

REGIERUNGSRAT

10. April 2019

BOTSCHAFT AN DEN GROSSEN RAT

19.83

Steuergesetz (StG); Änderung

Bericht und Entwurf zur 1. Beratung

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung	3
1. Ausgangslage	4
1.1 Neue Vorgaben der Bundesgesetzgebung	4
1.2 Anpassungen an neue Rechtsprechung	4
1.3 Umsetzung parlamentarischer Vorstoss	4
1.4 Einführung gesetzliches Grundpfandrecht	4
1.5 Bereinigungen	4
2. Handlungsbedarf	5
3. Auswertung Anhörung	5
4. Umsetzung Bundesgesetzgebung	7
4.1 Steuerort für Maklerprovisionen	7
4.2 Bundesgesetz über Geldspiele	8
4.3 Energiegesetz	9
4.4 Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken	10
4.5 Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung	11
4.6 Steuerstrafrecht	18
5. Anpassung an neue Rechtsprechung: Interkantonale Ersatzbeschaffung	20
6. Umsetzung Motion betreffend Abschaffung der Mindeststeuer für neu gegründete Unternehmen	20
7. Einführung gesetzliches Grundpfandrecht	20
8. Bereinigungen	23
8.1 Rückkaufsfähige Kapitalversicherungen mit Einmalprämie (§ 29 Abs. 1 lit. a)	23
8.2 Erblose Verlassenschaften (§ 151 Abs. 2)	23
8.3 Ausstandspflicht (§ 169 Abs. 1 und 2)	23
8.4 Amtsgeheimnis (§ 170 Abs. 2)	24
8.5 Amtshilfe (§ 171 Abs. 1 ^{bis} [neu] und 2)	24
8.6 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (§ 200)	25
8.7 Beginn des Verzugszinslaufs bei Nachsteuerforderungen (§ 223a Abs. 3)	25
8.8 Änderung des Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (EG ZGB); § 65a (neu; Anfall der Erbschaft an das Gemeinwesen)	26
9. Auswirkungen	26
9.1 Personelle und finanzielle Auswirkungen auf den Kanton	26
9.1.1 Personelle Auswirkungen	26
9.1.2 Finanzielle Auswirkungen	26
9.2 Verhältnis zur mittel- und langfristigen Planung	27
9.3 Auswirkungen auf die Wirtschaft	27
9.4 Auswirkungen auf die Gesellschaft	28
9.5 Auswirkungen auf die Umwelt	28
9.6 Auswirkungen auf die Gemeinden	28
10. Weiteres Vorgehen	28
Antrag	29

Sehr geehrte Frau Präsidentin
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir unterbreiten Ihnen den Entwurf für eine Änderung des Steuergesetzes (StG) für die 1. Beratung zur Beschlussfassung und erstatten Ihnen dazu folgenden Bericht.

Zusammenfassung

Seit der letzten Änderung des Steuergesetzes (StG) 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 (EnG) des Bundes 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 sowie verschiedene Anpassungen des Steuergesetzes. So soll ein gesetzliches Grundpfandrecht eingeführt werden. Damit würde nun auch der Kanton Aargau wie alle andern Kantone über eine Sicherung der Steuern beim Verkauf von Liegenschaften verfügen. Die Änderung enthält sodann die Umsetzung der überwiesenen (15.207) Motion Silvan Hilfiker, FDP, Oberlunkhofen, vom 15. September 2015 betreffend Abschaffung der Mindeststeuern für neugegründete Unternehmen. Mit diversen Bereinigungen werden ausserdem Präzisierungen vorgenommen und Doppelspurigkeiten ausgeräumt.

In der Anhörungsvorlage hat der Regierungsrat auch eine direkte Einreichungspflicht des Lohnausweises für Arbeitgebende an die Steuerbehörde vorgeschlagen, was heute bereits 9 Kantone kennen. Aufgrund einer starken Opposition der Parteien und einer grossen Ablehnung der Wirtschaftsverbände verzichtet der Regierungsrat mit der vorliegenden Änderung auf diese Massnahme.

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

Die Änderung erfolgt parallel zur Steuervorlage 17 (SV17). Dementsprechend wurden auch zwei getrennte Anhörungsverfahren durchgeführt und dem Grossen Rat zwei Botschaften präsentiert. Das Inkrafttreten der SV17 und der vorliegenden Änderung ist auf den 1. Januar 2020 vorgesehen. Lediglich die Bestimmungen, die im Zusammenhang mit der Änderung der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens stehen, treten ein Jahr später, am 1. Januar 2021, in Kraft.

1. Ausgangslage

1.1 Neue Vorgaben der Bundesgesetzgebung

Seit der letzten Änderung des Steuergesetzes (StG) ist das für die Kantone verbindliche Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) in folgenden Punkten geändert worden, respektive es sind folgende neuen Bundesgesetze erlassen worden:

- Änderung des StHG betreffend den Besteuerungsort von Maklerprovisionen (Inkrafttreten 1. Januar 2019)
- Bundesgesetz über Geldspiele (Geldspielgesetz, BGS; Inkrafttreten 1. Januar 2019)
- Energiegesetz (EnG; Inkrafttreten 1. Januar 2020)
- Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken (Inkrafttreten 1. Januar 2018)
- Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens (Inkrafttreten 1. Januar 2021)
- Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB (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 Umsetzung parlamentarischer Vorstoss

Der Grosse Rat hat am 12. Januar 2016 die (15.207) Motion Silvan Hilfiker, FDP, Oberlunkhofen, vom 15. September 2015 betreffend Abschaffung der Mindeststeuern für neugegründete Unternehmen mit 85 gegen 43 Stimmen gegen den Antrag des Regierungsrats überwiesen. Das Anliegen wird mit der vorliegenden Änderung umgesetzt.

1.4 Einführung gesetzliches Grundpfandrecht

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.

1.5 Bereinigungen

- Bei der Besteuerung von rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie wird eine bundesrechtlich erforderliche Ergänzung vorgenommen.
- Die Regelung über erblose Verlassenschaften wird, da es sich um eine erbrechtliche Norm handelt, ins Einführungsgesetz zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (EG ZGB) transferiert.
- Die steuerrechtliche Regelung betreffend Ausstandspflicht kann aufgehoben werden, weil der Tatbestand im Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG) umfassend geregelt ist.

- Die Bestimmungen betreffend amtlicher Auskünfte und die Gewährung von Akteneinsicht 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 (Bundesgerichtsgesetz, BGG) umfassend geregelt ist.
- Der Beginn des Verzugszinslaufs bei Nachsteuerforderungen wird an die Regelung bei den direkten Bundessteuern angepasst.
- Die Regelung betreffend Anfall einer Erbschaft an das Gemeinwesen wird in das EG ZGB überführt, wo die erbrechtlichen Bestimmungen enthalten sind.

2. Handlungsbedarf

Die in Ziffer 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 Ziffer 1.3 dargelegten Motion entscheidet der Grosse Rat. Die in Ziffer 1.4 und 1.5 aufgeführten Anliegen sind ebenfalls gerechtfertigt und eine Umsetzung folglich angezeigt. Auch dieser Entscheid obliegt dem Grossen Rat.

3. Auswertung Anhörung

Alle im Grossen Rat vertretenen Parteien, alle grösseren Interessensverbände sowie 15 Gemeinden und ein Gemeindeverband haben eine Antwort auf die Anhörung, die zwischen dem 19. Oktober 2018 und dem 18. Januar 2019 stattgefunden hat, eingereicht. Die Anpassungen an neues Bundesrecht und die neue Rechtsprechung sowie die Bereinigungen (mit einer Ausnahme bei der Quellensteuer betreffend Organhaftung gemäss § 128 Abs. 3 des Anhörungsentwurfs, auf welche auf Antrag der SVP und nach Überprüfung verzichtet werden kann) sind unbestritten. Unterschiedliche Stellungen sind bei der Abschaffung der Mindeststeuer für neu gegründete Unternehmen, der Einführung des gesetzlichen Grundpfandrechts und der direkten Einreichung der Lohnausweise durch die Arbeitgebenden eingegangen.

Die Abschaffung der Mindeststeuer für neu gegründete Unternehmen während fünf Jahren wird von allen Parteien (ausser der SP) und den Wirtschaftsverbänden begrüsst. Der Verband Aargauer Gemeindeschreiberinnen und Gemeindeschreiber stimmt der Abschaffung zu, beantragt aber einen Verzicht der Mindeststeuer für lediglich zwei Jahre. Die Befürworter sehen in der Abschaffung einen weiteren Anreiz für den Wirtschaftsstandort Aargau. Die Gegner vertreten die Auffassung, dass jedes Unternehmen einen Beitrag an die Infrastrukturkosten der öffentlichen Hand leisten soll.

Die Einführung des gesetzlichen Grundpfandrechts wird von allen Parteien mit Ausnahme der FDP, der Liberalen und SVP gutgeheissen. Zustimmung findet das gesetzliche Grundpfandrecht bei allen Gemeindeverbänden, Ablehnung bei den Wirtschaftsverbänden (mit Ausnahme des Aargauischen Gewerbeverbands [AGV]) und der Aargauischen Notariatsgesellschaft (ANG). Für viele Befürworter wird eine längst fällige Lücke geschlossen. Die Gegner sehen einen Perfektionismus, eine Beschränkung der unternehmerischen Handlungsfreiheit, einen zu grossen administrativen oder finanziellen Aufwand sowie eine Beschränkung der Liquidität des Verkäufers.

Der Regierungsrat teilt die Bedenken der Gegner nicht. Eine Rückfrage bei andern Kantonen zeigt, dass sich in der Praxis keine nennenswerten Probleme ergeben. Die Administration ist bei der Einzahlung an die Steuerbehörde sehr einfach und ohne Kostenfolge für die Vertragsparteien, wie hinten unter Ziffer 7 dargelegt wird. Die von den Gegnern genannten Verfahrenskosten von rund 6 Millionen Franken sind viel zu hoch. Dies, weil einerseits bei einem erheblichen Teil der Grundstücksverträge auf eine Absicherung des Käufers verzichtet wird, so insbesondere bei Verwandtschaftsverhältnissen. Andererseits, weil sich der Notariatsaufwand im Wesentlichen bei einer Einzahlung an die Steuerbehörde auf die Informationspflicht und die Beschreibung der Zahlungsmodalitäten im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag beschränkt.

Bezüglich Liquidität ist ausserdem festzuhalten, dass diese vorübergehend zwar um den hinterlegten Betrag eingeschränkt ist. Dass damit aber gar die Finanzierung einer Ersatzliegenschaft verunmöglicht wird, ist wohl hypothetischer Natur: Der Verkäufer muss die Mittel zur Bezahlung der Steuern ja ohnehin bereithalten und kann sie nicht für den Kauf einer anderen Liegenschaft verwenden. Zudem kann er eine andere Form der Sicherstellung leisten. So ist im Baugeschäft die Sicherstellung mittels Bankgarantie eine gängige Praxis: Die von einem Generalunternehmen beauftragten Lieferanten leisten dem Generalunternehmer nach gängiger Praxis nach Fertigstellung der Arbeiten eine Bankgarantie für allfällige spätere Garantieleistungen.

Der Regierungsrat will das gesetzliche Grundpfandrecht als letzter Kanton der Schweiz einführen. Gerade in Zeiten, wo die Sanierung des Haushalts ein Thema ist, wäre es unverständlich, auf geschuldete Steuereinnahmen zu verzichten. Es würden gesellschaftspolitisch und moralisch fragwürdige Zeichen gesetzt. Es ist für die ehrlichen Steuerzahlenden nicht verständlich, dass zu ihren Lasten Steuerpflichtige geschützt würden, die ihren Verpflichtungen nicht nachkommen. Mit der Billigung dieses Zustands würde bewusst in Kauf genommen, dass diese Einnahmen andernorts generiert werden müssen.

Die direkte Einreichung der Lohnausweise durch die Arbeitgebenden wird von der CVP, der SP, den Grünen, der GLP und der EVP begrüsst, von der FDP, den Liberalen, der SVP, der BDP und der EDU abgelehnt. Die Wirtschaftsverbände und der Verband Aargauer Gemeindeschreiberinnen und Gemeindeschreiber lehnen sie ebenfalls ab, die anderen Gemeindeverbände stimmen ihr zu. Die Befürworter sehen damit einen richtigen Schritt in Richtung Digitalisierung und Optimierung der Abläufe. Die Gegner sehen darin ein ungerechtfertigtes Misstrauen gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern. Die Pflicht zur Einreichung des Lohnausweises soll bei den Steuerpflichtigen bleiben und nicht an die Unternehmen delegiert werden. Die direkte Einreichung führe nicht zu weniger, sondern zu mehr Bürokratie. Auch könnte die steuerpflichtige Person keine vorgängige Prüfung der Lohn-Daten mehr vornehmen.

Der Regierungsrat wollte mit der direkten Einreichung des Lohnausweises einen weiteren Schritt in Richtung Digitalisierung des Steuerwesens vornehmen. Aufgrund der in der Anhörung vorgebrachten Vorbehalte verzichtet der Regierungsrat auf diese Massnahme. Die Zeit ist dafür offenbar noch nicht reif. Er wird die Massnahme zu einem späteren Zeitpunkt erneut prüfen. Der jetzige Verzicht erscheint zudem deshalb vertretbar, weil sich das Bundesgericht zurzeit in einem neuen Fall mit der Frage auseinandersetzt, ob eine kantonale Norm zur direkten Einreichung der Lohnausweise überhaupt bundesrechtskonform ist. Eine Einführung zum heutigen Zeitpunkt hätte deshalb unter dem Vorbehalt dieses Entscheids gestanden.

4. Umsetzung Bundesgesetzgebung

4.1 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 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 (13.3728) Motion betreffend "Besteuerung von Provisionen für Grundstückvermittlungen im interkantonalen Verhältnis. Gleiche Regel für alle." 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 traten 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 Abs. 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 Abs. 1 lit. d bedingt eine Änderung in § 63 Abs. 2 lit. 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.

4.2 Bundesgesetz über Geldspiele (Geldspielgesetz, BGS)

Nach geltendem 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 (Geldspielgesetz, BGS) eine weitgehende Steuerbefreiung sämtlicher Geldspielgewinne vor. Nach den Vorgaben des StHG müssen die Kantone die Vorschriften auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des BGS umsetzen. Die Inkraftsetzung durch den Bundesrat erfolgte auf den 1. Januar 2019. Dies bedeutet, dass die neue steuerliche Ordnung mit der Inkraftsetzung auf den 1. Januar 2020 formell erst mit einem Jahr Verspätung in Kraft tritt. Für das Steuerjahr 2019 gelten deshalb gemäss den Vorgaben des Bundesrechts die Freibeträge des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG). Bei den Lotteriegewinnen gilt somit bereits für das Steuerjahr 2019 ein Freibetrag von einer Million Franken.

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 Gewinne von mehr als einer Million Franken aus der Teilnahme an Grossspielen sowie einzelne 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 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.

Die übrigen nicht-steuerlichen Änderungen aufgrund des BGS sind Teil der Vorlage zu einem neuen kantonalen Geldspielgesetz des Kantons Aargau (GSG), welche dem Grossen Rat voraussichtlich im Juni 2019 unterbreitet wird.

Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

§ 32 Abs. 1 lit. e

Nachdem die Steuerbefreiung der Spielergewinne auf alle Geldspiele ausgedehnt wird, kann Litera 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 BGS zugelassenen Spielbankenspielen erzielt werden, steuerfrei. Zu den Spielbankenspielen zählen insbesondere die Tischspiele (Roulette, Black Jack, Poker usw.), die Spielautomatenspiele (soweit sie keine Grossspiele darstellen) und die grossen Pokerturniere (mit Möglichkeit von hohen Einsätzen und Gewinnen). Das massgebliche Abgrenzungskriterium zu den Grossspielen 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^{bis} (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, der von Bundesrechts wegen schon für die Steuerperiode 2019 gilt.

§ 33 Abs. 1 lit. k^{ter} (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 Art. 1 Abs. 2 Bst. d und e BGS 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 Aargau, 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 gemäss § 33 Abs. 1 lit. k^{bis} l 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 gemäss § 33 Abs. 1 lit. k^{bis} werden die vom Online-Spielerkonto abgebuchten Spieleinsätze im Steuerjahr, jedoch höchstens Fr. 25'000.– von den einzelnen Gewinnen, abgezogen.

4.3 Energiegesetz (EnG)

Das totalrevidierte Energiegesetz (EnG) des Bundes 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 (EnG) des Bundes 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 Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung) 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^{bis} [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).

4.4 Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken

Gestützt auf das Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken 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 in Verbindung mit Art. 72t StHG). Die Festlegung der Freigrenze wird den Kantonen überlassen. Da die Umsetzung im aargauischen Recht bisher nicht vollzogen wurde, findet ab dem Steuerjahr 2018 Art. 26a StHG direkt Anwendung (Art. 72t Abs. 2 StHG). Gemäss dieser Bestimmung richtet sich die Freigrenze bis zur kantonalen Umsetzung nach dem Recht der direkten Bundessteuer, wo diese Fr. 20'000.– beträgt (Art. 66a DBG).

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

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 dieser Betrag überschritten wird. Im Recht der direkten Bundessteuer gilt für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen, die keine ideellen Zwecke verfolgen, weiterhin die Freigrenze gemäss 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 handelt. Gemäss § 81 Abs. 2 werden Gewinne von Vereinen und Stiftungen – unabhängig von der Zweckverfolgung – nicht besteuert, soweit der Gewinn 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, die ideelle Zwecke verfolgen, war überdies 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 einen Gewinn von weniger als Fr. 20'000.– ausweisen und weder Verein noch Stiftung sind.

Der Begriff des ideellen Zwecks lässt sich nicht abschliessend definieren. Es wird der Veranlagungs- und der Gerichtspraxis überlassen sein, den Begriff zu konkretisieren und gegenüber anderen Zwecken abzugrenzen. Als ideelle Zwecke gemäss § 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 von Vereinen oder Stiftungen verfolgt werden, etwa von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

4.5 Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens

Das am 16. Dezember 2016 verabschiedete Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens 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. Auf den gleichen Zeitpunkt ist das Inkrafttreten der geänderten Bestimmungen des Steuergesetzes vorgesehen.

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 materiellrechtlich den ordentlich Besteuerten 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 (EOV) durch das Verfahren der NOV ersetzt. Wer als Nicht-Ansässiger 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 Änderungspunkte 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.

Die SVP beantragt im Anhörungsverfahren die Aufhebung der subsidiären Haftung der Organe einer juristischen Person für die Entrichtung der Quellensteuer (§ 128 Abs. 4). Dieser Antrag wird umgesetzt. Da diese Bestimmung im Schlusstext des Bundesgesetzes über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens nicht mehr enthalten war, besteht im Hinblick auf die Umsetzung von Bundesrecht keine Notwendigkeit, daran festzuhalten.

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 Abs. 1 geregelte NOV wird neu in § 118 Abs. 1 geregelt. Eine solche wird wie bis anhin durchgeführt, wenn ein bestimmtes jährliches Bruttoerwerbseinkommen erzielt wird. Der diesbezügliche Schwellenwert wird vom Eidgenössischen Finanzdepartement festgelegt und wie im geltenden Recht in der Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer (Quellensteuerverordnung, QStV), geregelt. Neu fällt unter den Tatbestand der NOV auch die EOV, die im geltenden Recht in Abs. 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 lit. b das Formular für die Steuererklärung bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahrs bei der zuständigen Behörde verlangen müssen. Bei Nichteinreichung der Steuererklärung wird in beiden Fällen (NOV gemäss Absatz 1 lit. 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 Jahrs 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 Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, 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 gemäss § 118 Abs. 1 lit. 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 respektive die Ehegattin eingebunden wird, mit dem die Antrag stellende Person in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt.

Absatz 3 hält fest, dass der Antrag bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahrs 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 gemäss § 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 Umzügern 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 Umzüger 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 gemäss § 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 § 120 (Begriffsbestimmung), 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^{bis} [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^{bis} zwei Ausnahmebestimmungen eingefügt. Eine Ausnahme betrifft Seeleute, die an Bord eines Hochseeschiffs arbeiten. Diese hat bisher nur auf Praxisebene Eingang ins schweizerische Steuerrecht gefunden (vgl. Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung 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 gemäss § 119a abgerechnet werden, nicht dem Quellensteuerverfahren gemäss § 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 Eidgenössische Finanzdepartement 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 Arbeitnehmerinnen oder Arbeitnehmer, die einen Grossteil ihrer Einkünfte in der Schweiz erwirtschaften (sogenannte 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 Besteuereten. 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 Eidgenössische Finanzdepartement 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 Jahrs 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 zählen, 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 % ihrer weltweiten Bruttoeinkünfte zu setzen, was den einschlägigen Entscheiden des Europäischen Gerichtshofs (EuGH-Rechtsprechung) entsprechen würde.

Erfüllt eine quellensteuerpflichtige Person die Voraussetzungen gemäss Litera a nicht und ist sie wegen niedriger Gesamteinkünfte nach dem Steuerrecht ihres Wohnsitzstaats dort nicht steuerpflichtig und bleiben damit auch die persönliche Situation sowie der Familienstand steuerlich unberücksichtigt, so hat gemäss neuerer Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs der Arbeitsortstaat (das heisst die Schweiz) diese Vergünstigungen zu übernehmen. In einem solchen Fall liegt eine mit Ansässigen vergleichbare Situation gemäss 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 gemäss § 121 zur Verfügung.

In Litera c schliesslich wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Schweiz sich in mehreren Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verpflichtet hat, bei Arbeitnehmenden ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz Beiträge an das Vorsorgesystem im anderen 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.

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 DBG) enthaltene allgemeine Verfahrenspflicht Steuerpflichtiger mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland, eine Vertretung oder Zustelladresse in der Schweiz zu bezeichnen, für Personen, die eine NOV gemäss § 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 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 Ordnung muss auch im Kanton Aargau umgesetzt werden. Gemäss den neuen Bestimmungen von Absatz 1 lit. 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 gemäss 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 Abs. 1 lit. a) ist der Wohnsitzkanton am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht zur Besteuerung befugt. Dasselbe gilt bei Wochenaufenthaltern (§ 131 Abs. 1 lit. b). Bei Nicht-Ansässigen (§ 131 Abs. 1 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 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 Abs. 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^{bis} [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 Steuerjahrs 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^{bis} 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 Abs. 1^{bis})

Mit der Einführung der NOV entfällt die nachträgliche Geltendmachung von zusätzlichen Abzügen (zum Beispiel Beiträge in die Säule 3a, Schuldzinsen, oder Pensionskasseneinkauf) gemäss § 17 Abs. 1 lit. d der Verordnung über die Quellensteuer (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 infrage. 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 (Art. 138 Abs. 2 DBG). Wegen der Änderungen bei den Rückerstattungsgründen soll auch das Aargauer Steuergesetz in diesem Sinn an das Recht der direkten Bundessteuer angeglichen werden. Ausserdem ist es für den Vollzug der Quellensteuergesetzgebung, bei der der Steuerabzug nicht nur die Kantons-, Gemeinde, Kirchen- und Feuerwehrsteuern sondern insbesondere auch die direkte 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 Fr. 50.– pro Kapitalleistung.

Einreichung der Abrechnung (§ 140 Abs. 1)

§ 140 Abs. 1 verlangt, dass die Arbeitgebenden 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 die QStV-AG aufgenommen werden. Damit diese Frist nicht mit der heutigen 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.

4.6 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 StGB, 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, verbleibt dem Kanton bei der Umsetzung kein Gestaltungsspielraum.

Der wichtigste Änderungspunkt ist die Ordnung der Verfolgungsverjährung. Diese ist im Allgemeinen Teil des Strafgesetzbuches (StGB) 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 (Art. 333 Abs. 6 lit. b StGB) bedeutete dies 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 StGB 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 an die Bestimmungen des revidierten StGB angepasst. Art 333 Abs. 2 Bst. b StGB 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 gemäss 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 (§ 255 Abs. 1; § 256 Abs. 1).

Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen:

§ 254 Abs. 1 lit. a und b, Abs. 2

Die schematische Verlängerung der Fristen gemäss Art. 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, 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 Kalenderjahrs, 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-Änderung aufgehoben worden. An deren Stelle gilt die neue Regelung, wonach der Eintritt der Verfolgungsverjährung durch den Erlass eines Strafbefehls ausgeschlossen wird.

§ 255 Abs. 1

Der geltende Wortlaut des Steuerbetrugstatbestands 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 Abs. 1 und 2

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 neu, dass der Eintritt der Verfolgungsverjährung durch den Erlass eines erstinstanzlichen Entscheids ausgeschlossen ist.

5. Anpassung an neue Rechtsprechung: Interkantonale Ersatzbeschaffung

Anlässlich der Änderung vom 22. Mai 2012, welche auf den 1. Januar 2014 in Kraft trat, wurde im aargauischen Steuergesetz § 99a eingefügt, der es im interkantonalen Verhältnis ermöglichen sollte, einen im Kanton Aargau aufgeschobenen Grundstücksgewinn 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.

Das Bundesgericht hat 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 Grundstücksgewinns ist daher nicht mehr zulässig und § 99a folglich zu streichen.

6. Umsetzung Motion betreffend Abschaffung der Mindeststeuer für neu gegründete Unternehmen

Obwohl sich die SP sowie drei der vier Gemeindeverbände gegen die Umsetzung der Motion aussprechen (siehe vorne Ziffer 3), hält der Regierungsrat aufgrund einer nochmaligen umfassenden Würdigung daran fest.

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 (SV17) 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 Änderung 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.

Nach fünf Jahren, dem Ende der Übergangsphase, resultieren Mindereinnahmen von jährlich Fr. 800'000.– für den Kanton Aargau und Fr. 350'000.– für die Gemeinden.

7. Einführung 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 Verluste beim Steuerbezug in Kauf nehmen. Dies vor allem bei Konkursen und in Fällen, in denen 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 Steueramts 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 es droht bei einem anderen Unternehmen ein Verlust von 1,5 Millionen Franken. Um eine Sicherung dieser Steuerforderungen zu gewährleisten, soll neu eine gesetzliche Grundlage für ein gesetzliches Grundpfandrecht geschaffen werden.

Der Kanton Aargau ist heute der einzige Kanton, der für die Kantons- und Gemeindesteuern aus Grundstückverkäufen 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 (Kanton Zug) beziehungsweise eine Bankgarantie oder eine solidarische Bankbürgschaft (Kanton Schwyz).

Die Einführung eines gesetzlichen Grundpfandrechts wurde im Grossen Rat schon anlässlich der Totalrevision des Steuergesetzes im Jahr 2001 sowie der Änderung des Steuergesetzes im Jahr 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.

Das im Kanton Aargau vorgesehene Verfahren zur Absicherung des Käufers vor Inanspruchnahme des Pfandrechts ist denkbar einfach, indem die Gemeindesteuerämter und Gemeindefinanzverwaltungen (beziehungsweise das Kantonale Steueramt bei Verkäufen von juristischen Personen) sowohl eine Berechnung der mutmasslich geschuldeten Steuern vornehmen also auch Steuervorauszahlungen entgegennehmen. Das Verfahren, dargestellt am Verkauf eines Grundstücks von der Privatperson Verkäufer an den Käufer, wird wie folgt ablaufen:

- Grundstückverkauf von Verkäufer (V) an Käufer (K) mit Kaufpreis von zum Beispiel Fr. 600'000.–
- Der Notar macht K auf das gesetzliche Grundpfandrecht aufmerksam
- Anfrage beim Gemeindesteueramt über die Höhe der mutmasslich geschuldeten Steuern
- Gemeindesteueramt gibt innert Monatsfrist die Höhe der aufgrund der eingereichten Unterlagen mutmasslich geschuldeten Grundstückgewinnsteuer bekannt (zum Beispiel Fr. 20'000.–)
- Im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag wird festgehalten, dass ein Teil des Kaufpreises (mutmasslich geschuldete Grundstückgewinnsteuer von Fr. 20'000.–) direkt an die Finanzverwaltung der Gemeinde bezahlt wird
- K bezahlt Grundstückgewinnsteuer (Fr. 20'000.–) an die Finanzverwaltung der Gemeinde und den Restbetrag (Fr. 580'000.–) an V
- Gemeindesteueramt veranlagt Grundstückgewinnsteuer
- Nach Rechtskraft der Grundstückgewinnsteuerveranlagung überweist die Finanzverwaltung allfällig zu viel bezahlte Grundstückgewinnsteuern inklusive Zins an V.

Ist der Verkäufer eine juristische Person oder ein gewerbmässiger Liegenschaftenhändler läuft das Verfahren grundsätzlich gleich ab; das Kantonale Steueramt beziehungsweise die Gemeindesteuernämter beantworten Anfragen über die mutmasslich geschuldeten Steuern ebenfalls innert Monatsfrist. Ist der erzielte Gewinn schwierig zu ermitteln (Verkauf von Immobilien im Bau oder vor Baubeginn) werden die Steuerbehörden den Gewinn und die ergebenden Steuern schätzen. Dabei kommt entgegen, dass die bei der Steuerveranlagung zu ermittelnden sogenannten wiedereingebrachten Abschreibungen sowohl bei den juristischen Personen als auch bei den gewerbmässigen Liegenschaftshändlern für die vorliegende Thematik unerheblich sind, weil auf diesem steuerbaren Gewinnen von Bundesrechts wegen kein gesetzliches Grundpfandrecht zum Tragen kommt. Schliesslich wird allfälligen Schwierigkeiten bei der Berechnung der mutmasslich geschuldeten Steuern durch eine Beschränkung des Pfandrechts auf 10 % des Kaufpreises oder 10 % des Verkehrswertes bei Tausch Rechnung getragen.

Im Übrigen ist eine Absicherung des Käufers nicht nur durch Vorauszahlung der Steuern, sondern auch auf andere Weise möglich (zum Beispiel Bezahlung eines Teils des Kaufpreises auf ein Treuhandkonto, Bankgarantie), sollte dies die Käuferschaft aus irgendwelchen Gründen vorziehen.

Ein gesetzliches Grundpfandrecht kennt auch die Aargauische Gebäudeversicherung. Gemäss § 20 Abs. 3 des Gesetzes über die Gebäudeversicherung (Gebäudeversicherungsgesetz, GebVG) besteht ein gesetzliches Grundpfandrecht für fällige Prämien und Präventionsabgaben des laufenden Jahrs und den zwei Vorjahren. Ein gesetzliches Grundpfandrecht gibt es im Kanton Aargau 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 Änderungen 2001 und 2012: Begrenzung auf maximal 10 % des Verkaufspreises respektive des Verkehrswerts bei Tausch sowie keine Beanspruchung bei anderweitiger Sicherstellung. Aufgrund der damals vorgebrachten Kritik wird die Regelung 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.

In der Verordnung und/oder einem Merkblatt werden Details zum Verfahren (betreffend die Einholung von rechtsverbindlichen Auskünften über die Höhe der auf dem Veräusserungsgewinn geschuldeten Steuern, die Vorauszahlung der Steuern, die Geltendmachung des Pfandrechts und den Zeitpunkt der Entstehung und Fälligkeit der Steuern) geklärt.

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

Die Abgaben und Gebühren des Grundbuchamts sollen nicht vom Grundeigentümer getragen werden müssen, sondern von der Gemeinde, die für den Steuerbezug zuständig ist.

Die Einführung des gesetzlichen Grundpfandrechts bedingt eine Anpassung des Gesetzes über die Grundbuchabgaben. Dies geschieht mittels Fremdänderung des erwähnten Erlasses. Die Grundbuchabgaben für die Eintragung der gesetzlichen Grundpfandrechte betragen gemäss § 23 Abs. 1 lit. b Ziffer 1 des Gesetzes über die Grundbuchabgaben $\frac{1}{2}$ ‰ der Pfandsumme, mindestens aber Fr. 100.–. Das einzuführende gesetzliche Grundpfandrecht gilt sowohl für die Kantons- als auch die Gemeindesteuern. § 23 Abs. 1 lit. b Ziffer 1 des Gesetzes über die Grundbuchabgaben beinhaltet in der geltenden Fassung nur Pfandrechte zugunsten der Gemeinde. Um sicherzustellen, dass die Gebühr von der gesamten Pfandsumme (Kantons- und Gemeindesteuern) erhoben werden kann, wird § 23 Abs. 1 lit. b Ziffer 1 des Gesetzes über die Grundbuchabgaben um das Grundpfandrecht zugunsten des Kantons ergänzt.

8. Bereinigungen

8.1 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^{ter} StHG wird dieser Zustand behoben.

8.2 Erblose Verlassenschaften (§ 151 Abs. 2)

Die Regelung von § 151 Abs. 2 betreffend erblose Verlassenschaften gehört thematisch zum EG ZGB, 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 diesbezüglich auf die Erläuterungen zu § 65a EG ZGB unter Ziffer 8.8 verwiesen.

Die Steuerfachleute Aargauer Gemeinden beantragen, dass die Aufteilung der Erträge aus den Erbschafts- und Schenkungssteuern von heute einem Drittel für die Gemeinden und zwei Dritteln für den Kanton auf eine hälftige Aufteilung angepasst wird. Der Regierungsrat verzichtet auf eine solche Änderung, weil die Aufteilung nicht auf dem Arbeitsvolumen basiert, sondern im Kontext zur Aufteilung des gesamten Steuervolumens zwischen dem Kanton und den Gemeinden steht. Würde man bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern eine Änderung des Verteilers vornehmen, müsste man auch die Verteiler aller anderen Steuerarten neu beurteilen.

8.3 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 StG und § 62 StGV spezielle Regelungen zur Ausstandspflicht im Bereich des kantonalen Steuerrechts. Die steuerrechtlichen Regelungen entsprechen denjenigen im VRPG, weshalb sie im Sinne einer Vereinheitlichung und Verschlinkung des kantonalen Rechts aufgehoben und durch einen Verweis auf § 16 VRPG ersetzt werden können. Gleichzeitig mit dem Inkrafttreten dieser Änderung wird § 62 StGV aufgehoben, welcher materiell § 16 Abs. 4 VRPG entspricht und durch die höherrangige Bestimmung keine eigenständige Bedeutung mehr hat.

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

8.5 Amtshilfe (§ 171 Abs. 1^{bis} [neu] und 2)

Die SVP lehnt die Änderung ab, weil sie als kritisch erachtet wird. Weil mit der Regelung die bisherige Praxis kodifiziert und auf der richtigen Erlassstufe festgelegt wird, hält der Regierungsrat daran fest.

Aufgrund des Amtsgeheimnisses gemäss § 170 dürfen die Steuerbehörden im Anwendungsbereich des Steuergesetzes 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. Das Verfahren betreffend ein Begehren (Gesuch um Zugang zu amtlichen Dokumenten) gemäss § 170 Abs. 2 ist im Steuerrecht nicht normiert. Das Verfahren richtet sich daher grundsätzlich nach den §§ 35–40 des Gesetzes über die Information der Öffentlichkeit, den Datenschutz und das Archivwesen (IDAG). Dies betrifft aber lediglich diejenigen Fälle, in welchen eine Einzelfallinteressenabwägung zum Tragen kommt. In solchen Fällen ist den Betroffenen Gelegenheit zur Stellungnahme einzuräumen. Besteht hingegen eine gesetzliche Grundlage oder eine generelle Ermächtigung auf Verordnungsstufe (§ 171^{bis} [neu]), kann das Gesuch unmittelbar gestützt darauf behandelt und entschieden werden. Im Gegensatz zu Auskunfts- und Akteneinsichtsgesuchen von Dritten haben öffentliche Organe solche Anliegen auf dem Weg der Amts- und Rechtshilfe und anderer gesetzlicher Auskunfts- oder Meldepflichten geltend zu machen. § 14 IDAG regelt die allgemeinen Voraussetzungen für die Bekanntgabe von Personendaten an öffentliche Organe (Amtshilfe). Die Amtshilfe gemäss § 171 geht als Spezialregelung (Lex specialis) im Bereich des Steuerrechts § 14 IDAG vor.

Aufgrund der Erfahrungen in der Praxis (insbesondere vermehrte Gesuche von Gemeinden) wird mit Absatz 1^{bis} – in Anlehnung an die Regelung im Kanton Solothurn (vgl. § 128 Abs. 3 Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) des Kantons Solothurn: "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 Departement Finanzen und Ressourcen (stufengerecht) an den Regierungsrat übertragen. Soweit ein überwiegendes öffentliches Interesse (vgl. hierzu die Erläuterungen oben zu § 170 Abs. 2) besteht, kann der Regierungsrat künftig gestützt auf § 171 Abs. 1^{bis} 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. In die Liste der generellen Ermächtigung sollen insbesondere auch Auskünfte an den Gemeinderat über juristische Personen sowie Auskünfte an den Gemeinderat über Steuererleichterungen bei juristischen Personen aufgenommen werden.

Mit dem neuen Absatz 1^{bis} wird die bisherige Praxis betreffend die generelle Ermächtigung rechtsatzmässig normiert. Hiervon unberührt bleibt die Kompetenz des Departements Finanzen und Ressourcen gemäss § 171 Abs. 2 in denjenigen Fällen, in denen eine Einzelfallinteressenabwägung zum Tragen kommt, 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^{bis} hat das Departement Finanzen und Ressourcen 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 – führten dazu, dass an ausserkantonale Gerichte und Behörden kaum je Amtshilfe geleistet wurde. Daher und auch mit Blick auf die Regelungen in den Kantonen Bern, Luzern, Solothurn und Zürich 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.

8.6 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 (Bundesgerichtsgesetz, 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 Schenkungssteuern) 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.

8.7 Beginn des Verzugszinslaufs bei Nachsteuerforderungen (§ 223a Abs. 3)

Die SVP will bei der heutigen Regelung bleiben, wonach bei Nachsteuerforderungen der Verzugszins erst ab der Rechnungsstellung der Nachsteuerforderung erhoben wird. Der Regierungsrat hält aufgrund einer nochmaligen umfassenden Würdigung an der Änderung fest.

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 Abs. 3 nicht nur geschuldet, sondern auch "gefordert" sein müssen, damit ein Verzugszins erhoben werden kann. Während dieses Vorgehen bei den übrigen Steuern gemäss § 223a Abs. 2 (Grundstückgewinnsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuern 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 auf Ende Oktober des betreffen-

den Steuerjahrs 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 Bst. b Verordnung des EFD über 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 auf den 31. Oktober des betreffenden Steuerjahrs, abgestellt werden.

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

Im Einführungsgesetz zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (EG ZGB) 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 EG 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.

9. Auswirkungen

9.1 Personelle und finanzielle Auswirkungen auf den Kanton

9.1.1 Personelle Auswirkungen

Mit der Änderung der Quellenbesteuerung wird sich der Prüfaufwand beim Kantonalen Steueramt voraussichtlich reduzieren. Zum einen werden mehr Quellensteuerpflichtige nachträglich ordentlich veranlagt werden. Dem Minderaufwand bei der Prüfung der Quellenbesteuerung steht hier allerdings ein Mehraufwand im Zusammenhang mit dem Geldfluss (Sicherungssteuer) gegenüber, dies insbesondere weil künftig vermehrt auch kleine Unternehmen von diesem System betroffen sind. Zum anderen wird es keine Rückerstattungen aufgrund von § 17 Abs. 1 lit. b und d QStV-AG mehr geben und entsprechende Gesuche müssen vom Kantonalen Steueramt nicht mehr geprüft werden. Für diese Aufgabe wird heute in etwa ein 100 %-Pensum aufgewendet. Zu beachten ist dabei, dass sich diese Neuerungen in den ersten Jahren noch nicht voll auswirken werden. So werden beispielsweise auch ab dem Jahr 2021 noch während fünf Jahren Rückerstattungs-gesuche aus vorangehenden Steuerjahren zu bearbeiten sein. Zu berücksichtigen ist zudem, dass das Kantonale Steueramt zum Abbau der hohen Pendenzenzahl ab 2019 zwei Projektstellen für jeweils fünf Jahre bewilligt erhalten hat. Ab 2022 wird deshalb die Stellensituation im Bereich der Quellensteuern auch unter diesem Aspekt anzupassen sein.

9.1.2 Finanzielle Auswirkungen

Rechnet man die aufgrund von Schätzungen und teilweise aufgrund von Annahmen voraussichtlichen Mehr- und Mindereinnahmen aus den verschiedenen Massnahmen der vorliegenden Änderung gegeneinander auf, so ergibt sich ein faktisch neutrales Ergebnis. So entsprechen die geschätzten Mindereinnahmen von 1,3 Millionen Franken bloss 0,6 ‰ der Kantonssteuereinnahmen 2018 der natürlichen und juristischen Personen. Fiskalisch tendenziell neutral ist insbesondere auch die Änderung der Quellenbesteuerung: Die Mehr- und Mindereinnahmen, die sich aus dieser Änderung ergeben, dürften sich per Saldo in etwa ausgleichen. Mehreinnahmen gibt es bei den Quellenbesteuerten, die nicht zur nachträglichen ordentlichen Besteuerung wechseln. Rückerstattungen für beispiels-

weise 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 (+) Mindereinnahmen (-)
Besteuersort von Maklerprovisionen	0
Bundesgesetz über Geldspiele (Geldspielgesetz, BGS)	-2,0
Energiegesetz (EnG)	0
Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit ideellen Zwecken	-0,2
Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens	0
Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB	0
Besteuerung des latenten Steueraufschubes bei interkantonalen Ersatzbeschaffungen	0
Abschaffung Mindeststeuer für neu gegründete Unternehmen	-0,8
Einführung gesetzliches Grundpfandrecht	+1,4
Beginn des Verzugszinslaufs bei Nachsteuerforderungen	+0,3
Sonstige Bereinigungen	0
Total	-1,3

9.2 Verhältnis zur mittel- und langfristigen Planung

Die finanziellen Auswirkungen der Änderung sind – wie die vorhergehende Tabelle zeigt – per Saldo in etwa neutral. Die Massnahmen werden sich zum Teil erst mit grosser Verzögerung voll auswirken. So werden beispielsweise auch einige Jahre nach Einführung des gesetzlichen Grundpfandrechts noch Verluste aus der Besteuerung von Grundstücksgewinnen zu verzeichnen sein, da diese Verluste Steuerperioden vor der Änderung betreffen. Da die Mehr- und Mindereinnahmen den einzelnen Planjahren nach der Änderung nicht genau zugeordnet werden können und es sich dabei im Vergleich zu den gesamten Steuereinnahmen um geringe Beträge handelt, wird die Änderung in der mittel- und langfristigen Planung nicht abgebildet.

9.3 Auswirkungen auf die Wirtschaft

Mit gewissen Folgen für die Wirtschaft ist in Zusammenhang mit der Anpassung der kantonalen Bestimmungen infolge des totalrevidierten Energiegesetzes (EnG) 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.

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.

9.4 Auswirkungen auf die Gesellschaft

Das gesetzliche Grundpfandrecht ist ein Schritt in Richtung mehr Steuergerechtigkeit.

9.5 Auswirkungen auf die Umwelt

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

9.6 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 (+) Mindereinnahmen (-)
Besteuerungsort von Maklerprovisionen	0
Bundesgesetz über Geldspiele (Geldspielgesetz, BGS)	-1,8
Energiegesetz	0
Bundesgesetz über die Gewinnbesteuerung von juristischen Personen mit idealen Zwecken	-0,1
Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens	0
Bundesgesetz über eine Anpassung des DBG und des StHG an die Allgemeinen Bestimmungen des StGB	0
Besteuerung des latenten Steueraufschubes bei interkantonalen Ersatzbeschaffungen	0
Abschaffung Mindeststeuer für neu gegründete Unternehmen	-0,4
Einführung gesetzliches Grundpfandrecht	+0,9
Beginn des Verzugszinslaufs bei Nachsteuerforderungen	+0,3
Sonstige Bereinigungen	0
Total	-1,1

Auch die Mindereinnahmen für die Gemeinden liegen weit unter der Promillegrenze ihrer Einnahmen der natürlichen und juristischen Personen.

10. Weiteres Vorgehen

Die vorliegende Änderung wird grundsätzlich parallel zur Änderung der SV17 durchgeführt. Um für die Gesetzesberatungen und die Frage eines allfälligen Referendums insbesondere für die SV17 eine klare Ausgangslage zu haben, wurden auch zwei getrennte Anhörungsverfahren durchgeführt und es werden dem Grossen Rat zwei Botschaften vorgelegt.

Weil die 2. Beratung im Grossen Rat erst im November stattfinden kann, ist ein vorzeitiges Inkrafttreten gemäss § 37 des Gesetzes über die Organisation des Grossen Rates und über den Verkehr zwischen dem Grossen Rat, dem Regierungsrat und der Justizleitung (Geschäftsverkehrsgesetz, GVG) auf den 1. Januar 2020 erforderlich. Der Regierungsrat wird im Rahmen der Botschaft zur 2. Beratung einen entsprechenden Antrag stellen. Im Zeitpunkt des Inkrafttretens ist also noch ungewiss, ob das Referendum ergriffen wird. Eine obligatorische Volksabstimmung ist nur dann erforderlich, wenn die Änderung nicht von der absoluten Mehrheit des Grossen Rats beschlossen wird.

Tabelle 3: Terminplan für das weitere Vorgehen

Publikation Botschaft 1. Beratung	April 2019
Kommission 1. Beratung	Mai 2019
Grosser Rat 1. Beratung	Juni 2019
Botschaft Regierungsrat 2. Beratung	August 2019
Kommission 2. Beratung	September 2019
Grosser Rat 2. Beratung	November 2019
Publikation	Dezember 2019
Inkrafttreten	1. Januar 2020
allfällige Volksabstimmung	Mai 2020

Antrag

Der vorliegende Entwurf einer Änderung des Steuergesetzes (StG) wird in 1. Beratung zum Beschluss erhoben.

Regierungsrat Aargau

Anhänge

- Übersicht über die geänderten Bestimmungen (Anhang 1)
- Konkordanztafel (Anhang 2)

Beilagen

- Übersicht Anhörungsergebnisse (Beilage 1)
- Synopse Steuergesetz (StG) (Beilage 2)

Übersicht über die geänderten Bestimmungen

Geänderter Paragraph	Thema	Seite
§ 17 Abs. 1 und 2	Steuerort für Maklerprovisionen; natürliche Personen	7
§ 29 Abs. 1 lit. a	Rückkaufsfähige Kapitalversicherung mit Einmalprämie	23
§ 32 Abs. 1 lit. e (Aufhebung)	Bundesgesetz über die Geldspiele	8
§ 33 Abs. 1 lit. k, k ^{bis} und k ^{ter} , lit. l	Bundesgesetz über die Geldspiele	8, 9
§ 39 Abs. 2 und 2 ^{bis}	Energiegesetz	10
§ 40 Abs. 1 lit. o	Bundesgesetz über die Geldspiele; Einsatzkosten	9
§ 63 Abs. 1 und 2	Steuerort für Maklerprovisionen; juristische Personen	7, 8
§ 73a	Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken	10
§ 88 Abs. 2	Abschaffung Mindeststeuer für neu gegründete Unternehmen	20
§ 99a (Aufhebung)	Interkantonale Ersatzbeschaffung	20
§ 117–140	Änderung Quellenbesteuerung	11
§ 117 (Aufhebung)	Abgegoltene Steuer	12
§ 118	Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen	12
§ 118a	Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag	12
§ 118b	Verhältnis zur Quellensteuer	13
§ 119 (Aufhebung)	Nachträgliche ordentliche Veranlagung	13
§ 120 (Aufhebung)	Begriffsbestimmung	13
§ 121 Abs. 1 ^{bis}	Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer	13
§ 122 Abs. 4	Künstler, Sportler, Referenten	14
§ 125b	Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen für Nicht-Ansässige	14
§ 125c	Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag für Quasi-Ansässige	14
§ 125d	Verhältnis zur Quellensteuer	15
§ 126 (Aufhebung)	Abgegoltene Steuern	15
§ 127 Abs. 2	Pflichten des Schuldners	15
§ 129a	Notwendige Vertretung	15
§ 131	Erhebung der Quellensteuer im interkantonalen Verhältnis	16
§ 131a	Nachträgliche ordentliche Veranlagung bei Ansässigen, Wochenaufenthaltern und Nicht-Ansässigen	16
§ 132 (Aufhebung)	Ausserkantonale Schuldnerinnen und Schuldner	16

Geänderter Paragraph	Thema	Seite
§ 133 Abs. 2	Zuständigkeit für nachträgliche ordentliche Veranlagung	17
§ 134 Abs. 1, 1 ^{bis} und 4	Entscheid und Rechtsmittelverfahren	17
§ 136 Abs. 1 ^{bis}	Rückerstattung	17
§ 137 Abs. 1	Bezugsprovision	17
§ 140 Abs. 1	Einreichung der Abrechnung	18
§ 151 Abs. 2 (Aufhebung)	Erblose Verlassenschaften	23
§ 169 Abs. 1 und 2	Auslandspflicht	23
§ 170 Abs. 2	Amtsgeheimnis	24
§ 171 Abs. 1 ^{bis} und 2	Amtshilfe	24
§ 200 (Aufhebung)	Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten	25
§ 223a Abs. 3	Beginn Verzugszinslauf bei Nachsteuerforderungen	25
§ 234a	Gesetzliches Grundpfandrecht	22
§ 254 Abs. 1 und 2	Steuerstrafrecht; Verfolgungsverjährung	19
§ 255 Abs. 1	Steuerstrafrecht; Steuerbetrug	19
§ 256 Abs. 1	Steuerstrafrecht; Veruntreuung von Quellensteuern	19
§ 258 Abs. 1 und 2	Steuerstrafrecht; Verfolgungsverjährung	19
Fremdänderungen		
§ 65a EG ZGB	Anfall der Erbschaft an das Gemeinwesen	26
§ 23 Abs. 1 lit. b Ziffer 1 des Gesetzes über die Grundbuchabgaben	Eintragung von Grundpfändern (Ergänzung Kanton)	23

Konkordanztabelle

Thema	StHG	DBG	StG
Steuerort für Maklerprovisionen; natürliche Personen	Art. 4 Abs. 1 und 2 Bst. g	–	§ 17 Abs. 1 und 2
Rückkaufsfähige Kapitalversicherung mit Einmalprämie	Art. 7 Abs. 1 ^{ter}	Art. 20 Abs. 1 Bst. a	§ 29 Abs. 1 lit. a
Bundesgesetz über die Geldspiele	Art. 7 Abs. 4 Bst. m	Art. 24 Bst. j	§ 32 Abs. 1 lit. e (Aufhebung)
Bundesgesetz über die Geldspiele	Art. 7 Abs. 4 Bst. m	Art. 24 Bst. j	§ 33 Abs. 1 lit. k, k ^{bis} und k ^{ter}
Energiegesetz	Art. 9 Abs. 3 Bst. a und 3 ^{bis}	Art. 32 Abs. 2 und 2 ^{bis}	§ 39 Abs. 2 und 2 ^{bis}
Bundesgesetz über die Geldspiele; Ein-satzkosten	Art. 9 Abs. 2 Bst. n	Art. 33 Abs. 4	§ 40 Abs. 1 lit. o
Steuerort für Maklerprovisionen; juristische Personen	Art. 21 Abs. 1 Bst. d und Abs. 2 Bst. b	Art. 51 Abs. 1	§ 63 Abs. 1 und 2
Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken	Art. 26a	Art. 66a	§ 73a
Abschaffung Mindestdauer für neu gegrün-dete Unternehmen	–	–	§ 88 Abs. 2
Interkantonale Ersatzbeschaffung	–	–	§ 99a (Aufhebung)
Änderung Quellenbesteuerung	Art. 32–38	Art. 83–101	§ 117–140
Abgegoltene Steuer	Art. 36a	Art. 87	§ 117 (Aufhebung)
Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen	Art. 33a	Art. 89 Abs. 1	§ 118
Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag	Art. 33b	Art. 89a Abs. 1	§ 118a
Verhältnis zur Quellensteuer	Art. 33a Abs. 5 und 6	Art. 89 Abs. 5 und 6	§ 118b
Nachträgliche ordentliche Veranlagung	–	–	§ 119 (Aufhebung)
Begriffsbestimmung	–	–	§ 120 (Aufhebung)
Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer	Art. 35 Abs. 1 Bst. h und Abs. 2	Art. 91 Abs. 1 und 2	§ 121 Abs. 1 ^{bis}
Künstler, Sportler, Referenten	Art. 36 Abs. 2	Art. 92 Abs. 3	§ 122 Abs. 4
Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Amtes wegen für Nicht-Ansässige	Art. 35b	Art. 99b	§ 125b
Nachträgliche ordentliche Veranlagung auf Antrag für Quasi-Ansässige	Art. 35a	Art. 99a	§ 125c
Verhältnis zur Quellensteuer	Art. 36a	Art. 99 Abs. 1 und 99a Abs. 2	§ 125d
Abgegoltene Steuern	Art. 36a	Art. 99	§ 126 (Aufhebung)
Pflichten des Schuldners	Art. 37 Abs. 2	Art. 100 Abs. 1	§ 127 Abs. 2
Notwendige Vertretung	–	Art. 136a	§ 129a

Thema	StHG	DBG	StG
Erhebung der Quellensteuer im interkantonalen Verhältnis	Art. 38	–	§ 131
Nachträgliche ordentliche Veranlagung bei Ansässigen, Wochenaufenthaltern und Nicht-Ansässigen	Art. 38 Abs. 4	–	§ 131a
Ausserkantonale Schuldnerinnen und Schuldner	Art. 38 Abs. 3	–	§ 132 (Aufhebung)
Zuständigkeit für nachträgliche ordentliche Veranlagung	Art. 38 Abs. 4	–	§ 133 Abs. 2
Entscheid und Rechtsmittelverfahren	Art. 49 Abs. 2, 2 ^{bis} und 2 ^{ter}	Art. 137 Abs. 1, 2 und 3	§ 134 Abs. 1, 1 ^{bis} und 4
Rückerstattung	Art. 49 Abs. 4	Art. 138 Abs. 2	§ 136 Abs. 1 ^{bis}
Bezugsprovision	Art. 37 Abs. 3	Art. 88 Abs. 4; Art. 100 Abs. 3	§ 137 Abs. 1
Einreichung der Abrechnung	–	–	§ 140 Abs. 1
Erblose Verlassenschaften	–	–	§ 151 Abs. 2 (Aufhebung)
Ausstandspflicht	–	–	§ 169 Abs. 1 und 2
Amtsgeheimnis	–	–	§ 170 Abs. 2
Amtshilfe	–	–	§ 171 Abs. 1 ^{bis} und 2
Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten	–	–	§ 200 (Aufhebung)
Beginn des Verzugszinslaufs bei Nachsteuerforderungen	–	–	§ 223a Abs. 3
Präzisierung Gebührenbezug	–	–	§ 227 Abs. 2
Gesetzliches Grundpfandrecht	–	–	§ 234a
Steuerstrafrecht; Verfolgungsverjährung	Art. 58 Abs. 1, 2 und 3	Art. 184 Abs. 1 und 2	§ 254 Abs. 1 und 2
Steuerstrafrecht; Steuerbetrug	Art. 59 Abs. 1	Art. 186 Abs. 1	§ 255 Abs. 1
Steuerstrafrecht; Veruntreuung von Quellensteuern	Art. 59 Abs. 1	Art. 187 Abs. 1	§ 256 Abs. 1
Steuerstrafrecht; Verfolgungsverjährung	Art. 60 Abs. 1 und 2	Art. 189 Abs. 1 und 2	§ 258 Abs. 1 und 2
Fremdänderungen			
Anfall der Erbschaft an das Gemeinwesen	–	–	§ 65a EG ZGB
Gesetz über die Grundbuchabgaben (Ergänzung)	–	–	§ 23 Abs. 1 lit. b Ziffer 1 des Gesetzes über die Grundbuchabgaben