

Verordnung über den Vollzug des Unternehmenssteuerreform- gesetzes II des Bundes

(Änderung vom 26. September 2012)

Der Regierungsrat beschliesst:

- I. Die Verordnung über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes vom 3. November 2010 wird geändert.
- II. Die Verordnungsänderung tritt rückwirkend auf den 1. Januar 2011 in Kraft.
- III. Die Verordnungsänderung gilt bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 betreffend Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes.
- IV. Gegen die Verordnungsänderung und Dispositiv II kann innert 30 Tagen, von der Veröffentlichung an gerechnet, beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich Beschwerde erhoben werden. Die Beschwerdeschrift muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten.
- V. Dem Lauf der Beschwerdefrist und der Einreichung einer allfälligen Beschwerde wird die aufschiebende Wirkung entzogen.
- VI. Veröffentlichung dieses Beschlusses, der Verordnungsänderung und der Begründung im Amtsblatt.

Im Namen des Regierungsrates

Der Präsident: Der Staatsschreiber:
Kägi Husi

Verordnung über den Vollzug des Unternehmenssteuerreform- gesetzes II des Bundes

(Änderung vom 26. September 2012)

Der Regierungsrat beschliesst:

Die Verordnung über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes vom 3. November 2010 wird wie folgt geändert:

§ 1. ¹ Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollen-
deten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge
Invalidität definitiv aufgegeben, ist die Summe der in den letzten zwei
Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven ab der Steuerperiode
2011 getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge
gemäß § 31 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind
abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, wird der
Betrag der realisierten Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässig-
keit eines Einkaufs gemäß § 31 Abs. 1 lit. d StG nachweist, wie eine
Kapitalleistung aus Vorsorge gemäß § 37 StG besteuert. Der Rest-
betrag der realisierten stillen Reserven wird getrennt, jedoch ebenfalls
gemäß § 37 StG besteuert.

² Abs. 1 gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unter-
nehmen nicht fortführen. Die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens
fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.

Begründung

1. Am 23. März 2007 hatte die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II [UStRG II]; AS 2008 2893–2902) verabschiedet. In der eidgenössischen Volksabstimmung vom 24. Februar 2008 stimmten die Stimmberchtigten dem UStRG II zu, nachdem dagegen das Referendum ergriffen worden war. Das UStRG II sieht Neuerungen im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vor, die für die Kantone verbindlich sind.

Die Kantone müssen ihre Steuergesetze an diese verbindlichen Vorgaben des StHG auf den 1. Januar 2011, d. h. innert zweier Jahre nach Inkrafttreten der Vorgaben des StHG am 1. Januar 2009, anpassen. Nach dem 1. Januar 2011 finden diese Vorgaben des StHG direkte Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht. Art. 72h StHG lautet:

«¹ Die Kantone passen ihre Gesetzgebung innert zwei Jahren nach Inkrafttreten der Änderung vom 23. März 2007 den geänderten Vorschriften von Art. 7 Absatz 1 zweiter Satz, 7b, 8 Absätze 2^{bis}–2^{quater} und 4, 9 Absatz 2 Buchstabe a, 11 Absatz 5, 14 Absatz 3, 24 Absatz 4^{bis} und 28 Absatz 1 erster Satz an. Diese Anpassungen entfalten ihre Wirkung für alle Kantone zwei Jahre nach Inkrafttreten der Änderung vom 23. März 2007.

² Nach Ablauf dieser Fristen finden die in Absatz 1 genannten Bestimmungen direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht.»

2. Mit Revision vom 12. Juli 2010 betreffend Nachvollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes wurde das kantonale Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG; LS 631.1) an die neuen verbindlichen Vorgaben des StHG angepasst. Neben diesen Anpassungen wurde zudem von der im StHG neu vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, wonach die Kantone fakultativ bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anrechnen können (AbI 2010, 1596–1598).

Gegen diese Steuergesetzrevision vom 12. Juli 2010 ergriff der Gemeinderat der Stadt Zürich, wegen der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer, das Gemeindereferendum. Aus dem gleichen Grunde wurde auch ein Volksreferendum eingereicht.

Am 17. Juni 2012 fand die kantonale Volksabstimmung über die Steuergesetzrevision vom 12. Juli 2010 statt. Die Stimmberechtigten lehnten die Steuergesetzrevision ab. Der Regierungsrat wird daher dem Kantonsrat, zum Nachvollzug des UStRG II, eine neue Gesetzesvorlage, ohne Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer, unterbreiten.

3. Nachdem das Steuergesetz nicht auf den 1. Januar 2011 an die im UStRG II vorgesehenen zwingenden Vorgaben des StHG angepasst werden konnte, finden diese Vorgaben, gemäss der erwähnten Bestimmung von Art. 72h StHG, seit dem 1. Januar 2011 direkte Anwendung. Zu diesen Vorgaben gehört auch die Bestimmung von Art. 11 Abs. 5 StHG über die separate Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei Aufgabe einer selbstständigen Erwerbstätigkeit; diese Bestimmung lautet:

«Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss Absatz 3 erhoben. Der auf den Restbetrag der realisierten Reserven anwendbare Satz wird durch das kantonale Recht bestimmt. Die gleiche Satzmilderung gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.»

4. Bei der direkten Anwendung dieser Bestimmung von Art. 11 Abs. 5 StHG besteht insoweit eine Lücke, als «der auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbare Satz durch das kantonale Recht» zu bestimmen ist (Art. 11 Abs. 5 Satz 4 StHG). Da Art. 11 Abs. 5 StHG – gemäss Art. 72h Abs. 2 StHG – ab 1. Januar 2011 direkt angewendet werden muss, erliess der Regierungsrat am 3. November 2010, als sich abzeichnete, dass die Steuergesetzrevision vom 12. Juli 2010 nicht auf den 1. Januar 2011 in Kraft treten würde, die Verordnung über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes (LS 631.19). Er stützte sich dabei auf Art. 72 Abs. 3 StHG, wo für die Fälle, in denen das kantonale Steuerrecht dem StHG widerspricht,

allgemein vorgesehen ist: «Die Kantonsregierung erlässt die vorläufigen Vorschriften.»

Die Verordnung des Regierungsrates über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes vom 3. November 2010 lautete wie folgt:

«§ 1.¹ Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollen-deten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung in-folge Invalidität definitiv aufgegeben, ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven ab der Steuerperiode 2011 getrennt vom übrigen Einkommen nach § 37 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss § 31 Abs. 1 lit. d StG sind abziehbar.

² Abs. 1 gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmens nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.

§ 2. Im Übrigen gilt Art. 72h StHG.»

§ 1 der Verordnung stimmte mit der entsprechenden Bestimmung von § 37b in der Steuergesetzrevision vom 12. Juli 2010 überein.

5. In der Folge erhob ein Steuerpflichtiger gegen die Verordnung vom 3. November 2010 Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit dem Antrag, die Verordnung sei insoweit aufzuheben, als sie dem StHG widerspreche. Mit Urteil vom 5. Juli 2011 wies das Verwaltungsgericht die Beschwerde ab; das Urteil des Verwaltungsgerichts wurde darauf beim Bundesgericht angefochten. Das Bundesgericht hiess mit Urteil vom 29. Juli 2012 (2C_809/2011) die Beschwerde gut und hob § 1 der Verordnung des Regierungsrates vom 3. November 2010 auf (Dispositiv 1 des Urteils des Bundesgerichts).

Das Bundesgericht hielt in seinen Erwägungen abschliessend fest (Erw. 5):

«... Der Regierungsrat hat im Sinne einer Sofortmassnahme § 1 der Verordnung an das Steuerharmonisierungsgesetz anzupassen (Art. 72 Abs. 3 StHG). Nach dem Gesagten unterliegt es keinem Zweifel, dass der Gesetzgeber sowohl für die direkte Bundessteuer wie auch für das Steuerharmonisierungsgesetz für den Betrag des möglichen («fiktiven») Einkaufs und für den Restbetrag die separate Besteuerung vorgesehen hat. Im Übrigen ist es Sache des kantonal zuständigen Gesetz- oder Verordnungsgebers festzulegen, ob er für den Restbetrag den Tarif für Kapitalleistungen aus Vorsorge beibehalten will oder ob eine andere gesetzliche Grundlage in Frage kommt oder eine solche zu schaffen ist. Das Bundesgericht hat – entgegen dem «Antrag auf Klarstellung» der

Finanzdirektion – nicht darüber zu befinden, nach welchem Steuersatz der Restbetrag zu erfassen ist.»

6. Gemäss dem Urteil des Bundesgerichts vom 29. Juli 2012 ist demnach auch für die Staats- und Gemeindesteuern zu unterscheiden zwischen

- dem Betrag des Liquidationsgewinns, für den der Steuerpflichtige nachweist, dass ein Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge gemäss § 31 Abs. 1 lit. d StG zulässig gewesen wäre (fiktiver Einkauf in die berufliche Vorsorge):

Dieser Betrag des Liquidationsgewinns ist gemäss Art. 11 Abs. 5 Satz 3 StHG, somit von Bundesrechts wegen, wie eine Kapitalleistung aus Vorsorge gemäss Art. 11 Abs. 3 StHG zu besteuern. Gemäss § 37 Abs. 1 StG, der Bestimmung des Steuergesetzes über die Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge, bedeutet dies, dass der Betrag des Liquidationsgewinns in der Höhe des fiktiven Einkaufs, ausgehend von den ordentlichen Einkommenssteuertarifen gemäss § 35 Abs. 1 und 2 StG, zu dem Steuersatz berechnet wird, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen eine jährliche Leistung von einem Zehntel des Liquidationsgewinns erzielt würde; die einfache Staatssteuer beträgt jedoch mindestens 2% (§ 37 Abs. 1 StG; Vorsorgetarif);

- und dem Restbetrag des Liquidationsgewinns:

Wie das Bundesgericht, in Anlehnung an Art. 11 Abs. 5 Satz 4 StHG, festgehalten hat, ist der kantonal zuständige Gesetz- oder Verordnungsgeber frei zu bestimmen, ob hier – bezüglich des Restbetrags – ebenfalls der Tarif für Kapitalleistungen aus Vorsorge oder aber ein anderer Tarif zur Anwendung gelangen soll.

Für die Übernahme des Tarifs für Kapitalleistungen aus Vorsorge auch auf den Restbetrag des Liquidationsgewinns spricht der Umstand, dass schon nach der bisherigen Regelung der gesamte Liquidationsgewinn, wenn auch ohne Aufteilung in einen Betrag für einen fiktiven Einkauf und in einen Restbetrag, nach dem Tarif für Kapitalleistungen aus Vorsorge besteuert wurde.

Weiter hat die Anwendung des Tarifs für Kapitalleistungen aus Vorsorge auf dem Restbetrag des Liquidationsgewinns zur Folge, dass in den Fällen, in denen der Liquidationsgewinn als Ganzes entweder als fiktiver Einkauf in die berufliche Vorsorge oder aber als «Restbetrag» besteuert wird, die Steuer gleich ausfällt wie nach der bisherigen Regelung. Wenn jedoch der Liquidationsgewinn in einen Teil fiktiver Einkauf in die berufliche Vorsorge und einen Teil «Restbetrag» aufzuteilen ist, so kann sich, wegen der Brechung der Steuerprogression, im

Vergleich zur bisherigen Regelung gesamthaft eine tiefere Besteuerung ergeben. Auf jeden Fall ist sichergestellt, dass keine höhere Besteuerung als nach der bisherigen Regelung entsteht.

Aus diesen Gründen ist der Restbetrag des Liquidationsgewinns neu zwar getrennt, aber ebenfalls nach dem Tarif für Kapitalleistungen aus Vorsorge zu besteuern.

§ 1 Abs. 1 der Verordnung vom 3. November 2010 ist daher wie folgt neu zu fassen:

«Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven ab der Steuerperiode 2011 getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss § 31 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, wird der Betrag der realisierten Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss § 31 Abs. 1 lit. d StG nachweist, wie eine Kapitalleistung aus Vorsorge gemäss § 37 StG besteuert. Der Restbetrag der realisierten stillen Reserven wird getrennt, jedoch ebenfalls gemäss § 37 StG besteuert.»

Das Bundesgericht hat zwar § 1 der Verordnung vom 3. November 2010 als Ganzes, und damit auch Abs. 2 dieser Bestimmung, aufgehoben (Dispositiv 1 des Urteils des Bundesgerichts). Im Hinblick auf die neu gefasste Bestimmung in § 1 Abs. 1 der Verordnung besteht jedoch kein Anlass, von der bisherigen Fassung von § 1 Abs. 2 der Verordnung abzuweichen. § 1 Abs. 2 der Verordnung vom 3. November 2010 lautet demnach auch in der Neufassung weiterhin wie folgt:

«Abs. 1 gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen. Die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.»

7. Weiter kann angefügt werden, dass gemäss Abklärungen des kantonalen Steueramtes aufgrund der bisherigen Verordnung vom 3. November 2010 noch keine Liquidationsgewinne rechtskräftig veranlagt wurden. Zudem führt die neue Regelung, wie erwähnt, insgesamt entweder zu einer gleich hohen oder aber einer tieferen Besteuerung. Aus diesen Gründen kann von einer besonderen Übergangsregelung abgesehen werden. Im Übrigen gilt die neue Regelung ab der Steuerperiode 2011; sie tritt mithin rückwirkend auf den 1. Januar 2011 in Kraft.

Schliesslich bleibt anzumerken, dass Aussagen über die Auswirkungen der neuen Regelung – wie schon über jene der alten Regelung – auf den Steuerertrag insgesamt nicht möglich sind, da Schätzungsgrundlagen fehlen.