

Antrag des Regierungsrates vom 16. Februar 2005

**4239**

**Steuergesetz  
(Änderung; Umsetzung des Fusionsgesetzes  
des Bundes)**

(vom . . . . .)

*Der Kantonsrat,*

nach Einsichtnahme in den Antrag des Regierungsrates vom 16. Februar 2005,

*beschliesst:*

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

§ 19. Stille Reserven eines Personenunternehmens (Einzelfirma, Personengesellschaft) werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden: b) Umstrukturierungen

- a) bei der Übertragung von Vermögenswerten auf ein anderes Personenunternehmen;
- b) bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person;
- c) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von § 67 Abs. 1 oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.

Bei einer Umstrukturierung nach Abs. 1 lit. b werden die übertragenen stillen Reserven im Nachsteuerverfahren nach den §§ 160–162 nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden; die juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen.

§ 67. Stille Reserven einer juristischen Person werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden: d) Umstrukturierungen

- a) bei der Umwandlung in ein Personenunternehmen oder in eine andere juristische Person;
- b) bei der Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person, sofern ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und soweit die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen;
- c) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen;
- d) bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft. Als Tochtergesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der die übertragende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

Bei einer Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nach Abs. 1 lit. d werden die übertragenen stillen Reserven im Nachsteuerverfahren nach den §§ 160–162 nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren die übertragenen Vermögenswerte oder Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der Tochtergesellschaft veräussert werden; die Tochtergesellschaft kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen.

Zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind, können direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, Betriebe oder Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens zu den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten übertragen werden. Vorbehalten bleiben:

- a) die Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nach Abs. 1 lit. d;
- b) die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens, ausgenommen zürcherisches Grundeigentum, auf eine Gesellschaft, die nach den §§ 73 oder 74 beziehungsweise Art. 28 Abs. 2–4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden besteuert wird. In diesen Fällen werden die stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung besteuert.

Werden im Fall einer Übertragung nach Abs. 3 während der nachfolgenden fünf Jahre die übertragenen Vermögenswerte veräussert oder wird während dieser Zeit die einheitliche Leitung aufgegeben, so werden die übertragenen stillen Reserven im Nachsteuerverfahren nach den §§ 160–162 nachträglich besteuert. Die begünstigte juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen. Die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung unter einheitlicher Leitung zusammengefassten inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haften für die Nachsteuer solidarisch.

Entsteht durch die Übernahme der Aktiven und Passiven einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gehören, ein Buchverlust auf der Beteiligung, so kann dieser steuerlich nicht abgezogen werden; ein allfälliger Buchgewinn auf der Beteiligung wird besteuert.

§ 68. Abs. 1 unverändert.

e) Ersatzbeschaffungen

Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung 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.

Abs. 2 und 3 werden Abs. 3 und 4.

§ 216. Abs. 1 und 2 unverändert.

I. Steuer-  
tatbestand

Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei:

lit. a–c unverändert;

d) Umstrukturierungen im Sinne der §§ 19 Abs. 1 sowie 67 Abs. 1 und 3. Vorbehalten bleibt eine nachträgliche Erhebung der Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren nach den §§ 160–162 in Verbindung mit § 206, wenn die Voraussetzungen gemäss §§ 19 Abs. 2 sowie 67 Abs. 2 und 4 erfüllt sind;

lit. e und f werden aufgehoben;

lit. g–i unverändert.

---

## **Weisung**

### **I. Zweck der Vorlage**

Am 1. Juli 2004 ist das Fusionsgesetz vom 3. Oktober 2003 (FusG; SR 221.301) in Kraft getreten.

Der Gegenstand des Fusionsgesetzes wird in dessen Art. 1 wie folgt umschrieben:

«<sup>1</sup> Dieses Gesetz regelt die Anpassung der rechtlichen Strukturen von Kapitalgesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, Genossenschaften, Vereinen, Stiftungen und Einzelfirmen im Zusammenhang mit Fusionen, Spaltungen, Umwandlungen und Vermögensübertragungen.

<sup>2</sup> Es gewährleistet dabei die Rechtssicherheit und Transparenz und schützt Gläubigerinnen und Gläubiger, Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie Personen mit Minderheitsbeteiligungen.

<sup>3</sup> Ferner legt es die privatrechtlichen Voraussetzungen fest, unter welchen Institute des öffentlichen Rechts mit privatrechtlichen Rechtsträgern fusionieren, sich in privatrechtliche Rechtsträger umwandeln oder sich an Vermögensübertragungen beteiligen können.

<sup>4</sup> Die Vorschriften des Kartellgesetzes vom 6. Oktober 1995 betreffend die Beurteilung von Unternehmenszusammenschlüssen bleiben vorbehalten.»

Im Anhang zum Fusionsgesetz werden auch Änderungen im Steuerrecht des Bundes vorgesehen. Dabei werden insbesondere auch das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) geändert. Die geänderten Bestimmungen von DBG und StHG betreffen die Folgen von Umstrukturierungen bei der Einkommens-, Gewinn- und Grundstückgewinnsteuer.

Gemäss Art. 72e StHG passen die Kantone ihre Gesetzgebung in-nerst dreier Jahre nach Inkrafttreten des Fusionsgesetzes, somit bis zum 1. Juli 2007, an. Nach Ablauf dieser Frist finden die neuen Bestimmungen des StHG direkte Anwendung, soweit ihnen das kantonale Recht widerspricht (Art. 72 Abs. 2 StHG).

Mit dieser Vorlage sollen die neuen Bestimmungen von DBG und StHG im kantonalen Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (LS 631.1; StG) nachvollzogen werden. Aus Gründen der Steuerharmonisierung folgen die beantragten Bestimmungen dem Wortlaut der Bestimmungen von DBG und StHG.

## II. Überblick

Wenn Vermögenswerte aus einem Unternehmen ausscheiden – so auch bei der Umstrukturierung eines Personenunternehmens oder einer juristischen Person (wie bei einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung) –, stellt sich die Frage, ob dies zu einer Realisierung von stillen Reserven und dementsprechend auch zu einer Erhöhung des steuerbaren Unternehmensgewinns führt. Bei der Umstrukturierung einer juristischen Person fragt sich zudem, ob damit steuerbare Gewinnausschüttungen an die Anteilsinhaber verbunden sind.

Um insbesondere zu vermeiden, dass Steuerfolgen zu einer Behinderung von sinnvollen Unternehmensumstrukturierungen führen, wurden in der Schweiz zunächst durch die Steuerbehörden Regeln entwickelt, wie solche Umstrukturierungen steuerneutral erfolgen können. Alsdann fanden erstmals kantonale Bestimmungen über die steuerneutrale Abwicklung solcher Tatbestände Eingang in das Steuergesetz vom 8. Juni 1997; diese Bestimmungen beruhten auf dem damaligen Stand des Steuerrechts des Bundes (DBG und StHG).

Mit dem Fusionsgesetz des Bundes wurden die damaligen DBG- und StHG-Bestimmungen geändert. Diese Änderungen sehen nunmehr für Umstrukturierungen von Unternehmen ein harmonisiertes, schweizerisches Steuerrecht vor. Dieses vorgegebene Bundesrecht ist im kantonalen Steuergesetz nachzuvollziehen.

Aus den für das kantonale Steuergesetz beantragten Bestimmungen ergibt sich, in Übereinstimmung mit dem DBG und StHG, im Wesentlichen Folgendes:

### 1. Bei Personenunternehmen

Soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden, d. h. keine stillen Reserven aufgelöst werden, werden dieselben nicht besteuert:

- bei Fusionen (Zusammenschlüssen) und Spaltungen (Aufteilungen) von Personenunternehmen,
- bei Übertragungen von einzelnen Vermögenswerten auf ein anderes Personenunternehmen,
- bei Umwandlung eines Personenunternehmens in eine juristische Person, soweit nicht innert fünf Jahren die Anteilsrechte an der juristischen Person veräussert werden.

## 2. Bei juristischen Personen

Soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden, d. h. keine stillen Reserven aufgelöst werden, werden dieselben nicht besteuert:

- Bei Fusionen (Zusammenschlüssen) von juristischen Personen

Auch auf der Ebene Anteilsinhaber kann ein Austausch der Beteiligungsrechte grundsätzlich steuerneutral erfolgen. Vorbehalten bleibt die einkommenssteuerliche Erfassung einer Erhöhung des Nominalwertes, wenn sich die Anteilsrechte im Privatvermögen befinden.

- Bei Auf- und Abspaltungen (Aufteilungen) von juristischen Personen

Als weitere Voraussetzung für eine steuerneutrale Abwicklung ist hier zu erwähnen, dass ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird und auch die nach der Spaltung bestehende juristische Person ein Betrieb oder Teilbetrieb weiterführt.

Neu können ferner Betriebe oder Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens steuerneutral auf eine Tochtergesellschaft übertragen werden, soweit nicht innert fünf Jahren die Anteilsrechte an der Tochtergesellschaft veräussert werden.

Wie bis anhin können auch Beteiligungen auf eine Tochtergesellschaft steuerneutral übertragen werden.

- Bei Umwandlung einer juristischen Person in ein Personenunternehmen oder in eine andere juristische Person

Bei der Umwandlung einer juristischen Person in ein Personenunternehmen bleibt allerdings, wenn sich die Anteilsrechte an der juristischen Person im Privatvermögen einer natürlichen Person befunden haben, bei dieser eine Besteuerung eines so genannten Liquidationsüberschusses in der Höhe der Differenz zwischen dem Nominalwert der Aktie und dem anteiligen Unternehmenswert vorbehalten.

Als wesentliche Neuerung ist schliesslich auch eine steuerneutrale Übertragung von einzelnen Vermögensgegenständen im schweizerischen Konzernverhältnis möglich. Allerdings bleibt hier ein fünfjähriges Nachbesteuerungsrecht vorbehalten, wenn später der in Frage stehende Vermögenswert veräussert wird oder das Konzernverhältnis dahinfällt. Zudem bleibt eine Besteuerung der stillen Reserven vorbehalten, wenn die Konzerngesellschaft, auf die der Vermögenswert übertragen wird, keiner Gewinnsteuerpflicht unterliegt (wie eine Holding-, Domicil- oder gemischte Gesellschaft) und die stillen Reserven somit in einen gewinnsteuerfreien Bereich gelangen.

### **III. Zu den beantragten Bestimmungen**

#### **1. Behandlung von Umstrukturierungen bei der Einkommenssteuer (bzw. bei der Ermittlung des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit; § 19 Entwurf StG)**

§ 19 Abs. 1 und 2 Entwurf StG deckt sich mit dem Wortlaut von Art. 19 Abs. 1 und 2 DBG sowie Art. 8 Abs. 3 und 3<sup>bis</sup> StHG.

Gemäss § 19 Abs. 1 Ingress Entwurf StG werden stille Reserven eines Personenunternehmens (Einzelfirma, Personengesellschaft) bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte (Steuerbilanz-Werte) übernommen werden.

In § 19 Abs. 1 lit. a–c Entwurf StG werden sodann, vorbehaltlich der erwähnten allgemeinen Voraussetzungen, namentlich die folgenden Tatbestände erwähnt:

- Übertragung von Vermögenswerten auf ein anderes Personenunternehmen,
- Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person (Umwandlung eines Personenunternehmens in eine juristische Person),
- Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder fusionsähnlichen Zusammenschlüssen bei juristischen Personen.

Wie, in Anlehnung an die bisherige Einschätzungspraxis, nunmehr durch Art. 19 Abs. 2 DBG und Art. 8 Abs. 3<sup>bis</sup> StHG vorgegeben, sieht § 19 Abs. 2 Entwurf StG vor, dass bei einer Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren nachträglich besteuert werden, soweit während der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden.

#### **2. Behandlung von Umstrukturierungen bei der Gewinnsteuer (§ 67 Entwurf StG)**

- a) Gewinnsteuerneutrale Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung (§ 67 Abs. 1 und 2 Entwurf StG)

§ 67 Abs. 1 und 2 Entwurf StG folgt dem Wortlaut von Art. 61 Abs. 1 und 2 DBG sowie Art. 24 Abs. 3 und 3<sup>er</sup> StHG. Danach werden gemäss § 67 Abs. 1 Ingress Entwurf StG stille Reserven einer juristischen Person bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, gewinnsteuerlich nicht erfasst, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte (Steuerbilanz-Werte) übernommen werden.

In Anlehnung an Art. 61 Abs. 1 lit. a–d DBG und Art. 24 Abs. 3 lit. a–d StHG werden sodann in § 67 Abs. 1 lit. a–d Entwurf StG, vorbehältlich der erwähnten allgemeinen Voraussetzungen, namentlich die folgenden Tatbestände erwähnt:

aa) Umwandlung einer juristischen Person in ein Personenunternehmen oder in eine andere juristische Person (§ 67 Abs. 1 lit. a Entwurf StG)

Gemäss § 67 Abs. 1 lit. a Entwurf StG werden bei der Umwandlung einer juristischen Person in ein Personenunternehmen – aus dem Blickwinkel der Gewinnsteuer – keine stillen Reserven realisiert. Die fiskalische Verknüpfung der stillen Reserven bleibt auf der Unternehmensebene erhalten, soweit diese inskünftig beim Inhaber des Personenunternehmens mit der Einkommenssteuer erfasst werden können. Andererseits fällt mit der Umwandlung die wirtschaftliche Doppelbelastung, d. h. die Möglichkeit dahin, Gewinnausschüttungen der juristischen Personen dem steuerbaren Vermögensertrag der Beteiligten zuzurechnen. Soweit sich die Mitgliedschafts- oder Anteilsrechte an der juristischen Person im Privatvermögen der Beteiligten befinden, ist daher bei diesen in der Höhe des mutmasslichen Liquidationsüberschusses eine Vermögensertragsbesteuerung vorzunehmen.

Die Umwandlung einer juristischen Person in eine andere solche Person betrifft grundsätzlich nur die Rechtsform; der Rechtskleidwechsel als solcher hat auf der Ebene der juristischen Person keine gewinnsteuerlichen Auswirkungen.

bb) Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person (§ 67 Abs. 1 lit. b Entwurf StG)

Bei Auf- oder Abspaltungen stellen sich gewinnsteuerlich die gleichen Probleme. Bei der Aufspaltung überträgt die bisherige Gesellschaft sämtliche Vermögenswerte auf andere Gesellschaften; alsdann wird die bisherige Gesellschaft gelöscht. Bei der Abspaltung wird nur ein Teil der Aktiven und Passiven übertragen; der andere Teil verbleibt in der übertragenden Gesellschaft.



Gemäss § 67 Abs. 1 lit. b Entwurf StG können Auf- oder Abspaltungen auf der Ebene der Gesellschaften gewinnsteuerneutral erfolgen, sofern ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und soweit die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

cc) Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten (§ 67 Abs. 1 lit. c Entwurf StG)

Gemäss § 67 Abs. 1 lit. c Entwurf StG werden stille Reserven einer juristischen Person beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen nicht besteuert.

dd) Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Tochtergesellschaft (§ 67 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 Entwurf StG)

Gemäss § 67 Abs. 1 lit. d Entwurf StG können, in Übereinstimmung mit Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG und Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG, Betriebe oder Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens gewinnsteuerneutral auf eine inländische Tochtergesellschaft übertragen werden. Als Tochtergesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der die übertragende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens zwanzig Prozent am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

Im Weiteren ist zu beachten, dass der Gewinn, im Umfang des Wertzuwachses, aus der Veräusserung einer Beteiligung von mindestens zwanzig Prozent am Grund- oder Stammkapital an einer anderen Gesellschaft mit dem Beteiligungsabzug freigestellt werden kann (§ 72a StG). Werden Betriebe oder Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft übertragen, kann somit in der Folge der Gewinn aus der Veräusserung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft mit dem Beteiligungsabzug freigestellt werden. Insoweit findet, aus der Optik der übertragenden Gesellschaft, eine Überführung von stillen Reserven in einen steuerfreien Bereich statt.

Auch wenn dies, aus steuersystematischen Gründen, an sich gegen eine gewinnsteuerneutrale Übertragung auf eine Tochtergesellschaft sprechen würde, soll gleichwohl eine solche Übertragung, wenigstens auf eine inländische Tochtergesellschaft, gewährt werden. Allerdings wird in § 67 Abs. 2 Entwurf StG, wiederum in Übereinstimmung mit Art. 61 Abs. 2 DBG und Art. 24 Abs. 3<sup>ter</sup> StHG, ein Nachbesteuerungsrecht vorbehalten: Die übertragenen stillen Reserven werden im Nachsteuerverfahren nachträglich besteuert, soweit während den der

Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren die übertragenen Vermögenswerte oder Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der Tochtergesellschaft veräussert werden.

§ 67 Abs. 1 lit. d Entwurf StG, ebenfalls in Übereinstimmung mit Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG und Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG, enthält keine ausdrückliche Regelung zur Übertragung von Beteiligungen. Bei der Buchwertübertragung einer Beteiligung auf eine Tochtergesellschaft wurde jedoch schon nach der bisherigen Praxis Steuerneutralität angenommen. In dieser Hinsicht kann auf das Kreisschreiben Nr. 9 der Eidg. Steuerverwaltung vom 9. Juli 1998, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA), 67, 117 (Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften), sowie das Kreisschreiben Nr. 10 der Eidg. Steuerverwaltung vom 10. Juli 1998, ASA 67, 206 (Übertragung von Beteiligungen auf ausländische Konzerngesellschaften), hingewiesen werden. An dieser Praxis ändert sich nichts.

b) Konzerninterne Vermögensübertragungen (§ 67 Abs. 3 und 4 Entwurf StG)

§ 67 Abs. 3 Entwurf StG regelt, in Übereinstimmung mit Art. 61 Abs. 3 DBG und Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> StHG, die steuerneutrale Übertragung von

- direkt oder indirekt gehaltenen Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft,
- Betrieben oder Teilbetrieben
- sowie Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens

im innerschweizerischen Konzernverhältnis. Eine solche steuerneutrale Übertragung zu den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten (Steuerbilanz-Werten) kann erfolgen «zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind». Voraussetzung ist somit, dass die in Frage stehenden Gesellschaften «nach dem Gesamtbild ... unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft» stehen.

Vorbehalten bleibt gemäss § 67 Abs. 3 lit. a Entwurf StG, in Übereinstimmung mit Art. 61 Abs. 3 letzter Satz DBG und Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> lit. a StHG, die Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nach § 67 Abs. 1 lit. d Entwurf StG.

Hinzu kommt der weitere Vorbehalt gemäss § 67 Abs. 3 lit. b Entwurf StG. Auch diese Bestimmung folgt dem Bundesrecht. Gemäss Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> lit. b StHG bleibt ausdrücklich die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine (konzerninterne) Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft – bzw. eine nach Art. 28 Abs. 2–4 StHG besteuerte Gesellschaft – vorbehalten. Diese Gesellschaften entrichten keine oder nur auf einem Teil des Gewinns eine kantonale und kommunale Gewinnsteuer. Bei einer solchen Übertragung gelangen mithin die übertragenen Vermögenswerte in einen (vollständig oder teilweise) gewinnsteuerfreien Bereich. § 67 Abs. 3 lit. b letzter Satz Entwurf StG sieht dementsprechend für diese Fälle vor, dass die stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung besteuert werden. Ausgenommen von einer solchen Besteuerung wird jedoch zürcherisches Grundeigentum; Erträge aus zürcherischem Grundeigentum werden auch bei einer Holdinggesellschaft zum ordentlichen Tarif besteuert (§ 73 Abs. 2 StG; zürcherisches Grundeigentum gelangt daher nicht in einen steuerfreien Bereich).

Werden im Fall einer konzerninternen Übertragung von Vermögenswerten während der nachfolgenden fünf Jahre die übertragenen Werte veräussert, oder wird während dieser Zeit die einheitliche Leitung aufgegeben, so werden gemäss § 67 Abs. 4 Satz 1 Entwurf StG die übertragenen stillen Reserven gegebenenfalls im Nachsteuerverfahren nachträglich besteuert. Die begünstigte juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen. Die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung unter einheitlicher Leitung zusammengefassten inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haften für die Nachsteuer solidarisch (§ 67 Abs. 4 Sätze 2 und 3 Entwurf StG). Auch diese Bestimmungen folgen dem vorgegebenen Bundesrecht (Art. 61 Abs. 4 DBG und Art. 24 Abs. 3<sup>quinquies</sup> StHG).

#### c) Fusionsverluste und Fusionsgewinne (§ 67 Abs. 5 Entwurf StG)

Falls bei einer Mutter-Tochter-Fusion der zufließende Nettoaktivenüberschuss unter dem Buchwert der Beteiligung liegt, ergibt sich ein Fusionsverlust, im umgekehrten Fall ein Fusionsgewinn. Nach § 67 Abs. 5 Entwurf StG werden Fusionsverluste, vorbehaltlich einer tatsächlichen Wertebusse (bzw. eines so genannten echten Fusionsverlustes), steuerlich nicht abgezogen, Fusionsgewinne hingegen besteuert (gegebenenfalls unter Gewährung des Beteiligungsabzugs gemäss §§ 72 und 72a StG). § 67 Abs. 5 Entwurf StG stimmt mit dem bisherigen § 67 Abs. 2 StG überein (so auch Art. 61 Abs. 5 DBG).

### **3. Behandlung des Ersatzes von Beteiligungen bei der Gewinnsteuer (§ 68 Abs. 2 Entwurf StG)**

§ 68 Abs. 1 StG in der geltenden Fassung sieht, in Anlehnung an die geltenden Bestimmungen in Art. 64 Abs. 1 DBG sowie Art. 8 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 24 Abs. 4 StHG, vor:

«Beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens können die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermögen im Ausland.»

Dieser Ersatzbeschaffungstatbestand wird nunmehr, vorgegeben durch Art. 68 Abs. 2 DBG und Art. 24 Abs. 4<sup>bis</sup> StHG, durch folgende Bestimmung ergänzt:

«Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung 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.»

### **4. Behandlung von Umstrukturierungen bei der Grundstückgewinnsteuer (§ 216 Abs. 3 lit. d Entwurf StG)**

Was das kantonale Steuerrecht anbelangt, so überlässt das StHG es nach wie vor dem Entscheid des kantonalen Steuergesetzgebers, ob die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens, zusammen mit dem übrigen Geschäftserfolg, mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer oder aber mit der separaten Grundstückgewinnsteuer zu erfassen sind. Im ersteren Fall spricht man von einem so genannten dualistischen, im letzteren von einem so genannten monistischen System bei der Besteuerung der Grundstückgewinne. Im monistischen System unterliegen bei der Veräusserung einer Geschäftsliegenschaft nur die so genannten wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommens- oder Gewinnsteuer (§§ 18 Abs. 5 und 64 Abs. 3 StG); auf dem Wertzuwachsgehalt wird hingegen die Grundstückgewinnsteuer erhoben.

Für Kantone mit einem monistischen System, wie den Kanton Zürich, sieht Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG vor, dass bei der Einkommens- und Gewinnsteuer steuerneutrale Umstrukturierungen auch bei der Grundstückgewinnsteuer als steueraufschiebende Veräusserung zu behandeln sind. Dementsprechend sieht § 216 Abs. 3 lit. d Entwurf StG neu vor, dass die Grundstückgewinnsteuer bei Umstrukturierungen

gen im Sinne der §§ 19 Abs. 1 sowie 67 Abs. 1 und 3 Entwurf StG aufgeschoben wird. Auch hier bleibt die Nachbesteuerung in den Fällen gemäss §§ 19 Abs. 2 sowie 67 Abs. 2 und 4 Entwurf StG vorbehalten.

Bis anhin war der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Umwandlungen von Personenunternehmen oder juristischen Personen, Unternehmenszusammenschlüssen und Unternehmensaufteilungen in § 216 Abs. 3 StG als je separater Tatbestand vorgesehen (§ 216 Abs. 3 lit. d–f StG). Durch die neue Bestimmung in § 216 Abs. 3 lit. d Entwurf StG werden alle Tatbestände bei Unternehmensumstrukturierungen abgedeckt; § 216 Abs. 3 lit. e und f StG sind daher aufzuheben.

Im Zusammenhang mit der neuen Bestimmung in § 216 Abs. 3 lit. d Entwurf StG ist es im Weiteren unumgänglich, die Beurteilung bei der Grundstückgewinnsteuer mit derjenigen bei der Einkommens- und Gewinnsteuer zu koordinieren. Diese Koordinierung soll in einem Kreisschreiben der Finanzdirektion geregelt werden.

#### **IV. Antrag**

Aus dem Nachvollzug der steuerrechtlichen Vorschriften des Fusionsgesetzes ergeben sich auf den Steuerertrag keine ins Gewicht fallenden Auswirkungen.

Der Regierungsrat beantragt dem Kantonsrat, der Vorlage zuzustimmen.

Im Namen des Regierungsrates

Der Präsident:	Der Staatsschreiber:
Jeker	Husi