



Antrag Finanzdirektion Nr. xx vom tt.mm.2010  
Sitzung vom tt.mm.2010  
Versandt am

**A-Geschäft**

**Verordnung zum Steuergesetz**  
Änderung vom

*Der Regierungsrat des Kantons Zug,*

gestützt auf §§ 7 Abs. 4, 14 Abs. 4, 20 Abs. 1, 45 Abs. 2, 54 Abs. 4, 156, 158 Abs. 1 und 233 des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000<sup>1)</sup>,

*beschliesst:*

**I.**

Die Verordnung zum Steuergesetz vom 30. Januar 2001<sup>2)</sup> wird wie folgt geändert:

**§ 18<sup>bis</sup>**

**d) Liquidationsgewinne**

<sup>1)</sup> Wird die selbständige 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 § 30 Bst. d StG sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den die steuerpflichtige Person die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss § 30 Bst. d StG nachweist, zum Tarif für Kapitaleistungen aus Vorsorge nach § 37 StG berechnet; allfällige Kapitaleistungen aus Vorsorge, die in der gleichen Steuerperiode anfallen, werden mit diesem fiktiven Einkauf zusammengerechnet und gesamthaft besteuert. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend.

<sup>2)</sup> Abs. 1 gilt auch für den überlebenden Ehepartner, die anderen Erbenden und die Vermächtnisnehmenden, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres der Erblasserin oder des Erblassers.

**§ 56**

**Milderung wirtschaftliche Doppelbelastung**

§ 35 Abs. 4 und § 44 Abs. 2<sup>bis</sup> StG finden bis zum Inkrafttreten der sie ändernden Bestimmungen im Steuergesetz weiterhin Anwendung.

<sup>1)</sup> BGS 632.1

<sup>2)</sup> GS 27, 1 (BGS 632.11)

**II.**

Diese Änderung tritt am 1. Januar 2011 in Kraft.

Zug, ...

Regierungsrat des Kantons Zug

Peter Hegglin  
Landammann

Tino Jorio  
Landschreiber

Mitteilung je mit Bericht an:

- alle Direktionen
- Staatskanzlei
- Verwaltungsgericht
- Einwohnergemeinden des Kantons Zug
- Steuerverwaltung

## A. Allgemeines

Die eidgenössischen Räte haben am 23. März 2007 das Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) verabschiedet (AS 2008 S. 2893 ff.). Am 24. Februar 2008 wurde es an der eidgenössischen Volksabstimmung angenommen.

Das Gesetz soll vor allem für kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen auf Stufe Bund und Kantone verbessern: Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne ab einer Mindestbeteiligungsquote von 10%; Einführung des Kapitaleinlageprinzips, wonach das durch die Inhaberinnen und Inhaber der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 einbezahlte Agio der Rückzahlung von Grund- und Stammkapital gleichgestellt wird; fakultative Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer; attraktivere Voraussetzungen zur Erlangung des Beteiligungsabzugs; Erleichterung von Ersatzinvestitionen; Steueraufschub bei Übertragung von Liegenschaften aus dem Geschäfts- in das Privatvermögen auf Antrag; steuerliche Erleichterungen bei Verpachtung; Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven bei Erbteilung; verminderte Steuerbelastung von Liquidationsgewinnen bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach vollendetem 55. Altersjahr oder infolge Invalidität; Bewertung von Wertpapieren im Geschäftsvermögen zum Buchwert.

Der Bundesrat setzte das Gesetz auf Anfang 2009 in Kraft. Den Grossteil der Gesetzesänderungen müssen die Kantone innerhalb von zwei Jahren nach Inkrafttreten des Unternehmenssteuerreformgesetzes II zwingend in ihr kantonales Recht übernehmen (Art. 72h Abs. 1 StHG). Nach Ablauf dieser Frist finden die entsprechenden StHG-Bestimmungen direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht (Abs. 2).

## B. Zwingende StHG-Bestimmungen ohne eigenen Rechtsetzungsspielraum

Grundsätzlich müssen die Kantone bis 2011 ihre Steuergesetze an die neuen zwingenden StHG-Bestimmungen anpassen. Nachdem der Kanton Zug die ursprünglich auf 2011 geplante Entlastung des Mittelstandes kurzfristig um ein Jahr vorgezogen hat, wurde eine erneute Revision des Steuergesetzes auf 2011 als nicht vordringlich erachtet. Der Regierungsrat ist auch grundsätzlich der Meinung, dass Gesetze, so auch das Steuergesetz, wenn möglich nicht im Einjahresrhythmus geändert werden sollten. Die Unternehmenssteuerreform II soll deshalb erst auf das Jahr 2012 im Steuergesetz des Kantons Zug umgesetzt werden.

Gestützt auf Art. 72 h Abs. 2 StHG entfalten die in Abs. 1 dieses Artikels aufgeführten, zwingenden Bestimmungen der UStR II aber trotzdem bereits ab 2011 auch im Kanton Zug ihre Wirkung. Sie kommen «direkt zur Anwendung». Es sind dies:

- Kapitaleinlageprinzip (Art. 7b StHG)
- Steueraufschub bei Überführung von Liegenschaften aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen (Art. 8 Abs. 2<sup>bis</sup> StHG)
- Steuerliche Erleichterung der Verpachtung (Art. 8 Abs. 2ter StHG)
- Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven bei Erbteilung (Art. 8 Abs. 2quater StHG)
- Ausweitung der Ersatzbeschaffung bei Personengesellschaften (Art. 8 Abs. 4 StHG)
- Neue Bemessung des Schuldzinsenabzuges (Art. 9 Abs. 2 Bst. a StHG)
- Tiefere Besteuerung von Liquidationsgewinnen (Art. 11 Abs. 5 StHG); der auf den Restbetrag der stillen Reserven anwendbare Satz wird durch das kantonale Recht bestimmt (siehe Ausführungen unter Bst. C. weiter hinten).

- Bewertung der immateriellen Güter und des beweglichen Vermögens im Geschäftsvermögen zum Buchwert (Art. 14 Abs. 3 StHG)
- Ausweitung der Ersatzbeschaffung bei Kapitalgesellschaften (Art. 24 Abs. 4<sup>bis</sup> StHG)
- Ausweitung des Beteiligungsabzuges (Art. 28 Abs. 1 erster Satz StHG)

Soweit die StHG-Bestimmungen den Kantonen keinen eigenen Rechtsetzungsspielraum lassen, bedarf es keiner weiteren Umsetzungshandlung durch den Gesetz- oder Verordnungsgeber. Die Regelung von Art. 72 h Abs. 2 StHG ist Ausdruck des verfassungsmässigen Grundsatzes «Bundesrecht bricht kantonales Recht». Die erwähnten direkt anwendbaren StHG-Bestimmungen sind deshalb nicht ins kantonale Verordnungsrecht zu überführen. Hingegen sind sie bei der nächsten Revision ins formelle kantonale Steuergesetz zu übernehmen. Dieses Vorgehen entspricht den Vorgaben des Bundesgesetzgebers, dient der Rechtssicherheit und wurde auch bei früheren StHG-Revisionen so gehandhabt.

#### C. Zwingende StHG-Bestimmungen mit eigenem Rechtsetzungsspielraum

Anders vorzugehen ist in Bezug auf diejenigen zwingenden Vorgaben der UStR II, die den Kantonen noch einen eigenen Rechtssetzungsspielraum lassen. Hier hat die Kantonsregierung gestützt auf Art. 72 StHG die erforderlichen vorläufigen Vorschriften zu erlassen, und zwar auch solche, die grundsätzlich in einem formellen Gesetz zu regeln wären, wie z.B. Steuertarife und Steuersätze (vgl. dazu GREMINGER in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Art. 72 StHG N 23 ff.; P. Richli, ASA 61, S. 483 f.). Dabei kann sie allerdings nur so weit vom kantonalen Gesetzesrecht abweichen, als dies die Durchführung des StHG zwingend erfordert. Einen Rechtssetzungsspielraum hat der Kanton Zug in den Bereichen der Liquidationsgewinnbesteuerung bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit und der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung.

- a) Tiefere Besteuerung von Liquidationsgewinnen ( § 18<sup>bis</sup> Verordnung zum Steuergesetz)
- Die Unternehmenssteuerreform II sieht für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern verbindlich vor, dass bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität der Liquidationsgewinn («Summe der in den letzten zwei Jahren realisierten stillen Reserven») einer separaten Besteuerung zu einem reduzierten Tarif zuzuführen ist.
- Bei der direkten Bundessteuer kommt der für einen Fünftel des Liquidationsgewinns massgebende Steuersatz, mindestens zwei Prozent, zur Anwendung. Das entspricht dem Steuersatz für Kapitaleistungen anstelle wiederkehrender Leistungen für fünf Jahre. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Liquidationsgewinn während einer längeren Periode erarbeitet wurde. Wird der während Jahren erarbeitete Gewinn gesamthaft der ordentlichen Besteuerung zugeführt, kommt es wegen der progressiven Wirkung der Tarife zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Überbesteuerung. Indem für die Satzbestimmung auf einen Fünftel des Liquidationsgewinns abgestellt wird, wird die steuerpflichtige Person so gestellt, wie wenn sie den Liquidationsgewinn gleichmässig während fünf Jahren bezogen hätte.
- Die Kantone sind in der Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes frei. Der Regierungsrat schliesst sich bei der Festlegung des Steuersatzes in § 18<sup>bis</sup> der Verordnung zum Steuergesetz den Überlegungen des Bundesgesetzgebers an. Diese sind einleuchtend und führen zu einer angemessenen Besteuerung von Liquidationsgewinnen. Indem auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern für den Steuersatz nur ein Fünftel des Liquidationsgewinns berücksichtigt wird, werden ungerechtfertigte Überbesteuerungen infolge der Progression vermieden, ohne dass bei sehr hohen Liquidationsgewinnen, bei denen der Maximalsteuersatz sowieso erreicht ist, eine ungerechtfertigte Unterbesteuerung eintritt. Bei konsequenter Umsetzung des Grundgedankens, dass die steuerpflichtige Person so gestellt werden soll, wie wenn sie den Liquidationsgewinn gleichmässig während fünf Jahren bezogen hätte, muss kein Mindeststeuersatz

festgelegt werden; ein kleiner Liquidationsgewinn ist richtigerweise zu einem niedrigen Satz zu versteuern. Die restlichen Vorgaben von Art. 11 Abs. 5 StHG sind von den Kantonen zwingend zu übernehmen.

b) Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung

Wie der Regierungsrat bereits in seiner Antwort auf die Interpellation der SP-Fraktion betreffend Rechtmässigkeit der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung im Zuger Steuergesetz (Vorlage Nr. 1864.2 - 13369) vom 16. März 2010 festgehalten hat, entspricht die geltende Regelung des Kantons Zug der Bundesverfassung bzw. dem Steuerharmonisierungsgesetz teilweise nicht. Im Rahmen der auf den 1. Januar 2012 geplanten Teilrevision des Steuergesetzes wird auch das Dividendenprivileg neu geregelt werden, damit es wieder dem übergeordneten Recht entspricht.

Für die Steuerjahre bis und mit 2011 wird der Kanton Zug die vom Kantonsrat beschlossenen und vom Stimmvolk bestätigten Bestimmungen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung unverändert anwenden. Das aktuelle Zuger Steuergesetz war nicht Gegenstand des in der oben erwähnten Interpellationsantwort dargestellten bundesgerichtlichen Verfahrens vom 25. September 2009 und wurde daher weder direkt noch indirekt aufgehoben. Der Regierungsrat ist der Ansicht, dass es nicht seine Aufgabe ist, die bestehenden Bestimmungen durch andere zu ersetzen. Vor allem auch deshalb, weil er gestützt auf Art. 72 StHG nur so weit vom geltenden kantonalen Gesetzesrecht abweichen könnte, als dies die Durchführung des StHG zwingend erfordert. Eine umfassende Neuregelung der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf Verordnungsstufe wird durch diese StHG-Norm somit verhindert. Eine solche Übergangsregelung hätte auch nur ein Jahr Gültigkeit und müsste dann auf 2012 durch den Kantonsrat erneut sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht geändert werden. Der Regierungsrat könnte nämlich gestützt auf Art. 72 StHG zwar die Erhöhung der Mindestbeteiligungsquote von 5% auf 10%, die Aufhebung der alternativen Verkehrswertgrenze von 5 Mio. Franken, die Ausdehnung des Dividendenprivilegs auch auf massgebliche Beteiligungen ausländischer Gesellschaften und die Ausdehnung des Dividendenprivilegs auch auf geldwerte Vorteile (jeweils keine Entscheidungskompetenz der Kantone) festlegen, nicht jedoch entscheiden, ob die Milderung auch bei Kapitalgewinnen von qualifizierten Beteiligungen des Geschäftsvermögens greifen soll oder ob für die Milderung bei Einkünften aus qualifizierten Beteiligungen des Geschäftsvermögens die damit zusammenhängenden Aufwendungen berücksichtigt werden sollen (jeweils Entscheidungskompetenz der Kantone). Da die beiden letzten Fragen nur durch den Kantonsrat im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren entschieden werden können, ist die zeitliche Verzögerung von einem Jahr bei der verfassungs- und StHG-konformen Umsetzung des Dividendenprivilegs unter dem Blickwinkel der Rechtssicherheit und der Berechenbarkeit staatlichen Handelns in Kauf zu nehmen. Der Kantonsrat kann dann auch entscheiden, ob der Wegfall der steuerlichen Entlastung bei der Vermögenssteuer durch andere Massnahmen, z.B. durch eine generelle Senkung der Vermögenssteuer oder Entlastungsmassnahmen in anderen Teilen des Steuerrechts, kompensiert werden soll; oder ob er die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei der Einkommenssteuer bei 50% belassen will, nachdem das Privileg auf ausländische Beteiligungen und auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen ausgedehnt werden muss. Im neuen § 56 hält der Regierungsrat fest, dass § 35 Abs. 4 und § 44 Abs. 2<sup>bis</sup> StG bis zum Inkrafttreten der sie ändernden Bestimmungen im Steuergesetz weiterhin Anwendung finden. Diese Regelung dient der Transparenz für die Steuerpflichtigen und als entsprechende Weisung an die kantonale Steuerverwaltung. Der Regierungsrat hat/wird den Bericht und Antrag zur 4. Teilrevision des Steuergesetzes (bereits) am tt.mm.jj. an den Kantonsrat überwiesen.

#### D. Fakultative Bestimmungen

Die fakultativen Bestimmungen können durch die Kantone ab 2009 umgesetzt werden, müssen aber nicht. Sie finden mit anderen Worten nie direkt Anwendung, sondern bedürfen des entsprechenden gesetzgeberischen Willens und des formellen Gesetzgebungsverfahrens. Aus diesem Grund wird der Kantonsrat anlässlich der nächsten Steuergesetzrevision entscheiden müssen, ob er von der Möglichkeit des Art. 30 Abs. 2 StHG Gebrauch machen und die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anrechnen will.

#### E. Organisatorische und personelle Auswirkungen

Das Eidgenössische Parlament hat die neue Besteuerung von Liquidationsgewinnen äusserst kompliziert geregelt und sich ganz offensichtlich wenig Gedanken zur Umsetzung seiner Normen gemacht. Da die StHG- und DBG-Bestimmungen aber zwingend umzusetzen und anzuwenden sind, wird der Arbeitsaufwand bei der Veranlagung der Selbständigerwerbenden zunehmen.

Im Bereich der Informatik muss bei der direkten Bundessteuer und bei den Kantons- und Gemeindesteuern eine neue Steuerart für die Liquidationsgewinnbesteuerung entwickelt und programmiert werden. Dies wird neben internem Aufwand (AIO, Steuerverwaltung) voraussichtlich auch externe Kosten verursachen.

#### F. Finanzielle Auswirkungen

Liquidationsgewinne bei Selbständigerwerbenden generieren im Kanton Zug keine grossen Steuererträge, da im Zuge einer Nachfolgeplanung vor der Geschäftsauf- bzw. -weitergabe sehr oft eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft vorgenommen wird. Die Grobschätzung beläuft sich auf einen Minderertrag von Fr. 400'000.– pro Jahr bei den Kantonssteuern und von Fr. 320'000.– bei den Gemeindesteuern.