

Antrag des Regierungsrates vom 12. August 2009

**4620**

## **Steuergesetz**

**(Änderung vom . . . . .; Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes)**

*Der Kantonsrat,*

nach Einsichtnahme in den Antrag des Regierungsrates vom 12. August 2009,

*beschliesst:*

I. Das Steuergesetz vom 8. Juni 1997 wird wie folgt geändert:

§ 18 a. <sup>1</sup> Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen. b. Aufschub-  
tatbestände

<sup>2</sup> Wird bei einer Erbteilung der Geschäftsbetrieb nicht von allen Erben fortgeführt, wird die Besteuerung der stillen Reserven auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben bis zur späteren Realisierung aufgeschoben, soweit diese Erben die bisherigen für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen.

Marginalie zu § 19:

c. Umstrukturierungen

§ 20. Abs. 1 und 2 unverändert.

<sup>3</sup> Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital. Vorbehalten bleibt die Rückzahlung von Gratisaktien.

4. Bewegliches  
Vermögen  
a. Allgemein

§ 28. <sup>1</sup> Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens.

b. Ersatz-  
beschaffungen

Abs. 2 und 3 unverändert.

5. Allgemeine Abzüge  
a. Von der Höhe des Einkommens unabhängige Abzüge
- § 31. <sup>1</sup> Von den Einkünften werden abgezogen:  
a. die privaten Schuldzinsen im Umfang der nach den §§ 20, 20 a und 21 steuerbaren Vermögenserträge und weiterer Fr. 50 000;  
lit. b–i unverändert.  
Abs. 2 unverändert.
- VII. Liquidationsgewinne
- § 37 b. <sup>1</sup> Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen nach § 37 zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss § 31 Abs. 1 lit. d sind abziehbar.  
<sup>2</sup> Abs. 1 gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.
- II. Bewertung
- § 39. Abs. 1 unverändert.  
<sup>2</sup> Immaterielle Güter und bewegliches Vermögen, die zum Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person gehören, werden zu dem für die Einkommenssteuer massgeblichen Wert bewertet.  
Abs. 3 und 4 unverändert.
2. Berechnung des Reingewinns  
a. Allgemeines
- § 64. <sup>1</sup> Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus:  
Ziff. 1–4 unverändert;  
5. geschäftsmässig nicht mehr begründeten Abschreibungen und Wertberichtigungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen im Sinn von § 72 a Abs. 1.  
Abs. 2 und 3 unverändert.
- c. Ersatzbeschaffungen
- § 68. <sup>1</sup> Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens.  
<sup>2</sup> Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals oder mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft ausmacht und diese Beteiligung während mindestens eines Jahres im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.

Abs. 3 und 4 unverändert.

§ 72. <sup>1</sup> Die Gewinnsteuer einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ermässigt sich im Verhältnis des Nettoertrages aus den Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn, wenn die Gesellschaft oder Genossenschaft:

2. Beteiligungsabzug  
a. Grundsatz

- a. zu mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt ist;
- b. zu mindestens 10 Prozent am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt ist; oder
- c. Beteiligungsrechte im Verkehrswert von mindestens 1 Million Franken hält.

Abs. 2 und 3 unverändert.

§ 72 a. <sup>1</sup> Der Beteiligungsabzug wird ebenfalls gewährt für Kapitalgewinne auf Beteiligungen, Erlöse aus dazugehörigen Bezugsrechten und Buchgewinne auf Beteiligungen infolge Aufwertung gemäss Art. 670 OR, wenn die Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer anderen Gesellschaft betrug oder einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründete. Fällt die Beteiligungsquote infolge Teilveräusserung unter 10 Prozent, kann die Ermässigung für jeden folgenden Veräusserungsgewinn nur beansprucht werden, wenn die Beteiligung am Ende der Steuerperiode vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mindestens 1 Million Franken hatte.

b. Kapital- und Aufwertungsgewinne

Abs. 2–4 unverändert.

§ 79. <sup>1</sup> Das steuerbare Eigenkapital besteht bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften aus dem einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapital, den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen im Sinne von § 20 Abs. 3, dem Partizipationskapital, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven. Bei Holding- sowie Domizil- und gemischten Gesellschaften kommt jener Teil der stillen Reserven hinzu, der im Fall der Gewinnbesteuerung aus versteuertem Gewinn gebildet worden wäre.

2. Kapitalgesellschaften und Genossenschaften  
a. Allgemeines

Abs. 2 unverändert.

§ 216. Abs. 1 und 2 unverändert.

<sup>3</sup> Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei:

I. Steuertatbestand

lit. a–f unverändert.

- g. vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zur Verbesse-

rung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Ersatzgrundstücks im Kanton verwendet wird;  
lit. h und i unverändert.

    II. Diese Gesetzesänderung untersteht dem fakultativen Referendum.

## **Weisung**

### **1. Ausgangslage – Anpassung des Steuergesetzes an das Unternehmenssteuerreformgesetz II**

#### **1.1 Rückblick – frühere Steuergesetzrevisionen im Unternehmenssteuerrecht**

Das Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG; LS 631.1) ist seit dem 1. Januar 1999 in Kraft. Seither wurde es 18-mal geändert. Die Steuerharmonisierung in der Schweiz bringt es mit sich, dass es beim Grossteil dieser Änderungen um die Anpassung des kantonalen Steuergesetzes an geänderte Bestimmungen im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) und im gleichdatierten Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) ging. Daneben wurden aber auch die Tarife der natürlichen und juristischen Personen geändert.

Für die neueste Entwicklung im Steuerrecht der natürlichen Personen kann auf die Vorlage 4516 des Regierungsrates vom 12. Juni 2008 (ABl 2008, 1145) hingewiesen werden. In dieser Steuergesetzrevision – betreffend die natürlichen Personen – sind, neben dem Ausgleich der kalten Progression, Entlastungen für niedrige und hohe Einkommen, hohe Vermögen sowie Familien vorgesehen. Der Kantonsrat hat diese Steuergesetzrevision am 30. März 2009 verabschiedet. Über diese Revision ist jedoch eine Volksabstimmung durchzuführen, da dagegen Referenden ergriffen wurden.

Was die Änderungen des Steuergesetzes ab 2000 anbelangt, die das Steuerrecht der juristischen Personen bzw. der Unternehmen betraf, so sind folgende Steuergesetzrevisionen zu erwähnen:

- Steuergesetzrevision vom 11. September 2000 (OS 56, 415), in Kraft seit 1. Januar 2001: Mit dieser Revision wurde das Steuergesetz, neben anderen Änderungen, an das Bundesgesetz vom 10. Oktober 1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 (Unternehmenssteuerreform I) angepasst. Dabei wurde unter anderem der Beteiligungsabzug für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auch auf Kapitalgewinne aus Beteiligungen ausgedehnt. Zudem wurden die Bestimmungen über Domizil- und gemischte Gesellschaften, in Anpassung an die Unternehmenssteuerreform I, neu gefasst.
- Steuergesetzrevision vom 10. Februar 2003 (OS 58, 100), in Kraft seit 1. Januar 2005: Bei dieser Revision wurde der frühere renditeabhängige Dreistufentarif bei der Gewinnsteuer für Kapitalgesellschaften

und Genossenschaften durch einen renditeunabhängigen proportionalen Gewinnsteuersatz von 8% (einfache Staatssteuer) ersetzt. Zudem wurde der Kapitalsteuersatz halbiert: Für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften auf 0,15‰ und für alle anderen juristischen Personen auf 0,75‰ (je einfache Staatssteuer).

- Steuergesetzrevision vom 27. Juni 2005 (OS 60, 349), in Kraft seit 1. Januar 2006: Mit dieser Revision wurde das Steuergesetz an die neuen DBG- und StHG-Bestimmungen für Unternehmensumstrukturierungen angepasst, die im Anhang zum Fusionsgesetz des Bundes vom 3. Oktober 2003 enthalten waren.

Weiter kann aus der jüngsten Vergangenheit noch auf folgende Steuergesetzrevisionen für natürliche Personen mit Beteiligungen an personenbezogenen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften hingewiesen werden:

- Steuergesetzrevision vom 5. November 2007 (OS 63, 65), in Kraft seit 1. Januar 2008: Im Rahmen dieser Revision wurde das Steuergesetz unter anderem an die DBG- und StHG-Bestimmungen zur Besteuerung von Erträgen aus sogenannter Transponierung und indirekter Teilliquidation angepasst; diese DBG- und StHG-Bestimmungen bildeten ihrerseits Gegenstand des Bundesgesetzes vom 23. Juni 2006 über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung.
- Steuergesetzrevision vom 9. Juli 2007 (Volksabstimmung vom 25. November 2007; OS 63,7), in Kraft seit 1. Januar 2008: Bei dieser Revision wurde zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auch im Kanton Zürich ein sogenanntes Teilsatzverfahren eingeführt. Danach wird die Einkommenssteuer auf Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 10% um 50% herabgesetzt. Gegen diese Änderung des Steuergesetzes wurde eine Beschwerde beim Bundesgericht erhoben, die zurzeit noch hängig ist.

## **1.2 Unternehmenssteuerreformgesetz II des Bundes**

Am 24. Februar 2008 haben die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger der Schweiz dem Bundesgesetz vom 23. März 2007 über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II; UStRG II) zugestimmt, nachdem gegen dieses Bundesgesetz das Referendum ergriffen worden war (AS 2008, 2893).

Im UStRG II sind, neben Änderungen in den Bundesgesetzen über die Stempelabgaben und über die Verrechnungssteuer sowie der Aufhebung des Bundesgesetzes über die Bildung steuerbegünstigter Ar-

beitsbeschaffungsreserven, vor allem Änderungen im DBG und StHG vorgesehen. Bei diesen Änderungen geht es um steuerliche Erleichterungen für natürliche Personen mit einem Personenunternehmen oder einer Beteiligung an einer personenbezogenen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, aber auch um steuerliche Erleichterungen für juristische Personen. Was die Änderungen im StHG anbelangt, so können diese wie folgt zusammengefasst werden:

#### Natürliche Personen:

- Möglichkeit für die Kantone, bei Erträgen aus einer qualifizierten Beteiligung von mindestens 10% an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft die wirtschaftliche Doppelbelastung zu mildern (Art. 7 Abs. 1 Satz 2 StHG).
- Neue Steueraufschubstatbestände bei Personenunternehmen:
  - Steueraufschub bei Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen im Ausmass des Wertzuwachsgewins (Art. 8 Abs. 2<sup>bis</sup> StHG). Ein solcher Steueraufschub gilt jedoch nur für Kantone mit einem sogenannten dualistischen System, in dem der Grundstückgewinn im Geschäftsvermögen, zusammen mit dem übrigen Geschäftseinkommen, mit der Einkommenssteuer erfasst wird. In Kantonen, wie dem Kanton Zürich, mit einem sogenannten monistischen System unterliegt der Wertzuwachsgewin schon nach dem geltenden Recht, auch bei einer Geschäftsliegenschaft, erst bei der Veräusserung der gesonderten Grundstückgewinnsteuer.
  - Steueraufschub bei Verpachtung eines Geschäftsbetriebs (Art. 8 Abs. 2<sup>ter</sup> StHG).
  - Steueraufschub, wenn bei einer Erbteilung der Geschäftsbetrieb nicht von allen Erben weitergeführt wird (Art. 8 Abs. 2<sup>quater</sup> StHG).
- Bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen Steuerfreiheit der Rückzahlung von Kapitaleinlagen gleich wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital (Art. 7b StHG).
- Erweiterung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung im betriebsnotwendigen Anlagevermögen (Art. 8 Abs. 4 StHG).
- Privilegierte Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei Personenunternehmen (Art. 11 Abs. 5 StHG).
- Erfassung von immateriellen Gütern und beweglichem Vermögen, die zum Geschäftsvermögen gehören, bei der Vermögenssteuer zu den Einkommenssteuerwerten bzw. einkommenssteuerlich massgebenden Buchwerten (Art. 14 Abs. 3 StHG).

#### Juristische Personen:

- Erweiterung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung im betriebsnotwendigen Anlagevermögen allgemein (Art. 24 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 4 StHG) und im Besonderen bei Beteiligungen (Art. 24 Abs. 4<sup>bis</sup> StHG).
- Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Beteiligungen von 10% (Art. 28 Abs. 1 und Art. 28 Abs. 1<sup>bis</sup> StHG).
- Möglichkeit für die Kantone, bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anzurechnen (Art. 30 Abs. 2 StHG).

Vorstehende Themen bilden zudem Gegenstand der Änderungen, die das UStRG II für das DBG vorsieht, wobei jedoch zu beachten ist, dass bei der direkten Bundessteuer weder eine Vermögens- noch eine Kapitalsteuer erhoben wird. Weiter sieht das UStRG II, zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilseignern, für das DBG ein sogenanntes Teilbesteuerungsverfahren vor (siehe dazu nachstehend Ziff. 2.2).

Der Bundesrat hat das UStRG II am 21. Mai 2008, mit Ausnahmen, auf den 1. Januar 2009 in Kraft gesetzt (AS 2008 2902; auch zum Folgenden). Die Ausnahmen bei der Inkraftsetzung des UStRG II betreffen auch die DBG-Änderungen; ein wesentlicher Teil dieser Änderungen tritt erst auf den 1. Januar 2011 in Kraft. Die StHG-Änderungen sind zwar auf den 1. Januar 2009 in Kraft gesetzt worden; hier sind jedoch die Regeln zu beachten, die das UStRG II für die Anpassung der kantonalen Steuergesetze an die neuen StHG-Bestimmungen vorsieht (Art. 72h StHG).

Die Ordnung beim Inkrafttreten der DBG-Änderungen und der Anpassung der kantonalen Steuergesetze an die StHG-Änderungen kann wie folgt zusammengefasst werden:

- Zum Inkrafttreten der DBG-Änderungen: Auf den 1. Januar 2009 traten die Regeln über das Teilbesteuerungsverfahren in Kraft. Die anderen DBG-Änderungen treten erst zwei Jahre später, also auf den 1. Januar 2011, in Kraft.
- Zur Anpassung der kantonalen Steuergesetze an die StHG-Änderungen: Soweit es bei diesen Änderungen um Bestimmungen geht, die den Kantonen zwingend vorgegeben sind, hat die Anpassung der kantonalen Steuergesetze innert zwei Jahren nach Inkrafttreten des UStRG II, also bis zum 1. Januar 2011, zu erfolgen (Art. 72h StHG).

## **2. Gegenstand der vorliegenden Gesetzesvorlage**

### **2.1 Anpassung des Steuergesetzes an die zwingenden StHG-Änderungen**

Mit der vorliegenden Gesetzesvorlage soll vorab das Zürcher Steuergesetz an die StHG-Änderungen des UStRG II angepasst werden, bei denen es um für die Kantone verbindliche Vorgaben geht.

### **2.2 Keine Änderung des seit 1. Januar 2008 geltenden Teilsatzverfahrens**

Wie erwähnt, gilt im Kanton Zürich zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung seit dem 1. Januar 2008 ein sogenanntes Teilsatzverfahren. Die massgebliche Bestimmung in § 35 Abs. 4 StG lautet:

«Ausgeschüttete Gewinne aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz werden zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes besteuert, sofern die steuerpflichtige Person mit wenigstens 10 Prozent am Aktien-, Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.»

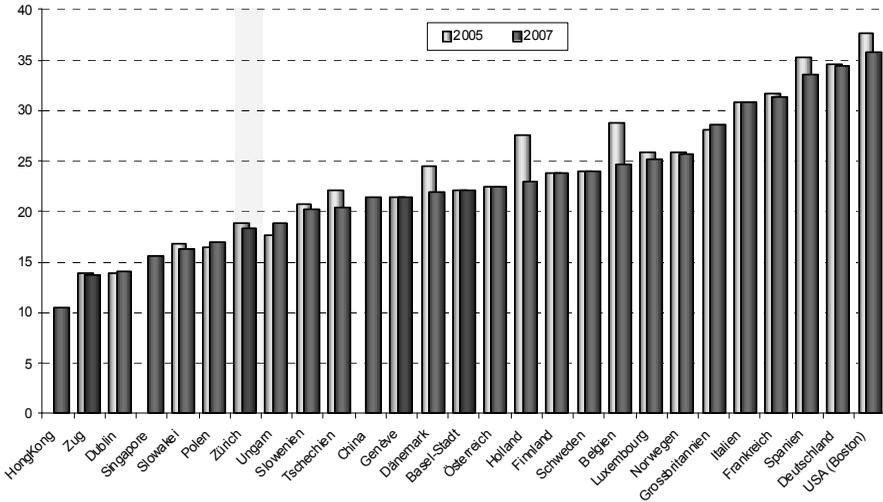
Im UStRG II ist für das StHG, wie ebenfalls erwähnt, vorgesehen, dass die Kantone die wirtschaftliche Doppelbelastung von Körperschaften und Anteilsinhabern mildern können, wenn die Beteiligungen mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft betragen. Die Methode jedoch, wie die Milderung der wirtschaftlichen Doppellastung erfolgen soll, schreibt das StHG nicht vor. Von daher besteht kein Anlass, das im Zürcher Steuergesetz vorgesehene Teilsatzverfahren zu ändern.

Allerdings ist die Entwicklung in den anderen Kantonen weiter zu beobachten. Sollte sich herausstellen, dass sich das Teilbesteuerungsverfahren in den anderen Kantonen durchsetzt, ist allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt auch im Kanton Zürich darauf zurückzukommen.

### **2.3 Zur Frage von zusätzlichen Entlastungen für juristische Personen**

Wie dem Zürcher Steuerbelastungsmonitor 2008 von BAK Basel Economics vom Dezember 2008 entnommen werden kann (veröffentlicht auf [www.steuern.ch](http://www.steuern.ch)), ist der Kanton Zürich bei den juristischen Personen im internationalen Vergleich nach wie vor sehr gut positioniert. Dies macht auch der von BAK Basel Economics entwickelte BAK Taxation Index deutlich, der auch im Zürcher Steuerbelastungsmonitor 2008 dargestellt wird. Es kann auf die nachstehende Grafik hingewiesen werden:

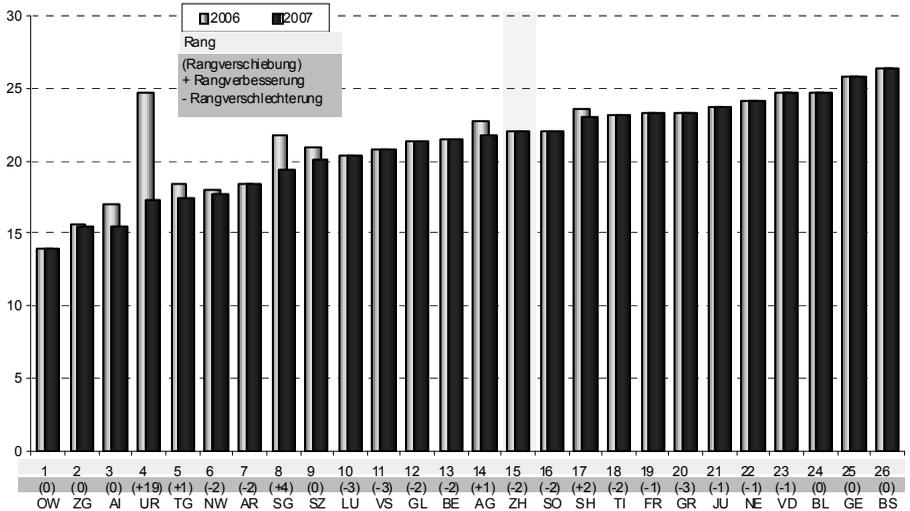
*Grafik 1: BAK Taxation Index für juristische Personen (tatsächliche durchschnittliche Steuerbelastung), internationaler Vergleich, 2007 versus 2005*



*Anmerkung: Durchschnittliche Steuerbelastung einer rentablen Investition in %. Belastung nach jeweils gültigem Rechtsstand; pendente oder zukünftige Steuergesetzesrevisionen nicht berücksichtigt. Quelle: BAK Basel Economics, ZEW.*

Vergleicht man den Kanton Zürich bei den juristischen Personen mit den anderen Kantonen, so zeigt sich, dass ihm im interkantonalen Vergleich eine Position im Mittelfeld zukommt. In dieser Hinsicht kann auf die nachstehende Grafik, ebenfalls aus dem Zürcher Steuerbelastungsmonitor 2008, hingewiesen werden:

*Grafik 2: Vergleich Reingewinn- und Kapitalbelastung bei einem steuerbaren Kapital von 2 Mio. Franken und einer Rendite von 20%*



*Anmerkung: Belastung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften durch Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern sowie direkte Bundessteuer in den Kantonshauptorten. Belastung nach jeweils gültigem Rechtsstand; pendente oder zukünftige Steuergesetzrevisionen nicht berücksichtigt. Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung.*

Insgesamt betrachtet und unter Berücksichtigung der übrigen Standortvorteile stellt sich die Position des Kantons Zürich im Steuerwettbewerb somit noch recht erfreulich dar.

Vor diesem Hintergrund ist angesichts der sich schwerwiegend verschlechternden Finanzlage im heutigen Zeitpunkt auf Entlastungen für die juristischen Personen zu verzichten. Obschon sich abzeichnet, dass einige andere Kantone von der im UStRG II für das StHG vorgesehenen Möglichkeit zur Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer Gebrauch machen, ist im Kanton Zürich vorläufig davon abzusehen. Auch weitere Entlastungen für die juristischen Personen sind später zu prüfen, wenn sich die wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnisse wieder gebessert haben.

Im Übrigen ist auch auf die Unternehmenssteuerreform III hinzuweisen, die gegenwärtig im Bund vorbereitet wird. Diese Reform zielt

auf eine Verbesserung der Stellung der Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb; sie soll auch eine Antwort geben auf Forderungen der EU im sogenannten Steuerstreit (um kantonale Regelungen für Domizilgesellschaften, gemischte Gesellschaften und Holdinggesellschaften).

### **3. Zu den einzelnen Anpassungen**

#### **3.1 Natürliche Personen**

##### § 18a Abs. 1 E-StG

Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt neu nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung von Geschäfts- in das Privatvermögen. Die Realisierung der stillen Reserven tritt erst dann ein, wenn diese die steuerpflichtige Person der Steuerverwaltung ausdrücklich mitteilt und die Schlussabrechnung verlangt. Bis zur Vornahme der Schlussabrechnung verbleibt der verpachtete Geschäftsbetrieb im Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person, und der daraus fliessende Pachtzins muss als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit versteuert werden (BBI 2005, 4843). Vorgegeben durch Art. 8 Abs. 2<sup>ter</sup> StHG.

##### § 18a Abs. 2 E-StG

Die Abrechnung über die im Geschäftsbetrieb des Erblassers vorhandenen stillen Reserven wird aufgeschoben, sofern die Hinterbliebenen den Geschäftsbetrieb zu den bisherigen Einkommenssteuerwerten bzw. einkommenssteuerlich massgebenden Buchwerten fortführen und damit die latente Steuerlast übernehmen. Führen nicht alle Erben gemeinsam das Unternehmen des Erblassers weiter, so haben die übernehmenden Erben den austretenden Erben deren Anteile an der Unternehmung abzukaufen. Neu kann dabei die Besteuerung der (gegenüber den nicht übernehmenden Erben) abzugelenden stillen Reserven aufgeschoben werden, wenn die übernehmenden Erben mit der Weiterführung der bisherigen Einkommenssteuerwerte einverstanden sind. Vorgegeben durch Art. 8 Abs. 2<sup>quater</sup> StHG.

##### § 20 Abs. 3 E-StG

Mit dem neuen § 20 Abs. 3 E-StG wird das sogenannte Kapitaleinlageprinzip eingeführt. Gemäss dieser Bestimmung sollen die unmittelbar von den Inhabern der Beteiligungsrechte geleisteten Kapitaleinlagen, Aufgelder und Zuschüsse – sofern diese in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden – bei Rückzahlung

in das Privatvermögen der Aktionäre wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, d. h. wie Rückzahlung von Nennwertkapital, behandelt werden und daher steuerfrei bleiben. Solche Kapitaleinlagen, die vor dem Inkrafttreten des UStRG II geleistet wurden, können ebenfalls berücksichtigt werden, sofern sie nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden. Vorgegeben durch Art. 7b StHG.

#### § 28 Abs. 1 E-StG

Der Tatbestand der steuerneutralen Ersatzbeschaffung wird erweitert. Bei Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch andere Gegenstände desselben Vermögens können die stillen Reserven übertragen werden. Auf die bisherigen Erfordernisse der gleichen betrieblichen Funktion und der Gleichartigkeit der Ersatzobjekte wird verzichtet. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens. Der Steueraufschub wird nicht gewährt bei Ersatzbeschaffungen für Umlaufvermögen oder für Beteiligungen ohne funktionellen Bezug zum Unternehmen. Vorgegeben durch Art. 8 Abs. 4 StHG. Für die Grundstückgewinnsteuer siehe § 216 Abs. 3 lit. g E-StG.

#### § 31 Abs. 1 lit. a E-StG

In der bisherigen Bestimmung über die Beschränkung des Abzugs von privaten Schuldzinsen – auf den Umfang der steuerbaren Vermögenserträge sowie weiterer Fr. 50 000 – wird neu auch § 20a StG, d. h. die seit dem 1. Januar 2008 geltende und ebenfalls durch das StHG vorgegebene Bestimmung über Vermögenserträge aus sogenannter indirekter Teilliquidation und Transponierung, erwähnt. Vorgegeben durch Art. 9 Abs. 2 lit. a StHG.

#### § 37b E-StG

Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder infolge Invalidität endgültig aufgegeben, so wird, gemäss § 37b Abs. 1 E-StG, die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, nach Abzug allfälliger Einkaufsbeiträge an eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge (§ 31 Abs. 1 lit. d StG), getrennt vom übrigen Einkommen zum Tarif nach § 37 StG, d. h. zum Tarif besteuert, der bei der gesonderten Besteuerung von Kapitaleistungen aus Vorsorge gilt.

Dies bedeutet, dass die in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, nach Abzug allfälliger Einkaufsbeiträge an eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge, gesondert zu dem Steuer-

satz berechnet werden, der sich für ein Einkommen ergäbe, das einem Zehntel der infrage stehenden stillen Reserven entspräche; die einfache Staatssteuer beträgt jedoch mindestens 2%. Es wird stets eine volle Jahressteuer erhoben. § 37b Abs. 1 E-StG hat somit zur Folge, dass Liquidationsgewinne bei endgültiger Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder infolge Invalidität einer privilegierten Besteuerung unterliegen.

§ 37b Abs. 1 E-StG ist ebenfalls durch das StHG vorgegeben. Der massgebliche Art. 11 Abs. 5 Sätze 1–4 StHG lautet:

«Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. d sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten Reserven, für die der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. d nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss Absatz 3 erhoben. Der auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbare Satz wird durch das kantonale Recht bestimmt.»

Danach ist, wenn keine Einkaufsbeiträge an eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge vom Liquidationsgewinn abgezogen werden, bei der gesonderten Besteuerung der Summe der realisierten stillen Reserven der letzten zwei Geschäftsjahre zu unterscheiden:

- Teil 1 der realisierten stillen Reserven, «für die der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d (Ergänzung: in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge) nachweist»: Es geht hier mit anderen Worten um den Teil der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige nachweist, dass er im entsprechenden Umfang einen Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge hätte leisten können (Nachweis der Zulässigkeit eines hypothetischen Einkaufs). Dieser Teil der realisierten stillen Reserven ist, gemäss bzw. vorgegeben durch Art. 11 Abs. 5 Satz 3 StHG, in gleicher Weise zu besteuern wie eine Kapitalleistung aus beruflicher Vorsorge.
- Verbleibender Teil 2 der realisierten stillen Reserven: Für diesen Teil bestimmt das kantonale Recht den anwendbaren Satz (Art. 11 Abs. 5 Satz 5 StHG); dabei muss die Privilegierung für den Teil 2 nicht so weit gehen wie für den Teil 1.

Nachdem jedoch in § 37b Abs. 1 E-StG vorgesehen ist, dass der ganze Betrag der realisierten stillen Reserven zu besteuern ist wie eine Kapitalleistung aus der beruflichen Vorsorge, kann auch eine Aufteilung im vorstehenden Sinne, d. h. gemäss Art. 11 Abs. 5 Sätze 3 und 4

StHG, unterbleiben, was die Regelung einfacher und praktikabler macht.

§ 37b Abs. 2 E-StG sieht schliesslich vor, dass die gesonderte und privilegierte Besteuerung der stillen Reserven der letzten zwei Geschäftsjahre gemäss § 37b Abs. 1 E-StG auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer gilt, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres. Vorgegeben durch Art. 11 Abs. 5 Satz 5 StHG.

#### § 39 Abs. 2 E-StG

Immaterielle Güter und bewegliches Vermögen im Geschäftsvermögen werden neu für die Vermögenssteuer zu den für die Einkommenssteuer massgeblichen Werten bzw. den Einkommenssteuerwerten bewertet. Bis anhin wurden diese Positionen bei der Vermögenssteuer zum Verkehrswert erfasst. Vorgegeben durch Art. 14 Abs. 3 StHG.

### **3.2 Juristische Personen**

#### § 64 Abs. 1 Ziff. 5 E-StG

§ 64 Abs. 1 Ziff. 5 StG in der Fassung vom 11. September 2000, in Kraft seit 1. Januar 2001, sieht – in Übereinstimmung mit dem früheren Bundesgesetz vom 10. Oktober 1997 über die Reform zur Unternehmensbesteuerung 1997 (Unternehmenssteuerreform I) – vor, dass Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Beteiligungen von mindestens 20%, für die der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden kann, dem steuerbaren Gewinn zuzurechnen sind, soweit sie nicht mehr begründet sind. Mit dem UStRG II wird der Beteiligungsabzug auf Beteiligungen schon ab 10% und auch auf tiefere Restquoten ausgedehnt, sofern diese mindestens einen Verkehrswert von 1 Mio. Franken aufweisen (siehe §§ 72 Abs. 1 und 72a E-StG).

Diese Ausdehnung des Beteiligungsabzugs wird auch in § 64 Abs. 1 Ziff. 5 E-StG berücksichtigt; die Bestimmung gilt neu nicht mehr für Beteiligungen von mindestens 20%, sondern neu für solche im Sinn von § 72a Abs. 1 E-StG und damit für Beteiligungen ab 10%. Vorgegeben durch Art. 28 Abs. 1<sup>ter</sup> Satz 2 StHG.

#### § 68 Abs. 1 und 2 E-StG

In § 68 Abs. 1 E-StG wird der Tatbestand der steuerneutralen Ersatzbeschaffung für die juristischen Personen in gleicher Weise erweitert wie derjenige für die natürlichen Personen in § 28 Abs. 1 E-StG. Es kann daher auf die Ausführungen zu § 28 Abs. 1 E-StG verwiesen werden. Vorgegeben durch Art. 24 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 4 StHG.

Gemäss § 68 Abs. 2 StG, in der Fassung vom 27. Juni 2005, in Kraft seit 1. Januar 2006, können, in Anlehnung an das Fusionsgesetz vom 3. Oktober 2003 (SR 221.301) und die damit verbundenen Änderungen von DBG und StHG, beim Ersatz von Beteiligungen die stillen Reserven übertragen werden, «sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmacht und als solche während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war».

Mit Rücksicht auf die Herabsetzung der Beteiligungsquote für die Erlangung des Beteiligungsabzugs (siehe §§ 72 Abs. 1 und 72a Abs. 1 E-StG) sollen neu beim Ersatz von Beteiligungen stille Reserven auf eine Ersatzbeteiligung übertragen werden können, wenn neu die veräusserte Beteiligung, die während mindestens eines Jahres von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gehalten wurde, mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals oder mindestens 10% des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft ausmacht. Vorgegeben durch Art. 24 Abs. 4<sup>bis</sup> StHG.

#### § 72 Abs. 1 E-StG

Wie gemäss § 72 Abs. 1 StG, in der Fassung vom 11. September 2000 (Anpassung an die Unternehmenssteuerreform 1997), in Kraft seit 2001, ist auch nach § 72 Abs. 1 E-StG für die Erlangung des Beteiligungsabzugs auf Dividenden entweder das Quotenkriterium oder das wertmässige Kriterium zu erfüllen. Bis anhin muss entweder eine Beteiligung von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften oder eine Beteiligung mit einem Verkehrswert von mindestens 2 Mio. Franken vorliegen. Beide Kriterien bzw. Quoten sind nunmehr, vorgegeben durch Art. 28 Abs. 1 StHG, um die Hälfte zu verringern; zudem ist der Beteiligungsabzug, ebenfalls vorgegeben durch Art. 28 Abs. 1 StHG, neu auch dann zu gewähren, wenn die in Frage stehende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 10% am Gewinn oder an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt ist.

Neu wird dementsprechend der Beteiligungsabzug gewährt, wenn die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft alternativ

- zu mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt ist, oder
- zu mindestens 10% am Gewinn oder an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt ist, oder
- Beteiligungsrechte im Verkehrswert von mindestens 1 Mio. Franken hält.

#### § 72a Abs. 1 E-StG

§ 72a Abs. 1 StG, in der Fassung vom 11. September 2000 (Anpassung an die Unternehmenssteuerreform 1997), in Kraft seit 2001, regelt die Voraussetzungen, bei deren Erfüllung der Beteiligungsabzug auch auf Kapital- und Aufwertungsgewinnen gewährt wird. Dabei ist hier nur das Quotenkriterium massgebend, das nunmehr, in Anlehnung an § 72 Abs. 1 E-StG, ebenfalls auf 10% gesenkt wird. Wer jedoch einmal das Quotenkriterium von 10% erfüllt hat, soll bei Teilveräusserungen den Beteiligungsabzug auch für Quoten beanspruchen können, die unter 10% liegen, sofern die Beteiligung am Ende des Geschäftsjahres bzw. der Steuerperiode vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mindestens 1 Mio. Franken hatte. Vorgegeben durch Art. 28 Abs. 1<sup>bis</sup> StHG.

#### § 79 Abs. 1 E-StG

§ 79 Abs. 1 StG befasst sich mit der Zusammensetzung des steuerbaren Eigenkapitals. In § 79 Abs. 1 E-StG werden neu auch die in der Handelsbilanz ausgewiesenen Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse im Sinne von § 20 Abs. 3 erwähnt, deren Rückzahlung gleich wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, d. h. steuerfrei, behandelt wird (sogenanntes Kapitaleinlageprinzip). Im Übrigen kann auf die Erläuterungen zu § 20 Abs. 3 E-StG verwiesen werden.

#### § 216 Abs. 3 lit. g E-StG

Wie in den Erläuterungen zu § 28 Abs. 1 E-StG erwähnt, wird der Tatbestand der steuerneutralen Ersatzbeschaffung, in Entsprechung zum UStRG II, erweitert. Bei Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch andere Gegenstände desselben Vermögens können die stillen Reserven übertragen werden, ohne dass die bisherigen Erfordernisse der gleichen betrieblichen Funktion und der Gleichartigkeit der Ersatzobjekte erfüllt sein müssen; allerdings bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens vorbehalten.

Im Kanton Zürich unterliegen auch die Grundstückgewinne im Geschäftsvermögen von Personenunternehmen oder juristischen Per-

sonen, im Ausmass des Wertzuwachsgewinns, der separaten Grundstückgewinnsteuer (sogenanntes monistisches System). Im Hinblick auf die erwähnte Erweiterung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung ist auch der Ersatzbeschaffungstatbestand bei der Grundstückgewinnsteuer in § 216 Abs. 3 lit. g StG anzupassen. Vorgegeben durch Art. 8 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 24 Abs. 4 StHG.

Nach der neuen Bestimmung von § 216 Abs. 3 lit. g E-StG wird die Grundstückgewinnsteuer nunmehr aufgeschoben bei «vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zur Verbesserung eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Ersatzgrundstücks im Kanton verwendet wird».

Gemäss § 226a Abs. 1 StG gilt dieser Ersatzbeschaffungstatbestand auch im interkantonalen Verhältnis.

#### **4. Finanzielle Auswirkungen**

Die Anpassungen des Steuergesetzes an das UStRG II bzw. die darin vorgesehenen StHG-Änderungen führen zu gewissen, verhältnismässig geringfügigen Steuerausfällen, die jedoch mangels statistischer Grundlagen nicht betragsmässig geschätzt werden können.

Schliesslich ist zu erwähnen, dass im Konsolidierten Entwicklungs- und Finanzplan (KEF) 2009–2012 vom September 2008 die geplante Steuergesetzrevision betreffend die juristischen Personen bzw. die Anpassung des Steuergesetzes an das UStRG II in den Planungsjahren 2011 und 2012 mit Mindereinnahmen von je rund 100 Mio. Franken berücksichtigt wurde. Dieser Betrag wird nach dem Gesagten vollständig entfallen.

#### **5. Antrag**

Der Regierungsrat beantragt dem Kantonsrat, dem Vorschlag für eine Teilrevision des Steuergesetzes zuzustimmen.

Im Namen des Regierungsrates

Die Präsidentin:

Aeppli

Der Staatsschreiber:

Husi