
| Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken                                      | -0.2                                     |
| Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens   | 0.0                                      |
| Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuches | 0.0                                      |
| Besteuerung des latenten Steueraufschubes bei interkantonalen Ersatzbeschaffungen   | 0.0                                      |
| Abschaffung Mindeststeuer für neu gegründete Unternehmen  | - 0.8                                    |
| Einführung gesetzliches Grundpfandrecht   | +1.4                                     |
| Einreichungspflicht des Lohnausweises für Arbeitgebende   | +1.0                                     |
| Beginn des Verzugszinslaufs bei Nachsteuerforderungen   | +0.3                                     |
| Sonstige Bereinigungen  | 0.0                                      |
| <b>Total</b>  | <b>- 0.3</b>                             |

### 8.2 Auswirkungen auf die Wirtschaft

Mit gewissen Folgen für die Wirtschaft sind in Zusammenhang mit der Anpassung der kantonalen Bestimmungen infolge des totalrevidierten Energiegesetzes des Bundes zu rechnen. Mit der neu geschaffenen Übertragungsmöglichkeit von energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten sowie Rückbaukosten sind etwas mehr Gesamtanierungen anstelle von Teilsanierungen zu erwarten. Möglicherweise zeigt sich auch eine energetische Wirkung.

Dank der steuerlichen Geltendmachung der Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau ist davon auszugehen, dass Grundstücke mit bestehenden Wohnbauten für potenzielle Käufer interessanter werden. Allerdings führt dies tendenziell zu höheren Verkaufspreisen, sodass die steuerliche Privilegierung der Rückbaukosten zumindest teilweise verpufft. Aus energetischer Sicht führt die Abzugsfähigkeit zu einem Anreiz, vermehrt energetisch bessere Ersatzneubauten zu erstellen.

Bei Unternehmen, die ein zertifiziertes Lohnmeldeverfahren einführen, fallen entsprechende Informatikkosten an, allerdings in relativ bescheidenem Umfang.

### 8.3 Auswirkungen auf die Gesellschaft

Das gesetzliche Grundpfandrecht und die Einreichungspflicht des Lohnausweises für Arbeitgebende sind Schritte in Richtung mehr Steuergerechtigkeit und Digitalisierung.

### 8.4 Auswirkungen auf die Umwelt

Die steuerliche Privilegierung der Rückbaukosten bringt aus energetischer Sicht einem Anreiz mit sich, vermehrt energetisch bessere Ersatzneubauten zu erstellen.

### 8.5 Auswirkungen auf die Gemeinden

Aufgrund ähnlich hoher Mehr- und Mindereinnahmen wie beim Kanton ergibt sich auch bei den Gemeinden ein neutrales Ergebnis.

**Tabelle 2: Fiskalische Auswirkungen nach Umsetzung aller Massnahmen (Gemeinden)**

| In Millionen Franken  | Mehreinnahmen (+)<br>Mindereinnahmen (-) |
|---|--|
| Besteuerungsort von Maklerprovisionen   | 0.0                                      |
| Bundesgesetz über Geldspiele  | -1.8                                     |
| Energiegesetz   | 0.0                                      |
| Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken                                      | -0.1                                     |
| Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens   | 0.0                                      |
| Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuches | 0.0                                      |
| Besteuerung des latenten Steueraufschubes bei interkantonalen Ersatzbeschaffungen   | 0.0                                      |
| Abschaffung Mindeststeuer für neu gegründete Unternehmen  | -0.4                                     |
| Einführung gesetzliches Grundpfandrecht   | +0.9                                     |
| Einreichungspflicht des Lohnausweises für Arbeitgebende   | +0.9                                     |
| Beginn des Verzugszinslaufs bei Nachsteuerforderungen   | +0.3                                     |
| Sonstige Bereinigungen  | 0.0                                      |
| <b>Total</b>  | <b>-0.2</b>                              |

## 9. Weiteres Vorgehen

Die vorliegende Teilrevision wird parallel zur Teilrevision der SV17 durchgeführt. Um für die Gesetzesberatungen und die Frage eines allfälligen Referendums insbesondere für die SV17 eine klare Ausgangslage zu haben, wird auf eine zusammengefasste Anhörung verzichtet. Dementsprechend werden auch zwei getrennte Anhörungsverfahren durchgeführt und dem Grossen Rat zeitgleich zwei Botschaften präsentiert.

**Tabelle 3: Terminplan für weiteres Vorgehen**

|  |                                    |
|--|------------------------------------|
| Medienkonferenz  | 19. Oktober 2018                   |
| Anhörung   | 19. Oktober 2018 – 18. Januar 2019 |
| Botschaft Regierungsrat 1. Beratung  | April 2019                         |
| Kommissionsberatung  | Mai 2019                           |
| GR 1. Beratung   | Juni 2019                          |
| Botschaft Regierungsrat 2. Beratung  | August 2019                        |
| Kommissionsberatung  | August/September 2019              |
| GR 2. Beratung   | September 2019                     |
| Publikation  | Oktober 2019                       |
| Inkrafttreten  | 1. Januar 2020                     |
| allfällige Volksabstimmung mit rückwirkender Inkraftsetzung bei Behördenreferendum | 9. Februar 2020                    |
| allfällige Volksabstimmung mit rückwirkender Inkraftsetzung bei Volksreferendum    | 17. Mai 2020                       |

Beilage

- Fragebogen