

Antrag des Regierungsrates vom 5. Januar 2000

3752

**A. Steuergesetz
(Änderung)**

(vom

Der Kantonsrat,

nach Einsichtnahme in einen Antrag des Regierungsrates vom 5. Januar 2000,

beschliesst:

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

§ 7. Abs. 1 und 2 unverändert.

Einkommen und Vermögen von Kindern unter elterlicher Sorge werden bis zum Beginn des Jahres, in dem sie mündig werden, dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet. Bei Kindern unter gemeinsamer Sorge nicht gemeinsam besteuerten Eltern erfolgt die Zurechnung bei demjenigen Elternteil, dem der Kinderabzug im Sinn von § 34 Abs. 1 lit. a zusteht. Vorbehalten bleibt das Erwerbseinkommen, für welches das unmündige Kind selbständig besteuert wird.

V. Ehegatten;
Kinder unter
elterlicher Sorge

§ 10. Abs. 1 und 2 unverändert.

Die Folgen des Beginns, der Änderung und des Endes der Steuerpflicht auf Grund persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit werden im interkantonalen Verhältnis durch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie durch die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung bestimmt.

VII. Beginn
und Ende der
Steuerpflicht

§ 12. Abs. 1 unverändert.

Mit dem Steuerpflichtigen haften solidarisch:

a) die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder bis zum Betrag des auf sie entfallenden Anteils an der Gesamtsteuer;

lit. b–d unverändert.

Abs. 3 unverändert.

IX. Haftung

3. Selbständige Erwerbstätigkeit
a) Grundsatz
- § 18. Abs. 1 unverändert.
- Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten.
- Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen; Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt.
- Abs. 3 und 4 werden Abs. 4 und 5.
4. Bewegliches Vermögen
- § 20. Steuerbar sind die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere:
- a) Zinsen aus Guthaben, einschliesslich ausbezahlter Erträge aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie im Lebensfall oder bei Rückkauf, ausser wenn diese Kapitalversicherungen der Vorsorge dienen. Als der Vorsorge dienend gilt die Auszahlung der Versicherungsleistung ab dem vollendeten 60. Altersjahr des Versicherten auf Grund eines mindestens fünfjährigen Vertragsverhältnisses, das vor Vollendung des 66. Altersjahres begründet wurde. In diesem Fall ist die Leistung steuerfrei;
- lit. b unverändert;
- c) Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Ein bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten im Sinn von Art. 4a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer an die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erzielter Liquidationsüberschuss gilt in dem Jahr als realisiert, in welchem die Verrechnungssteuerforderung entsteht (Art. 12 Abs. 1 und 1^{bis} des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer);
- lit. d-f unverändert.
- Abs. 2 unverändert.
6. Einkünfte aus Vorsorge
- § 22. Abs. 1 und 2 unverändert.
- Leibrenten sowie Einkünfte aus Verpfändung sind zu 40 Prozent steuerbar.
- Die Einkünfte aus einem mit einer Nutzniessung oder einem Wohnrecht belasteten Vermögen werden dem Nutzniesser oder Wohnrechtsberechtigten zugerechnet.

- § 23. Steuerbar sind auch:
- lit. a–e unverändert;
- f) Unterhaltsbeiträge, die ein Steuerpflichtiger bei Scheidung, gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich erhält, sowie Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner elterlichen Sorge oder Obhut stehenden Kinder erhält.
- § 27. Abs. 1 unverändert.
Dazu gehören insbesondere:
- lit. a–d unverändert.
- e) Zinsen auf Geschäftsschulden (ohne Baukreditzinsen für Grundstücke im Geschäftsvermögen) sowie Zinsen, die auf Beteiligungen nach § 18 Abs. 3 entfallen.
- § 31. Von den Einkünften werden abgezogen:
- a) die privaten Schuldzinsen im Umfang der nach den §§ 20 und 21 steuerbaren Vermögenserträge und weiterer Fr. 50 000;
- b) die dauernden Lasten sowie 40 Prozent der bezahlten Leibrenten;
- c) die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge oder Obhut stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten;
- lit. d–h unverändert.
Abs. 2 unverändert.
- § 34. Vom Reineinkommen werden für die Steuerberechnung abgezogen:
- a) als Kinderabzug:
für minderjährige Kinder unter elterlicher Sorge oder Obhut des Steuerpflichtigen sowie für volljährige Kinder, die in der beruflichen Ausbildung stehen und deren Unterhalt der Steuerpflichtige zur Hauptsache bestreitet,
je Fr. 5400
Stehen Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge nicht gemeinsam besteuert Eltern, kommt der Kinderabzug demjenigen Elternteil zu, aus dessen versteuerten Einkünften der Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestritten wird.
- lit. b unverändert.
Abs. 2–4 unverändert.

7. Übrige Einkünfte

3. Selbständige Erwerbstätigkeit
a) Allgemeines5. Allgemeine Abzüge
a) Von der Höhe des Einkommens unabhängige Abzüge

IV. Sozialabzüge

2. Aufschiebung der Besteuerung § 42. Die ergänzende Vermögenssteuer wird aufgeschoben bei:
lit. a unverändert;
b) Handänderungen unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht, sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind;
lit. c und d unverändert.
- III. Beginn und Ende der Steuerpflicht § 59. Abs. 1–3 unverändert.
Die Folgen des Beginns, der Änderung und des Endes der Steuerpflicht auf Grund persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit werden im interkantonalen Verhältnis durch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie durch die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung bestimmt.
2. Berechnung des Reingewinns § 64. Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus:
Ziffern 1–4 unverändert;
a) Allgemeines 5. geschäftsmässig nicht mehr begründeten Abschreibungen und Wertberichtigungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent.
Abs. 2 und 3 unverändert.
2. Beteiligungsabzug § 72. Abs. 1 unverändert.
a) Grundsatz Der Nettoertrag aus Beteiligungen entspricht dem Ertrag aus Beteiligungen, vermindert um den anteiligen Verwaltungsaufwand von 5 Prozent oder um den tieferen tatsächlichen Verwaltungsaufwand sowie um den anteiligen Finanzierungsaufwand.
Als Finanzierungsaufwand gelten Schuldzinsen sowie weiterer Aufwand, der wirtschaftlich den Schuldzinsen gleichzustellen ist. Der Ertrag aus einer Beteiligung wird bei der Berechnung der Ermässigung nicht berücksichtigt, soweit auf der gleichen Beteiligung eine Abschreibung vorgenommen wird, die mit der Gewinnausschüttung im Zusammenhang steht.
- b) Kapital- und Aufwertungsgewinne § 72 a. Zum Ertrag aus Beteiligungen gehören auch Kapitalgewinne auf Beteiligungen, welche wenigstens 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmachen, die Erlöse aus dazugehörigen Bezugsrechten sowie die Buchgewinne auf solchen Beteiligungen infolge Aufwertung gemäss Art. 670 OR. § 282 b bleibt vorbehalten.

Kapitalgewinne und Buchgewinne infolge Aufwertung gemäss Art. 670 OR werden bei der Berechnung der Ermässigung gemäss § 72 nur berücksichtigt,

- a) soweit der Erlös oder die Aufwertung die Gestehungskosten übersteigt
- b) und sofern die veräusserte oder aufgewertete Beteiligung während wenigstens eines Jahres im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.

Die Gestehungskosten werden nach einer Aufwertung gemäss Art. 670 OR um den dem Beteiligungsabzug unterliegenden Betrag der Aufwertung erhöht und um die vorgenommenen Abschreibungen herabgesetzt, soweit diese eine Kürzung der Ermässigung gemäss § 72 Abs. 3 zur Folge hatten. Bei Beteiligungen, die bei einer steuerneutralen Umstrukturierung zu Gewinnsteuerwerten übertragen worden sind, wird auf die ursprünglichen Gestehungskosten abgestellt.

Transaktionen, die im Konzern eine ungerechtfertigte Steuerersparnis bewirken, führen zu einer Berichtigung des steuerbaren Reingewinns oder zu einer Kürzung der Ermässigung. Eine ungerechtfertigte Steuerersparnis liegt vor, wenn Kapitalgewinne und Kapitalverluste oder Abschreibungen auf Beteiligungen in kausalem Zusammenhang stehen.

§ 73. Abs. 1–2 unverändert.

3. Holdinggesellschaften

Von der Freistellung ausgeschlossen sind Einkünfte, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und für die das Doppelbesteuerungsabkommen die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt.

§ 74. Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten die Gewinnsteuer wie folgt:

4. Domizil- und gemischte Gesellschaften

- a) Erträge aus Beteiligungen gemäss § 72 sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei;
- b) die übrigen Einkünfte aus der Schweiz werden ordentlich besteuert;
- c) die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz ordentlich besteuert;
- d) der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit bestimmten Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen vorweg abgezogen. Verluste auf Beteiligungen im Sinn von lit. a können nur mit Erträgen gemäss lit. a verrechnet werden.

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten die Gewinnsteuer gemäss Abs. 1. Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland gemäss Abs. 1 lit. c werden nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert.

Von der Freistellung oder der Ermässigung ausgeschlossen sind Einkünfte, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und für die das Doppelbesteuerungsabkommen die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt.

5. Gesonderte Besteuerung von Kapital- und Aufwertungsgewinnen auf Beteiligungen und Immaterialgüterrechten

§ 75. Wird eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft neu zu einer nach den §§ 73 und 74 besteuerten Gesellschaft, und werden schon vor dem Statuswechsel gehaltene Beteiligungen gemäss § 72 innert zehn Jahren veräussert oder aufgewertet, oder wird die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft liquidiert, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent auf demjenigen Teil des Kapital- oder Aufwertungsgewinns erhoben, welcher der Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Buchwert entspricht. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt. § 282 b Abs. 4 bleibt vorbehalten.

Wird eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft neu zu einer nach den §§ 73 und 74 besteuerten Gesellschaft, und werden schon vor dem Statuswechsel gehaltene Immaterialgüterrechte innert zehn Jahren veräussert oder aufgewertet, oder wird die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft liquidiert, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent des Kapital- oder Aufwertungsgewinns erhoben. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt.

Der Liquidation gleichgestellt ist die Sitzverlegung ins Ausland oder in einen anderen Kanton. Der Gewinn, der sich nach den Abs. 1 und 2 ergibt, wird jedoch nicht besteuert, soweit er auf stille Reserven entfällt, die nach dem Statuswechsel entstanden sind.

V. Empfänger von Vorsorgeleistungen aus öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis

§ 98. Im Ausland wohnhafte Empfänger von Pensionen, Ruhegehältern oder anderen Vergütungen, die sie auf Grund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz im Kanton erhalten, sind für diese Leistungen steuerpflichtig.

Abs. 2 unverändert.

II. Gegenstand

§ 164. In das Inventar wird das am Todestag bestehende Vermögen des Erblassers, seines in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und der unter seiner elterlichen Sorge stehenden minderjährigen Kinder aufgenommen.

Abs. 2 unverändert.

§ 215. Das Recht, Grundsteuern zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Handänderung stattfand. Vorbehalten bleibt die Erhebung von Nachsteuern und Bussen.

VII. Verjährung

Abs. 2 unverändert.

§ 216. Abs. 1 und 2 unverändert.

I. Steuer-
tatbestand

Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei:

lit. a unverändert;

- b) Handänderungen unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht, sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind;

lit. c-i unverändert.

§ 226 a. Bei Ersatzbeschaffung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. g-i in einem andern Kanton wird die Grundstückgewinnsteuer in gleicher Weise aufgeschoben, wie wenn das Ersatzgrundstück im Kanton liegen würde.

VII. Ersatz-
beschaffung in
einem andern
Kanton

Die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer wird nachveranlagt, wenn das ausserkantonale Ersatzgrundstück innert 20 Jahren seit der Handänderung am ersten Grundstück veräussert wird.

Das Recht zur Vornahme der Nachveranlagung verjährt fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das ausserkantonale Ersatzgrundstück veräussert wurde. Im Übrigen gilt § 215.

§ 229. Von der Handänderungssteuer sind befreit:

III. Steuer-
befreiung

lit. a unverändert;

- b) Handänderungen unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht, sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind;

lit. c-f unverändert.

Der Veräusserer ist von der Handänderungssteuer befreit bei:

- a) Handänderungen an einem zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstück, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines neuen oder zur Verbesserung eines eigenen Ersatzgrundstücks in der Schweiz mit gleicher Funktion verwendet wird;

- b) Handänderungen bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke in der Schweiz verwendet wird;
- c) Handänderungen an einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

Abs. 3 unverändert.

12. Kapitalversicherungen mit Einmalprämie

§ 282 a. Auszahlungen aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie sind steuerfrei, wenn diese Versicherungen

- a) vor dem 1. Januar 1994 abgeschlossen wurden;
- b) nach dem 31. Dezember 1993, jedoch vor dem 1. Januar 1999 abgeschlossen wurden, sofern die Auszahlung erst ab dem vollendeten 60. Altersjahr des Versicherten erfolgt und das Vertragsverhältnis mindestens fünf Jahre gedauert hat;
- c) nach dem 31. Dezember 1998 abgeschlossen wurden, sofern die Auszahlung erst ab dem vollendeten 60. Altersjahr des Versicherten erfolgt, das Vertragsverhältnis mindestens fünf Jahre gedauert und dieses der Versicherte vor Vollendung des 66. Altersjahres begründet hat.

13. Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapital- und Aufwertungsgewinne

§ 282 b. Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen sowie die Erlöse aus dem Verkauf von dazugehörigen Bezugsrechten werden bei der Berechnung des Nettoertrags nach den §§ 72 Abs. 2 und 72 a nicht berücksichtigt, wenn die betreffenden Beteiligungen schon vor dem 1. Januar 1997 im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft waren und die erwähnten Gewinne vor dem 1. Januar 2007 erzielt werden. Sie werden ferner nicht berücksichtigt, soweit sie auf eine verdeckte Einlage in das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zurückzuführen sind, welche zwischen dem 1. Januar 1997 und dem Beginn des im Kalenderjahr 2001 endenden Geschäftsjahres erfolgt ist, und vor dem 1. Januar 2007 erzielt werden.

Für Beteiligungen, die vor dem 1. Januar 1997 im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft waren, gelten die Gewinnsteuerwerte zu Beginn des Geschäftsjahres, das im Kalenderjahr 1997 endet, als Gestehungskosten.

Überträgt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eine Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften, die vor dem 1. Januar 1997 in ihrem Besitz war, auf eine ausländische Konzerngesellschaft, wird die Differenz zwischen dem Verkehrs- und dem Gewinnsteuerwert der Beteiligung zum steuerbaren Reingewinn gerechnet. In diesem Fall gehören die betreffenden Beteiligungen weiterhin zum Bestand der vor dem 1. Januar 1997 gehaltenen Beteiligungen. Gleichzeitig ist die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft berechtigt, in der Höhe dieser Differenz eine unbesteuerte Reserve zu bilden. Diese Reserve ist steuerlich wirksam aufzulösen, wenn die übertragene Beteiligung an einen konzernfremden Dritten veräussert wird, die Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte übertragen wurden, ihre Aktiven und Passiven im wesentlichen Umfang veräussert oder sie liquidiert wird. Die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft hat jeder Steuererklärung ein Verzeichnis der Beteiligungen beizulegen, für die eine solche unbesteuerte Reserve besteht. Am 31. Dezember 2006 wird die unbesteuerte Reserve steuerneutral aufgelöst.

Werden Beteiligungen gemäss § 72, die vor dem 1. Januar 1997 zu Gewinnsteuerwerten in eine nach den §§ 73 und 74 besteuerte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelangt sind, innert zehn Jahren veräussert oder aufgewertet, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent des Kapital- oder Aufwertungsgewinnes erhoben. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt.

II. Die geänderten Bestimmungen finden erstmals Anwendung für die natürlichen Personen auf die Einschätzungen für die Steuerperiode 2001 und für die juristischen Personen auf die Einschätzungen für die im Kalenderjahr 2001 endende Steuerperiode.

Die neuen Bestimmungen über die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern finden Anwendung auf die Handänderungen, die nach dem 1. Januar 2001 vollzogen werden.

Vorbehalten bleiben Änderungen, für die das Bundesrecht eine frühere Anwendung vorsieht.

III. Dieses Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum. Es tritt am 1. Januar 2001 in Kraft.

B. Beschluss des Kantonsrates über die Erledigung von Vorstössen

- I. Die Motion KR-Nr. 353/1998 wird als erledigt abgeschrieben.
- II. Die Motion KR-Nr. 354/1998 wird nicht überwiesen.
- III. Mitteilung an den Regierungsrat.

Weisung

I. Ausgangslage

A. Notwendige Anpassungen des Steuergesetzes an Änderungen des Bundesrechts

Am 8. Juni 1997 haben die Stimmbürgerinnen und Stimmbürger das neue Steuergesetz (StG; LS 631.1) angenommen, das am 1. Januar 1999 in Kraft getreten ist. Damit wurde im Kanton Zürich die Umsetzung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14) grundsätzlich vollzogen. Insbesondere erfolgte dabei sowohl bei den natürlichen als auch bei den juristischen Personen der Übergang von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung.

Auch wenn seit der Verabschiedung des neuen Steuergesetzes noch verhältnismässig wenig Zeit vergangen ist, entspricht es bereits nicht mehr dem neuesten Stand des dem kantonalen Recht vorgehenden Bundesrechts. Dieses, so vorab das StHG, hat inzwischen zahlreiche Änderungen erfahren, die ohne Verzug eine Anpassung des kantonalen Steuerrechts notwendig machen. Diese Änderungen des Bundesrechts sind dabei enthalten im:

- Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vom 10. Oktober 1997 (AS 1998 669),
- Änderungsgesetz vom 26. Juni 1998 zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch (Personenstand, Eheschliessung, Scheidung, Kindesrecht, Verwandtschaftenunterstützungspflicht, Heimstätten, Vormundschaft, Ehevermittlung; AS 1999 1118),
- Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 1998 vom 19. März 1999 (AS 1999 2374).

Zur Umsetzung des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 im kantonalen Steuergesetz wurden am 28. September 1998 auch die folgenden Motionen eingereicht:

– Motion KR-Nr. 353/1998:

Der Regierungsrat wird ersucht, dem Kantonsrat so rasch wie möglich eine Änderung des Steuergesetzes des Kantons Zürich vorzulegen, welche die Reform der Unternehmensbesteuerung des Bundes bezüglich folgender Vorschriften umsetzt:

- Einführung der so genannten «gemischten Gesellschaft» gemäss Art. 28 Abs. 3 StHG,
- Einführung von Sondervorschriften über die Übertragung von Beteiligungen ins Ausland (Art. 24 Abs. 3^{bis} StHG).

– Motion KR-Nr. 354/1998:

Der Regierungsrat wird ersucht, dem Kantonsrat eine Änderung des Steuergesetzes des Kantons Zürich vorzulegen, welche die Reform der Unternehmensbesteuerung des Bundes wie folgt umsetzt:

Die Ermässigung soll auf Kapitalgewinne auf Beteiligungen sowie die Erlöse aus dazugehörigen Bezugsrechten ausgedehnt werden (Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG), dabei sind sinnvolle Übergangsbestimmungen zu formulieren.

Die Motion KR-Nr. 353/1998 wurde vom Kantonsrat am 25. Januar 1999 dem Regierungsrat zu Bericht und Antrag überwiesen.

B. Weitere notwendige Anpassungen des Steuergesetzes im Bereiche des interkantonalen Verhältnisses

Ferner bedarf das kantonale Steuergesetz so schnell als möglich gewisser Anpassungen bezüglich des interkantonalen Verhältnisses. Zum einen betrifft dies die zeitliche Abgrenzung der kantonalen Steuerhohheit bei Zu- und Wegzug im interkantonalen Verhältnis sowie die interkantonale Steuerauscheidung bei Begründung oder Aufgabe eines ausserkantonalen Nebensteuerdomizils. Da hier Bestrebungen zu entsprechenden Änderungen und Ergänzungen im StHG laufen, die bereits in der Steuerperiode 2001 in Kraft treten sollen, ist das Steuergesetz so anzupassen, dass es in jedem Fall mit dem Bundesrecht im Einklang steht. Zum anderen sind die grundsteuerrechtlichen Regeln über die Ersatzbeschaffung, ebenfalls gemäss den Vorgaben des StHG, das dem kantonalen Recht vorgeht, auf das interkantonale Verhältnis auszudehnen. Im Steuergesetz vom 8. Juni 1997 werden diese Regeln auf das innerkantonale Verhältnis beschränkt.

C. Weitere Pendenzen, die auf eine spätere Vorlage verschoben werden müssen

Abgesehen von den bereits erwähnten Motionen KR-Nrn. 353/1998 und 354/1998 wurden im Kantonsrat noch andere Vorstösse zum neuen Steuergesetz eingereicht. Zu erwähnen sind in diesem Zusammenhang die folgenden, zur Prüfung überwiesenen Vorstösse:

- Motion KR-Nr. 36/1997, überwiesen am 5. Oktober 1998, betreffend Massnahmen zur Vergrösserung der Anzahl guter Steuerzahler im Kanton Zürich,
- Motion KR-Nr. 250/1997, überwiesen am 30. November 1998, betreffend dualistisches System bei der Grundstückgewinnsteuer,
- Motion KR-Nr. 296/1997, überwiesen am 5. Oktober 1998, betreffend Einführung eines Einheitstarifs bei der Gewinnbesteuerung von juristischen Personen,
- Postulat KR-Nr. 360/1998, überwiesen am 25. Januar 1999, betreffend Entlastungsmöglichkeiten bei der Leistungsbesteuerung der Privatpersonen.

Die Bearbeitung dieser Vorstösse wird jedoch noch längere Zeit in Anspruch nehmen, da teilweise umfangreiche Vorabklärungen erforderlich sind. Zudem dürften die diesen Vorstössen zu Grunde liegenden Themen politisch umstritten sein.

Andererseits können die erwähnten Anpassungen des Steuergesetzes an das Bundesrecht nicht länger aufgeschoben werden. So trat das Änderungsgesetz vom 26. Juni 1998 zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch – mit den entsprechenden Auswirkungen auf das Steuerrecht – bereits am 1. Januar 2000 in Kraft. Die im Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 1998 vorgesehenen Änderungen des StHG werden am 1. Januar 2001 in Kraft treten. Bezüglich der Änderungen des StHG, die im Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vorgesehen sind, wird den Kantonen zwar eine Anpassungsfrist bis Ende des Jahres 2002 eingeräumt; die entsprechenden Änderungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11) sind jedoch bereits in der Steuerperiode 1998 in Kraft getreten. Die notwendigen Anpassungen im interkantonalen Verhältnis lassen daher keinen Aufschub zu.

Hinzu kommt, dass bei diesen Anpassungen an das Bundesrecht dem kantonalen Gesetzgeber im weitaus überwiegenden Masse kein Spielraum mehr zukommt. Letztlich bleibt nichts anderes übrig, als das vorgehende Bundesrecht zu übernehmen.

Somit rechtfertigt es sich, diese unaufschiebbaren Anpassungen dem Kantonsrat in einer separaten Vorlage zu unterbreiten, damit diese Änderungen auf den Beginn der Steuerperiode 2001 in Kraft treten können.

Schliesslich bleibt anzumerken, dass der Kantonsrat am 4. Oktober 1999 die Motion KR-Nr. 259/1998 betreffend steuerliche Erleichterung für Nichterwerbstätigkeit dem Regierungsrat als Postulat zur Berichterstattung und Antragstellung überwiesen hat. Auch dazu wird in einem späteren Zeitpunkt Stellung zu nehmen sein.

D. Übersicht

Bei der nachfolgenden Kommentierung der Gesetzesvorlage werden die in Frage stehenden Gesetzesbestimmungen im entsprechenden Zusammenhang erläutert. Dabei wird vom Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 1998 ausgegangen. Alsdann folgen die Anpassungen im interkantonalen Verhältnis. Nach dem Änderungsgesetz zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch wird schliesslich auf das Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 eingegangen.

Die einzelnen Gesetzesbestimmungen werden dabei in folgenden Zusammenhängen behandelt:

- Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 1998:
 - § 18 Abs. 2 und 3
 - § 20 Abs. 1 lit. a
 - § 22 Abs. 3 und 4
 - § 27 Abs. 2 lit. e
 - § 31 Abs. 1 lit. a und b
 - § 98 Abs. 1
 - § 282 a
- Anpassungen im interkantonalen Verhältnis:
 - § 10 Abs. 3
 - § 59 Abs. 4
 - § 215 Abs. 1
 - § 226 a
 - § 229 Abs. 2 lit. a-c
- Änderungsgesetz zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch:
 - § 7 Abs. 3
 - § 12 Abs. 2 lit. a
 - § 23 lit. f
 - § 31 Abs. 1 lit. c
 - § 34 Abs. 1 lit. a

- § 42 lit. b
- § 164 Abs. 1
- § 216 Abs. 3 lit. b
- § 229 Abs. 1 lit. b
- Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997:
 - § 20 Abs. 1 lit. c
 - § 64 Abs. 1 Ziffer 5
 - § 72 Abs. 2 und 3
 - § 72 a
 - § 74
 - § 75
 - § 282 b

II. Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 1998

A. Durch das Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 1998 bedingte Anpassungen des kantonalen Steuergesetzes

1. Einleitende Bemerkungen

Im Rahmen des Bundesgesetzes über das Stabilisierungsprogramm 1998 zur Sanierung der Bundesfinanzen haben die eidgenössischen Räte am 19. März 1999 unter anderem auch gewisse «Massnahmen zur Schliessung ungerechtfertigter Steuerlücken» beschlossen. Dabei wurde nicht nur das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), sondern parallel dazu – im Sinne der vertikalen Steuerharmonisierung – auch das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) geändert. Diese Änderungen treten bereits am 1. Januar 2001 in Kraft.

Für die Kantone bedeutet dies, dass sie ihre kantonalen Steuergesetze bis zum 1. Januar 2001 an die neuen Änderungen des Steuerharmonisierungsgesetzes angepasst haben müssen. Diese Änderungen zeichnen sich im Weiteren dadurch aus, dass es sich um abschliessende Bestimmungen handelt, die dem kantonalen Gesetzgeber keinen Ermessensspielraum mehr einräumen; sie finden mithin direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Steuerrecht widerspricht (Art. 72 Abs. 2 StHG).

Im Folgenden ist auf die einzelnen, durch das Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 1998 bedingten Anpassungen des Steuergesetzes einzugehen.

2. Begrenzung des Schuldzinsenabzugs (§§ 18 Abs. 2 und 3, 27 Abs. 2 lit. e und 31 Abs. 1 lit. a)

Inskünftig ist zwischen Zinsen auf Geschäftsschulden und solchen auf privaten Schulden zu unterscheiden.

Zinsen auf Geschäftsschulden können nach wie vor unbegrenzt abgezogen werden (Art. 10 Abs. 1 lit. e StHG in der Fassung vom 19. März 1999). Dies wird auch in der vorgeschlagenen Neufassung von § 27 Abs. 1 lit. e (1. Teil) StG festgehalten, wobei, wie bis anhin, Baukreditzinsen für Grundstücke im Geschäftsvermögen ausdrücklich ausgenommen werden, da diese bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten zu berücksichtigen sind (§ 221 Abs. 1 lit. e StG).

Begrenzt wird jedoch der Abzug privater Schuldzinsen. Art. 9 Abs. 2 lit. a StHG in der Fassung vom 19. März 1999 sieht vor, dass die privaten Schuldzinsen nur noch «im Umfang des . . . steuerbaren Vermögensertrages und weiterer 50 000 Franken» abgezogen werden können. In diesem Sinn ist auch § 31 Abs. 1 lit. a StG anzupassen. Die anrechenbaren Vermögenserträge umfassen sowohl die (Brutto-)Erträge aus dem beweglichen wie auch diejenigen aus dem unbeweglichen Vermögen mit Einschluss des Eigenmietwertes für selbstbewohnte Liegenschaften.

In der Absicht, den Erwerb und den Aufbau einer Unternehmung sowie die Unternehmensnachfolge zu erleichtern, haben die eidgenössischen Räte im Zusammenhang mit der Einschränkung des privaten Schuldzinsenabzugs eine Ausnahmebestimmung eingefügt: Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft können gemäss Art. 8 Abs. 2 StHG in der Fassung vom 19. März 1999 zu (gewillkürtem) Geschäftsvermögen erklärt werden, mit der Wirkung, dass die betreffenden Schuldzinsen abgezogen werden können, aber ein allfälliger Kapitalgewinn oder -verlust dereinst einkommenssteuerlich ebenfalls zu berücksichtigen sein wird. Gewillkürtes Geschäftsvermögen kann jedoch nur im Zeitpunkt des Erwerbs einer solchen Beteiligung entstehen. Später besteht diese Möglichkeit nicht mehr.

Dieser Neuerung trägt die vorgeschlagene Neufassung der Absätze 2 und 3 von § 18 StG Rechnung. Diese Absätze lauten danach wie folgt:

«Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt.»

§ 18 Abs. 2 StG in der neuen Fassung entspricht dabei dem unveränderten Wortlaut von § 18 Abs. 2 Sätze 1 und 2 StG in der bisherigen Fassung. § 18 Abs. 3 Satz 1 StG in der neuen Fassung stimmt sodann mit § 18 Abs. 2 Satz 3 StG in der bisherigen Fassung überein. Abgesehen von der Aufteilung in zwei Absätze kommt demnach lediglich § 18 Abs. 3 Satz 2 StG neu hinzu.

3. Besteuerung von Erträgen aus Kapitalversicherung mit Einmalprämie (§§ 20 Abs. 1 lit. a und 282 a)

Schon § 20 Abs. 1 lit. a StG in der geltenden Fassung sieht – in Anlehnung an Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG in der Fassung vom 7. Oktober 1994 – vor, dass zu den steuerbaren Erträgen aus beweglichem Vermögen unter anderem gehören:

«ausbezahlte(r) Erträge aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie im Erlebensfall oder bei Rückkauf, ausser wenn diese Kapitalversicherungen der Vorsorge dienen. Als der Vorsorge dienend gilt die Auszahlung der Versicherungsleistung ab dem vollendeten 60. Altersjahr des Versicherten auf Grund eines mindestens fünfjährigen Vertragsverhältnisses. In diesem Fall ist die Leistung steuerfrei.»

Art. 7 Abs. 1^{ter} StHG in der Fassung vom 19. März 1999 sieht nunmehr ebenfalls ausdrücklich vor, dass Erträge aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie im Erlebensfall oder bei Rückkauf steuerbar sind, ausser wenn diese Kapitalversicherungen der Vorsorge dienen. Neben der Auszahlung erst ab dem vollendeten 60. Altersjahr des Versicherten und (kumulativ) einem mindestens fünfjährigen Vertragsverhältnis wird – für die Annahme einer der Vorsorge dienenden und damit steuerfreien Auszahlung der Versicherungsleistung – zusätzlich verlangt, dass das Vertragsverhältnis vor Vollendung des 66. Altersjahres begründet wurde. § 20 Abs. 1 lit. a StG ist daher entsprechend zu ergänzen.

Die Anpassung der Besteuerung von Erträgen aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie ist zudem zu ergänzen mit einer entsprechenden übergangsrechtlichen Bestimmung. Da diese während einer längeren Zeit Bedeutung haben wird, ist sie im Vierten Teil des Steuergesetzes einzufügen (§ 282 a). Im Einzelnen gilt dabei Folgendes:

- Gemäss Art. 205 a DBG in der Fassung vom 7. Oktober 1994 gilt für so genannte «altrechtliche Kapitalversicherungen mit Einmalprämie» bei der direkten Bundessteuer folgende Übergangsbestimmung: «Bei Kapitalversicherungen gemäss Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe a, die vor dem 1. Januar 1994 abgeschlossen wurden, bleiben die Erträge steuerfrei, sofern bei Auszahlung das Vertragsverhältnis mindestens fünf Jahre gedauert oder der Versicherte das 60. Altersjahr vollendet hat.»

Im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung folgt die Einschätzungspraxis dieser Übergangsbestimmung auch bei Anwendung der kantonalen Bestimmung von § 20 Abs. 1 lit. a StG in der bisherigen Fassung. Das wiederum bedeutet für das kantonale Steuerrecht, dass Auszahlungen aus vor dem 1. Januar 1994 abgeschlossenen Versicherungsverträgen von vornherein steuerfrei sind, da bei Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes am 1. Januar 1999 für vor dem 1. Januar 1994 abgeschlossene Versicherungen die Voraussetzung der mindestens fünfjährigen Vertragsdauer stets erfüllt ist.

- Gemäss Art. 78 a StHG in der Fassung vom 19. März 1999, wie auch nach Art. 205 a Abs. 2 DBG in der Fassung vom 19. März 1999, ist sodann das zusätzliche Erfordernis für eine steuerfreie Auszahlung, wonach das Vertragsverhältnis vor Vollendung des 66. Altersjahres begründet werden muss, erst zu beachten bei Versicherungen, die nach dem 31. Dezember 1998 abgeschlossen wurden.

Für nach dem 31. Dezember 1993, jedoch vor dem 1. Januar 1999 abgeschlossene Versicherungen gelten daher die Voraussetzungen für eine steuerfreie Auszahlung, wie sie in § 20 Abs. 1 lit. a StG in der ursprünglichen Fassung vom 8. Juni 1997 enthalten sind.

Dementsprechend wird in § 282 a folgende Übergangsbestimmung vorgeschlagen:

«Auszahlungen aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie sind steuerfrei, wenn diese Versicherungen

- a) vor dem 1. Januar 1994 abgeschlossen wurden,*
- b) nach dem 31. Dezember 1993, jedoch vor dem 1. Januar 1999 abgeschlossen wurden, sofern die Auszahlung erst ab dem vollendeten 60. Altersjahr des Versicherten erfolgt und das Vertragsverhältnis mindestens fünf Jahre gedauert hat,*
- c) nach dem 31. Dezember 1998 abgeschlossen wurden, sofern die Auszahlung erst ab dem vollendeten 60. Altersjahr des Versicherten erfolgt, das Vertragsverhältnis mindestens fünf Jahre gedauert und dieses der Versicherte vor Vollendung des 66. Altersjahres begründet hat.»*

4. Steuerliche Behandlung von Leibrenten und Erträgen aus Nutzniessungsvermögen (§§ 22 Abs. 3 und 4 sowie 31 Abs. 1 lit. b)

Art. 7 Abs. 2 StHG in der ursprünglichen Fassung lautete wie folgt:

«Einkünfte aus Leibrenten und andere wiederkehrende Einkünfte aus Wohnrecht, Nutzniessung oder Verpfändung sind zu 60% steuerbar, wenn die Leistungen, auf denen der Anspruch beruht, ausschliesslich vom Steuerpflichtigen erbracht worden sind. Den Leistungen des Steuerpflichtigen sind die Leistungen von Angehörigen gleichgestellt; dasselbe gilt für Leistungen Dritter, wenn der Steuerpflichtige den Anspruch durch Erbgang, Vermächtnis oder Schenkung erhalten hat.»

Eine solche Bestimmung enthält auch § 22 Abs. 3 StG (und so auch Art. 22 Abs. 3 DBG) in der bisherigen Fassung.

Andererseits sah Art. 9 Abs. 2 lit. b StHG in der bisherigen Fassung vor, dass unter anderem abgezogen werden können:

«die Renten und dauernden Lasten; hat der Rentenschuldner eine Gegenleistung erhalten, so kann er seine Leistungen erst dann in Abzug bringen, wenn der Gesamtbetrag der bezahlten Renten den Wert der Gegenleistung übersteigt».

Mit dieser Vorgabe stimmt wiederum § 31 Abs. 1 lit. b StG (und so auch Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG) in der ursprünglichen Fassung überein.

Nach dem Steuerharmonisierungsgesetz in der Fassung vom 19. März 1999 sind nunmehr – auch was die Besteuerung der Einkünfte anbelangt – Leibrenten und Nutzniessung auseinander zu halten:

- Leibrenten sowie Einkünfte aus Verpfändung sind beim Leistungsempfänger, unabhängig vom Entstehungsgrund und der Finanzierung, stets zu 40 Prozent steuerbar (Art. 7 Abs. 2 StHG in der Fassung vom 19. März 1999). Andererseits können durch den Leistungsschuldner ebenfalls 40 Prozent der bezahlten Leibrenten abgezogen werden (Art. 9 Abs. 2 lit. b StHG in der Fassung vom 19. März 1999).
- Einkünfte aus einem mit einer Nutzniessung oder einem Wohnrecht belasteten Vermögen sind hingegen zu 100 Prozent beim Nutzniesser oder Wohnrechtsberechtigten zu besteuern.

Der neuen Ordnung, wonach Leibrenten bloss im Umfang von 40 Prozent zu versteuern sind bzw. abgezogen werden können, liegt die Überlegung zu Grunde, dass diese sich aus einer steuerfreien Kapitalrückzahlungs- und einer steuerbaren Zinskomponente zusammensetzen. Die bisher im schweizerischen Steuerrecht auf 60 Prozent der Rente festgelegte Zinskomponente wurde in manchen Fällen als zu hoch erachtet. Die neue Quote von 40 Prozent geht von einer durchschnittlichen Lebenserwartung sowie von einer mittleren Laufzeit einer Rente von zehn Jahren aus.

Was die Besteuerung der Nutzniessungserträge zu 100 Prozent beim Nutzniesser anbelangt, so entspricht diese Lösung dem so genannten Praktikabilitätsmodell, wie es vor Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes in fast allen schweizerischen Steuergesetzen, so auch im zürcherischen Steuergesetz vom 8. Juli 1951, vorgesehen war. Auf diesem Modell beruht auch die Regelung, wonach für die Vermögenssteuer das Nutzniessungsvermögen vollumfänglich dem Nutzniesser zuzurechnen ist (so auch Art. 13 Abs. 2 StHG und § 38 Abs. 2 StG).

Gemäss diesen Vorgaben des revidierten Steuerharmonisierungsgesetzes lauten § 22 Abs. 3 und 4 sowie § 31 Abs. 1 lit. b StG in der neu vorgeschlagenen Fassung nunmehr wie folgt:

§ 22 Abs. 3 und 4:

«Leibrenten sowie Einkünfte aus Verpfändung sind zu 40 Prozent steuerbar.

Die Einkünfte aus einem mit einer Nutzniessung oder einem Wohnrecht belasteten Vermögen werden dem Nutzniesser oder Wohnrechtsberechtigten zugerechnet.»

§ 31 Abs. 1 lit. b:

«Von den Einkünften werden abgezogen:

...

b) die dauernden Lasten sowie 40 Prozent der bezahlten Leibrenten».

5. Vorsorgeleistungen aus öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis an Empfänger im Ausland (Art. 98 Abs. 1)

Der Wortlaut der vorgeschlagenen Neufassung von § 98 Abs. 1 StG deckt sich mit jenem der entsprechenden Bestimmungen in Art. 35 Abs. 1 lit. f StHG und Art. 95 Abs. 1 DBG, beide in der Fassung vom 19. März 1999. Es handelt sich dabei nur um eine redaktionelle Anpassung; daraus ergibt sich keine materielle Änderung.

B. Steuerbare Kapitalgewinne aus «gewerbmässigem Handel»

In der Botschaft des Bundesrates zum Stabilisierungsprogramm 1998 vom 28. September 1998 war noch vorgeschlagen worden, in Anlehnung an die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Beschluss über die direkte Bundessteuer betreffend den so genannten gewerbmässigen Liegenschaften- und Wertschriftenhandel sowohl im StHG als auch im DBG folgende Bestimmung zu verankern:

«Als selbständige Erwerbstätigkeit gilt auch die Veräusserung von Vermögenswerten, namentlich von Wertschriften und Liegenschaften, soweit die Veräusserung nicht im Rahmen der blossen Verwaltung eigenen Vermögens erfolgt.»

Dieser Vorschlag des Bundesrates war in den vorberatenden Kommissionen und in den eidgenössischen Räten jedoch sehr umstritten; dabei wurden auch entsprechende Alternativvorschläge unterbreitet. Schliesslich wurde von einer gesetzlichen Regelung abgesehen. Einen wesentlichen Grund bildete dabei ein Urteil des Bundesgerichts vom 8. Januar 1999, worin dieses zum Ausdruck brachte, dass es an seiner unter dem Beschluss über die direkte Bundessteuer entwickelten Praxis zum «gewerbmässigen Handel» auch unter dem seit dem 1. Januar 1995 in Kraft stehenden Bundessteuergesetz festhalte und dass die gleiche Auslegung auch für das Steuerharmonisierungsgesetz gelte. In diesem Zusammenhang stellte das Bundesgericht unter anderem fest (Erw. 4/b):

«Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden . . . regelt die einkommenssteuerpflichtigen Einkünfte in den Artikeln 7 und 8. Wie das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer geht auch das Steuerharmonisierungsgesetz davon aus, dass alle wiederkehrenden Einkünfte, insbesondere solche aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit, der Einkommenssteuer unterliegen (Art. 7 Abs. 1 StHG). Die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit werden in Artikel 8 Absatz 1 und 2 StHG im Grundsatz gleich geregelt wie im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, wobei die Kantone in Bezug auf Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens nach Artikel 12 Absatz 4 StHG ein anderes System vorsehen können, indem sie diese der Grundstückgewinnsteuer unterstellen.»

Nach dem zürcherischen Steuergesetz unterliegen auch die Veräusserungsgewinne auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen der separaten Grundstückgewinnsteuer. Im Übrigen ist jedoch nach dem vorliegenden Urteil des Bundesgerichts davon auszugehen, dass der Begriff des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gemäss dem harmonisierten Steuergesetz vom 8. Juni 1997 demjenigen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer entspricht. Daher sind die vom Bundesgericht für die direkte Bundessteuer entwickelten Grundsätze zur steuerlichen Behandlung von Einkünften aus gewerbmässigem Wertschriftenhandel auch auf das zürcherische Steuerrecht anwendbar.

C. Begrenzung der Maximalabzüge im Bereich der zweiten Säule

Im Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen des Bundesgesetzes über das Stabilisierungsprogramm 1998 auch die steuerlichen Vorschriften des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) geändert wurden. Danach gibt es für die Einkäufe in die zweite Säule nunmehr eine gesetzliche Beschränkung, und zwar für alle Vorsorgeverhältnisse, unabhängig davon, ob die Vorsorgeeinrichtung im Register für berufliche Vorsorge eingetragen ist oder nicht (Art. 79 a BVG in der Fassung vom 19. März 1999).

Der Einkauf ist vorsorgerechtlich und steuerlich nur noch zulässig im Umfange des oberen Grenzbetrages nach Art. 8 Abs. 1 BVG – dieser beträgt zurzeit Fr. 72 360 –, multipliziert mit der Anzahl Jahre vom Eintritt in die Vorsorgeeinrichtung bis zum reglementarischen Rücktrittsalter. Von dieser Begrenzung gibt es eine Ausnahme: Über-eignet ein Ehegatte bei Scheidung gemäss Art. 122 ZGB in der Fassung gemäss neuem Scheidungsrecht dem Partner einen Teil seines Altersguthabens, so kann er sich wieder bis zur Höhe seines vor der Scheidung vorhandenen Altersguthabens einkaufen.

Diese Änderungen betreffen ausschliesslich das BVG; sie finden keinen Niederschlag in den steuergesetzlichen Bestimmungen. In § 31 Abs. 1 lit. d – nicht anders als in Art. 9 Abs. 2 lit. d StHG und Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG – wird lediglich allgemein festgehalten, dass «die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen . . . aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge» (d. h. der zweiten Säule) abgezogen werden können; vorbehalten bleibt freilich die Übergangsbestimmung gemäss § 272 StG.

III. Anpassung des kantonalen Steuerrechts an die Bestimmungen des StHG zum interkantonalen Verhältnis

A. Veränderungen während der Steuerperiode im System der Gegenwartsbemessung infolge Verlegung des Hauptsteuerdomizils von einem Kanton in einen anderen sowie infolge Begründung oder Aufgabe eines Nebensteuerdomizils durch einen Steuerpflichtigen mit Hauptsteuerdomizil in einem anderen Kanton

1. StHG und DBG in der geltenden Fassung zur Verlegung des Hauptsteuerdomizils von einem Kanton in einen anderen Kanton

In Art. 68 StHG in der geltenden Fassung wird im Rahmen der Bestimmungen über die Gegenwartsbemessung für die natürlichen Personen festgehalten:

«Bei Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz bleibt die Steuerpflicht hinsichtlich der Einkommens- und Vermögenssteuer für das laufende Steuerjahr am bisherigen Steuerort unverändert.»

Eine gleiche Bestimmung enthält das StHG für die juristischen Personen, die harmonisierungsrechtlich zwingend der Gegenwartsbemessung unterliegen, in Art. 22 in der derzeit geltenden Fassung:

«Bei Wechsel des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung innerhalb der Schweiz bleibt die Steuerpflicht hinsichtlich der Gewinn- und Kapitalsteuer für das laufende Steuerjahr am bisherigen Steuerort unverändert.»

Dem StHG liegt demnach – für das System der Gegenwartsbemessung – das so genannte Wegzugsprinzip zu Grunde. Bei einem Wechsel des Hauptsteuerdomizils – d. h. des Wohnsitzes bei den natürlichen Personen bzw. des Sitzes bei den juristischen Personen – in einen anderen Kanton bleibt die Steuerhoheit für die ganze Steuerperiode noch beim Wegzugskanton; der Steuerpflichtige wird im Zuzugskanton erst auf den Beginn der auf den Zuzug folgenden Steuerperiode steuerpflichtig.

Das DBG geht demgegenüber vom so genannten Zuzugsprinzip aus. Danach ist die Bundessteuer – vorbehaltlich der übergangsrechtlichen Bestimmungen in der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen vom 16. September 1992 (642.117.1) – für die ganze Steuerperiode, in der das Hauptsteuerdomizil von einem Kanton in einen anderen verlegt wird, nicht im Wegzugs-, sondern im Zuzugskanton zu veranlagern (Art. 105 Abs. 3 DBG für die juristischen Personen und Art. 216 Abs. 1 DBG für die natürlichen Personen).

2. Begründung und Aufgabe eines Nebensteuerdomizils – d. h. Erwerb oder Aufgabe einer Liegenschaft oder Betriebsstätte – in einem anderen Kanton während der Steuerperiode

Aus dem geltenden StHG ist zunächst zu schliessen, dass die Steuerpflicht im Nebensteuerdomizilkanton auch bei Anwendung der Gegenwartsbemessung, d. h. nicht anders als im System der Vergangenheitsbemessung, bei der Begründung des Nebensteuerdomizils beginnt und im Zeitpunkt der Aufgabe desselben wieder endet (vgl. Art. 63 Abs. 3 StHG für die natürlichen Personen).

Im System der Gegenwartsbemessung gibt es jedoch im Hauptsteuerdomizilkanton bei Begründung oder Aufgabe eines Nebensteuerdomizils keine Zwischeneinschätzungen mehr (wegen Änderung der für die Besteuerung im interkantonalen Verhältnis massgebenden Grundlagen, wie im System der Vergangenheitsbemessung). Was die Ermittlung der Aktiven anbelangt für die Verteilung der Schulden und Schuldzinsen sowie für die Festlegung des steuerbaren Vermögens, bleibt im Hauptsteuerdomizilkanton daher nichts anderes übrig, als vom Stand der Aktiven am Ende der Steuerperiode auszugehen. Diese sind alsdann, bei Aufgabe eines ausserkantonalen Nebensteuerdomizils während der Steuerperiode unter Berücksichtigung des Standes der Aktiven am Ende der vorangehenden Steuerperiode, entsprechend zu korrigieren, um der Steuerpflicht im Nebensteuerdomizilkanton bis zur Aufgabe bzw. ab Begründung des Nebensteuerdomizils entsprechend Rechnung zu tragen.

3. Bestrebungen zur Änderung des StHG

Zurzeit bestehen ernsthafte Bestrebungen zur Änderung der erwähnten Bestimmungen im StHG. Auf Grund von Vorschlägen von Seiten der Konferenz staatlicher Steuerbeamter soll eine entsprechende Gesetzesvorlage ausgearbeitet werden, die, soweit möglich, noch vor dem 1. Januar 2001 durch die eidgenössischen Räte zu verabschieden ist. Die vorgesehenen Änderungen können im Wesentlichen wie folgt zusammengefasst werden:

Verlegung des Hauptsteuerdomizils während der Steuerperiode von einem Kanton in einen anderen:

- Übergang zum Zuzugsprinzip auch im StHG (wie DBG).
- Bei den natürlichen Personen soll die in Frage stehende Steuerperiode, vorbehältlich des Bestehens einer Liegenschaft oder einer Betriebsstätte im Wegzugskanton (allenfalls nur bis zum Wegzug), ausschliesslich im Zuzugskanton besteuert werden.

- Bei den juristischen Personen soll für die in Frage stehende Steuerperiode ausschliesslich die Steuererklärung des Zuzugskantons ausgefüllt werden. Dieser nimmt, ausgehend von den Faktoren für die ganze Steuerperiode, die Veranlagung vor für die Zeit ab Zuzug bis Ende der Steuerperiode. Darauf erfolgt im Wegzugskanton, soweit möglich auf Grund der Informationen des Zuzugskantons, die Veranlagung für die Zeit ab Beginn der Steuerperiode bis zum Wegzug.

Begründung oder Aufgabe eines Nebensteuerdomizils während der Steuerperiode in einem anderen Kanton:

- Sowohl im Haupt- als auch im Nebensteuerdomizilkanton soll vom Einkommen der ganzen Steuerperiode und vom Vermögen am Ende der Steuerperiode ausgegangen werden.
- Ebenso soll auch im Nebensteuerdomizilkanton für die Aktiven zur Verteilung der Schulden und Schuldzinsen und zur Festlegung des steuerbaren Vermögens vom Stand am Ende der Steuerperiode ausgegangen werden. Bei Aufgabe eines Nebensteuerdomizils erfolgt die Verteilung der Aktiven unter Berücksichtigung des Standes am Ende der vorangehenden Periode.

4. Verankerung des Vorbehalts des Bundesrechts im kantonalen Steuergesetz (§§ 10 Abs. 3 und 59 Abs. 4)

In § 10 Abs. 3 StG für die natürlichen Personen und in § 59 Abs. 4 StG für die juristischen Personen soll neu die folgende Bestimmung verankert werden:

«Die Folgen des Beginns, der Änderung und des Endes der Steuerpflicht auf Grund persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit werden im interkantonalen Verhältnis durch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie durch die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung bestimmt.»

Mit dieser Formulierung, wie sie von der Konferenz der staatlichen Steuerbeamten vorgeschlagen wird, soll unmissverständlich festgehalten werden, dass bei der Abgrenzung der Steuerhoheit im interkantonalen Verhältnis die Bestimmungen des Harmonisierungsrechtes des Bundes sowie die in der Rechtsprechung des Bundes zum Doppelbesteuerungsverbot entwickelten Ausscheidungsregeln vorgehen.

Falls bis zum Beginn der Steuerperiode 2001, d. h. bis zum Ablauf der achtjährigen Anpassungsfrist gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG, keine Änderung des StHG zu Stande käme, wäre bei der Verlegung des

Hauptsteuerdomizils von einem Kanton in einen anderen für die natürlichen Personen – jedenfalls soweit die Gegenwartsbemessung sowohl im Wegzugs- als auch im Zuzugskanton zur Anwendung gelangt – Art. 68 StHG und für die juristischen Personen Art. 22 StHG in der heute geltenden Fassung zu beachten. Andernfalls finden die geänderten Bestimmungen des StHG unmittelbare Anwendung.

B. Ersatzbeschaffungstatbestände im Grundsteuerrecht sowie bei der ergänzenden Vermögenssteuer im interkantonalen Verhältnis

1. Ersatzbeschaffungstatbestände bei der Grundstückgewinnsteuer (§ 226 a)

Nach dem Steuergesetz vom 8. Juni 1997 wird die Grundstückgewinnsteuer bei der Ersatzbeschaffung

- eines zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörenden Grundstücks,
- eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks oder
- von selbstgenutztem Wohneigentum

nur aufgeschoben, wenn auch das Ersatzgrundstück im Kanton liegt (§ 216 Abs. 3 lit. g-i StG). Da diese Ersatzbeschaffungstatbestände auch im StHG vorgesehen sind, ist es nach Ablauf der achtjährigen Anpassungsfrist gemäss Art. 72 Abs. 1 StHG, d. h. ab 1. Januar 2001, von Bundesrechts wegen geboten, den Steueraufschub auch dann zu gewähren, wenn das Ersatzgrundstück in einem anderen Kanton liegt. Dieser Vorgabe entspricht die neu vorgeschlagene Bestimmung in § 226 a Abs. 1.

In der Steuerrechtsliteratur und auch in den Kantonen besteht derzeit keine einhellige Auffassung darüber, ob bei der Veräusserung des Ersatzgrundstücks in einem anderen Kanton der ursprüngliche Kanton auf die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer zurückkommen kann oder ob der neue Grundstückskanton – wie dies das Steuergesetz auch für die Ersatzbeschaffung innerhalb des Kantons vorsieht (§ 219 Abs. 4 StG) – den aufgeschobenen Gewinn mitbesteuern kann. Gegen die letztere Auffassung spricht im interkantonalen Verhältnis unter anderem, dass sich dadurch finanzpolitisch kaum haltbare Verschiebungen unter den Kantonen ergeben können. Ausserdem entspricht es einem festen Grundsatz des interkantonalen Steuerrechts, dass Erträge und Wertzuwachsgewinne auf Grundstücken grundsätzlich am Ort der gelegenen Sache zu besteuern sind.

§ 226 a Abs. 2 sieht daher – in Anlehnung an die Regelungen in anderen Kantonen – vor, dass die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer nachveranlagt wird, wenn das ausserkantonale Ersatzgrundstück innert 20 Jahren seit der Handänderung am ersten Grundstück veräussert wird. Im Weiteren verjährt das Recht zur Vornahme der Nachveranlagung fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem das ausserkantonale Ersatzgrundstück veräussert wurde (§ 226 a Abs. 3 Satz 1). Schliesslich wird auf § 215 verwiesen (§ 226 a Abs. 3 Satz 2). § 215 verweist seinerseits unter anderem auf § 131; die nacherhobene Steuerforderung verjährt danach fünf Jahre, nachdem die Nachveranlagung rechtskräftig geworden ist.

Im Übrigen werden sich § 226 a Abs. 2 und 3 nur dann durchsetzen können, sofern sich die Bundesgerichtspraxis zum StHG und zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot der Auffassung anschliesst, dass der ursprüngliche Kanton auf die aufgeschobene Steuer zurückkommen kann.

2. Anpassung der allgemeinen Verjährungsvorschrift für die Grundsteuern an das StHG

Gemäss Art. 19 und Art. 65 StHG wird die Grundstückgewinnsteuer für die Steuerperiode festgesetzt, in der die Gewinne erzielt worden sind. Andererseits sieht Art. 47 Abs. 1 StHG vor, dass das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre, bei Stillstand und Unterbrechung der Verjährung spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode verjährt. Folglich beginnt die Veranlagungsverjährung für die Grundstückgewinnsteuer mit Ablauf der (im System der Gegenwartsbemessung einjährigen) Steuerperiode bzw. des Jahres, in dem die Handänderung stattfand. § 215 Abs. 1 ist daher entsprechend anzupassen.

3. Ersatzbeschaffungstatbestände bei der Handänderungssteuer (§ 229 Abs. 2 lit. a–c)

Die bei der Grundstückgewinnsteuer mit einem Steueraufschub verbundenen Ersatzbeschaffungstatbestände führen bei der Handänderungssteuer zu einer Steuerbefreiung des Veräusserers. Allerdings ist diese Befreiung nach dem Steuergesetz vom 8. Juni 1997 ebenfalls beschränkt auf die innerkantonale Ersatzbeschaffung. Entsprechend der Anpassung des Grundstückgewinnsteuerrechts ist auch die Steuer-

befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer auf interkantonale Ersatzbeschaffungen auszudehnen. § 229 Abs. 2 lit. a–c ist daher entsprechend anzupassen.

IV. Anpassung des Steuergesetzes an das Änderungsgesetz zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch

A. Kinder unter elterlicher Sorge (§§ 7 Abs. 3, 12 Abs. 2 lit. a, 23 lit. f, 31 Abs. 1 lit. c, 34 Abs. 1 lit. a und 164 Abs. 1)

Das Familienrecht im Schweizerischen Zivilgesetzbuch (ZGB) ist einer weiteren Teilrevision unterzogen worden. Schwerpunkt dieser jüngsten, von den eidgenössischen Räten am 26. Juni 1998 verabschiedeten Revision, die am 1. Januar 2000 in Kraft trat, bildet das Scheidungsrecht. Gleichzeitig wurde teilweise auch die elterliche Gewalt neu geregelt. Dabei geht es im Wesentlichen um die folgenden beiden Änderungen:

- Der Begriff der elterlichen Gewalt wird neu ersetzt durch denjenigen der elterlichen Sorge (Art. 296 ff. n ZGB).
- Neu kann sodann die elterliche Sorge auch bei unverheirateten Eltern unter bestimmten Voraussetzungen an beide Elternteile gemeinsam übertragen werden, nämlich auf gemeinsamen Antrag entweder nach der Geburt durch die Vormundschaftsbehörde (Art. 298 a Abs. 1 ZGB) oder bei einer Scheidung durch das Gericht (Art. 133 Abs. 3 ZGB).

Das zürcherische Steuergesetz vom 8. Juni 1997 ging bis anhin, nicht anders als das Bundessteuergesetz und die Steuergesetze der übrigen Kantone, davon aus, bei unverheirateten Eltern käme die elterliche Gewalt stets nur einem der beiden Elternteile zu. In diesem Zusammenhang sind die Zurechnung des Einkommens und Vermögens von unmündigen Kindern beim Inhaber der elterlichen Gewalt (§ 7 Abs. 3 StG) sowie der Kinderabzug (§ 34 Abs. 1 lit. a StG) zu erwähnen.

Neu soll in § 34 Abs. 1 lit. a al. 2 StG festgehalten werden:

«Stehen Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge nicht gemeinsam besteuerten Eltern, kommt der Kinderabzug demjenigen Elternteil zu, aus dessen versteuerten Einkünften der Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestritten wird.»

Somit ist bei Kindern unter gemeinsamer elterlicher Sorge nicht gemeinsam besteuerten Eltern für die Frage, welchem der beiden Elternteile der Kinderabzug zu gewähren ist, darauf abzustellen, ob der Unterhalt des Kindes überwiegend aus dem versteuerten Einkom-

men des einen oder anderen Elternteils getätigt wird. Dies wiederum bedeutet in den Fällen, in denen der eine Elternteil an den anderen Unterhaltsbeiträge für ein unmündiges Kind leistet, dass der Kinderabzug dem letzteren Elternteil zusteht. Denn der Elternteil, der die Unterhaltsbeiträge erhält, muss diese als Einkommen versteuern (§ 23 lit. f StG); insoweit bestreitet er den Unterhalt aus seinen versteuerten Einkünften. Demgegenüber kann der die Unterhaltsbeiträge leistende Elternteil diese von seinem Einkommen abziehen (§ 31 Abs. 1 lit. c StG). Dem Elternteil, der mit einem unmündigen Kind zusammenlebt, für das er den Kinderabzug geltend machen kann, steht grundsätzlich auch der Verheiratetentarif zu (§ 35 Abs. 2 StG). Andererseits soll neu in § 7 Abs. 3 StG festgehalten werden, dass bei Kindern unter gemeinsamer elterlicher Sorge nicht gemeinsam besteuerte Eltern die Zurechnung von Einkommen und Vermögen (des Kindes) bei demjenigen Elternteil zu erfolgen hat, dem auch der Kinderabzug zusteht.

Darüber hinaus ist in allen Bestimmungen des Steuergesetzes, in denen bis anhin der Begriff der elterlichen Gewalt verwendet wurde, dieser durch denjenigen der elterlichen Sorge zu ersetzen (§§ 7 Abs. 3, 12 Abs. 2 lit. a, 23 lit. f, 31 Abs. 1 lit. c, 34 Abs. 1 lit. a und 164 Abs. 1 StG).

B. Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Handänderungen unter Ehegatten (§§ 42 lit. b, 216 Abs. 3 lit. b und 229 Abs. 1 lit. b)

Im Anhang des Änderungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch vom 26. Juni 1998 (Ziffer 4) wurde zudem die Bestimmung des StHG über die Grundstückgewinnsteuer – bezüglich der Aufschubstatbestände – geändert (Art. 12 Abs. 3 lit. b StHG). Danach wird die Grundstückgewinnsteuer neu aufgeschoben bei:

«Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht, sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind» (Art. 12 Abs. 3 lit. b StHG in der Fassung vom 26. Juni 1998).

In diesem Sinn ist auch das Steuergesetz anzupassen, und zwar in § 216 Abs. 3 lit. b bezüglich des Aufschubs der Grundstückgewinnsteuer, in § 229 Abs. 1 lit. b bezüglich der Befreiung von der Handänderungssteuer und schliesslich in § 42 lit. b bezüglich des Aufschubs der ergänzenden Vermögenssteuer.

V. Anpassung des Steuergesetzes an das Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997

A. Einleitende Bemerkungen

Die eidgenössischen Räte haben am 10. Oktober 1997 das Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 verabschiedet. Die damit beschlossenen Massnahmen umfassen verschiedene Änderungen des DBG, des StHG, des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG; SR 642.14) sowie des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21). Die Referendumsfrist lief in der Folge unbenutzt ab. Der Bundesrat setzte das Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 – mit Ausnahme der Bestimmungen über die Stempelabgaben – auf den 1. Januar 1998 in Kraft. Allerdings wird den Kantonen für die Anpassungen an die Änderungen im StHG, soweit diese für die Kantone verbindlich sind, eine fünfjährige Frist ab Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung eingeräumt; diese Frist läuft demnach Ende 2002 ab.

Innert dieser Frist müssen gemäss Art. 72a StHG folgende Bestimmungen des StHG in das kantonale Recht überführt werden:

- Art. 7 Abs. 1^{bis}: Steuerliche Behandlung des Rückkaufs eigener Aktien.
- Art. 24 Abs. 3^{bis}: Steuerliche Behandlung der Übertragung von Beteiligungen in das Ausland.
- Art. 28 Abs. 1: Methode des Beteiligungsabzugs.
- Art. 28 Abs. 3 und 4: Steuerliche Behandlung der Domizil- und gemischten Gesellschaften.
- Art. 28 Abs. 5: Ausschluss der Freistellung oder Ermässigung bei Holding- sowie bei Domizil- und gemischten Gesellschaften für Einkünfte, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird.

Die Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne (Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG) ist für die Kantone dagegen fakultativ.

Das Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 bezweckt eine Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Unternehmungen und damit eine Steigerung der Attraktivität des Wirtschaftsstandortes Schweiz. Soweit ersichtlich, werden die meisten Kantone im Rahmen laufender Gesetzesrevisionen die Möglichkeiten, die das StHG bietet, voll ausschöpfen.

Wie schon erwähnt (I. Ausgangslage), wird sodann der Regierungsrat mit der Motion KR-Nr. 353/1998 beauftragt, «dem Kantonsrat so rasch wie möglich eine Änderung des Steuergesetzes ... vorzulegen, welche die Reform der Unternehmensbesteuerung des Bundes bezüglich folgender Vorschriften umsetzt:

- Einführung der so genannten «gemischten Gesellschaften» gemäss Art. 28 Abs. 3,
- Einführung von Sondervorschriften über die Übertragung von Beteiligungen ins Ausland (Art. 24 Abs. 3^{bis} StHG).»

B. Steuerliche Folgen des Erwerbs eigener Aktien (§ 20 Abs. 1 lit. c)

Das Aktienrecht gestattet einer Gesellschaft das Halten eigener Aktien im Umfang von bis zu 10 Prozent des Aktienkapitals bzw. unter gewissen Bedingungen und zeitlich auf zwei Jahre beschränkt bis zu 20 Prozent (Art. 659 OR). Steuerrechtlich galt bisher die Praxis, dass der Erwerb eigener Aktien grundsätzlich eine direkte Teilliquidation bedeutet, wenn die Aktien nicht innert zweier Jahre wieder in Umlauf gebracht werden. Wird der Erwerb eigener Aktien steuerlich als direkte Teilliquidation behandelt, so stellt der Erwerbspreis im Ausmass, in dem er den Nennwert der Aktien überschreitet, beim Aktionär Vermögensertrag dar, welcher der Verrechnungssteuer sowie der Einkommenssteuer unterliegt.

Die bisherige Praxis erweist sich allerdings nicht in allen Teilen als sachgerecht. Nunmehr sind in der neuen Bestimmung von Art. 4 a VStG die Kriterien festgelegt, die eine Besteuerung auslösen. Neu entfällt die Annahme einer direkten Teilliquidation, wenn Aktien innerhalb von sechs Jahren wieder veräussert werden. Die Frist kann sogar länger sein, wenn der Rückkauf als Folge von Verpflichtungen erfolgt, die auf einer Wandelanleihe, einer Optionsanleihe oder einem Mitarbeiterbeteiligungsplan beruhen. In letzterem Fall ist eine Ausdehnung jedoch auf höchstens zwölf Jahre beschränkt. Gleichzeitig ist in Art. 12 Abs. 1^{bis} VStG neu der Zeitpunkt der Entstehung der Verrechnungssteuerforderung geregelt.

Aus Gründen der Rechtssicherheit sind die steuerlichen Folgen des Erwerbs eigener Aktien neu auch im Einkommenssteuerrecht geregelt. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ist mit einem zweiten Satz ergänzt worden, der unter ausdrücklichem Verweis auf die neuen Bestimmungen von Art. 4 a sowie Art. 12 Abs. 1 und 1^{bis} VStG festhält, dass ein bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten erzielter Liquidationsüberschuss in dem Jahr als realisiert gilt, in dem die Verrechnungssteuerforderung entsteht. Den Kantonen schreibt der Bundesgesetzgeber mit der neuen Bestimmung von Art. 7 Abs. 1^{bis} StHG die gleiche Regelung vor.

Wie Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ist daher auch § 20 Abs. 1 lit. c StG wie folgt neu zu fassen:

«Steuerbar sind Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Ein bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten im Sinn von Art. 4 a des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer an die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erzielter Liquidationsüberschuss gilt in dem Jahr als realisiert, in welchem die Verrechnungssteuerforderung entsteht (Art. 12 Abs. 1 und 1^{bis} des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer).»

C. Anpassung des Beteiligungsabzugs (§§ 72 und 72 a sowie § 64 Abs. 1 Ziffer 5)

1. Redaktionelle Anpassung von § 72 Abs. 2 und 3 StG

§ 72 StG in der geltenden Fassung stimmt an sich mit dem neu gefassten Art. 28 Abs. 1 StHG überein. Lediglich in den Absätzen 2 und 3 sind die Begriffe der «Verwaltungskosten» und «Finanzierungskosten» – im Sinn einer redaktionellen Änderung – zu ersetzen durch «Verwaltungsaufwand» und «Finanzierungsaufwand».

§ 72 Abs. 2 und 3 in der vorgeschlagenen Fassung lautet demnach wie folgt:

«Der Nettoertrag aus Beteiligungen entspricht dem Ertrag aus Beteiligungen, vermindert um den anteiligen Verwaltungsaufwand von fünf Prozent oder um den tieferen tatsächlichen Verwaltungsaufwand sowie um den anteiligen Finanzierungsaufwand.

Als Finanzierungsaufwand gelten Schuldzinsen sowie weiterer Aufwand, der wirtschaftlich den Schuldzinsen gleichzustellen ist. Der Ertrag aus einer Beteiligung wird bei der Berechnung der Ermässigung nicht berücksichtigt, soweit auf der gleichen Beteiligung eine Abschreibung vorgenommen wird, die mit der Gewinnausschüttung im Zusammenhang steht.»

2. Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen (§ 72 a sowie § 64 Abs. 1 Ziffer 5)

a) Änderungen des Bundesrechts (DBG und StHG)

Die wesentlichste Massnahme der Reform des Unternehmenssteuerrechts betraf bei der direkten Bundessteuer – neben der Einführung des Proportionaltarifs – die Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen.

Diese neue Ordnung für die direkte Bundessteuer umfasst dabei folgende Elemente:

- Für die direkte Bundessteuer werden Kapitalgewinne aus der Veräusserung von wesentlichen Beteiligungen von mindestens 20 Prozent den Beteiligungserträgen gleichgestellt. Damit wird im Ergebnis die Befreiung dieser Gewinne von der Gewinnsteuer erreicht, womit ein schon seit langer Zeit festgestellter Mangel des schweizerischen Holdingstandortes beseitigt wird. Der zur Ermässigung auf Beteiligungserträgen berechnete Beteiligungsertrag errechnet sich dabei aus der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Gestehungskosten. Allenfalls früher vorgenommene und nun wieder eingebrachte Abschreibungen (Differenz zwischen Gestehungskosten und Buch- bzw. Gewinnsteuerwert) werden dem ordentlichen Ertrag zugerechnet (Art. 70 Abs. 2 lit. c sowie Abs. 3 bis 5 DBG).
- Für Beteiligungen, die vor dem 1. Januar 1997 im Besitz einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft waren (so genannte Altbeteiligungen), gilt eine Übergangsfrist bis 31. Dezember 2006, während der die Veräusserungsgewinne noch wie bisher besteuert werden. Bei Veräusserung nach der Übergangsfrist gilt der Gewinnsteuerwert zu Beginn des Geschäftsjahres, das im Kalenderjahr 1997 endet, als Gestehungskosten. Vor diesem Zeitpunkt vorgenommene steuerwirksame Abschreibungen werden somit nach der Übergangsfrist endgültig nicht mehr besteuert (Art. 207 a Abs. 1 und 2 DBG).
- Zur Erleichterung internationaler Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns sieht das DBG jedoch auch während der Übergangsfrist die Möglichkeit eines Steueraufschubs für grenzüberschreitende Beteiligungsübertragungen vor. Dabei wird die Besteuerung bis zu jenem Zeitpunkt aufgeschoben, in dem die Beteiligung an einen Dritten veräussert oder liquidiert wird. Nach Ablauf der Übergangsfrist entfällt die Besteuerung definitiv (Art. 207a Abs. 3 DBG).

Für die Kantone sieht das StHG folgende Änderungen vor:

- Mit der neuen Bestimmung von Art. 28 Abs. 1^{bis} räumt das StHG den Kantonen die Möglichkeit ein, bei gemischten Beteiligungsgesellschaften, gleich wie im Recht der direkten Bundessteuer, die Kapitalgewinne auf Beteiligungen den Beteiligungserträgen gleichzustellen. Wird von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, muss die Anpassung indessen in gleicher Weise wie im Recht der direkten Bundessteuer erfolgen.
- Für die grenzüberschreitende Übertragung von Beteiligungen im Konzern schreibt demgegenüber die neue Bestimmung von Art. 24 Abs. 3^{bis} StHG den Kantonen ebenfalls zwingend einen Aufschub der Besteuerung vor. Diese Vorschrift gilt unabhängig davon, ob die Ermässigung für Kapitalgewinne gemäss Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG ins kantonale Recht übernommen wird oder nicht. Zur Umsetzung dieser Regelung ins kantonale Recht gilt wiederum die Anpassungsfrist von fünf Jahren gemäss Art. 72 a StHG.

Die Änderungen des DBG verbessern die Attraktivität des Holdingstandortes Schweiz. Sie ergänzen in sinnvoller Weise die Steuerordnungen der Kantone, welche die Steuerfreiheit für Kapitalgewinne auf Beteiligungen dank des Holdingprivilegs schon lange kennen. Insoweit besteht für Holdinggesellschaften auf kantonaler Ebene kein Handlungsbedarf.

Für gemischte Beteiligungsgesellschaften ergibt sich jedoch neu eine Differenz in der Besteuerung der Kapitalgewinne auf Beteiligungen zwischen kantonalem Recht und Bundessteuerrecht. Dabei darf nicht übersehen werden, dass es auch im Kanton Zürich Unternehmungen mit einer so genannten Stammhausstruktur gibt, die als gemischte Beteiligungsgesellschaften lediglich die Ermässigung auf Beteiligungserträgen in Anspruch nehmen können. Für diese Gesellschaften hätte der Verzicht des kantonalen Gesetzgebers auf eine Anpassung des kantonalen Rechts an das neue Recht der direkten Bundessteuer zur Folge, dass auf kantonaler Ebene die Kapitalgewinne weiterhin besteuert würden, während sie bei der direkten Bundessteuer mit dem Beteiligungsabzug freigestellt würden. Für diese Gesellschaften würde damit die neue Ordnung des Bundes toter Buchstabe bleiben, weil die kantonalen Steuern bekanntlich viel stärker ins Gewicht fallen. Zudem kann festgestellt werden, dass auch andere Kantone die Regelung für die direkte Bundessteuer übernommen haben. Es ist daher angezeigt, dass auch der Kanton Zürich von der in Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG eingeräumten Möglichkeit Gebrauch macht.

Allerdings darf nicht übersehen werden, dass die Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne – aus steuersystematischen Gründen – dazu führt, dass verdeckte Kapitaleinlagen in Tochtergesellschaften nicht mehr steuerneutral vorgenommen werden können. Diesbezüglich besteht aber ein kantonaler Freiraum: Entweder können verdeckte Kapitaleinlagen nach wie vor generell steuerneutral abgewickelt werden, wobei dann aber die Gestehungskosten der begünstigten Beteiligung zu erhöhen sind. Oder man folgt der Praxis der direkten Bundessteuer, wonach verdeckte Kapitaleinlagen nur dann – sowie unter Einhaltung von bestimmten Voraussetzungen – steuerneutral möglich sind, wenn eine Umstrukturierung vorliegt. Die Frage, welcher der beiden Lösungen steuerlich der Vorzug zu geben ist, soll jedoch nicht im Gesetz geregelt werden; es ist die künftige Rechtsentwicklung abzuwarten.

b) Zu den vorgeschlagenen Bestimmungen in § 72 a sowie § 64 Abs. 1 Ziffer 5

Zu § 72 a:

Die Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne ist im DBG nur rudimentär und systematisch unbefriedigend geregelt. Im Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung Nr. 9 zur Steuerperiode 1998 vom 9. Juli 1998 wird die Veranlagungspraxis weitgehend festgelegt. Die ersten Erfahrungen und Diskussionen zeigen aber, dass in einigen wichtigen Veranlagungsfragen trotzdem Unklarheiten bestehen, die aus Gründen der Rechtssicherheit mit Vorteil im Steuergesetz selbst beseitigt werden. Daher wird in § 72 a eine detaillierte Bestimmung vorgeschlagen.

Zum Ertrag aus Beteiligungen im Sinn von § 72 gehören auch die Kapitalgewinne auf diesen Beteiligungen mit Einschluss der Erlöse aus dazugehörigen Bezugsrechten (§ 72 a Abs. 1).

Kapitalgewinne unterliegen dem Beteiligungsabzug, soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt, die veräusserte Beteiligung wenigstens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital der anderen Gesellschaft ausmacht und mindestens während eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war. Die Differenz zwischen Gestehungskosten und Gewinnsteuerwert, die im Allgemeinen den wieder eingebrachten Abschreibungen entspricht, bleibt dagegen steuerbar (§ 72 a Abs. 2).

Im Weiteren wird vorgeschlagen, den Beteiligungsabzug nicht nur auf Kapitalgewinne, sondern auch auf Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen auszudehnen (§ 72 a Abs. 1 und 2). Dazu ist Folgendes zu bemerken:

- Nach Art. 670 OR kann, in Abweichung vom Imparitätsprinzip, eine Aufwertung bis zur Höhe des Verkehrswerts, also über die Gestehungskosten hinaus, vorgenommen werden.
- Nach Art. 70 Abs. 2 lit. c DBG gelten Aufwertungsgewinne nicht als Beteiligungserträge. Diese Bestimmung wird im Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung Nr. 9 zu Steuerperiode 1998 vom 9. Juli 1998 präzisiert: Aufwertungsgewinne, auch die Aktivierung von Gratisaktien, gelten grundsätzlich nicht als Beteiligungsertrag (Abschnitt 2.4.2). Davon ausgenommen sind lediglich steuerwirksame Aufwertungen bei Sanierungen gemäss Art. 670 OR, was jedoch zu einer Erhöhung der Gestehungskosten führt (Abschnitt 2.5.1 e). Dieser Behandlung liegt offenbar die Befürchtung von Missbräuchen durch steuerprivilegierte Aufwertung mit anschliessender steuerwirksamer Abschreibung der gleichen Beteiligung zu Grunde.
- Nach dem Wortlaut von Art. 70 Abs. 2 lit. c DBG ist der Aufwertungsgewinn vollumfänglich steuerbar. Die Differenz zwischen Buchwert nach Aufwertung und Gestehungskosten (Wertzuwachs) wird nicht von der Differenz zwischen Gestehungskosten und ursprünglichem Buchwert (wiedereingebrachte Abschreibungen) unterschieden. Bei einer späteren Veräusserung der aufgewerteten Beteiligung ist der ausgewiesene Buchgewinn (Differenz zwischen Veräusserungserlös und Buchwert nach Aufwertung) kleiner als der dem Beteiligungsabzug unterliegende Unterschiedsbetrag zwischen Veräusserungserlös und den trotz Aufwertung unverändert gebliebenen Gestehungskosten. Rein rechnerisch führt dies zu einem Beteiligungsabzug von mehr als 100 Prozent und damit im Ergebnis nicht zu einer vollständigen Entlastung.
- Die Befürchtungen, dass die Privilegierung von Aufwertungen zu Missbräuchen führt, sind unbegründet. Willkürliche Aufwertungen über die Gestehungskosten werden bereits durch das Handelsrecht verhindert. Ausserdem müssen Abschreibungen auf Beteiligungen ohnehin auf ihre geschäftsmässige Begründung geprüft werden. Schliesslich wäre bei einer steuerprivilegierten Aufwertung mit anschliessender zeitnaher steuerwirksamer Abschreibung von einer unzulässigen Steuerumgehung auszugehen.

- Das StHG enthält keine mit Art. 70 Abs. 2 lit. c DBG vergleichbare Bestimmung. Auf Grund der Beratungen der eidgenössischen Räte kann davon ausgegangen werden, dass mit Bezug auf die Behandlung der Aufwertungsgewinne für den kantonalen Gesetzgeber ein Freiraum besteht. Buchgewinne aus Aufwertungen gemäss Art. 670 OR sind daher bereits im Zeitpunkt der Aufwertung im Umfang der Differenz zwischen Gewinnsteuerwert nach Aufwertung und Gestehungskosten dem Beteiligungsabzug zu unterstellen. Die Aufwertung hat aber eine entsprechende Erhöhung der Gestehungskosten zur Folge. Buchgewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen werden damit im Umfang der Differenz zwischen Verkaufserlös und Gestehungskosten vollständig und unabhängig von einer allfälligen vorgängigen Aufwertung freigestellt.

Eine weitere Präzisierung ist notwendig zu den Abschreibungen, die im Zusammenhang mit Ausschüttungen stehen. Gemäss § 72 Abs. 3 StG wird der Beteiligungsertrag um Abschreibungen, die als Folge einer Gewinnausschüttung verbucht werden müssen, gekürzt. Diese Abschreibungen wirken sich damit nicht steuerwirksam aus und dürfen daher bei einer Veräusserung der Beteiligung nicht besteuert werden. Technisch wird dies durch eine Reduktion der Gestehungskosten gewährleistet (§ 72 a Abs. 3).

Zur Verhinderung, dass bei steuerneutralen Umstrukturierungen zu Gewinnsteuerwerten mit anschliessender Rückveräusserung an die ursprüngliche Gesellschaft ungerechtfertigte Steuervorteile erzielt werden, wird angeordnet, dass bei den von Umstrukturierungen betroffenen Beteiligungen auf die ursprünglichen Gestehungskosten abgestellt wird (§ 72 a Abs. 4).

Diese Überlegungen führen zu folgendem Gesetzesvorschlag in § 72 a:

«Zum Ertrag aus Beteiligungen gehören auch Kapitalgewinne auf Beteiligungen, welche wenigstens 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmachen, die Erlöse aus dazugehörigen Bezugsrechten sowie die Buchgewinne auf solchen Beteiligungen infolge Aufwertung gemäss Art. 670 OR. § 282 b bleibt vorbehalten.

Kapitalgewinne und Buchgewinne infolge Aufwertung gemäss Art. 670 OR werden bei der Berechnung der Ermässigung gemäss § 72 nur berücksichtigt,

- a) soweit der Erlös oder die Aufwertung die Gestehungskosten übersteigen*
- b) und sofern die veräusserte oder aufgewertete Beteiligung während wenigstens eines Jahres im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.*

Die Gestehungskosten werden nach einer Aufwertung gemäss Art. 670 OR um den dem Beteiligungsabzug unterliegenden Betrag der Aufwertung erhöht und um die vorgenommenen Abschreibungen herabgesetzt, soweit diese eine Kürzung der Ermässigung gemäss § 72 Abs. 3 zur Folge hatten. Bei Beteiligungen, die bei einer steuerneutralen Umstrukturierung zu Gewinnsteuerwerten übertragen worden sind, wird auf die ursprünglichen Gestehungskosten abgestellt.

Transaktionen, die im Konzern eine ungerechtfertigte Steuerersparnis bewirken, führen zu einer Berichtigung des steuerbaren Reingewinns oder zu einer Kürzung der Ermässigung. Eine ungerechtfertigte Steuerersparnis liegt vor, wenn Kapitalgewinne und Kapitalverluste oder Abschreibungen auf Beteiligungen in kausalem Zusammenhang stehen.»

Zu § 64 Abs. 1 Ziffer 5:

Gemäss Art. 28 Abs. 1^{bis}, letzter Satz, StHG werden Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent dem steuerbaren Gewinn zugeordnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Nach dem klaren Willen des Gesetzgebers sollen sich Wertminderungen auf Beteiligungen sofort steuerwirksam auswirken. Die Trennung der steuerlich massgebenden Erfolgsrechnung in einen beteiligungsbezogenen und beteiligungsfremden Teil im Rahmen des Schachtelprivilegs hätte dazu geführt, dass Verluste aus dem beteiligungsbezogenen Bereich nicht steuerwirksam mit dem Erfolg aus den übrigen Aktivitäten hätten verrechnet werden können. Aus diesem Grund wurde am Charakter des Beteiligungsabzugs als Ermässigung der Gewinnsteuer festgehalten. Andererseits musste Befürchtungen, dass sich wegen des handelsrechtlichen Imparitätsprinzips die Werterholung bei sanierungsbedürftigen Beteiligungen erst bei einer Veräusserung steuerlich auswirkt, entgegengetreten werden. Angesichts der Aufnahme des erwähnten Zusatzes in Art. 28 Abs. 1^{bis}, letzter Satz, StHG muss sich diese Norm auch im kantonalen Steuergesetz niederschlagen.

§ 64 Abs. 1 ist daher mit einer Ziffer 5 zu ergänzen, wonach zum steuerbaren Reingewinn auch *«geschäftsmässig nicht mehr begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent»* gehören.

**D. Besondere Übergangsbestimmung zur Ausdehnung des
Beteiligungsabzugs auf Kapital- und Aufwertungsgewinne
(§ 282 b)**

Vorab die Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapital- und Aufwertungsgewinne im kantonalen Recht gemäss § 72 a muss Übergangsrechtlich besonders geregelt werden. Im Hinblick darauf, dass eine solche Übergangsbestimmung während einer längeren Zeit (bis Ende 2006) Bedeutung haben wird, rechtfertigt es sich, sie in die Schlussbestimmungen des Vierten Teils des Steuergesetzes aufzunehmen.

Im Einzelnen ist zu der vorgeschlagenen Schlussbestimmung in § 282 b Folgendes festzuhalten:

Zu § 282 b Abs. 1 Satz 1:

Um einen steuerfreien Exodus von Beteiligungsgesellschaften in das Ausland zu vermeiden, sieht das DBG eine Übergangsfrist für so genannte Altbeteiligungen vor. Als solche gelten Beteiligungen, die schon vor dem 1. Januar 1997 im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft standen. Kapitalgewinne auf Altbeteiligungen, die vor dem 1. Januar 2007 veräussert werden, bleiben als Gewinn steuerbar.

Angesichts des kantonalen Holdingprivilegs führt ein allfälliger Wegzug zahlreicher Gesellschaften nicht zu den gleichen Steuerausfällen wie bei der direkten Bundessteuer. In Einzelfällen können sich aber trotzdem solche ergeben. Weitere Kantone, die den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinne ausdehnen, sehen ebenfalls Übergangsbestimmungen vor. Obwohl das kantonale Recht erst drei Jahre nach der entsprechenden Aufnahme im DBG zur Anwendung gelangt, soll das kantonale Übergangsrecht aus verfahrensökonomischen Gründen ebenfalls auf den Zeitraum bis zum 31. Dezember 2006 begrenzt werden. Für die Unterscheidung zwischen Alt- und Neubeteiligungen wird dabei der für die direkte Bundessteuer massgebende 1. Januar 1997 übernommen.

§ 282 b Abs. 1 Satz 1 lautet wie folgt:

«Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen sowie die Erlöse aus dem Verkauf von dazugehörigen Bezugsrechten werden bei der Berechnung des Nettoertrags nach den §§ 72 Abs. 2 und 72 a nicht berücksichtigt, wenn die betreffenden Beteiligungen schon vor dem 1. Januar 1997 im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft waren und die erwähnten Gewinne vor dem 1. Januar 2007 erzielt werden.»

Zu § 282 b Abs. 1 Satz 2:

Mit der Unterscheidung zwischen Alt- und Neubeteiligungen stellt sich aber das Problem der übergangsrechtlichen Behandlung von verdeckten Kapitaleinlagen in eine Neubeteiligung, die zwischen dem 1. Januar 1997 und dem Inkrafttreten der neuen Bestimmungen erfolgt sind. Da auf Grund der bisherigen Praxis, die bis zum Inkrafttreten der neuen Bestimmungen weiterzuführen ist, die stillen Reserven im Zeitpunkt der verdeckten Einlage in die Gesellschaft steuerlich nicht erfasst werden, eine Besteuerung aber auch nicht über den Verkauf der begünstigten Beteiligung erfolgen könnte, muss übergangsrechtlich angeordnet werden, dass Kapitalgewinne auf solchen Beteiligungen nicht dem Beteiligungsabzug unterliegen, soweit sie auf die verdeckte Kapitaleinlage zurückzuführen sind und vor dem 1. Januar 2007 erzielt werden.

§ 282 b Abs. 1 Satz 2 lautet wie folgt:

«Sie (d. h. die Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen) werden ferner nicht berücksichtigt, soweit sie auf eine verdeckte Einlage in das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zurückzuführen sind, welche zwischen dem 1. Januar 1997 und dem Beginn des im Kalenderjahr 2001 endenden Geschäftsjahres erfolgt ist, und vor dem 1. Januar 2007 erzielt werden.»

Zu § 282 b Abs. 2:

Diese Bestimmung stimmt mit Art. 207 a Abs. 2 DBG überein und lautet wie folgt:

«Für Beteiligungen, die vor dem 1. Januar 1997 im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft waren, gelten die Gewinnsteuernwerte zu Beginn des Geschäftsjahres, das im Kalenderjahr 1997 endet, als Gesteuerungskosten.»

Zu § 282 b Abs. 3:

In verschiedenen Ländern und auch in der EU ist es unter gewissen Voraussetzungen möglich, die sich im betreffenden Gebiet befindlichen Beteiligungen unter einem Dach zusammenzufassen und eine steuerliche Einheit (Organshaft, fiscal unity) zu bilden. Dadurch können Gewinne und Verluste dieser Gesellschaften miteinander verrechnet werden. Auch nicht steuerliche Gründe (Währungen, Transferbeschränkungen, Konzernorganisation) können zur Bildung von Zwischenholdinggesellschaften führen.

Der Buchgewinn aus dem Weiterverkauf der Beteiligung an einer Tochtergesellschaft durch eine solche Zwischenholdinggesellschaft mit anschliessender Ausschüttung an die schweizerische Muttergesellschaft fällt bei der Muttergesellschaft als Beteiligungsertrag an, der mit

dem Beteiligungsabzug freigestellt werden kann. Der direkte Verkauf der Beteiligung aus der Muttergesellschaft wäre dagegen bis anhin als Gewinn steuerbar gewesen. Aus diesem Grund wurden die stillen Reserven auf der Beteiligung, die in die ausländische Tochtergesellschaft übertragen wurden, bereits im Zeitpunkt des Transfers in die Tochtergesellschaft besteuert. Weiter wurde bisher argumentiert, dass das Schicksal der stillen Reserven im Ausland nicht weiterverfolgt werden könne. Aus Sicht der schweizerischen Muttergesellschaft hingegen stellt der Transfer der Beteiligung in eine eigene Tochtergesellschaft einen erfolgsneutralen Austauschbestand dar. Die stillen Reserven werden auf das Beteiligungskonto der Tochtergesellschaft übertragen, und es erfolgt kein Zufluss an flüssigen Mitteln, aus dem die Gewinnsteuer beglichen werden kann. Die bisherige Praxis, die stillen Reserven auf Beteiligungen bereits bei der Übertragung in ausländische Tochtergesellschaften zu besteuern, erweist sich als fiskalisches Hindernis für sinnvolle Beteiligungsumstrukturierungen.

Zur Erleichterung internationaler Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns sehen DBG und StHG bereits während der Übergangsfrist die Möglichkeit eines Steueraufschubs für grenzüberschreitende Beteiligungsübertragungen vor. Dabei wird die Besteuerung bis zu jenem Zeitpunkt aufgeschoben, an dem die Beteiligung an Dritte veräussert oder liquidiert wird. Sobald alle Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Beteiligungen nach Ablauf der Übergangsfrist dem Beteiligungsabzug unterliegen, entfällt die Besteuerung endgültig.

In Anlehnung an das DBG wird daher in § 282 b Abs. 3 vorgeschlagen:

«Überträgt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eine Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften, die vor dem 1. Januar 1997 in ihrem Besitz war, auf eine ausländische Konzerngesellschaft, wird die Differenz zwischen dem Verkehrs- und dem Gewinnsteuerwert der Beteiligung zum steuerbaren Reingewinn gerechnet. In diesem Fall gehören die betreffenden Beteiligungen weiterhin zum Bestand der vor dem 1. Januar 1997 gehaltenen Beteiligungen. Gleichzeitig ist die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft berechtigt, in der Höhe dieser Differenz eine unbesteuerte Reserve zu bilden. Diese Reserve ist steuerlich wirksam aufzulösen, wenn die übertragene Beteiligung an einen konzernfremden Dritten veräussert wird, die Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte übertragen wurden, ihre Aktiven und Passiven in wesentlichem Umfang veräussert oder sie liquidiert wird. Die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft hat jeder Steuererklärung ein Verzeichnis der Beteiligungen beizulegen, für die eine solche unbesteuerte Reserve besteht. Am 31. Dezember 2006 wird die unbesteuerte Reserve steuerneutral aufgelöst.»

Wie im DBG wird im Übrigen der Begriff «Konzerngesellschaft» in § 282 b Abs. 3 StG nicht näher präzisiert. Gemäss Praxis zur direkten Bundessteuer gelten als ausländische Konzerngesellschaften im Sinn von Art. 207 a Abs. 3 DBG solche, die direkt oder indirekt von der steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder von der gemeinsamen schweizerischen Muttergesellschaft (Zwischen- oder Obergesellschaft) beherrscht werden. Eine Beherrschung wird angenommen, wenn die schweizerische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft über 50 Prozent oder mehr der Stimmrechte der ausländischen Kapitalgesellschaft verfügt (Eidg. Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 10 zu Steuerperiode 1998 vom 10. Juli 1998, Abschnitt 3.2). Mit Blick auf die Entstehungsgeschichte der Norm ist diese Ansicht vertretbar.

Zu § 282 b Abs. 4:

Eine übergangsrechtliche Bestimmung ist schliesslich vorzusehen für Beteiligungen, die zu Buchwerten in eine nach §§ 73 und 74 StG besteuerte Gesellschaft – d. h. in eine Holding- oder Verwaltungsgesellschaft – gelangt sind. Diese ist ebenfalls einzuschränken auf Vorgänge, die vor dem 1. Januar 1997 stattgefunden haben.

§ 282 b Abs. 4 lautet wie folgt:

«Werden Beteiligungen gemäss § 72, die vor dem 1. Januar 1997 zu Gewinnsteuerwerten in eine nach den §§ 73 und 74 besteuerte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelangt sind, innert zehn Jahren veräussert oder aufgewertet, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent des Kapital- oder Aufwertungsgewinns erhoben. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt.»

E. Ergänzung der Bestimmung über die Holdinggesellschaften (§ 73 Abs. 3)

Gemäss Art. 28 Abs. 5 StHG dürfen bei Holding- und Verwaltungsgesellschaften Einkünfte und Erträge nicht von der Besteuerung ausgenommen werden, wenn hierfür eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und der Staatsvertrag die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt. Während die Bestimmung über die Verwaltungsgesellschaften in § 74 Abs. 3 StG Art. 28 Abs. 5 StHG Rechnung trägt, fehlt in der Bestimmung von § 73 StG über die Holdinggesellschaften ein entsprechender Vorbehalt.

Aus Sicht ausländischer Gesellschaften besteht das Bedürfnis nach Entlastung von ausländischen Quellensteuern unabhängig davon, ob die quellensteuerbelasteten Zahlungen an schweizerische Gesellschaften mit dem Holding- oder Verwaltungsstatut oder an ordentlich besteuerte Gesellschaften fliessen. Die fehlende Aufnahme von Art. 28 Abs. 5 StHG in die Bestimmung über die Holdinggesellschaften im Steuergesetz vom 8. Juni 1997 muss aus heutiger Sicht als gesetzgeberisches Versehen bezeichnet werden. Aus diesem Grund hat der Regierungsrat am 2. Dezember 1998 die «Verordnung über die Besteuerung von Einkünften von Holdinggesellschaften, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird» (OS Bd. 54, S. 905), erlassen, die nun in das Steuergesetz zu überführen ist. § 73 StG ist folgender Absatz 3 hinzuzufügen:

«Von der Freistellung ausgeschlossen sind Einkünfte, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und für die das Doppelbesteuerungsabkommen die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt.»

F. Domizil- und gemischte Gesellschaften (§ 74)

§ 74 des geltenden Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 lehnt sich an Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG in der ursprünglichen Fassung an und befasst sich mit den so genannten Verwaltungsgesellschaften.

Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform ebenfalls neu gefasst. Dabei wurde der bisherige Abs. 4 von Art. 28 StHG neu in Art. 28 Abs. 3 lit. d StHG überführt, während Abs. 4 von Art. 28 StHG nunmehr neu auf die so genannten gemischten Gesellschaften (nicht zu verwechseln mit den gemischten Beteiligungsgesellschaften) Bezug nimmt.

Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG lauten in der neuen Fassung wie folgt:

«³Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten die Gewinnsteuer wie folgt:

- a. Erträge aus Beteiligungen im Sinne von Absatz 1 sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei;
- b. die übrigen Einkünfte aus der Schweiz werden ordentlich besteuert;
- c. die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz ordentlich besteuert;

- d. der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit bestimmten Erträgen und Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird vorher abgezogen. Verluste auf Beteiligungen im Sinne von Buchstabe a können nur mit Erträgen gemäss Buchstabe a verrechnet werden.

⁴Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten die Gewinnsteuer gemäss Absatz 3. Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland gemäss Absatz 3, Buchstabe c werden nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert.»

Nach Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG in der neuen Fassung ist demnach zu unterscheiden zwischen:

- «Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben» (Art. 28 Abs. 3 Ingress).

In Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG in der ursprünglichen Fassung – und dementsprechend auch in § 74 StG in der bisherigen Fassung – war nur von solchen juristischen Personen die Rede. Diese wurden bis anhin als Verwaltungsgesellschaften bezeichnet; so lautet auch der Randtitel zu § 74 StG in der bisherigen Fassung. Anstelle des Begriffs der Verwaltungsgesellschaft wird jedoch für solche juristische Personen in vermehrtem Masse derjenige der Domizilgesellschaft verwendet.

- «Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben» (Art. 28 Abs. 4 Satz 1). Diese Gesellschaften werden in der Schweiz gemeinhin als gemischte Gesellschaften bezeichnet.

Bei den Einkünften der Domizil- wie auch der gemischten Gesellschaften sind nach Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG folgende Sparten auseinander zu halten:

- Erträge aus massgeblichen Beteiligungen (im Sinn von Art. 28 Abs. 1 StHG bzw. § 72 StG) sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen: Solche Einkünfte bleiben steuerfrei, d. h. sie bleiben bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns unberücksichtigt (Art. 28 Abs. 3 lit. a StHG).
- Die übrigen Einkünfte aus der Schweiz: Solche werden ordentlich besteuert, d. h. sie werden bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns voll berücksichtigt (Art. 28 Abs. 3 lit. b StHG).

- Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland: Bei Domizilgesellschaften werden solche «nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz», bei gemischten Gesellschaften «nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz» besteuert (Art. 28 Abs. 3 lit. c und Abs. 4 StHG).
- Die geschäftsmässig begründeten Aufwendungen sind auf die einzelnen Sparten aufzuteilen.

Diese Methode der Gewinnermittlung kam schon bis anhin bei den Domizil- bzw. Verwaltungsgesellschaften zur Anwendung.

Wie erwähnt, ist das kantonale Steuerrecht bis Ende 2002 an Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG in der neuen Fassung anzupassen (Art. 72 a StHG). Demgemäss wird neu folgender Wortlaut für § 74 vorgeschlagen:

«Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten die Gewinnsteuer wie folgt:

- a) Erträge aus Beteiligungen gemäss § 72 sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei;*
- b) die übrigen Einkünfte aus der Schweiz werden ordentlich besteuert;*
- c) die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz ordentlich besteuert;*
- d) der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit bestimmten Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen vorweg abgezogen. Verluste auf Beteiligungen im Sinn von lit. a können nur mit Erträgen gemäss lit. a verrechnet werden.*

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten die Gewinnsteuer gemäss Abs. 1. Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland gemäss Abs. 1 lit. c werden nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert.

Von der Freistellung oder der Ermässigung ausgeschlossen sind Einkünfte, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und für die das Doppelbesteuerungsabkommen die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt.»

Im Übrigen kann angemerkt werden, dass, gestützt auf die geltende Weisung der Finanzdirektion über die Besteuerung von Beteiligungs-, Holding- und Verwaltungsgesellschaften, schon heute, im Rahmen der geltenden Bestimmung über die Verwaltungsgesellschaften (§ 74 StG in der geltenden Fassung), auf eine Geschäftstätigkeit im Ausland bzw. auf eine Verwaltungstätigkeit in der Schweiz und damit auf einen Anwendungsfall für eine entsprechende Privilegierung ge-

geschlossen wird, wenn auf Grund von Anweisungen aus dem Ausland und ohne wesentlichen Bezug zum schweizerischen Markt entweder so genannte Ausland-Ausland-Geschäfte (Einkauf und Verkauf im Ausland) oder Dienstleistungen ausschliesslich gegenüber ausländischen Konzerngesellschaften getätigt werden.

G. Anpassung der gesonderten Besteuerung von Kapital- und Aufwertungsgewinnen auf Beteiligungen (§ 75)

§ 75 StG in der geltenden Fassung lautet wie folgt:

«Werden Beteiligungen gemäss § 72, die zu Buchwerten in eine nach den §§ 73 und 74 besteuerte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelangt sind, innert zehn Jahren veräussert oder aufgewertet, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent des Kapital- oder Aufwertungsgewinns erhoben. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt.»

Dank dieser Norm kann auf die steuersystematische Realisation im Zeitpunkt verzichtet werden, in dem eine Beteiligung in den steuerfreien Bereich einer Holding- oder Verwaltungsgesellschaft gelangt.

Trotz der Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne würde die Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Gewinnsteuerwert von Beteiligungen, welche in eine nach §§ 73 und 74 besteuerte Gesellschaft gelangt sind, bei der Einlage in solche Gesellschaften grundsätzlich steuerbar bleiben. § 75 kann daher nicht ersatzlos aufgehoben werden, sondern muss an die Neuregelung des Beteiligungsabzugs angepasst werden.

In der Einschätzungspraxis wurde ferner festgestellt, dass sich der bisherige § 75 in verschiedener Hinsicht nicht bewährt hat:

- § 75 in der geltenden Fassung bezieht sich nur auf Fälle, in denen stille Reserven lediglich deshalb besteuert werden müssten, weil sie in den gewinnsteuerfreien Bereich einer Holding- oder Verwaltungsgesellschaft überführt werden, namentlich bei Abspaltung des Betriebs in eine eigene Tochtergesellschaft mit anschliessender Gewährung des Holdingprivilegs für die Muttergesellschaft. Die Frage, ob eine Transaktion steuerbar ist oder steuerneutral abgewickelt werden kann, wird durch § 75 nicht geregelt. Die Übertragung von Beteiligungen von einer Tochtergesellschaft auf eine Schwester- oder die Muttergesellschaft kann daher, gestützt auf die übrigen Grundsätze des Unternehmenssteuerrechts, nicht steuerneutral erfolgen, unabhängig davon, ob die Muttergesellschaft das Holdingprivileg bereits besitzt oder nicht. Insofern ist der Wortlaut des bisherigen § 75 missverständlich.

- Die steuerpflichtige Gesellschaft kann sich der Besteuerung im Fall einer Veräusserung oder Aufwertung durch eine Verlegung des Sitzes in einen anderen Kanton entziehen.
- Bei der Gewährung des Privilegs als Verwaltungsgesellschaft (§ 74 StG) können, neben den stillen Reserven auf Beteiligungen, auch solche auf Immaterialgüterrechten zur Besteuerung anstehen. Der Steueraufschub für stille Reserven von Beteiligungen gemäss § 72 StG erweist sich insoweit als ungenügend und kann in der Praxis dazu führen, dass angehende Verwaltungsgesellschaften aus dem Kanton wegziehen, um die steuersystematisch bedingte Realisation der stillen Reserven auf Immaterialgüterrechten zu vermeiden.

Diesen Mängeln der bisherigen Ordnung soll, neben deren Anpassung an die Neuregelung des Beteiligungsabzugs, mit der folgenden Neufassung von § 75 StG Rechnung getragen werden:

«Wird eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft neu zu einer nach den §§ 73 und 74 besteuerten Gesellschaft, und werden schon vor dem Statuswechsel gehaltene Beteiligungen gemäss § 72 innert zehn Jahren veräussert oder aufgewertet, oder wird die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft liquidiert, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent auf demjenigen Teil des Kapital- oder Aufwertungsgewinns erhoben, welcher der Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Buchwert entspricht. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt. § 282 b Abs. 4 bleibt vorbehalten.

Wird eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft neu zu einer nach den §§ 73 und 74 besteuerten Gesellschaft, und werden schon vor dem Statuswechsel gehaltene Immaterialgüterrechte innert zehn Jahren veräussert oder aufgewertet, oder wird die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft liquidiert, wird eine Jahressteuer von 6 Prozent des Kapital- oder Aufwertungsgewinns erhoben. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt.

Der Liquidation gleichgestellt ist die Sitzverlegung ins Ausland oder in einen anderen Kanton. Der Gewinn, der sich nach den Abs. 1 und 2 ergibt, wird jedoch nicht besteuert, soweit er auf stille Reserven entfällt, die nach dem Statuswechsel entstanden sind.»

§ 75 in der vorgeschlagenen Fassung bezieht sich somit nicht nur auf die stillen Reserven auf Beteiligungen, soweit sie auch nach der Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne steuerbar bleiben, sondern neu auch auf Immaterialgüterrechte. Weiter wird an der bisherigen Lösung festgehalten, bei einer Veräusserung oder Aufwertung den aktuellen Gewinn zu besteuern und nicht auf die Verhältnisse bei der Einbringung abzustellen. Wertverminderungen, die seit der Einbringung in eine nach den §§ 73 und 74 besteuerte Gesellschaft

entstanden sind, werden damit steuerwirksam berücksichtigt. Neu wird jedoch der Wegzug in einen anderen Kanton oder in das Ausland der Liquidation gleichgestellt. Dem harmonisierungsrechtlichen Verbot der Wegzugsbesteuerung wird dadurch Rechnung getragen, dass stille Reserven, die seit der Einbringung entstanden sind, nicht besteuert werden. Nach den allgemeinen Grundsätzen der Beweislastverteilung obliegt dieser Nachweis der steuerpflichtigen Gesellschaft.

VI. Inkrafttreten der neuen Bestimmungen

Die geänderten Bestimmungen sollen grundsätzlich am 1. Januar 2001 in Kraft treten (Art. III Satz 2). Soweit sie die Einkommens- und Vermögens- bzw. Gewinn- und Kapitalsteuern betreffen, finden sie erstmals Anwendung für die natürlichen Personen auf die Einschätzungen für die Steuerperiode 2001 und für die juristischen Personen auf die Einschätzungen für die im Kalenderjahr 2001 endende Steuerperiode (Art. II Abs. 1).

Die neuen Bestimmungen über die Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern finden Anwendung auf die Handänderungen, die nach dem 1. Januar 2001 vollzogen werden (Art. II Abs. 2).

Vorbehalten bleiben allerdings Änderungen, für die das vorgegebene Bundesrecht eine frühere Anwendung vorsieht (Art. II Abs. 3). Das gilt im Wesentlichen für allfällige Auswirkungen der Neuregelung der elterlichen Sorge im Zivilgesetzbuch, die bereits am 1. Januar 2000 in Kraft trat.

VII. Auswirkungen auf den Steuerertrag

Bei den in Frage stehenden Änderungen ist es nicht möglich, die Auswirkungen auf den Steuerertrag betragsmässig zu schätzen.

Tendenziell zu Mehreinnahmen führen wird die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs. Mehrerträge entstehen auch aus der neuen steuerrechtlichen Behandlung von Nutzniessungsverhältnissen. Steuerausfälle sind andererseits durch die tiefere Besteuerung der Leibrenten zu erwarten. Insgesamt dürften jedoch diese Mehr- und Mindereinnahmen fiskalisch kaum ins Gewicht fallen.

Grössere Bedeutung dürfte den Auswirkungen zukommen, die sich aus den Anpassungen an das Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 ergeben. Was dabei die Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf die Kapital- und Aufwertungsgewinne an-

belangt, so ist zunächst zu bemerken, dass solche Gewinne bei Holding- und Verwaltungsgesellschaften, angesichts der im kantonalen Steuerrecht bestehenden Privilegien für diese Gesellschaften, schon heute steuerfrei sind. Die Steuerausfälle beschränken sich daher auf die Betriebsgesellschaften; mangels entsprechender statistischer Grundlagen können dafür jedoch keine betragsmässigen Aussagen gemacht werden. Sodann ist im Hinblick auf die Neuregelung für die so genannten gemischten Gesellschaften damit zu rechnen, dass bestehende Unternehmen versuchen werden, gewisse auslandsbezogene Aktivitäten in separate Gesellschaften abzuspalten, um für diese die steuerlichen Vorteile einer gemischten Gesellschaft zu beanspruchen. Auch hier ist es indessen unmöglich, etwaige damit zusammenhängende Steuerausfälle zu beziffern, zumal die künftigen Entwicklungen, auch in der Veranlagungspraxis der anderen Kantone, noch kaum abzuschätzen sind. Im Übrigen darf nicht ausser Acht gelassen werden, dass die Übernahme der Reform der Unternehmensbesteuerung zu einer Steigerung der Attraktivität des Wirtschaftsstandortes Zürich führen wird, woraus wiederum positive Auswirkungen auf den Steuerertrag zu erwarten sind.

VIII. Erledigung von Vorstössen

Mit der vorliegenden Gesetzesvorlage werden die Motionen KR-Nrn. 353/1998 und 354/1998 verwirklicht, weshalb die Motion KR-Nr. 353/1998 als erledigt abzuschreiben und die Motion KR-Nr. 354/1998 nicht (mehr) zu überweisen ist.

IX. Anträge

Der Regierungsrat beantragt dem Kantonsrat, dem vorliegenden Gesetzesentwurf zuzustimmen sowie die Motion KR-Nr. 353/1998 als erledigt abzuschreiben und die Motion KR-Nr. 354/1998 nicht zu überweisen.

Zürich, 5. Januar 2000

Im Namen des Regierungsrates

Die Präsidentin: Der Staatsschreiber:
Diener Husi

Inhaltsverzeichnis

Steuergesetz (Änderung)	Seite
Weisung	10
I. Zur Ausgangslage	
A. Notwendige Anpassungen des Steuergesetzes an Änderungen des Bundesrechts	10
B. Weitere notwendige Anpassungen des Steuergesetzes im Bereiche des interkantonalen Verhältnisses	11
C. Weitere Pendenzen, die auf eine spätere Vorlage verschoben werden müssen	12
D. Übersicht	13
II. Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 1998	
A. Durch das Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 1998 bedingte Anpassungen des kantonalen Steuergesetzes	14
1. Einleitende Bemerkungen	14
2. Begrenzung des Schuldzinsenabzugs (§§ 18 Abs. 2 und 3, 27 Abs. 2 lit. e und 31 Abs. 1 lit. a)	15
3. Besteuerung von Erträgen aus Kapitalversicherung mit Einmalprämie (§§ 20 Abs. 1 lit. a und 282 a)	16
4. Steuerliche Behandlung von Leibrenten und Erträgen aus Nutzniessungsvermögen (§§ 22 Abs. 3 und 4 sowie 31 Abs. 1 lit. b)	18
5. Vorsorgeleistungen aus öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis an Empfänger im Ausland (Art. 98 Abs. 1)	19
B. Steuerbare Kapitalgewinne aus «gewerbsmäßigem Handel»	20
C. Begrenzung der Maximalbezüge im Bereich der zweiten Säule	21

	Seite
III. Anpassung des kantonalen Steuerrechts an die Bestimmungen des StHG zum interkantonalen Verhältnis	
A. Veränderungen während der Steuerperiode im System der Gegenwartsbemessung infolge Verlegung des Hauptsteuerdomizils von einem Kanton in einen anderen sowie infolge Begründung oder Aufgabe eines Nebensteuerdomizils durch einen Steuerpflichtigen mit Hauptsteuerdomizil in einem anderen Kanton	22
1. StHG und DBG in der geltenden Fassung zur Verlegung des Hauptsteuerdomizils von einem Kanton in einen anderen Kanton	22
2. Begründung und Aufgabe eines Nebensteuerdomizils – d. h. Erwerb oder Aufgabe einer Liegenschaft oder Betriebsstätte – in einem anderen Kanton während der Steuerperiode	23
3. Bestrebungen zur Änderung des StHG	23
4. Verankerung des Vorbehalts des Bundesrechts im kantonalen Steuergesetz (§§ 10 Abs. 3 und 59 Abs. 4)	24
B. Ersatzbeschaffungstatbestände im Grundsteuerrecht sowie bei der ergänzenden Vermögenssteuer im interkantonalen Verhältnis	25
1. Ersatzbeschaffungstatbestände bei der Grundstückgewinnsteuer (§ 226 a)	25
2. Anpassung der allgemeinen Verjährungsvorschrift für die Grundsteuern an das StHG	26
3. Ersatzbeschaffungstatbestände bei der Handänderungssteuer (§ 229 Abs. 2 lit. a–c)	26
IV. Anpassung des Steuergesetzes an das Änderungsgesetz zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch	
A. Kinder unter elterlicher Sorge (§§ 7 Abs. 3, 12 Abs. 2 lit. a, 23 lit. f, 31 Abs. 1 lit. c, 34 Abs. 1 lit. a und 164 Abs. 1)	27
B. Aufschiebung der Grundstückgewinnsteuer bei Handänderungen unter Ehegatten (§§ 42 lit. b, 216 Abs. 3 lit. b und 229 Abs. 1 lit. b)	28

	51
	Seite
V. Anpassung des Steuergesetzes an das Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997	
A. Einleitende Bemerkungen	29
B. Steuerliche Folgen des Erwerbs eigener Aktien (§ 20 Abs. 1 lit. c)	30
C. Anpassung des Beteiligungsabzugs (§§ 72 und 72 a sowie § 64 Abs. 1 Z. 5)	31
1. Redaktionelle Anpassung von § 72 Abs. 2 und 3 StG	31
2. Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen (§ 72 a sowie § 64 Abs. 1 Z. 5)	32
a) Änderungen des Bundesrechts (DBG und StHG)	32
b) Zu den vorgeschlagenen Bestimmungen in § 72 a sowie § 64 Abs. 1 Z. 5	34
D. Besondere Übergangsbestimmung zur Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapital- und Aufwertungsgewinne (§ 282 b)	38
E. Ergänzung der Bestimmung über die Holdinggesellschaften (§ 73 Abs. 3)	41
F. Domizil- und gemischte Gesellschaften (§ 74)	42
G. Anpassung der gesonderten Besteuerung von Kapital- und Aufwertungsgewinnen auf Beteiligungen (§ 75)	45
VI. Inkrafttreten der neuen Bestimmungen	47
VII. Auswirkungen auf den Steuerertrag	47
VIII. Erledigung von Vorstößen	48
IX. Anträge	48