



**DEPARTEMENT  
FINANZEN UND RESSOURCEN**

17. Mai 2023

**ANHÖRUNGSBERICHT**

---

Steuergesetzrevision 'Nachvollzug Bundesrecht'; Steuergesetz; Änderung

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. Ausgangslage</b> .....	<b>4</b>
1.1 Neue Vorgaben der Bundesgesetzgebung .....	4
1.2 Anpassungen an neue Rechtsprechung .....	4
1.3 Bereinigungen .....	5
1.4 Weitere Anliegen .....	5
<b>2. Handlungsbedarf</b> .....	<b>5</b>
<b>3. Umsetzung Bundesgesetzgebung</b> .....	<b>5</b>
3.1 Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen.....	5
3.2 Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht) .....	6
3.3 Bundesgesetz über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose (ÜLG).....	6
3.4 Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich.....	6
3.5 Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG) .....	7
3.6 Bundesgesetz über die Besteuerung von Leibrenten und ähnlichen Vorsorgeformen.....	7
<b>4. Anpassung an neue Rechtsprechung</b> .....	<b>8</b>
4.1 Verlustverrechnung bei Grundstückgewinnsteuer von juristischen Personen (§ 14 Abs. 2 lit. b).....	8
4.2 Verzicht auf StHG-widrige Formerfordernisse bei Einsprache (§ 193 Abs. 1 und 2).....	8
4.3 Grundstückgewinnsteueraufschub bei Rechtsgeschäften unter Verwandten in gerader Linie (§ 97 Abs. 1 lit. b).....	8
<b>5. Bereinigungen</b> .....	<b>9</b>
5.1 Aufhebung der Bestimmung betreffend Umrechnung von unter- oder überjährigen Geschäftsabschlüssen auf 12 Monate (§ 92 Abs. 2) .....	9
5.2 Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand (§ 69a).....	9
5.3 Im Zusammenhang mit der Umsetzung der Quellensteuerreform per 1. Januar 2021.....	9
5.4 Präzisierung Bestimmung Amtsgeheimnis (§ 170 Abs. 3) .....	9
5.5 Gegenstand von Sicherstellungsverfügungen (§ 232 Abs. 1) .....	10
<b>6. Weitere Anliegen</b> .....	<b>10</b>
6.1 Delegation von Nachsteuerverfahren an die Gemeindesteuerämter.....	10
6.2 Automatische Meldung von Arbeitslosenleistungen.....	11
<b>7. Erläuterungen zu einzelnen Paragraphen</b> .....	<b>11</b>
7.1 Umsetzung Bundesgesetzgebung .....	11
7.1.1 Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen.....	11
7.1.2 Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht) .....	13
7.1.3 Bundesgesetz über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose (ÜLG) .....	14
7.1.4 Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich.....	14
7.1.5 Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG) .....	15
7.1.6 Bundesgesetz über die Besteuerung von Leibrenten und ähnlichen Vorsorgeformen....	15
7.2 Anpassung an neue Rechtsprechung .....	17
7.2.1 Verlustverrechnung bei Grundstückgewinnsteuer von juristischen Personen (§ 14 Abs. 2 lit. b).....	17
7.2.2 auf StHG-widrige Formerfordernisse bei Einsprache (§ 193 Abs. 1 und 2) .....	18
7.2.3 Grundstückgewinnsteueraufschub bei Rechtsgeschäften unter Verwandten in gerader Linie (§ 97 Abs. 1 lit. b).....	18
7.3 Bereinigungen .....	18
7.3.1 Aufhebung der Bestimmung betreffend Umrechnung von unter- oder überjährigen Geschäftsabschlüssen auf 12 Monate (§ 92 Abs. 2) .....	18
7.3.2 Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand (§ 69a) .....	18

7.3.3 Im Zusammenhang mit der Umsetzung der Quellensteuerreform per 1. Januar 2021 ....	19
7.3.4 Präzisierung Bestimmung Amtsgeheimnis (§ 170 Abs. 3) .....	19
7.3.5 Gegenstand von Sicherstellungsverfügungen (§ 232 Abs. 1) .....	20
7.4 Weitere Anliegen .....	20
7.4.1 Delegation von Nachsterverfahren an die Gemeindesteuerämter (§ 209 Abs. 2) .....	20
7.4.2 Automatische Meldung von Arbeitslosenleistungen (§ 171 Abs. 5) .....	20
<b>8. Auswirkung .....</b>	<b>20</b>
8.1 Personelle und finanzielle Auswirkungen auf den Kanton.....	20
8.2 Auswirkungen auf die Wirtschaft.....	21
8.3 Auswirkungen auf die Gesellschaft .....	21
8.4 Auswirkungen auf die Umwelt und das Klima.....	21
8.5 Auswirkungen auf die Gemeinden .....	21
8.6 Auswirkungen auf die Beziehungen zum Bund und zu anderen Kantonen .....	22
<b>9. Weiteres Vorgehen.....</b>	<b>22</b>

---

## Zusammenfassung

Diverse neue, für die Kantone verbindliche bundesrechtliche Bestimmungen müssen ins kantonale Recht überführt werden. Es handelt sich um das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung von Sanktionen, eine Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht), das Bundesgesetz über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose, das Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen, das Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich sowie das Bundesgesetz über die Besteuerung von Leibrenten und ähnlichen Vorsorgeformen, wobei nur beim elektronischen Verfahren im Steuerbereich der Kanton einen gewissen Gestaltungsspielraum hat. Zudem erfolgen aufgrund von aktualisierter Rechtsprechung Anpassungen bei der Verlustverrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer von gewinnsteuerbefreiten juristischen Personen, bei den Erfordernissen für eine Einsprache sowie beim Aufschub der Grundstückgewinnsteuer.

Nebst den zwingend erforderlichen Anpassungen sollen Bereinigungen erfolgen, mit welchen zwischenzeitlich überholte, nicht mehr geltende Bestimmungen gestrichen werden, das Gesetz verständlicher gemacht und Unsicherheiten beseitigt werden.

Schliesslich beantragt der Regierungsrat zweckmässige Neuerungen und Anpassungen des Steuergesetzes. So soll eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage für die bisherige bewährte Praxis geschaffen werden, wonach gewisse, einfache Nachsteuerfälle von den Gemeindesteuerämtern erledigt werden können. Ausserdem soll mit der Ermöglichung der automatischen Meldung von Arbeitslosenleistungen an die Steuerbehörden die Digitalisierung der Verwaltung gefördert werden.

Die vorliegende Revision erfolgt parallel zur Steuergesetzrevision 2025; Erstes Umsetzungspaket Leitsätze Steuerstrategie 2022–2030. Das Inkrafttreten der vorliegenden Änderungen ist auf den 1. Januar 2025 vorgesehen.

---

## 1. Ausgangslage

### 1.1 Neue Vorgaben der Bundesgesetzgebung

Mit den folgenden Änderungen und Erlassen wurde das für die Kantone verbindliche Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG) revidiert, wodurch Anpassungen im kantonalen Steuergesetz notwendig werden:

- Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen vom 19. Juni 2020 (Ziffer 3.1. nachfolgend)
- Änderung des Obligationenrechts vom 19. Juni 2020 (Ziffer 3.2. nachfolgend)
- Bundesgesetz über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose vom 19. Juni 2020 (Ziffer 3.3. nachfolgend)
- Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich vom 18. Juni 2021 (Ziffer 3.4. nachfolgend)
- Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen vom 17. Dezember 2021 (Ziffer 3.5. nachfolgend)
- Bundesgesetz über die Besteuerung von Leibrenten und ähnlichen Vorsorgeformen vom 17. Juni 2022 (Ziffer 3.6. nachfolgend)

### 1.2 Anpassungen an neue Rechtsprechung

Aufgrund von drei Urteilen muss das kantonale Steuergesetz angepasst werden. Es handelt sich dabei um folgende Urteile:

- Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 28. Januar 2020 betreffend Verlustverrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer bei gewinnsteuerbefreiten juristischen Personen (Ziffer 4.1. nachfolgend)
- Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 22. Oktober 2020 betreffend StHG-Widrigkeit bei den Einsprachevoraussetzungen (Ziffer 4.2. nachfolgend)
- Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 22. Dezember 2022 betreffend StHG-Widrigkeit bei einem Steueraufschubtatbestand bei der Grundstückgewinnsteuer (Ziffer 4.3. nachfolgend)

### **1.3 Bereinigungen**

Nebst den zwingend erforderlichen Anpassungen sollen folgende Bereinigungen erfolgen:

- Die Bestimmungen betreffend Umrechnung von unter- und überjährigen Geschäftsabschlüssen sind obsolet geworden (Ziffer 5.1 nachfolgend)
- Der Wortlaut des zusätzlichen Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwand wird zur besseren Verständlichkeit angepasst (Ziffer 5.2 nachfolgend)
- Im Zusammenhang mit der Umsetzung der Quellensteuerreform per 1. Januar 2021 ergibt sich ein Bereinigungsbedarf beim Tarif (Ziffer 5.3 nachfolgend)
- Der Wortlaut der Bestimmung zum Amtsgeheimnis ist zu eng gefasst (Ziffer 5.4 nachfolgend)
- Der Gegenstand von Sicherstellungsverfügungen ist zu eng gefasst (Ziffer 5.5 nachfolgend)

### **1.4 Weitere Anliegen**

Einfache Nachsteuerverfahren (sog. Bagatellfälle) werden in der Praxis der Aargauer Steuerbehörden seit Jahren von den Gemeindesteuerämtern durchgeführt. Diese Praxis hat sich bewährt. Hierfür soll nun eine gesetzliche Grundlage geschaffen werden (Ziffer 6.1 nachfolgend).

Mit der Teilrevision des Arbeitslosenversicherungsgesetzes (AVIG) vom 19. Juni 2021 wurde die Möglichkeit von kantonalen gesetzlichen Grundlagen für die direkte Übermittlung der Leistungsabrechnungen an die Steuerbehörden geschaffen (Ziffer 6.2 nachfolgend).

## **2. Handlungsbedarf**

Die in Kapitel 1.1 und 1.2 aufgeführten Änderungen sind aufgrund des Vorrangs von übergeordnetem Recht in die kantonale Gesetzgebung zu überführen. Die Bereinigungen in Kapitel 1.3 dienen der Vereinfachung und Klarstellung. Die in Kapitel 1.4 aufgeführten Ausgangslagen rechtfertigen die Schaffung entsprechender gesetzlicher Grundlagen. Was die direkte Übermittlung von Leistungsabrechnungen an die Steuerbehörden betrifft, soll ein weiterer Schritt in der Digitalisierung der Verwaltung gemacht werden.

## **3. Umsetzung Bundesgesetzgebung**

### **3.1 Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen**

Mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen vom 19. Juni 2020 erfüllt die Schweiz eine Empfehlung der Arbeitsgruppe zur Bekämpfung der Korruption der OECD. Ausserdem wird mit dem Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen die Motion Luginbühl (14.3450) "Steuerliche Abzugsfähigkeit von Bussen" umgesetzt, welche die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit in- und ausländischer Sanktionen mit Strafzweck gefordert hatte.

Mit der neuen Regelung gelten finanzielle Sanktionen mit Strafzweck, das heisst Bussen, Geldstrafen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafzweck inskünftig explizit nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand. Hingegen sollen ausländische finanzielle Sanktionen mit Strafzweck im Ausnahmefall steuerlich abzugsfähig sein, wenn sie gegen den schweizerischen Ordre public verstossen (Verletzung des Schweizer Rechtsgefühls in unerträglicher Weise) oder wenn ein Unternehmen glaubhaft darlegt, dass es alles Zumutbare unternommen hat, um sich rechtskonform zu verhalten. Ferner gelten Bestechungszahlungen an Private bei den Einkommens- und Gewinnsteuern nicht als geschäftsmässig begründete Aufwendungen, soweit solche Zahlungen nach schweizerischem Strafrecht strafbar sind. Gleiches gilt für Aufwendungen, die Straftaten ermöglichen oder als Gegenleistung für die Begehung von Straftaten erfolgen.

Das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen vom 19. Juni 2020 ist per 1. Januar 2022 in Kraft getreten. Seit dann finden die geänderten Bestimmungen des StHG direkt Anwendung. Dem kantonalen Gesetzgeber kommt kein Gestaltungsspielraum bei der Umsetzung ins kantonale Recht zu. Die Revision der entsprechenden Paragraphen hat damit keine Änderung der materiellen Rechtslage zur Folge.

### **3.2 Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht)**

Im Zentrum der vom eidgenössischen Parlament am 19. Juni 2020 verabschiedeten Aktienrechtsrevision steht die flexiblere Gestaltung der Gründungs- und Kapitalvorschriften. Diese schaffen mehr Spielraum für die Unternehmen und sorgen gleichzeitig für mehr Rechtssicherheit. Konkret wird ein neues Rechtsinstitut, das Kapitalband, eingeführt. Mit dem Kapitalband wird der Verwaltungsrat eines Unternehmens ermächtigt, das Kapital innerhalb einer im Voraus festgelegten Bandbreite während einer Dauer von maximal fünf Jahren beliebig zu erhöhen oder herabzusetzen. Mit der gleichzeitigen Revision von steuerrechtlichen Bestimmungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) soll verhindert werden, dass Publikumsgesellschaften das Kapitalband nutzen, um für ihre Aktionärinnen und Aktionäre steuerliche Vorteile zu generieren. Weiter ist es neu zulässig, das Aktienkapital in ausländischer Währung zu führen. Die Änderungen des Steuerharmonisierungsgesetzes traten per 1. Januar 2023 in Kraft und finden direkte Anwendung, wenn das kantonale Recht (noch) nicht angepasst ist. Der kantonale Gesetzgeber hat keinen Gestaltungsspielraum bei der Umsetzung ins kantonale Recht.

### **3.3 Bundesgesetz über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose (ÜLG)**

Das Bundesgesetz über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose vom 19. Juni 2020 (ÜLG) bezweckt gemäss Art. 2 ÜLG die Verbesserung der sozialen Absicherung älterer Ausgesteuerter. Arbeitslose, die nach dem 58. Altersjahr ihre Stelle verloren haben und nach dem 60. Altersjahr von der Arbeitslosenversicherung ausgesteuert werden, können bis zur Pensionierung statt Sozialhilfe eine Überbrückungsrente beantragen. Aus sozialpolitischen Gründen sind die entsprechenden Einkünfte steuerfrei. Das Gesetz wurde am 1. Juli 2021 in Kraft gesetzt. Es enthält mit Art. 7 Abs. 4 Bst. n StHG eine zwingend umzusetzende und direkt anwendbare Bestimmung. Die Umsetzung erfolgt mit § 33 Abs. 1 lit. m.

### **3.4 Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich**

Der durch das Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich geschaffene Art. 38b StHG verpflichtet die Kantone, die Möglichkeit elektronischer Verfahren vorzusehen. Die Kantone müssen dabei die Authentizität und die Integrität der übermittelten Daten nach kantonalem Recht sicherstellen (Art. 38b Abs. 1 StHG). Sie haben bei der elektronischen Einreichung von Eingaben, deren Unterzeichnung gesetzlich vorgeschrieben ist, anstelle der Unterzeichnung die Möglichkeit einer elektronischen Bestätigung der Angaben durch die steuerpflichtige Person vorzusehen (Art. 38b Abs. 2 StHG), ebenso, dass die Steuerbehörde der steuerpflichtigen Person mit deren Einverständnis Dokumente in elektronischer Form zustellt (Art. 38b Abs. 3 StHG).

Das heutige Aargauer Steuergesetz basiert fast ausnahmslos auf dem Prinzip der Schriftlichkeit in Papierform, was sich auch in entsprechenden Formvorschriften niederschlägt. So verlangt zum Beispiel der Gesetzeswortlaut von § 180 Abs. 2 nach wie vor eine persönliche Unterzeichnung der Steuererklärung und aus § 175 Abs. 1 ergibt sich, dass Verfügungen und Entscheide schriftlich und mit einer Unterschrift versehen zu eröffnen sind. Einzig Veranlagungen und Rechnungen haben keine Unterschrift zu enthalten. Zwar enthält das Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG) in § 7 eine gesetzliche Grundlage für den elektronischen Verkehr zwischen Behörde und den Steuerpflichtigen, wobei die Einzelheiten in der Verordnung über die elektronische Übermittlung in Verfahren vor Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden (Übermittlungsverordnung, ÜmV) geregelt werden. Das VRPG beziehungsweise die ÜmV gelten zwar auch für die Steuerverfahren, sofern keine Sondervorschriften bestehen. Allerdings erweisen sich die dort gemachten Vorgaben nicht in allen Belangen kompatibel mit denjenigen von Art. 38b StHG respektive genügen den Anforderungen von Art. 38b StHG nicht. Insbesondere verzichtet die Übermittlungsverordnung in gewissen Konstellationen ganz auf das Unterschriftenerfordernis, und die Möglichkeit einer elektronischen Bestätigung anstelle einer Unterschrift sieht die Übermittlungsverordnung ebenfalls nicht vor. Es besteht somit im Bereich der Steuern auf Stufe Kanton zusätzlicher Anpassungsbedarf, um den bundesrechtlichen Vorgaben nachzukommen.

### **3.5 Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG)**

Die Änderung des Kollektivanlagengesetzes (KAG) wurde von den eidgenössischen Räten am 17. Dezember 2021 verabschiedet und die Referendumsfrist ist am 7. April 2022 abgelaufen. Kernpunkt der Änderung ist die Einführung des Limited Qualified Investor Fond (L-QIF). Dabei handelt es sich um ein neuartiges Fondsprodukt, das dazu beitragen soll, die Attraktivität und die Innovationsfähigkeit des Fondsplatzes Schweiz zu erhöhen. Der L-QIF unterliegt weder einer Genehmigungs- noch einer Bewilligungspflicht durch die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (FINMA) und wird von dieser auch nicht beaufsichtigt. Der Vorteil einer Anlage in einen L-QIF sind die liberalen Anlagevorschriften. Aus diesem Grund steht er ausschliesslich qualifizierten Anlegern offen und muss von einem von der FINMA bewilligten und beaufsichtigten Institut – in der Regel einer Fondsleitung – verwaltet werden. Im Interesse des Anlegerschutzes qualifiziert der L-QIF als kollektive Kapitalanlage im Sinne des KAG, wobei diese Qualifikation für die Steuergesetzgebung übernommen wird. Die Änderungen des KAG treten voraussichtlich vor dem 1. Januar 2025 in Kraft. Sollte im Zeitpunkt der Beratung im Grossen Rat der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderungen des KAG noch nicht bekannt sein beziehungsweise ein Inkrafttreten der steuerlichen Bestimmungen per 1. Januar 2025 zu früh sein, würde der Regierungsrat die Vorlage entsprechend anpassen.

### **3.6 Bundesgesetz über die Besteuerung von Leibrenten und ähnlichen Vorsorgeformen**

Mit dem Bundesgesetz über die Besteuerung von Leibrenten und ähnlichen Vorsorgeformen vom 17. Juni 2022 wird die von den eidgenössischen Räten mit Änderungen verabschiedete Motion 12.3814 "Stopp der Steuerstrafe in der Säule 3b. Bei Kapitalbezug den Ertragsanteil statt die Kapitaleinlage besteuern" umgesetzt. Bei Leibrenten wird heute ein Anteil von 40 % als pauschaler Ertragsanteil besteuert. Im derzeitigen Zinsumfeld entsteht daraus eine Überbesteuerung.

Künftig wird bei Leibrentenversicherungen der steuerbare Ertragsanteil der garantierten Rentenleistung mit einer Formel in Abhängigkeit des Höchstzinssatzes der Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (FINMA) berechnet. Allfällige Überschussleistungen werden zu 70 % steuerbar sein. Bei Leibrenten und Verpfändungen wird der steuerbare Ertragsanteil in Abhängigkeit von der Durchschnittsrendite zehnjähriger Bundesobligationen ermittelt.

Das Bundesgesetz über die Besteuerung von Leibrenten und ähnlichen Vorsorgeformen vom 17. Juni 2022 wird per 1. Januar 2025 in Kraft treten. Dem kantonalen Gesetzgeber kommt kein Gestaltungsspielraum bei der Umsetzung ins kantonale Recht zu. Würde das Steuergesetz nicht angepasst, fänden die geänderten Bestimmungen des StHG direkt Anwendung.

## **4. Anpassung an neue Rechtsprechung**

### **4.1 Verlustverrechnung bei Grundstückgewinnsteuer von juristischen Personen (§ 14 Abs. 2 lit. b)**

Gemäss § 14 Abs. 2 lit. b entrichten die gemäss Abs. 1 lit. a-e und g grundsätzlich steuerbefreiten juristischen Personen mit besonderen Zwecken die Grundstückgewinnsteuer. Dabei können die in den letzten sieben Jahren auf anderen Grundstücken im Kanton Aargau erlittenen Verkaufsverluste vom Grundstücksgewinn abgezogen werden. Die Verlustverrechnung ist damit in materieller Hinsicht auf Verluste aus Verkäufen von aargauischen Grundstücken beschränkt.

Es entspricht zwingenden bundesrechtlichen Vorgaben, dass die obgenannten grundsätzlich steuerbefreiten juristischen Personen die Grundstückgewinnsteuer entrichten und dabei Verluste aus Grundstücksveräusserungen in den letzten sieben Jahren geltend gemacht werden können (Art. 23 Abs. 4 i.V.m. Art. 10 Abs. 1 lit c StHG). Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 28. Januar 2020 (2C\_216/2019) entschieden, dass die vorstehend genannten juristischen Personen gestützt auf das aus Art. 127 Abs. 3 Bundesverfassung abgeleitete Schlechterstellungsverbot auch ausserkantonale Grundstücksveräusserungsverluste zur Verlustverrechnung bringen können. Demzufolge ist die in § 14 Abs. 2 lit. b statuierte Beschränkung der Verlustverrechnung auf Verluste aus Grundstücksveräusserungen im Kanton Aargau bundesrechtswidrig und die Verlustverrechnung auf Grundstücksveräusserungen in der ganzen Schweiz zu erweitern.

### **4.2 Verzicht auf StHG-widrige Formerfordernisse bei Einsprache (§ 193 Abs. 1 und 2)**

Gemäss § 193 Abs. 1 muss eine Einsprache einen Antrag enthalten. Ausserdem ist die angefochtene Verfügung anzugeben und sind die Beweismittel beizulegen oder möglichst genau zu bezeichnen. Schliesslich soll die Einsprache eine Begründung enthalten. Abs. 2 der genannten Bestimmung regelt die Folgen eines fehlenden Antrags.

Gestützt auf den Wortlaut von § 193 Abs. 1 ging die kantonale Rechtsprechung in langjähriger Praxis davon aus, dass es sich beim gesetzlich vorgeschriebenen Antrag um ein Gültigkeitserfordernis handle. Mit Entscheid vom 22. Oktober 2020 (3-RV.2020.87) nahm das Spezialverwaltungsgericht eine Praxisänderung vor. Es berief sich dabei auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts, in welchem dieses festhielt, dass Art. 48 Abs. 1 StHG einzig vorschreibe, dass Einsprachen schriftlich abgefasst und unterzeichnet sein müssten. Weiterer Formerfordernisse, insbesondere eines Antrages oder einer Begründung, bedürfe es nicht. Angesichts des klaren Gesetzeswortlautes sei es den Kantonen verwehrt, zusätzliche Formerfordernisse aufzustellen, womit die Antrags- und Begründungserfordernisse des kantonalen Steuergesetzes dem StHG widersprechen würden (VGE vom 30. November 2017, WBE.2017.450). Im Einklang mit der genannten Rechtsprechung und Art. 48 Abs. 1 StHG sollen § 193 Abs. 1 und 2, welche unzulässige Formerfordernisse beziehungsweise die Folgen der Nichtbeachtung enthalten, ersatzlos aufgehoben werden.

### **4.3 Grundstückgewinnsteueraufschub bei Rechtsgeschäften unter Verwandten in gerader Linie (§ 97 Abs. 1 lit. b)**

In § 97 werden verschiedene Tatbestände von Grundstückveräusserungen genannt, bei welchen die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben, also vorerst nicht erhoben wird (Steueraufschubtatbestände). In lit. b werden dabei Rechtsgeschäfte unter Verwandten in gerader Linie als steueraufschubend bezeichnet. Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Urteil vom 22. Dezember 2022 (3-RV.2021.187) unter Verweis auf BGE 141 II 207 E. 2.2.4 und BGE 130 II 202 E. 3.2 erkannt, dass dieser Steueraufschubtatbestand dem StHG widerspricht. Das StHG würde gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Steueraufschubtatbestände nämlich abschliessend aufzählen und keinen solchen Steueraufschub vorsehen. Im Einklang mit diesem Urteil ist der Steueraufschubtatbestand von Rechtsgeschäften unter Verwandten in gerader Linie aus dem Steuergesetz zu streichen.



Gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG finden die Bestimmungen des StHG nach ihrem Inkrafttreten direkte Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht. Das ist beim Steueraufschub für Rechtsgeschäfte unter Verwandten in gerader Linie der Fall, weshalb dieser Steueraufschub grundsätzlich ab sofort nicht mehr zu gewähren ist. Diese Umsetzung ist nun entsprechend zu kommunizieren und vorzubereiten. Der Steueraufschub bei Rechtsgeschäften unter Verwandten in gerader Linie wird damit noch für bis und mit 30. Juni 2023 abgeschlossene Rechtsgeschäfte gewährt.

## **5. Bereinigungen**

### **5.1 Aufhebung der Bestimmung betreffend Umrechnung von unter- oder überjährigen Geschäftsabschlüssen auf 12 Monate (§ 92 Abs. 2)**

§ 92 Abs. 2 steht im Zusammenhang mit dem bis Ende 2023 geltenden Zweistufentarif. Die Bestimmung ordnet bei unter- oder überjährigen Geschäftsabschlüssen die Umrechnung der ordentlichen Gewinne auf 12 Monate an, um Verzerrungen bei der Satzbestimmung zu vermeiden, die sich wegen der progressiven Ausgestaltung des Tarifs ergeben. Damit wird dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen. Mit der Einführung eines Proportionaltarifs auf den 1. Januar 2024 (§ 75 Abs. 1) sind solche Verzerrungen nicht mehr möglich, so dass auch die Notwendigkeit der Umrechnung entfällt.

### **5.2 Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand (§ 69a)**

Der Wortlaut von § 69a Abs. 1 sieht vor, dass der qualifizierende Forschungs- und Entwicklungsaufwand zu 50 % über den geschäftsmässig begründeten Aufwand hinaus und nicht, wie gemäss Art. 25a Abs. 1 StHG, über den geschäftsmässig begründeten "Forschungs- und Entwicklungsaufwand" hinaus zum Abzug zugelassen wird. Zur besseren Verständlichkeit des Gesetzes wird der Wortlaut von § 69a Abs. 1 demjenigen von Art. 25a Abs. 1 StHG angepasst.

### **5.3 Im Zusammenhang mit der Umsetzung der Quellensteuerreform per 1. Januar 2021**

Im Rahmen der Umsetzung des Bundesgesetzes über die Revision der Quellenbesteuerung wurden mit Beschluss des Grossen Rats vom 19. November 2019 zahlreiche Paragraphen der aargauischen Quellensteuergesetzgebung geändert, aufgehoben oder neu eingefügt (GRB Nr. 2019-1527). In der Zwischenzeit hat sich noch weiterer Bereinigungsbedarf herausgestellt.

### **5.4 Präzisierung Bestimmung Amtsgeheimnis (§ 170 Abs. 3)**

Die mit dem Vollzug des Steuergesetzes betrauten oder beigezogenen Personen unterstehen dem Amts- beziehungsweise Steuergeheimnis (§ 170 Abs. 1). Auskünfte an Dritte einschliesslich Gewährung von Akteneinsicht sind grundsätzlich nur zulässig bei Vorliegen einer gesetzlichen Grundlage oder im Falle einer Einzelermächtigung durch das Departement Finanzen und Ressourcen (§ 170 Abs. 2). Eine gesetzliche Ausnahme wird zudem in § 170 Abs. 3 statuiert. Danach ist eine Auskunft an Erbschaftsverwalterinnen und Erbschaftsverwalter sowie an Willensvollstreckerinnen und Willensvollstrecker zulässig, gemäss dem Wortlaut dieser Bestimmung allerdings nur in Bezug auf die Steuerschulden der Erblasserin oder des Erblassers. Um ihre Aufgaben ordnungsgemäss erfüllen zu können, müssen mit der Willensvollstreckung oder Erbschaftsverwaltung betraute Personen jedoch das Recht haben, Einsicht in sämtliche Steuerakten des Erblassers oder der Erblasserin zu erhalten. § 170 Abs. 3 erweist sich somit als zu eng gefasst. Eine solche, dem Sinn und Zweck dienende Auslegung vertrat denn auch bereits das Departement Finanzen und Ressourcen in seinen bis 31. Dezember 2019 geltenden Weisungen Steuergeheimnis und wird neu auch im Merkblatt Steuergeheimnis des Kantonalen Steueramts vertreten. Es wird daher vorgeschlagen, die gelebte und sinnvolle Praxis im Gesetz zu verankern.

## **5.5 Gegenstand von Sicherstellungsverfügungen (§ 232 Abs. 1)**

Gegenstand von Sicherstellungsverfügungen nach § 232 bilden gemäss dem Wortlaut einzig Steuerforderungen. Sinn und Zweck der genannten Bestimmung gebieten es allerdings, dass auch für die anderen von den Bezugsorganen einzuziehenden Forderungen Sicherstellung verlangt werden darf. Dies gilt insbesondere für die akzessorischen Zinsen, im Strafsteuerverfahren erhobene Bussen und Kosten. Andere Steuergesetze wie zum Beispiel das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer oder das Zürcher Steuergesetz sehen dies in Bezug auf Bussen (und Kosten) durch Verweis auf die Bezugsbestimmungen denn auch vor (vgl. Art. 185 Abs. 1 DBG, § 260 Abs. 3 StG ZH), und dieses Vorgehen entspricht auch der gelebten Bezugspraxis im Aargau (siehe dazu Anhang 4 zum Merkblatt des Kantonalen Steueramts "Sicherstellung und Arrest vom 30.11.2001/01.09.2017). Es wird daher vorgeschlagen, § 232 entsprechend zu ergänzen.

## **6. Weitere Anliegen**

### **6.1 Delegation von Nachsteuerverfahren an die Gemeindesteuerämter**

Mit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der einmaligen straflosen Selbstanzeige per 1. Januar 2010 erhöhte sich die Arbeitslast im Fachbereich Nachsteuern und Bussen des Kantonalen Steueramts erheblich. Aufgrund der in den ersten sechs Monaten des Jahres 2010 registrierten Fälle war für das gesamte Jahr mit rund doppelt so vielen Nachsteuerfällen zu rechnen wie in den Vorjahren. Als Massnahme zur Entlastung des Fachbereichs Nachsteuern und Bussen erliess das Kantonale Steueramt am 14. Juli 2010 die Weisung, dass kleinere und einfache Nachsteuerverfahren (sogenannte Bagatellfälle) ab sofort und unter der Voraussetzung, dass sich die steuerpflichtige Person schriftlich damit einverstanden erklärt, durch die Gemeindesteuerämter durchzuführen sind. Aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen waren die Gemeinden bei der Bearbeitung von Bagatellfällen angewiesen, auf die Erhebung von Verzugszinsen zu verzichten. Darüber hinaus erfolgte bei von den Gemeindesteuerämtern bearbeiteten Selbstanzeigen auch kein Eintrag in die vom Kantonalen Steueramt und von der Eidgenössischen Steuerverwaltung geführte Datenbank zur Überprüfung der Einmaligkeit von Selbstanzeigen. Diese – ursprünglich als Übergangslösung angedachte – Weisung ist auch heute noch in Kraft, da in den vergangenen zwölf Jahren trotz der erwähnten Delegation von kleineren Nachsteuerverfahren an die Gemeinden deutlich mehr Nachsteuerfälle (insbesondere Selbstanzeigen) beim Kantonalen Steueramt registriert wurden, als mit den verfügbaren personellen Ressourcen erledigt werden konnten. Die im Vergleich zu den Jahren vor 2010 erhöhte Anzahl von Nachsteuerfällen ist – abgesehen von der erwähnten Einführung der straflosen Selbstanzeige – auf die in den Jahren 2010 bis 2015 erfolgten Bemühungen des Bundesgesetzgebers um eine Verschärfung des Steuerstrafrechts sowie ab dem Jahr 2017 auf den Automatischen Informationsaustausch über Finanzkonten (AIA) zurückzuführen. Im Jahr 2017 hat die kantonale Finanzkontrolle die Delegation von Nachsteuerverfahren an die Gemeinden gerügt, da sie nach ihrer Auffassung mangels einer ausdrücklichen Delegationsnorm im kantonalen Steuergesetz nicht mit der gesetzlich vorgesehenen Zuständigkeitsordnung vereinbar sei. Kritisch beurteilte die Finanzkontrolle auch, dass bei einer Korrektur durch die Gemeindesteuerämter die nur einmalig erlaubte Inanspruchnahme der straflosen Selbstanzeige nicht mehr sichergestellt sei. Die über lange Jahre gelebte Praxis der Aargauer Steuerbehörden hat sich jedoch bewährt und wird heute sowohl von den Steuerämtern als auch von den Steuerpflichtigen und deren Vertretern sehr geschätzt. Die ordentlichen Veranlagungsbehörden kennen die Verhältnisse der Steuerpflichtigen in der Regel am besten, weshalb es naheliegend und aus verfahrenswirtschaftlichen Überlegungen auch sinnvoll ist, diese mit der selbständigen Durchführung von kleineren und einfachen Nachsteuerverfahren zu beauftragen. So können einfache Nachsteuerverfahren von der gleichen Behörde bearbeitet werden wie die ordentlichen Veranlagungen. Deshalb sollte wie im Kanton Luzern eine entsprechende Delegationsnorm ausdrücklich ins Steuergesetz aufgenommen werden. Dabei wäre die in § 209 Abs. 1 geregelte Zuständigkeitsordnung um einen zweiten Absatz zu ergänzen.

Eine Delegationsnorm würde es überdies ermöglichen, dass inskünftig auch bei den durch die Gemeinden durchgeführten Nachsteuerverfahren Verzugszinsen erhoben werden können und dass bei Selbstanzeigen ein Eintrag in die erwähnten Datenbanken des Kantonalen Steueramts und der Eidgenössischen Steuerverwaltung erfolgt, wodurch sichergestellt wäre, dass Steuerpflichtige nur einmal im Leben von einer straflosen Selbstanzeige profitieren können.

## **6.2 Automatische Meldung von Arbeitslosenleistungen**

Anlässlich der Teilrevision des Arbeitslosenversicherungsgesetzes (AVIG) vom 19. Juni 2021 wurde die gesetzliche Grundlage dafür geschaffen, dass die Bestätigungen der Arbeitslosenkassen über den Leistungsbezug direkt den kantonalen Steuerbehörden bekannt gegeben werden dürfen, sofern das kantonale Recht eine direkte Übermittlung der Leistungsabrechnung an diese vorsieht (Art. 97a Abs. 1 lit. c<sup>bis</sup> AVIG). Die Datenbekanntgabe kann dabei auf elektronischem Weg erfolgen (Art. 97a Abs. 8 AVIG). Im aargauischen Recht besteht noch keine solche Grundlage.

Eine direkte Übermittlung der Leistungsabrechnungen von den Arbeitslosenkassen an die Steuerbehörden sorgt für eine Erhöhung der Steuergerechtigkeit und führt zu einer erleichterten Abwicklung administrativer Prozesse und somit auch zu mehr Effizienz. Ohne generelle direkte Übermittlung der Leistungsbezugsdaten an die Steuerbehörden müssen diese im Falle von Unstimmigkeiten oder Unklarheiten den Weg über Anfragen im Einzelfall beschreiten, um die nötigen Angaben zu erhalten. Solche Einzelanfragen bringen für die Steuerbehörden und die Arbeitslosenkassen unnötige Umtriebe mit sich. Diese neu zu schaffenden gesetzlichen Grundlagen stimmen mit der Strategie Smart Aargau überein, welche die Digitalisierung der Verwaltung zum Ziel hat.

Es wird daher vorgeschlagen, die von Art. 97a Abs. 1 lit. c<sup>bis</sup> AVIG geforderte kantonale Rechtsgrundlage zu schaffen. Erforderlich ist dabei eine Regelung auf Gesetzesstufe, da die Ausrichtung von Arbeitslosengeldern zu den Massnahmen der sozialen Hilfe gemäss § 7 lit. c VIDAG gezählt wird. Die entsprechenden Informationen stellen folglich besonders schützenswerte Personendaten dar, welche nur bearbeitet werden dürfen, sofern dafür eine Grundlage in einem Gesetz im formellen Sinn besteht (§ 8 Abs. 2 lit. a IDAG). Der bereits bestehende § 171 Abs. 4 StG ist dafür allerdings zu wenig genau, um als genügende gesetzliche Grundlage im Sinne von Art. 97a Abs. 1 lit. c<sup>bis</sup> AVIG zu gelten, weswegen § 171 StG um einen weiteren Absatz ergänzt werden soll.

## **7. Erläuterungen zu einzelnen Paragraphen**

### **7.1 Umsetzung Bundesgesetzgebung**

#### **7.1.1 Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen**

§ 36 Abs. 2 lit. h, Abs. 3, Abs. 4: Diese Bestimmungen setzen das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit um. Sie entsprechen den Art. 10 Abs. 1 Bst. g, Abs. 1<sup>bis</sup> und Abs. 1<sup>ter</sup> StHG.

#### **§ 36 Abs. 2 lit. h**

Litera h bestimmt, dass gewinnabschöpfende Sanktionen als geschäftsmässig begründeter Aufwand abgezogen werden können, soweit sie keinen Strafzweck haben. Bei gewinnabschöpfenden Sanktionen steht die Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands im Vordergrund, wobei die mit dem unrechtmässigen Verhalten zusammenhängenden Wettbewerbsvorteile rückgängig gemacht werden. Oftmals müssen bereits besteuerte Gewinne nachträglich an den Staat abgeführt werden. In solchen Konstellationen rechtfertigt es sich, die Gewinnabschöpfung als geschäftsmässig begründeten Aufwand zu qualifizieren. Da die Gewinnabschöpfung auch allfällige durch das unrechtmässige Verhalten erzielte Wettbewerbsvorteile korrigiert, wird dem Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen. Bei gemischten Sanktionen wird nur der

gewinnabschöpfende Anteil zum Abzug zugelassen, während derjenige Teil, der einem Strafzweck dient, nicht abziehbar ist. Die Beweislast für die Abzugsfähigkeit trägt die steuerpflichtige Person.

#### **§ 36 Abs. 3 lit. a**

Litera a bestimmt, dass nicht nur die Bestechungsgelder an schweizerische oder fremde Amtsträger steuerlich nicht abziehbar sind, sondern auch Bestechungsgelder an Private. Seit dem Inkrafttreten der Revision des Korruptionsstrafrechts am 1. Juli 2016 ist auch die Bestechung Privater ein Straftatbestand des Strafgesetzbuchs. Die geltende Formulierung "an schweizerische oder fremde Amtsträger" fällt somit weg.

#### **§ 36 Abs. 3 lit. b**

Aufwendungen, die der Ermöglichung von Straftaten dienen oder als Gegenleistung für die Begehung einer Straftat getätigt werden, sind vom geschäftsmässig begründeten Aufwand ausgeschlossen. Wenn Bussen und Geldstrafen steuerlich nicht abzugsfähig sind, sind konsequenterweise auch Aufwendungen, die das sanktionierte Delikt ermöglicht haben oder als Gegenleistung für dessen Begehung entrichtet wurden, nicht zum Abzug zuzulassen. Ob zwischen einer Aufwendung und einer Straftat ein Zusammenhang besteht, kann grundsätzlich erst dann festgestellt werden, wenn ein rechtskräftiges Strafurteil vorliegt. Wenn die Steuerbehörde gestützt auf ein solches Urteil feststellt, dass entsprechende Aufwendungen vorliegen, eröffnet sie je nachdem ein Nachsteuerverfahren oder ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung.

#### **§ 36 Abs. 3 lit. c**

Litera c sieht vor, dass Bussen und Geldstrafen nicht abzugsfähig sind. Somit kann die Strafwirkung von Bussen und Geldstrafen nicht über das Steuerrecht reduziert werden. Bussen und Geldstrafen des Strafgesetzbuchs und des Nebenstrafrechts sind gesetzlich vorgesehene Strafen. Sie werden mit dem Zweck verhängt, das begangene Unrecht auszugleichen. Dementsprechend sollen sie den Täter persönlich treffen und richten sich nach dessen Verschulden. Weil bei deliktischen Tätigkeiten ein sachlich enger Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit fehlt, sind Bussen und Geldstrafen geschäftsmässig nicht begründet. Zu den Bussen zählen auch in- und ausländische Steuerbussen sowie damit zusammenhängende Verzugszinsen. Die Nichtabzugsfähigkeit von Bussen und Geldstrafen erstreckt sich somit auch auf ausländische Sanktionen.

#### **§ 36 Abs. 3 lit. d**

Die steuerliche Behandlung finanzieller Verwaltungssanktionen mit Strafzweck war lange umstritten. Da die Wirkung der Strafe die betroffene Person in vollem Umfang treffen soll, enthält das Gesetz hierzu in Litera d nun eine ausdrückliche Bestimmung, wonach diese steuerlich nicht abziehbar sind. Entsprechende Sanktionsnormen finden sich etwa im Kartellrecht, im Fernmelderecht, im Spielbankenrecht und im Radio- und Fernsehrecht. Der Bundesrat hat zwar darauf verzichtet, die Nichtabzugsfähigkeit der Prozesskosten im StHG zu regeln. Prozesskosten, die im Zusammenhang mit Strafverfahren und Verwaltungsverfahren mit Strafzweck stehen, sind dennoch nicht in jedem Fall abzugsfähig. Prozesskosten, welchen der sachliche Zusammenhang zur Geschäftstätigkeit fehlt oder die nicht in guten Treuen veranlasst wurden, sind steuerlich nicht zu berücksichtigen. Es wird somit im konkreten Einzelfall zu prüfen sein, ob Prozesskosten beziehungsweise Rückstellungen geschäftsmässig begründet sind oder nicht.

#### **§ 36 Abs. 4 lit. a und b**

Absatz 4 sieht vor, dass im Ausland ausgesprochene Strafen von den Steuern abziehbar sind, wenn die Sanktionen gegen den schweizerischen Ordre public verstossen (Litera a) oder wenn die steuerpflichtige Person glaubhaft darlegt, dass sie alles Zumutbare unternommen hat, um sich rechtskonform zu verhalten (Litera b). Nicht jeder Verstoss gegen das Rechtsempfinden, die Wertvorstellungen oder zwingendes Recht rechtfertigt die Annahme eines Ordre public-Verstosses. Hierzu ist vielmehr erforderlich, dass die Anerkennung und Vollstreckung des ausländischen Entscheids in der Schweiz

mit den hiesigen rechtlichen und ethischen Werturteilen schlechthin unvereinbar wäre. Ob der Ordre public verletzt ist, beurteilt sich nicht in abstrakter Weise, sondern nach den Auswirkungen im Einzelfall (vgl. dazu BGE 141 III 312, E. 4.1).

### **§ 69 Abs. 1 lit. a und lit. i; Abs. 2 und 3**

Diese Bestimmungen regeln die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen im Bereich der juristischen Personen. Sie entsprechen den Art. 25 Abs. 1 Bst. a und f, Abs. 1<sup>bis</sup> und Abs. 1<sup>ter</sup> StHG. Inhaltlich kann auf die Erläuterungen bei selbständiger Erwerbstätigkeit verwiesen werden (§ 36 Abs. 2 lit. h, Abs. 3 und 4). Anders als im geltenden Recht werden die nicht abzugsfähigen Steuerbussen aber nicht mehr explizit genannt (Abs. 1 lit. a), weil diese vom generellen Bussenbegriff (Abs. 2 lit. c) miterfasst werden. Im Unterschied zu § 36 Abs. 3 lit. c erübrigt sich bei den juristischen Personen ein analoger Hinweis auf Geldstrafen, da solche nur gegenüber natürlichen Personen verhängt werden können. Gleichzeitig wird die Terminologie an diejenige des StHG angepasst, da die heutige Formulierung, die von der Abzugsfähigkeit der direkten Steuern spricht, zu eng ist. Abzugsfähig sind auch indirekte Steuern, so etwa die Stempelabgaben.

### **7.1.2 Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht)**

#### **§ 29 Abs. 8**

Gemäss den neuen Art. 653s ff. OR können die Statuten den Verwaltungsrat ermächtigen, während einer Dauer von längstens fünf Jahren das im Handelsregister eingetragene Aktienkapital innerhalb einer Bandbreite (Kapitalband) zu verändern. Die obere Grenze des Kapitalbands darf das im Handelsregister eingetragene Aktienkapital höchstens um die Hälfte übersteigen. Die untere Grenze liegt bei höchstens der Hälfte des eingetragenen Aktienkapitals. Aus steuerlicher Sicht besteht die Problematik, dass börsenkotierte Gesellschaften das Kapitalband dazu nutzen können, um für ihre Aktionärinnen und Aktionäre steuerliche Vorteile zu generieren, indem sie steuerfrei rückzahlbare Reserven aus Kapitaleinlagen bilden, anstatt steuerbare Dividenden auszurichten. Da der Rückkauf von Aktien über eine zweite Handelslinie in der Praxis nur durch Personen erfolgt, für die das Buchwertprinzip gilt, treten während der Dauer des Kapitalbands die Steuerfolgen der direkten Teilliquidation nicht ein. Gleichzeitig werden bei jeder Kapitalerhöhung steuerfrei rückzahlbare Reserven aus Kapitaleinlagen gebildet, da die einbezahlten Kapitalreserven von den Aktionärinnen und Aktionären stammen. Mit § 29 Abs. 8 wird die in § 29 Abs. 3 vorgesehene steuerfreie Rückzahlung solcher Reserven eingeschränkt. Dabei findet eine Nettobetrachtung statt. Nur soweit die Kapitalerhöhungen die Kapitalrückzahlungen während des Kapitalbands übersteigen, qualifizieren diese als Reserve aus Kapitaleinlagen.

#### **§ 92 Abs. 4**

Handelsrechtlich erlaubt es das geänderte Aktienrecht, dass das Aktienkapital in Fremdwährung besteht, wobei in diesem Fall auch die Buchführung und Rechnungslegung in dieser Währung zu erfolgen haben (Art. 621 Abs. 2 OR). Für das Steuerverfahren hingegen ist ein Geschäftsabschluss in Schweizer Franken erforderlich, weshalb der ausgewiesene Jahresgewinn in Schweizer Franken umzurechnen ist. Dabei gelangt der von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) publizierte durchschnittliche Devisenkurs der Steuerperiode zur Anwendung. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bleiben Umrechnungsgewinne oder -verluste (zulasten des Eigenkapitals) steuerlich unwirksam (BGE 136 II 88 ff.).

#### **§ 93 Abs. 4**

Diese Bestimmung regelt die Umrechnung von in Fremdwährung erstellten Geschäftsabschlüssen in Schweizer Franken (vgl. § 92 Abs. 4). Für die Bewertung des Vermögens gilt das Stichtagsprinzip. Dementsprechend ist für die Umrechnung des Eigenkapitals der Devisenkurs am Ende der Steuerperiode heranzuziehen. Dies gilt auch bei unterjähriger Steuerpflicht.

### **7.1.3 Bundesgesetz über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose (ÜLG)**

#### **§ 33 Abs. 1 lit. m**

Leistungen, die gestützt auf das Bundesgesetz über Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose vom 19. Juni 2020 (ÜLG) ausgerichtet werden, sind als Bedarfsleistungen ausgestaltet, die sich eng am Modell der Ergänzungsleistungen orientieren. Anspruch auf Überbrückungsleistungen haben Personen mit Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt in der Schweiz, wenn

- sie im Monat, in dem sie das 60. Altersjahr vollenden, oder danach ausgesteuert werden;
- sie mindestens 20 Jahre in der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) versichert waren, davon mindestens fünf Jahre nach ihrem 50. Geburtstag;
- sie dabei ein Mindesteinkommen von jährlich 75 % der AHV-Höchstrente verdient haben oder Erziehungs- oder Betreuungsgutschriften aufweisen;
- ihr Reinvermögen unterhalb der Hälfte der Vermögensschwelle nach Art. 9a des Bundesgesetzes über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG) liegt.

Keinen Anspruch auf Überbrückungsleistungen haben Personen, die einen Anspruch auf eine Rente der Invalidenversicherung haben oder die eine Altersrente nach Art. 40 AHVG vorbeziehen.

Überbrückungsleistungen für ältere Arbeitslose werden bereits im StHG als steuerfrei qualifiziert (Art. 7 Abs. 4 Bst. n StHG). Demzufolge werden diese Leistungen auch im kantonalen Steuergesetz im Katalog der steuerfreien Einkünfte gemäss § 33 Abs. 1 aufgeführt, wobei die Einordnung in Litera m erfolgt.

### **7.1.4 Bundesgesetz über elektronische Verfahren im Steuerbereich**

#### **§ 171a**

Art. 38b StHG enthält Vorgaben, welche die Rechte und Pflichten der steuerpflichtigen Einwohnerinnen und Einwohnern und die Organisation der Steuerbehörden tangieren, was bei der Überführung ins kantonale Recht eine Regelung der wichtigsten Grundzüge in einem Gesetz im formellen Sinn erfordert (§ 78 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Aargau, KV). Die Regelung der Details werden jedoch mit Vorteil mittels Delegationsnorm dem Verordnungsgeber überlassen, da es sich einerseits um eine sehr technische Materie handelt und der Verordnungsgeber andererseits schneller und flexibler auf neue Entwicklungen und technische Fortschritte reagieren kann, was gerade im elektronischen, digitalen Bereich essentiell ist.

Konkret wird vorgeschlagen, in § 171a Abs. 1 in allgemeiner Art und Weise festzuhalten, dass der schriftliche Verkehr mit den Behörden in Papierform oder, mit Zustimmung der steuerpflichtigen Person, elektronisch erfolgen kann. Die gewählte Formulierung orientiert sich dabei am Revisionsvorschlag für das VRPG. Das Hauptanliegen des Bundesgesetzes über elektronische Verfahren im Steuerbereich ist sodann die Schaffung der Möglichkeit, mit einer elektronischen Bestätigung die Unterschrift zu ersetzen. Dieser Grundsatz soll daher ebenfalls auf Gesetzesstufe verankert werden. Ansonsten ist es sinnvoller, die Regelung der Details dem Verordnungsgeber zu überlassen. Dies gilt, wie bereits ausgeführt, insbesondere für die Festlegung der technischen Voraussetzungen für den elektronischen Verkehr zwischen den Behörden und der steuerpflichtigen Person und vor allem auch für die Umsetzung der bundesrechtlichen Vorgaben betreffend Authentizität und Integrität der übermittelten Daten. Der Regierungsrat dürfte solche Verordnungsbestimmungen wohl bereits gestützt auf seine Kompetenz zum Erlass von Vollziehungsverordnungen (§ 276 Abs. 2) beschliessen können. Mit der geplanten Gesetzesnorm wird jedoch diesbezüglich Klarheit geschaffen. Der im Gesetzesentwurf verwendete Begriff "Einzelheiten" ist zwar weit gefasst, steht jedoch nach wie vor mit dem Legalitätsprinzip im Einklang, sind doch die auf Verordnungsstufe zu regelnden Voraussetzungen und Modalitäten des elektronischen Rechtsverkehrs klar untergeordneter und insbesondere

technischer Natur und keine "grundlegenden" Bestimmungen, welche eine Regelung in einem formellen Gesetz erfordern (vgl. § 91 Abs. 2 KV). Zudem erfolgt eine gewisse Vorsteuerung auch bereits durch die bundesrechtlichen Vorgaben. Die Verordnungsbestimmungen sollen zeitgleich mit § 171a in Kraft treten.

## **§ 172**

Wegen der Einfügung von § 171a erfolgt eine Anpassung der Nummerierung bei der Überschrift von § 172.

### **7.1.5 Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (KAG)**

#### **§ 5 Abs. 1**

Der zweite Satz von Absatz 1 wird ergänzt um den Hinweis auf Artikel 118a KAG. Damit wird klargestellt, dass ein L-QIF mit direktem Grundbesitz gleichbehandelt wird wie ein Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz. Überdies kann im zweiten Satz "gemäss § 81" gestrichen werden. An der Rechtslage ändert sich durch diese terminologische Anpassung nichts.

### **7.1.6 Bundesgesetz über die Besteuerung von Leibrenten und ähnlichen Vorsorgeformen**

Da den Kantonen kein Regelungsspielraum verleiht und wortwörtlich die Regelung im StHG und DBG übernommen beziehungsweise auf die Regelung im StHG verwiesen wird, können an dieser Stelle fast wörtlich und leicht gekürzt die Ausführungen in der Botschaft des Bundes wiedergegeben (BBl 2021 3028, Ziff. 4.1) werden:

#### **§ 31 Abs. 3**

Die Neuregelung von Absatz 3 enthält keinen fixen Prozentsatz mehr. Sie hält lediglich fest, dass Leibrentenversicherungen sowie Leibrenten- und Verpfändungsverträge im Umfang ihres Ertragsanteils steuerbar sind. Wie dieser Ertragsanteil im Einzelfall bestimmt wird, ist Gegenstand der folgenden Aufzählungselemente (Buchstaben a–c).

Neu werden die Leibrentenversicherungen, die in der bisherigen Formulierung unter den Leibrenten mitgemeint waren, ausdrücklich erwähnt. Dies rechtfertigt sich damit, weil es sich zum einen um das wirtschaftlich gewichtigste Element der Aufzählung handelt. Zum andern ist dies angezeigt, weil die Bestimmung des Ertragsanteils für Leibrentenversicherungen und für Leibrenten unterschiedlichen Regeln folgt.

Gemäss der Rechtsprechung (BGer 2C\_596/2007 vom 24. Juni 2008, E. 4.5) sind temporäre Leibrenten (beziehungsweise temporäre Leibrentenversicherungen) mit einer Laufzeit von bis zu fünf Jahren steuerlich als Zeitrenten zu behandeln. Die Besteuerung fällt damit unter § 29 Abs. 1 lit. a StG. Demgegenüber werden temporäre Leibrenten mit einer Laufzeit von über fünf Jahren wie die lebenslänglichen Leibrenten nach § 31 Abs. 3 StG besteuert. Diese Abgrenzung rechtfertigt sich dadurch, dass temporäre Leibrenten eine Zwischenstellung zwischen lebenslänglichen Renten und Zeitrenten einnehmen. Unter bestimmten Umständen kommt ihnen faktisch der Charakter von Zeitrenten zu, nämlich dann, wenn der Tod während der Rentenlaufzeit wenig wahrscheinlich ist, sodass dieses biometrische Risiko in den Hintergrund rückt.

Die Literas a–c regeln die Bestimmung des steuerbaren Ertragsanteils für garantierte Leistungen aus inländischen Leibrentenversicherungen (lit. a), Überschussleistungen aus inländischen Leibrentenversicherungen (lit. b) sowie Leistungen aus ausländischen Leibrentenversicherungen, aus Leibrenten- und aus Verpfändungsverträgen (lit. c).

Litera a: Die Berechnung des steuerbaren Ertragsanteils für garantierte Leistungen aus Leibrentenversicherungsverträgen basiert auf einem auf das Leben einer 62-jährigen Person abgeschlossenen, mit Einmalprämie finanzierten Modellvertrag mit vorschüssiger Rentenzahlung und Aufschubdauer vor Beginn der Rentenlaufzeit von zwei Jahren. Auf Basis der Daten des Bundesamts für Statistik über die Lebenserwartung mit einer bei Beginn der Rentenleistung verbleibenden Restlebensdauer

von rund 20 Jahren für Männer und rund 23 Jahren für Frauen lässt sich daraus im Durchschnitt bei-der Geschlechter eine erwartete Rentenlaufdauer von 22 Jahren ableiten.

Basis dieser Annahmen bildet eine Auswertung eines repräsentativen Schweizer Rentenversicherungsbestandes, aus der ein idealtypischer Modellvertrag mit diesen Modellparametern extrahiert worden ist (Lang Peter [2012]: «Die Altersrentenversicherung der Säule 3b – Revisionsbedarf bei den steuerlichen Rahmenbedingungen», Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, 81, S. 521–543; S. 529).

Ein wesentlicher Parameter der Formel ist der garantierte Zinssatz, welcher bei Vertragsabschluss für die gesamte Laufzeit des Vertrags festgelegt wird. Obergrenze für diesen Zinssatz bildet der von der FINMA, gestützt auf Art. 36 Abs.1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes vom 17. Dezember 2004 (SR 961.01), festgelegte maximale technische Zinssatz gemäss Art. 121 Abs. 1 AVO. Dieser wird im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bestimmt und gilt für die gesamte Vertragsdauer. Er ist vom Versicherer auszuweisen und fliesst in die Berechnung des steuerbaren Ertragsanteils ein, selbst wenn der garantierte Zinssatz eines Vertrags den maximalen technischen Zinssatz unterschreitet. Entsprechend errechnet sich für alle Abschlüsse eines Kalenderjahrs ein einheitlicher steuerbarer Ertragsanteil – unabhängig vom Beginn des Rentenlaufs. Ist der Zinssatz negativ oder null, so beträgt der Ertragsanteil null Prozent.

Litera b: Bei den Überschussleistungen handelt es sich um versicherungsvertragliche Leistungen, die nicht auf die garantierte technische Verzinsung zurückzuführen sind, sondern in Abhängigkeit des Kosten-, Risiko- und Anlageergebnisses des Versicherers gegebenenfalls zusätzlich zu den ursprünglich garantierten tariflichen Leistungen ausbezahlt werden.

Gemäss den aktuell gültigen regulatorischen Rahmenbedingungen muss der Versicherer die ausbezahlten Überschussleistungen gegenüber dem Versicherungsnehmer ausdrücklich ausweisen (FINMA, Rundschreiben 2016/6 «Lebensversicherung» vom 3. Dezember 2015, RZ 123 ff). Im Gegensatz zum steuerbaren Ertragsanteil im Rahmen der garantierten Rentenleistungen sind die jährlich ausbezahlten Überschussleistungen somit eindeutig definiert, ausgewiesen und werden gegenüber dem Versicherungsnehmer kommuniziert. Ein solcher separater Ausweis erfolgt derzeit in der Regel aber noch nicht im Rahmen der Steuerbescheinigung.

Somit kann die Überschussleistung grundsätzlich individuell auf Basis der tatsächlichen Leistung in die Einkommenssteuer einfließen, um eine steuersystematisch angemessene Besteuerung sämtlicher vertraglichen Leistungen sicherzustellen.

Da die Kapitalrückzahlungskomponente bereits bei der Berechnung des steuerbaren Ertragsanteils aus der garantierten Leistung vollumfänglich berücksichtigt worden ist, enthält die Überschussleistung keine Kapitalrückzahlungskomponente mehr und könnte daher grundsätzlich zu 100 % besteuert werden.

Da Überschüsse in der Regel aus drei Komponenten (Zins, Risiko, Kosten) gebildet werden, handelt es sich bei einem Teil der geleisteten Überschüsse um Kostenrückerstattungen. Da die Kosten in der Modellrechnung gemäss lit. a nicht berücksichtigt werden, müssten korrekterweise Kostengewinne aus der Überschussrente herausgerechnet werden, weil ansonsten für die Besteuerung eine zu hohe Nettorendite unterstellt wird. Da ein Herausrechnen der effektiven Kostengewinne nicht praktikabel ist, soll die Kostenkomponente pauschal mittels eines Abschlags von 30 % berücksichtigt werden, sodass die Überschussrenten zu 70 % in die Bemessungsgrundlage einfließen.

Litera c: Bei den Leibrenten und Verpfändungen ist im Unterschied zu den Rentenversicherungen keine Unterscheidung in garantierte Leistung und Überschussleistung erforderlich. Die Berechnung des steuerbaren Ertragsanteils ist daher einfacher. Sie stützt sich grundsätzlich auf die gleiche Formel wie die Berechnung des steuerbaren Ertragsanteils für die garantierte Versicherungsleistung nach lit. a. Allerdings wird dabei nicht auf den maximalen technischen Zinssatz der FINMA, sondern



auf die annualisierte Rendite von Bundesobligationen mit zehnjähriger Laufzeit im betreffenden Steuerjahr und den neun vorangehenden Jahren abgestellt. Damit wird einerseits dem langfristigen Charakter der Leibrenten Rechnung getragen. Andererseits kann sich der steuerbare Ertragsanteil über die Jahre an das sich verändernde Zinsniveau anpassen, ohne dass es von Jahr zu Jahr zu sprunghaften Veränderungen des steuerbaren Ertragsanteils kommt. Um eine Besserstellung gegenüber Leibrentenversicherungen nach Versicherungsvertragsgesetz vom 2. April 1908 (VVG, SR 221.229.1) zu vermeiden, wird bei der Berechnung des steuerbaren Ertragsanteils bei Leibrenten und Verpfändungen nach OR sowie bei ausländischen Leibrentenversicherungen die Durchschnittsrendite von Bundesobligationen um einen Zuschlag von 0,5 Prozentpunkten erhöht.

Bei Leistungen aus ausländischen Leibrentenversicherungen wird der steuerbare Ertragsanteil ebenfalls gemäss lit. c ermittelt. Der Grund dafür ist, dass die steuerpflichtige Person in der Regel nicht in der Lage wäre, eine nach den lit. a oder b rechtsgenügende Bescheinigung zur Ermittlung der Ertragsanteile einzureichen.

Im Sinne einer Hilfestellung für die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden wird die ESTV jährlich eine Liste mit den aktuellen steuerbaren Ertragsanteilen im Sinne von § 31 Abs. 3 lit. a und c StG sowie mit den annualisierten Renditen von Bundesobligationen mit zehnjähriger Laufzeit publizieren.

#### **§ 40 Abs. 1 lit. b**

Wie bisher gelten für Leibrenten im privaten Bereich für den Rentengläubiger und den Rentenschuldner aufeinander abgestimmte Lösungen. Auf der einen Seite hat der Rentengläubiger gemäss § 31 Abs. 3 lit. c die Ertragskomponente, nicht aber die Kapitalrückzahlungskomponente der einzelnen Rente zu versteuern. Auf der anderen Seite kann der private Rentenschuldner dieselbe Ertragskomponente von der Einkommenssteuer abziehen.

Wie bisher gilt diese Regelung nicht für geschäftliche Renten, die zulasten eines Unternehmens gehen, da die Einkommensermittlung bei selbstständiger Erwerbstätigkeit nach § 36 erfolgt. Entsprechend ist der Barwert der Rente in der Bilanz zu passivieren.

Die Abzugsfähigkeit der dauernden Lasten bleibt unverändert bestehen.

#### **§ 183 Abs. 1 lit. c**

Diese Bestimmung regelt die Bescheinigungspflicht Dritter gegenüber der steuerpflichtigen Person in fast wörtlicher Übereinstimmung mit Art. 127 DBG. Diese sieht bereits unter geltendem Recht vor, dass die Versicherer der steuerpflichtigen Person den Rückkaufswert von Versicherungen sowie die aus Versicherungsverhältnissen ausbezahlten oder geschuldeten Leistungen bescheinigen müssen. Die Bestimmung umfasst auch Leistungen aus Leibrentenversicherungen nach VVG. Die künftige Besteuerung von solchen Leistungen aus Leibrentenversicherungen nach VVG bedingt jedoch, dass die Versicherer zusätzliche – in § 183 Abs. 1 lit. c noch nicht erwähnte – Informationen bescheinigen. Bei Leibrentenversicherungen nach VVG muss der Versicherer zusätzlich das Abschlussjahr der Versicherung, die Höhe der garantierten Leibrente, den gesamten steuerbaren Ertragsanteil nach § 31 Abs. 3 sowie gesondert die Überschussleistungen und den Ertragsanteil aus diesen Leistungen nach § 31 Abs. 3 lit. b ausweisen. § 183 Abs. 1 lit. c ist entsprechend zu ergänzen.

## **7.2 Anpassung an neue Rechtsprechung**

### **7.2.1 Verlustverrechnung bei Grundstückgewinnsteuer von juristischen Personen (§ 14 Abs. 2 lit. b)**

Gemäss § 14 Abs. 2 lit. b entrichten die gemäss Abs. 1 lit. a-e und g grundsätzlich steuerbefreiten juristischen Personen mit besonderen Zwecken die Grundstückgewinnsteuer. Entsprechend dem Urteil des Bundesgerichts vom 28. Januar 2020 (2C\_216/2019) können die in den letzten sieben Jahren auf anderen Grundstücken in der Schweiz erlittenen Verkaufsverluste vom Grundstückgewinn

abgezogen werden. Das geltende Recht, welches nur Verluste aus dem Verkauf von aargauischen Grundstücken zum Abzug zulässt, widerspricht diesem Urteil und ist entsprechend anzupassen.

### **7.2.2 auf StHG-widrige Formerfordernisse bei Einsprache (§ 193 Abs. 1 und 2)**

Gemäss § 193 Abs. 1 muss eine Einsprache einen Antrag enthalten. Ausserdem ist die angefochtene Verfügung anzugeben und sind die Beweismittel beizulegen oder möglichst genau zu bezeichnen. Schliesslich soll die Einsprache eine Begründung enthalten. Abs. 2 der genannten Bestimmung regelt die Folgen eines fehlenden Antrags. Demgegenüber schreibt Art. 48 Abs. 1 StHG einzig vor, dass eine Einsprache schriftlich zu erfolgen hat. Mit Entscheid vom 22. Oktober 2020 (3-RV.2020.87) entschied das Spezialverwaltungsgericht unter Berufung auf das Verwaltungsgerichtsurteil vom 30. November 2017 (WBE.2017.450), es sei den Kantonen verwehrt, über Art. 48 Abs. 1 StHG hinausgehende Formerfordernisse für eine Einsprache aufzustellen. Im Einklang mit diesen Urteilen sind dementsprechend § 193 Abs. 1 und 2 aufzuheben. Kein Anlass zur Anpassung besteht betreffend Abs. 3, der die Formerfordernisse bei Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen regelt und wörtlich mit Art. 48 Abs. 2 StHG übereinstimmt.

### **7.2.3 Grundstückgewinnsteueraufschub bei Rechtsgeschäften unter Verwandten in gerader Linie (§ 97 Abs. 1 lit. b)**

Gemäss § 97 lit. b wird die Grundstückgewinnsteuer bei Rechtsgeschäften unter Verwandten in direkter Linie aufgehoben. Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Urteil vom 22. Dezember 2022 (3-RV.2021.187) unter Verweis auf BGE 141 II 207 E. 2.2.4 und BGE 130 II 202 E. 3.2 erkannt, dass dieser Steueraufschubtatbestand dem StHG widerspricht. Im Einklang mit diesem Urteil wird der Steueraufschubtatbestand von Rechtsgeschäften unter Verwandten in gerader Linie aufgehoben.

Gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG finden die Bestimmungen des StHG nach ihrem Inkrafttreten direkte Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht. Das ist beim Steueraufschub für Rechtsgeschäfte unter Verwandten in gerader Linie der Fall, weshalb dieser Steueraufschub grundsätzlich ab sofort nicht mehr zu gewähren ist. Diese Umsetzung ist nun entsprechend zu kommunizieren und vorzubereiten. Der Steueraufschub bei Rechtsgeschäften unter Verwandten in gerader Linie wird damit noch für bis und mit 30. Juni 2023 abgeschlossene Rechtsgeschäfte gewährt.

## **7.3 Bereinigungen**

### **7.3.1 Aufhebung der Bestimmung betreffend Umrechnung von unter- oder überjährigem Geschäftsabschlüssen auf 12 Monate (§ 92 Abs. 2)**

Um die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei einem über- oder unterjährigem Geschäftsjahr sicherzustellen, ist gemäss dem geltenden § 92 Abs. 2 der ordentliche Gewinn zum Steuersatz des auf 12 Monate umgerechneten Jahresergebnisses zu besteuern. Die Umrechnung beim Steuersatz ist bei einem progressiv ausgestalteten Zweistufentarif, wie er im Kanton Aargau noch bis Ende der Steuerperiode 2023 gilt, geboten, weil sich ohne Umrechnung Verzerrungen ergeben würden, die der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht mehr entsprechen. Nach der Einführung des Proportionaltarifs auf den 1. Januar 2024 ist Absatz 2, der diese Umrechnung anordnet, nicht mehr von Bedeutung.

### **7.3.2 Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand (§ 69a)**

Der Wortlaut von § 69a Abs. 1 sieht vor, dass der qualifizierende Forschungs- und Entwicklungsaufwand über den geschäftsmässig begründeten Aufwand hinaus und nicht, wie gemäss Art. 25a Abs. 1 StHG über den geschäftsmässig begründeten "Forschungs- und Entwicklungsaufwand" hinaus für den F&E-Zusatzabzug zugelassen wird. Zur Vereinfachung wird der Wortlaut von Art. 25a Abs. 1 StHG übernommen. In materieller Hinsicht ergeben sich keine Änderungen durch die Korrektur.

### **7.3.3 Im Zusammenhang mit der Umsetzung der Quellensteuerreform per 1. Januar 2021**

#### **§ 114 Abs. 1**

Gemäss 114 Abs. 1 legt der Regierungsrat die Quellensteuertarife entsprechend den für die Einkommenssteuer natürlicher Personen geltenden Steuersätzen unter Vorbehalt von § 115 Abs. 3 und § 116 fest. Weil § 115 Abs. 3 und § 116 Abs. 1 und 2 aufgehoben werden sollen (vgl. dazu nachfolgend), erübrigen sich die entsprechenden Vorbehalte in § 114 Abs. 1 und sind ebenfalls aufzuheben.

#### **§ 115 Abs. 3**

Bei der Quellensteuer ist eine vollständige Angleichung der Tarifcodes an die direkte Bundessteuer unabdingbar, weil die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer und bei den Kantons- und Gemeindesteuern nach den gleichen Prinzipien bemessen und erhoben wird. § 115 Abs. 3 sieht für im Nebenerwerb tätige Steuerpflichtige einen proportionalen Steuersatz von 10 % vor im Einklang mit der Regelung auf Bundesebene vor der Quellensteuerreform (vgl. Art. 1 Abs. 1 lit. d i.V.m. Anhang Ziff. 1 der aufgehobenen Verordnung des EFD über die Quellensteuer vom 19. Oktober 1993 [SR 642.118.2]). Gemäss geltendem Quellensteuerrecht des Bundes ist seit 1. Januar 2021 kein linearer Tarif mehr anwendbar, sondern der ordentliche Quellensteuertarif (vgl. Kreisschreiben Nr. 45 der ESTV vom 12. Juni 2019, Ziff. 6.4). Entsprechend ist bei einer teleologischen und objektiv-zeitgemässen Auslegung des Gesetzes auch auf kantonaler Ebene seit 1. Januar 2021 kein separater linearer Tarif mehr anzuwenden, sondern es gilt der ordentliche Quellensteuertarif. Konsequenterweise ist § 115 Abs. 3 aufzuheben.

#### **§ 116 Abs. 1 und 2**

Wie bei der Aufhebung von § 115 Abs. 3 geht es auch hier darum, dass eine vollständige Angleichung der Tarifcodes an die direkte Bundessteuer notwendig ist, um die Quellensteuer erheben zu können. Absatz 1 von § 116 bestimmt, dass für Ersatzeinkünfte aus Arbeitsverhältnissen sowie aus Kranken-, Unfall-, Invaliden- und Arbeitslosenversicherung, die nicht über die Arbeitgeber an quellensteuerpflichtige Personen ausbezahlt werden, der ordentliche Tarif angewandt wird. Absatz 2 legt für gewisse Leistungen einen proportionalen Steuersatz von 10 % vor. Der Wortlaut von § 116 steht in Einklang mit der Rechtslage bei der direkten Bundessteuer vor der Quellensteuerreform, wo für die genannten Einkünfte der ordentliche Quellensteuertarif anwendbar war, für die Einkünfte gemäss Absatz 2 jedoch ein separater linearer Tarif (vgl. Art. 3 der aufgehobenen Verordnung des EFD über die Quellensteuer vom 19. Oktober 1993 [SR 642.118.2]).

Für solche direkt an den Leistungsempfänger ausbezahlten Einkünfte gemäss § 116 Abs. 1 und 2 ist bei der direkten Bundessteuer seit der Quellensteuerreform per 1. Januar 2021 nur noch der progressive Tarif G anwendbar. Die Ausnahme mit einem proportionalen Satz für bestimmte Leistungen ist weggefallen (vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. g der Verordnung des EFD über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer [QStV]). Bei einer teleologischen und objektiv-zeitgemässen Auslegung ist dementsprechend auch auf kantonaler Ebene seit 1. Januar 2021 der progressive Tarif G auf die genannten Einkünfte anwendbar (vgl. § 1 Abs. 1 lit. g QStV-AG). § 116 Abs. 1 und 2 sind aufzuheben.

#### **§§ 127 bis 138**

In den §§ 127 bis 133 sowie 135 und 138 werden Anpassungen und Korrekturen in den Überschriften vorgenommen. Konkret wird eine weitere Kapitelebene eingeführt, welche die Struktur des Kapitels 5.3 insgesamt verbessert. Damit wird die Übersicht über das Kapitel und die Verständlichkeit erhöht. Die Anpassungen sind formeller Natur und haben keine materiell-rechtlichen Auswirkungen.

### **7.3.4 Präzisierung Bestimmung Amtsgeheimnis (§ 170 Abs. 3)**

Gemäss dem bisherigen Gesetzeswortlaut von § 170 Abs. 3 ist eine Auskunft an Erbschaftsverwalterinnen und Erbschaftsverwalter sowie an Willensvollstreckerinnen und Willensvollstrecker nur in Be-

zug auf die Steuerschulden der Erblasserin oder des Erblassers zulässig. Um ihre Aufgaben ordnungsgemäss erfüllen zu können, müssen diese Personen jedoch das Recht haben, Einsicht in sämtliche Steuerakten der Erblasserin oder des Erblassers zu erhalten. Die bisherige Praxis liess in teleologischer Auslegung diese Einsichtnahme daher zu, sofern dies zur Aufgabenerfüllung notwendig war. Diese gelebte und sinnvolle Praxis soll im Gesetz verankert werden.

### **7.3.5 Gegenstand von Sicherstellungsverfügungen (§ 232 Abs. 1)**

Gemäss dem bisherigen Gesetzeswortlaut von § 232 Abs. 1 können lediglich Steuerforderungen sichergestellt werden. Sinn und Zweck der genannten Bestimmung gebieten es allerdings, dass auch für die anderen von den Bezugsorganen einzuziehenden Forderungen Sicherstellung verlangt werden darf, insbesondere auch für die akzessorischen Zinsen, im Strafsteuerverfahren erhobene Bussen und Kosten. Dies entspricht auch der gelebten Bezugspraxis im Kanton Aargau. § 232 Abs. 1 soll daher um die genannten zusätzlichen Forderungen ergänzt werden.

## **7.4 Weitere Anliegen**

### **7.4.1 Delegation von Nachsteuerverfahren an die Gemeindesteuerämter (§ 209 Abs. 2)**

Gemäss § 209 Abs. 1 StG setzt das Kantonale Steueramt die Nachsteuern fest. Als Massnahme zur Entlastung des Fachbereichs Nachsteuern und Bussen erliess das Kantonale Steueramt am 14. Juli 2010 die Weisung, dass kleinere und einfache Nachsteuerverfahren (sogenannte Bagatellfälle) ab sofort und unter der Voraussetzung, dass sich die steuerpflichtige Person schriftlich damit einverstanden erklärt, durch die Gemeindesteuerämter durchzuführen sind. Die basierend auf dieser Weisung über lange Jahre gelebte Praxis der Aargauer Steuerbehörden hat sich bewährt, weshalb mit § 209 Abs. 2 StG eine ausdrückliche Delegationsnorm ins Gesetz aufgenommen wird, wobei der Regierungsrat die Einzelheiten durch Verordnung regelt.

Mit der Delegationsnorm wird auch ermöglicht, dass inskünftig bei den durch die Gemeinden durchgeführten Nachsteuerverfahren Verzugszinsen erhoben werden können und dass bei Selbstanzeigen ein Eintrag in die erwähnten Datenbanken des Kantonalen Steueramts und der Eidgenössischen Steuerverwaltung erfolgt, wodurch sichergestellt wird, dass Steuerpflichtige nur einmal im Leben von einer straflosen Selbstanzeige profitieren können.

### **7.4.2 Automatische Meldung von Arbeitslosenleistungen (§ 171 Abs. 5)**

Anlässlich der Teilrevision des AVIG vom 19. Juni 2021 wurde die gesetzliche Grundlage dafür geschaffen, dass die Bestätigungen der Arbeitslosenkassen über den Leistungsbezug direkt den kantonalen Steuerbehörden bekannt gegeben werden dürfen, sofern das kantonale Recht eine direkte Übermittlung der Leistungsabrechnung an diese vorsieht (Art. 97a Abs. 1 lit. c<sup>bis</sup> AVIG). Die Datenbekanntgabe kann dabei auf elektronischem Weg erfolgen (Art. 97a Abs. 8 AVIG). Im aargauischen Recht besteht noch keine solche Grundlage. Mit der Ergänzung von § 171 um einen weiteren Absatz 5 soll diese Grundlage geschaffen werden. Eine direkte Übermittlung der Leistungsabrechnungen von den Arbeitslosenkassen an die Steuerbehörden sorgt für eine Erhöhung der Steuergerechtigkeit und führt zu einer erleichterten Abwicklung administrativer Prozesse und somit auch zu mehr Effizienz.

## **8. Auswirkung**

### **8.1 Personelle und finanzielle Auswirkungen auf den Kanton**

Die Änderungen gemäss den Kapiteln 3–5 haben grundsätzlich keine Auswirkungen auf den Kanton, da mit den Gesetzesänderungen bloss das Gesetz formell an die ohnehin geltende Rechtslage angepasst wird. Demgegenüber hat die gesetzliche Grundlage für eine Delegation von Nachsteuerver-

fahren an die Gemeinden positive finanzielle Auswirkungen, da gestützt auf eine gesetzliche Delegationsnorm entgegen der bisherigen Weisung des Kantonalen Steueramts auch die Gemeinden Verzugszinsen auf den von den Pflichtigen zu wenig bezahlten Steuern erheben können. Die entsprechenden Mehreinnahmen wären allerdings klein und dürften den Betrag von gesamthaft Fr. 50'000.– für den Kanton kaum übersteigen, wobei diese Schätzung mangels verfügbarer Daten mit grossen Unsicherheiten verbunden ist.

Finanzielle Auswirkungen hat auch die automatische Meldung von Leistungen der Arbeitslosenkasse, wobei auch hier wiederum die Schätzung der Mehreinnahmen von Fr. 50'000.– mangels verfügbarer Daten mit grossen Unsicherheiten verbunden ist.

**Tabelle 1: Jährliche finanzielle Auswirkungen Kanton**

Was	Mehreinnahmen (+) Mindereinnahmen (-) in Franken
Gesetzliche Grundlage für die Delegation von Nachsteuerverfahren an die Gemeinden	+ 50'000.–
Automatische Meldung von Leistungen der Arbeitslosenkasse	+ 50'000.–
<b>Total</b>	<b>+ 100'000.–</b>

Die personellen Auswirkungen auf den Kanton sind marginal. Der Regierungsrat beabsichtigt mit der Schaffung der gesetzlichen Grundlage für die Delegation von Nachsteuerverfahren an die Veranlagungsbehörden der Gemeinden keine grundsätzliche Änderung am Status-quo, was den Umfang und Aufwand der Fälle betrifft, die von den Gemeinden bearbeitet werden. Ein kleiner personeller Mehraufwand würde allerdings dadurch entstehen, dass inskünftig – entgegen der bisherigen Praxis der Aargauer Steuerbehörden – sämtliche Steuerpflichtige, welche von einer straflosen Selbstanzeige profitiert haben, in die Datenbanken des Kantonalen Steueramts und der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingetragen werden müssen. Die Aufwandminimierung durch die automatische Meldung von Leistungen der Arbeitslosenversicherung fällt vor allem bei den Gemeindesteuerämtern an, da diese auch in erster Linie für die Veranlagung der natürlichen Personen verantwortlich sind.

## **8.2 Auswirkungen auf die Wirtschaft**

Die Vorlage hat keine Auswirkungen auf die Wirtschaft.

## **8.3 Auswirkungen auf die Gesellschaft**

Die Vorlage hat keine Auswirkungen auf die Gesellschaft.

## **8.4 Auswirkungen auf die Umwelt und das Klima**

Die Vorlage hat keine Auswirkungen auf die Umwelt und das Klima.

## **8.5 Auswirkungen auf die Gemeinden**

Die voraussichtlichen, marginalen finanziellen Auswirkungen auf die Gemeinden sind mit einer gewissen Unsicherheit behaftet, dies aufgrund von fehlenden Daten. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die finanziellen Auswirkungen auf die Gemeinden grundsätzlich gleich sind wie jene auf den Kanton. Es handelt sich aber auch hier nur um eine Schätzung.

**Tabelle 2: Jährliche finanzielle Auswirkungen Gemeinden**

Was	Mehreinnahmen (+) Mindereinnahmen (-) in Franken
Gesetzliche Grundlage für die Delegation von Nachsteuerverfahren an die Gemeinden	+ 50'000.–
Automatische Meldung von Leistungen der Arbeitslosenkasse	+ 50'000.–
<b>Total</b>	<b>+ 100'000.–</b>

Die personellen Auswirkungen der Vorlage auf die Gemeinden unterscheiden sich von den personellen Auswirkungen auf den Kanton insofern, als dass die Änderung des Rechtsmittelwegs durch die Anpassungen gemäss Ziff. **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** je nach Gemeindeorganisation kleine, kaum quantifizierbare administrative Entlastungen für die Gemeinden zur Folge haben können.

Ein kleiner personeller Mehraufwand würde allerdings dadurch entstehen, dass inskünftig – entgegen der bisherigen Praxis der Aargauer Steuerbehörden – sämtliche Steuerpflichtige, welche von einer straflosen Selbstanzeige profitiert haben, in die Datenbanken des Kantonalen Steueramts und der Eidgenössischen Steuerverwaltung eingetragen werden müssen.

Demgegenüber werden die Gemeindesteuerämter aufgrund der automatischen Meldung von Leistungen der Arbeitslosenkasse massgeblich und sinnvoll entlastet. Eine manuelle Abklärung allfällig erhaltener Leistungen der ALV entfällt.

## 8.6 Auswirkungen auf die Beziehungen zum Bund und zu anderen Kantonen

Die Vorlage hat keine Auswirkungen auf die Beziehungen zum Bund und zu anderen Kantonen.

## 9. Weiteres Vorgehen

Die vorliegende Revisionsvorlage wird gleichzeitig zur Änderung der Steuergesetzrevision 2025; Erstes Umsetzungspaket Leitsätze Steuerstrategie 2022–2030 durchgeführt. Auf eine Integration der Anliegen der hier vorliegenden Revision "Nachvollzug Bundesrecht" wurde bewusst verzichtet, damit bei einem allfälligen Referendum der einen oder anderen Revision eine klare Ausgangslage für die Stimmbürger und Stimmbürgerinnen besteht. Darum werden zwei getrennte Anhörungsverfahren durchgeführt und dem Grossen Rat später ebenfalls zwei Botschaften vorgelegt.

Weil die 2. Beratung im Grossen Rat erst im Dezember 2024 stattfinden kann, ist ein vorzeitiges Inkrafttreten gemäss § 37 des Geschäftsverkehrsgesetzes (GVG) auf den 1. Januar 2025 erforderlich. Der Regierungsrat wird im Rahmen der Botschaft 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 Revision nicht von der absoluten Mehrheit des Grossen Rats beschlossen wird.

**Tabelle 3: Terminplan**

Was	Wer	Wann
Anhörung		30. Mai – 31. August 2023
1. Beratung Botschaft	grossrätliche Kommission	Januar / Februar 2024
1. Beratung Botschaft	Grosser Rat	März 2024
2. Beratung Botschaft	grossrätliche Kommission	Oktober / November 2024

Was	Wer	Wann
2. Beratung Botschaft	Grosser Rat	Dezember 2024
Publikation		Dezember 2024
Referendumsfrist (90 Tage)		Januar – März 2025
Inkrafttreten		1. Januar 2025
allfällige Volksabstimmung (nachträglich)		18. Mai 2025

#### Beilagen

- Synopse Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998