

3.5.

Es ist unbestritten, dass der Rekurrent mit den Reiscars betriebsnotwendiges Anlagevermögen veräussert hat. Gemäss der dargelegten gesetzlichen Grundlage ist damit, da er sein Unternehmen weitergeführt hat, eine Ersatzbeschaffung für den erzielten Kapitalgewinn möglich. Entgegen der Ansicht der Steuerkommission spielt es keine Rolle, dass der Betriebszweig Carreisen aufgegeben wurde, da der Rekurrent sein Unternehmen im Übrigen weiterführte.

3.6.

Es könnte sich höchstens die Frage stellen, ob aufgrund der bis 31. Dezember 2008 geltenden Regelung der Ersatzbeschaffung in Art. 8 Abs. 4 StHG eine Ersatzbeschaffung zu verweigern wäre, da danach die Funktionsgleichheit zwischen dem veräusserten Objekt und dem Ersatzobjekt erforderlich war. Dazu ist einerseits festzuhalten, dass wohl gestützt auf den Grundsatz der "Gleichbehandlung im Unrecht" dem Rekurrenten die Ersatzbeschaffung zu gewähren wäre, da der Kanton Aargau offensichtlich nicht von seiner grosszügigen Gewährung von Ersatzbeschaffungen abweichen will. Andererseits ist in der seit 1. Januar 2009 geltenden Fassung von Art. 8 Abs. 4 StHG die Voraussetzung der Funktionsgleichheit gestrichen worden.

3.7.

Den Rekurrenten ist daher die Bildung einer Ersatzbeschaffungsrückstellung auf dem Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Reiscars von CHF 209'500.00 zu gewähren.

72 Vermögenssteuer; Dividendenentlastung für qualifizierte Beteiligungen an Unternehmungen mit Sitz im Ausland (§ 54 Abs. 3 StG)

Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgend ist § 54 Abs. 3 StG als verfassungswidrig zu betrachten. Da das Verwaltungsgericht § 54 Abs. 3 StG trotz dessen Verfassungswidrigkeit weiterhin anwendet, ist die Norm im Sinne der Gleichbehandlung im Unrecht auf Beteiligungen an ausländischen Unternehmungen anzuwenden.

Aus dem Entscheid des Steuerrekusgerichtes vom 25. August 2011 in Sachen U. + M.B. (3-RV.2010.85).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Die Rekurrenten deklarierten im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis per 31. Dezember 2007 126 B-Aktien und 180 C-Aktien der X., einer Gesellschaft mit Sitz in Finnland. Diese 18.9-prozentige Beteiligung wurde vom KStA, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung, mit CHF 1'115'500.00 (Steuerwert) bewertet. Die Dividendenerträge wurden mit CHF 133'110.00 angegeben. Diese Werte sind unbestritten. Umstritten ist im Rekursverfahren noch die Frage, ob auch für eine Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft eine Steuerentlastung nach § 54 Abs. 3 StG in Frage kommt.

(…)

2.3.

Gestützt auf die im Einspracheverfahren eingeholte Auskunft des KStA wurden zwar neu die Beteiligungserträge gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung nach dem Teilsatzverfahren gemäss § 45a StG besteuert. Hingegen wurde eine Herabsetzung des Vermögenssteuerwertes der ausländischen Beteiligung nach § 54 Abs. 3 StG mit der Begründung abgelehnt, dass die Bestimmung des aargauischen Steuergesetzes nicht vollständig mit der vom Bundesgericht als verfassungswidrig aufgehobenen Norm des bernischen Steuergesetzes übereinstimme. § 54 Abs. 3 StG verlange zum einen keine qualifizierte Beteiligung. Zum anderen diene die Bestimmung nicht nur der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, sondern auch der Standortattraktivität des Kantons und der Förderung der KMU. Darin könne eine zulässige, rein tarifliche Massnahme gesehen werden.

(…)

3.

3.1.

Das Bundesgericht hat sich in verschiedenen Entscheiden (BGE 136 I 49 [Urteil vom 25. September 2009] betreffend den Kanton Bern; BGE 136 I 65 [Urteil vom 25. September 2009] betref-

fend den Kanton Schaffhausen; Urteil vom 25. September 2009 [2C_62/2008] betreffend den Kanton Basel-Land; Urteil vom 25. September 2009 [2C_30/2008] betreffend den Kanton Zürich) zur Teilsatzbesteuerung geäussert.

Grundsätzlich ist auf die in der amtlichen Sammlung veröffentlichten Leitentscheide des Bundesgerichtes abzustellen. Publiziert wurde in BGE 136 I 49 der Entscheid betreffend das Berner Steuergesetz, welcher sich als einziger zur Verfassungsmässigkeit von Entlastungen bei der Vermögenssteuer äussert. Darauf ist vorab einzugehen. Die weiteren genannten Urteile befassen sich ausschliesslich mit der Dividendenentlastung und sind insoweit weniger aussagekräftig.

In BGE 136 I 65 hat sich das Bundesgericht zusätzlich zur Frage der Gleichbehandlung im Unrecht geäussert (vgl. Erw. 5).

(...)

3.3.

Vorab ist festzuhalten, dass sich die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu den kantonalen Bestimmungen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung nach der Inkraftsetzung von § 54 Abs. 3 StG per 1. Januar 2001 und den vorgenommenen Änderungen per 1. Januar 2007 entwickelt hat. Die § 54 Abs. 3 StG zugrunde liegende Absicht des Gesetzgebers wurde in den Materialien klar festgehalten. Die Stärkung und Förderung der KMU, insbesondere von Gesellschaften im Familienbesitz, stand - als tarifliche Massnahme - im Vordergrund.

Die vom Bundesgericht angeführten Argumente, welche eine Verfassungswidrigkeit von Art. 65 Abs. 2 des Berner Steuergesetzes indizieren, gelten uneingeschränkt für die Überprüfung von § 54 Abs. 3 StG.

Zu beachten ist, dass sich das Bundesgericht vertieft mit der Frage der wirtschaftlichen Doppelbelastung (und den verschiedenen Lehrmeinungen) auseinandergesetzt hat. Eine generelle wirtschaftliche Doppelbelastung zwischen Kapital- und Vermögenssteuer wurde verneint. Das Bundesgericht hat aber die Verfassungswidrigkeit der Entlastung bei der Vermögenssteuer gerügt, indem es - ungeachtet der Ausführungen zur wirtschaftlichen Doppelbelastung - das

Fehlen von genügenden sachlichen Gründen für die Privilegierung bemängelte.

Das Steuerrekursgericht ist - auch wenn die Gründe für eine Privilegierung wirtschaftlich nachvollziehbar sind - an diese Rechtsprechung gebunden. § 54 Abs. 3 StG kann auch nicht als rein tarifliche - und damit in der Tarifautonomie der Kantone liegende - Massnahme verstanden werden, da mit der Halbierung des Vermögenssteuerwertes die Bemessungsgrundlage (Steuerobjekt) betroffen ist. Auch tarifliche Massnahmen sind verfassungskonform auszugestalten.

Die in § 54 Abs. 3 StG vorgenommene Privilegierung beruht mit gleicher (höchstrichterlicher) Begründung nicht auf genügenden sachlichen Gründen (BGE 136 I 49, Erw. 6.2). Auch die Beschränkung der Privilegierung auf Beteiligungen an inländischen Unternehmungen (BGE 136 I 49, Erw. 6.2 mit Verweis auf die Ausführungen zur Teilsatzbesteuerung von Dividenden) kann nicht gerechtfertigt werden. § 54 Abs. 3 StG muss damit als verfassungswidrig bezeichnet werden.

Auch die bestehenden Abweichungen zwischen der bernischen und der aargauischen Regelung im Wortlaut ("mit Sitz in der Schweiz" anstelle von "inländischen") und im Inhalt (insbesondere Beschränkung auf ein Quorum bzw. einen Minimalwert) vermögen daran nichts zu ändern. Wie im Urteil des Bundesgerichtes ausgeführt, sind beide Einschränkungen nicht haltbar.

(...)

4.

4.1.

Nachfolgend ist zu prüfen, welche Rechtsfolgen an die Verfassungswidrigkeit zu knüpfen sind.

4.2.

Das aargauische Recht kennt die prinzipale Normenkontrolle (vgl. § 70 ff. VRPG; § 68 ff. aVRPG). Die prinzipale Normenkontrolle erlaubt es dem Verwaltungsgericht, die angefochtenen Bestimmungen, welche dem übergeordneten Recht nicht entsprechen, aufzuheben (§ 73 Abs. 1 VRPG; § 71 Abs. 1 aVRPG). Führt die Aufhebung der rechtswidrigen Norm zu einer unbefriedigenden Rechts-

lage, kann das Verwaltungsgericht eine befristete Übergangsregelung erlassen (§ 73 Abs. 2 VRPG). Der Aufhebungsbeschluss ist entsprechend den Regeln, die für die aufgehobene Bestimmung gelten, zu veröffentlichen (§ 73 Abs. 3 VRPG).

Wie ausgeführt steht die prinzipale Normenkontrolle lediglich dem Verwaltungsgericht zu. Das Steuerrekursgericht kann dagegen nur in einem laufenden Verfahren eine inzidente Normenkontrolle, d.h. die Kontrolle im konkreten Anwendungsfall, vornehmen. Dabei kann es eine konkrete Norm im Einzelfall für nicht anwendbar erklären (AGVE 1988 S. 109 ff.; Michael Merker, Rechtsmittel, Klage und Normenkontrollverfahren nach dem aargauischen Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Kommentar zu den §§ 38 - 72 VRPG, Zürich 1998, § 68 VRPG N 54).

4.3.

Im vorliegenden Sachverhalt führt die inzidente Normenkontrolle aufgrund der Verfassungswidrigkeit von § 54 Abs. 3 StG zu dessen Nichtanwendung. Eine mildere Massnahme ist nicht möglich, da sich § 54 Abs. 3 StG nicht nur in Teilen, sondern insgesamt als verfassungswidrig erweist. Das müsste zur Abweisung des Rekurses führen, da vorliegend keine Rechtsgrundlage für eine Ermässigung des Vermögenssteuerwertes auf Beteiligungen (mehr) besteht (vgl. aber die nachfolgenden Ausführungen in Erw. 5).

5.

5.1.

Die Rekurrenten haben mit Rekurs nicht die Aufhebung von § 54 Abs. 3 StG verlangt. Vielmehr beantragen sie dessen Anwendbarkeit auch für Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften. Damit machen sie sinngemäss eine Gleichbehandlung im Unrecht geltend.

(...)

5.4.

Das Steuerrekursgericht hat das KStA (als Behörde, welche gemäss § 161 Abs. 2 StG für richtige und gleichmässige Steuerveranlagungen sorgt) aufgefordert, sich - insbesondere unter dem Aspekt der Gleichbehandlung im Unrecht - zu folgender Frage zu äussern:

"Für den Fall, dass § 54 Abs. 3 StG vom Steuerrekursgericht aufgrund einer Verfassungswidrigkeit im konkret zu beurteilenden Einzelfall für nicht anwendbar erklärt werden sollte:

Würde § 54 Abs. 3 StG (mangels Aufhebung der Norm durch das Steuerrekursgericht) in Veranlagungsverfahren, in denen die Voraussetzungen von § 54 Abs. 3 StG erfüllt werden, von den Steuerbehörden weiterhin angewendet und damit die bisherige Praxis fortgeführt?"

(...)

5.5.

5.5.1.

Das KStA hat sich in seiner Stellungnahme eindeutig dafür ausgesprochen, § 54 Abs. 3 StG auch zukünftig wortgetreu anzuwenden. Damit bringt es zum Ausdruck, dass es § 54 Abs. 3 StG - unabhängig davon, ob die Norm vom Steuerrekursgericht als verfassungswidrig und damit auch als gesetzeswidrig qualifiziert werden muss - weiterhin anwenden lässt. Damit haben die Rekurrenten einen grundsätzlichen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht.

5.5.2.

Das KStA verneint die Gleichbehandlung im Unrecht mit dem Hinweis, § 54 Abs. 3 StG gebe nur einen Anspruch auf Steuerermässigung für Beteiligungen an *inländischen* Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

Das erstaunt in einem gewissen Grad. Das KStA hat sich in der im Einspracheverfahren zu Händen der Steuerkommission abgegebenen Stellungnahme zwar dafür ausgesprochen, den Einsprechern die in § 54 Abs. 3 StG vorgesehene Entlastung bei der Vermögenssteuer wegen der gesetzlich vorgesehenen Einschränkung auf *inländische* Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nicht zu gewähren. Hingegen hat es die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Dividendenentlastung bei der Einkommenssteuer wegen des im Vergleich mit der beurteilten Berner Steuernorm im Wesentlichen identischen Wortlautes von § 45a StG vorbehaltlos übernommen, obwohl das Bundesgericht gerade die Einschränkung der Dividendenentlastung auf inländische Beteiligungen ausdrücklich als nicht zulässig erachtet hat.

Dieser Methodendualismus kann in Bezug auf den vorliegend konkret zu beurteilenden Sachverhalt nicht hingenommen werden. Die Rekurrenten haben Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht, indem § 54 Abs. 3 StG ohne die Einschränkung auf Aktien und Anteilscheine *inländischer* Kapitalgenossenschaften und Genossenschaften auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden ist.

5.6.

Der Rekurs ist gutzuheissen. Die Rekurrenten haben Anspruch auf die in § 54 Abs. 3 StG vorgesehene Entlastung. Der Steuerwert der 126 B-Aktien und der 180 C-Aktien der X. von CHF 1'115'550.00 wird daher um 50 % herabgesetzt. Das satzbestimmende Vermögen reduziert sich dementsprechend von CHF 2'217'133.00 um CHF 557'775.00 auf CHF 1'659'358.00 (gerundet CHF 1'659'000.00).

73 Steuerstrafrecht; Ordnungsbusse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten (§ 235 StG)

Für die Beurteilung eines Nichteintretensentscheids des kantonalen Steueramts ist das Steuerrekursgericht zuständig.

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 26. Mai 2011 in Sachen P.S. (3-RV.2011.64).

Aus den Erwägungen

2.

Die Frage nach dem Rechtsmittel im Steuerstrafverfahren bei einer Rückweisung der Einsprache beziehungsweise einem Nicht-eintreten auf dieselbe durch das kantonale Steueramt ist im StG nicht geregelt. Dass ein entsprechender Entscheid einer gerichtlichen Überprüfung zugänglich sein muss, erscheint klar. Ob dies in analoger Anwendung von § 247 Abs. 5 StG oder § 196 Abs. 1 StG geschieht, kann offengelassen werden, da in beiden Fällen die Vorschriften über das Rekursverfahren (§§ 196 ff. StG) zur Anwendung gelangen. Entsprechend hat nicht der Präsident des Steuerrekursge-