

# **Erläuternder Bericht zur Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern**

Frauenfeld, 2. Oktober 2012

## **A. Allgemeine Bemerkungen**

### **1. Ausgangslage**

Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens werden in der Schweiz mit zwei unterschiedlichen Systemen besteuert. Kantone, welche das sog. dualistische System kennen, erfassen Grundstückgewinne aus dem Verkauf von Liegenschaften des Geschäftsvermögens mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Privatvermögens mit der Grundstückgewinnsteuer. Kantone mit dem sog. monistischen System besteuern sämtliche Grundstückgewinne (Geschäfts- und Privatvermögen) mit einer als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer. Im Bereich der direkten Bundessteuer werden Grundstückgewinne auf Geschäftsgrundstücken mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer besteuert (dualistisches System).

Im Kanton Thurgau werden Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens natürlicher Personen (Einzelunternehmungen, Personengesellschaften) mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst; Grundstückgewinne betreffend juristische Personen hingegen mit der Gewinnsteuer.

Zu stossenden Ergebnissen führt die Objektsteuer, wenn eine Geschäftsliegenschaft wegen wirtschaftlichen Problemen verkauft werden muss und im Einkommenssteuerrecht erhebliche verrechenbare Verluste vorhanden sind. Durch die Trennung von der Objekt- und der Einkommenssteuer ist nach heutigem System keine Verlustverrechnung möglich. Trotz der vom Unternehmer dringend benötigten Liquidität muss die Grundstückgewinnsteuer entrichtet werden. Zur Vermeidung dieses Nachteiles sowie zur Wahrung des Wettbewerbes gegenüber juristischen Personen drängt sich ein Systemwechsel geradezu auf. Dadurch wird eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sichergestellt.

Im Weiteren sind eine Vereinheitlichung und eine auch aus Sicht der Verfahrensökonomie zu begrüßende Harmonisierung mit der Handhabung bei der direkten Bundessteuer anzustreben. Dies kann im Bereich der Grundstücke des Geschäftsvermögens natürlicher Personen durch den Wechsel vom monistischen zum dualistischen System erreicht werden.

Es ist davon auszugehen, dass dieser Systemwechsel grundsätzlich ohne wesentlichen Einfluss auf das Steuersubstrat bleiben dürfte. Mit dem Systemwechsel sind weder steuerliche Entlastungen noch Mehrbelastungen gegenüber dem bisherigen System zu erwarten.

## 2. Bundesrechtlicher Rahmen

Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) als Rahmengesetz lässt es den Kantonen frei, mit welchem der zwei Systeme Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens steuerlich erfasst werden.

Von diesem Wahlrecht sind Veräusserungsgewinne von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens ausgenommen. Diese sind zwingend der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen (Art. 12 Abs. 1 StHG).

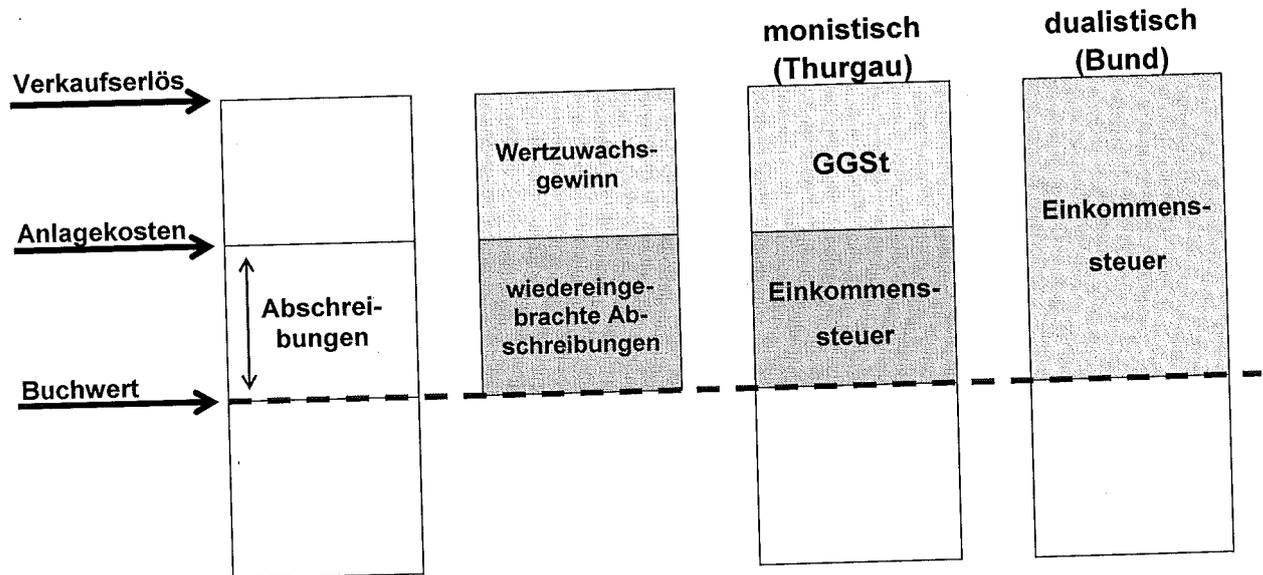
Der Systemwechsel vom monistischen zum dualistischen System bringt aber eine bessere Anbindung an das Besteuerungssystem bei der direkten Bundessteuer, welches dem dualistischen System entspricht.

## 3. Unterschiede monistisches, dualistisches System und Besteuerung bei der direkten Bundessteuer im Überblick

Transaktion	Monistisches System	Dualistisches System	Direkte Bundessteuer
Veräusserung eines dem Privatvermögen zugehörigen Grundstücks	Grundstückgewinnsteuer	Grundstückgewinnsteuer	keine Steuerfolgen
Einbringung eines Privatgrundstücks in das Geschäftsvermögen (Selbständigerwerbender)	keine Steuerfolgen, da kein Wechsel des Besteuerungssystems	Grundstückgewinnsteuer, da Wechsel des Besteuerungssystems	keine Steuerfolgen
Veräusserung eines dem Geschäftsvermögen zugehörigen Grundstücks	- Grundstückgewinnsteuer auf Wertzuwachsge- winn - Einkommenssteuer auf wieder- eingebrachte Abschrei- bungen	Einkommenssteuer auf ge- samten Gewinn	Einkommenssteuer auf ge- samten Gewinn
Überführung eines Geschäfts- grundstücks (SE) in das Privat- vermögen	- keine Grundstückge- winnsteuer, da keine Ver- äusserung - Einkommenssteuer auf wieder- eingebrachte Abschrei- bungen	Einkommenssteuer auf Diffe- renz Buchwert / Steuerwert (steuersystematische Realisa- tion)	Einkommenssteuer auf Diffe- renz Buchwert / Steuer- wert (steuersystematische Realisation)
Verlust aus selbständiger Er- werbstätigkeit	keine Verrechnung bei Grundstückgewinnsteuer	verrechenbar mit Grundstück- gewinn	verrechenbar mit Grund- stückgewinn
Verlust aus dem Verkauf Ge- schäftsgrundstück	verrechenbar innerhalb von 4 Jahren mit anderen Grund- stückgewinnen	verrechenbar bei Einkom- menssteuer	verrechenbar bei Einkom- menssteuer

Das dualistische System kennen die Kantone AG, AI, AR, FR, GL, GR, LU, NE, OW, SG, SH, SO, VD, VS, ZG, TG für die juristischen Personen sowie der Bund. Die grosse Mehrheit der Kantone wendet also bereits das dualistische System an.

Schematische Darstellung der beiden Systeme:



#### 4. Vorzüge und Nachteile des dualistischen Systems

Der Systemwechsel enthält einige Vorzüge:

- Ein Systemwechsel zum dualistischen System hat keinerlei Einfluss auf die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen von Grundstücken des Privatvermögens sowie auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken; diese bleiben weiterhin der Grundstücksgewinnsteuer unterstellt.
- Das dualistische System garantiert eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und eliminiert die Diskriminierung von Selbständigerwerbenden bei Veräußerung von Geschäftsgrundstücken.
- Mit dem dualistischen System wird eine (weitere) Harmonisierung an das Besteuerungssystem der direkten Bundessteuer vorgenommen, was vor allem den Vollzugsaufwand reduziert.
- Die Verrechnung von Betriebsverlusten ist mit realisierten Grundstücksgewinnen des Geschäftsvermögens möglich und damit wird eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewährleistet.
- Der Systemwechsel bringt eine Vereinheitlichung in Bezug auf die Praxis betreffend Grundstücke von juristischen Personen und Selbständigerwerbenden.
- Ein im Rahmen einer Liquidation erzielter Grundstücksgewinn kann, bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen, privilegiert nach § 38b StG besteuert werden.

- Interkantonale Ausscheidungen sind bei Veräusserungsgewinnen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens leichter vorzunehmen, da die Ausscheidung in einem Schritt im ordentlichen Veranlagungsverfahren erfolgt. Im bisherigen System werden entsprechende Gewinne mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Die Erkenntnisse der interkantonalen Ausscheidung, die im ordentlichen Veranlagungsverfahren festgesetzt wird, sind im Verfahren der Grundstückgewinnsteuer ebenfalls mit zu berücksichtigen, ansonsten eine Doppelbesteuerung droht.
- Die gleichen Überlegungen gelten bei der Verlustverrechnung, welche heute dem ausserkantonalen Steuerpflichtigen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zu gewähren ist, um eine Doppelbesteuerung zufolge der unterschiedlichen Steuersysteme zu vermeiden.
- Die Mehrheit der Kantone kennt bereits das dualistische System.
- Insgesamt dürfte der Gesetzgebungstrend in den nächsten Jahren Richtung dualistisches System gehen, sodass eine frühzeitige Weichenstellung einen allfälligen Anpassungsdruck vermeidet.
- Ein Systemwechsel reduziert auch den administrativen Aufwand für Einzel- und Personenunternehmen, da inskünftig bei der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken keine Grundstückgewinnsteuererklärungen mehr eingereicht werden müssen, sondern im ordentlichen Veranlagungsverfahren deklariert werden können.
- Alle Körperschaften partizipieren entsprechend dem Steuerfuss am Steuerertrag. Der Systemwechsel verursacht nur kleine Verschiebungen unter den Körperschaften.

Ein Systemwechsel zum dualistischen System bringt vor allem erhebliche administrative Vereinfachungen und weniger Vollzugsaufwand. Für die Selbständigerwerbenden entfällt der Deklarationsaufwand betreffend die Grundstückgewinnsteuer.

Als einziger Nachteil im dualistischen System ist die Überführung einer Liegenschaft vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen oder umgekehrt anzuführen. In diesen Fällen tritt ein steuersystematischer Realisationstatbestand ein, was zur Abrechnung des aufgelaufenen Wertzuwachs-gewinnes (Grundstückgewinnsteuer bzw. Einkommenssteuer) führt.

## **B. Revisionspunkte im Überblick**

- Wechsel vom monistischen System bei der Grundstückgewinnsteuer zum dualistischen System
- Anpassungen an Bundesrecht im Zusammenhang mit Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen

## **C. Finanzielle Auswirkungen**

### **1. Steuerbefreiung Lotteriegewinne**

Die Gesetzesvorlage dürfte nur mit geringen Steuerausfällen verbunden sein, insbesondere im Bereich der Einführung der Steuerfreiheit von Lotteriegewinnen unter Fr. 1'000.--.

### **2. Systemwechsel Grundstückgewinnsteuer**

Der Systemwechsel bei der Besteuerung der Grundstückgewinne auf Geschäftsvermögen wird zu keinen wesentlichen Mehr-/Mindereinnahmen führen. Die neue Möglichkeit der Verlustverrechnung wird im Einzelfall wohl wesentlich sein, auf den ganzen Kanton bezogen wird dies im Schwankungsbereich der Steuereinnahmen liegen.

## **D. Einzelne Revisionspunkte**

### **1. Selbständige Erwerbstätigkeit (§ 20 Abs. 4)**

Der steuerbare Grundstückgewinn entspricht der Differenz zwischen Veräusserungserlös und den Anlagekosten. Bei den Anlagekosten handelt es sich in der Regel um die historischen Gestehungskosten zuzüglich den wertvermehrenden Investitionen. Bei (buchführungspflichtigen) Selbständigerwerbenden besteht die Möglichkeit von Abschreibungen auf Geschäftsliegenschaften, sodass der Bilanzwert u.U. nicht mehr den Anschaffungskosten entspricht (sog. Buch- oder Einkommenssteuerwert). Wird ein Grundstück des Geschäftsvermögens veräussert, so entspricht der Kapitalgewinn der Differenz aus Veräusserungserlös und Buchwert. Liegt der Buchwert tiefer als die Anlagekosten, so wird die entsprechende Differenz (sog. wiedereingebrachte Abschreibungen) der Einkommenssteuer unterworfen, und der Mehrbetrag, d.h. die Differenz zwischen Veräusserungserlös und Anlagekosten, der Grundstückgewinnsteuer. Im geltenden Recht muss der Verkaufsgewinn somit auf die Einkommens- und Grundstückgewinnsteuer aufgesplittet werden, was das Verfahren verkompliziert.

Da künftig Veräusserungsgewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens vollumfänglich der Einkommenssteuer unterworfen werden, ist eine Einschränkung nurmehr für land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke notwendig, die gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG zwingend der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Ob ein Grundstück von land- oder forstwirtschaftlicher Qualität ist, bestimmt sich gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nach Massgabe des Bundesrechts, d.h. der Bundesgesetze über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB), über die Raumplanung (RPG) sowie über die Landwirtschaft (LWG).

### **2. Aufschubstatbestände (§ 20a Abs. 3)**

Die Überführung eines Grundstücks vom Geschäfts- ins Privatvermögen stellt eine sog. steuersystematische Realisation dar. Da das Grundstück das Besteuerungssystem wechselt, wird im dualistischen System im Zeitpunkt der Überführung steuerlich die Differenz zwischen Buch- bzw. Einkommenssteuerwert und Verkehrswert erfasst. Diese

Besteuerung kann jedoch seit Einführung der Unternehmenssteuerreform II im Umfang der Differenz zwischen Anlagekosten und Verkehrswert aufgeschoben werden. Bei einem allfälligen späteren Verkauf wird der Veräusserungsgewinn im Verkaufszeitpunkt jedoch als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Die gleiche Regelung kennt die direkte Bundessteuer.

### **3. Teilbesteuerung (§ 20b Abs. 3)**

Erträge aus Beteiligungsrechten an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften werden bei Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen lediglich zu 50% in die Bemessungsgrundlage einbezogen, sofern sie mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen. Veräusserungsgewinne werden privilegiert besteuert, wenn sich die qualifizierte Beteiligung mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder des Personenunternehmens befunden hat.

Hält ein Einzel- oder Personenunternehmer eine Beteiligung von mehr als 50% an einer Immobiliengesellschaft im Geschäftsvermögen und veräussert er diese mit Gewinn, so entfällt im dualistischen System aufgrund Erfüllens des Tatbestands einer wirtschaftlichen Handänderung die privilegierte Besteuerung. Nach geltendem Recht unterliegen Gewinne aus wirtschaftlicher Handänderung der Grundstückgewinnsteuer, nach neuem Recht der Einkommenssteuer.

### **4. Übrige Einkünfte (§ 25 Ziff. 4)**

Das Bundesgesetz über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen vom 15. Juni 2012, welches im Wesentlichen vorsieht, dass Lotteriegewinne bis Fr. 1'000.-- steuerfrei sind, macht eine Anpassung des kantonalen Steuergesetzes an das zwingend umzusetzende Bundesrecht notwendig. Neu sind daher nurmehr einzelne Gewinne aus einer Lotterie oder lotterieähnlichen Veranstaltung im Betrag von über Fr. 1'000.-- steuerbar.

Der kantonale Gesetzgeber hat 2 Jahre Zeit, seine Gesetzgebung an die Bundesgesetzgebung anzupassen (Art. 72p Abs. 1 rev. StHG). Danach finden die entsprechenden Bestimmungen direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Steuerrecht widersprechen sollten (Art. 72p Abs. 2 rev. StHG). Das Bundesgesetz über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen dürfte vom Bundesrat per 1. Januar 2014 in Kraft gesetzt werden, weshalb die Umsetzung bis 1. Januar 2016 erfolgen muss. Aus Vollzugsgründen drängt sich eine zeitgleiche Inkraftsetzung mit der direkten Bundessteuer auf.

### **5. Steuerfreie Einkünfte (§ 26 Ziff. 12)**

Gewinne aus einer Lotterie oder lotterieähnlichen Veranstaltung bis Fr. 1'000.-- sind neu steuerfrei. Die damit verbundenen Steuerausfälle dürften sich in Grenzen halten. Die Bestimmung entspricht Art. 24 lit. j rev. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11).

## 6. Ersatzbeschaffung (§ 31)

Der bisherige § 31 bleibt grundsätzlich unverändert und wird neu als Absatz 1 angeführt. Eingefügt wird lediglich der Satz: „Als übertragene stille Reserve gilt auch der wieder angelegte, aufgeschobene Grundstücksgewinn im Sinn von § 129 Absatz 1 Ziffer 8“. Betroffen davon sind lediglich land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, da diese weiterhin der Grundstückgewinnsteuer unterliegen.

In Absatz 2 wird eine Bestimmung betreffend Nachbesteuerung bei Ersatzbeschaffungen von Grundstücken des betrieblichen Anlagevermögens aufgenommen. Wird das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren seit Veräusserung des ersetzten Grundstücks verkauft oder dauernd einer anderen Nutzung zugeführt, wird der aufgeschobene Veräusserungsgewinn im Nachsteuerverfahren nachbesteuert. Dies gilt auch bei ausserkantonalen Ersatzgrundstücken.

§ 80 Absatz 1 verweist betreffend Ersatzbeschaffungen bei juristischen Personen auf die Bestimmung von § 31. In diesem Verweis ist auch die Nachbesteuerungsregelung integriert, weshalb bei Sperrfristverletzungen auch bei juristischen Personen eine Nachbesteuerung erfolgt. Eine Ergänzung von § 80 ist daher nicht notwendig.

## 7. Allgemeine Abzüge (§ 34 Abs. 1 Ziff. 15)

Das Bundesgesetz über Vereinfachungen bei der Besteuerung von Lotteriegewinnen sieht auch vor, dass 5% des Gewinns, höchstens aber Fr. 5'000.-- als Einsatzkosten von den steuerbaren Lotteriegewinnen gemäss § 25 Ziffer 4 abgezogen werden können. Dabei handelt es sich um eine feste Pauschale, weshalb künftig der Nachweis der tatsächlichen Einsätze entfällt. Wird beispielsweise ein Lotteriegewinn von Fr. 10'000.-- erzielt, so beträgt der entsprechende Abzug Fr. 500.--, d.h. zur Besteuerung gelangen Fr. 9'500.--.

Die Höhe des Pauschalabzugs kann durch den kantonalen Gesetzgeber bestimmt werden (Art. 9 Abs. 2 lit. n rev. StHG). Um eine Harmonisierung mit dem Recht der direkten Bundessteuer zu gewährleisten, ist daher der entsprechende Ansatz zu übernehmen. Die Bestimmung entspricht Art. 33 Abs. 4 rev. DBG.

## 8. Steuerobjekt (§ 126 Abs. 1 Ziff. 1 und 2)

Da künftig Veräusserungsgewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens nicht mehr der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, ist das Steuerobjekt der Grundstückgewinnsteuer neu zu definieren.

Grundstücke des Privatvermögens verbleiben wie bisher im Anwendungsbereich der Grundstückgewinnsteuer. Ebenso ändert sich nichts bei land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens natürlicher Personen (siehe auch Ziff. 1, § 20 Abs. 4).

### **9. Steuerbegründende Veräußerung (§ 127 Abs. 2 Ziff. 3)**

Im dualistischen System kommt die Überführung von Grundstücken des Privatvermögens in das Geschäftsvermögen aus steuersystematischen Gründen (Wechsel des Besteuerungssystems) einer Veräußerung gleich, weshalb darauf die Grundstücksgewinnsteuer geschuldet ist.

### **10. Steueraufschiebende Veräußerung (§ 129 Abs. 1 Ziff. 3 und 7 sowie Abs. 2 bis 4)**

Mit dem Wechsel vom monistischen zum dualistischen System sind die Aufschubstatbestände bei der Grundstücksgewinnsteuer im Zusammenhang mit Umstrukturierungen (bisherige Ziffer 3) oder Ersatzbeschaffungen von Liegenschaften des betrieblichen Anlagevermögens (bisherige Ziffer 7) nicht mehr notwendig, da sich die entsprechenden Aufschubstatbestände im Einkommenssteuerrecht finden (§§ 21 und § 31).

Gleiches gilt auch für den Absatz 3, da die Sperrfristverletzung neu unter § 21 Absatz 2 geregelt ist. Werden innert den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren die Beteiligungsrechte an der juristischen Person zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräußert, werden die übertragenen stillen Reserven auf den Grundstücken nachträglich besteuert. Absatz 3 kann daher ersatzlos aufgehoben werden.

Da § 129 Absatz 1 Ziffer 7 aufgehoben wird, ist auch § 129 Absatz 2 anzupassen und der Verweis auf Ziffer 7 ersatzlos zu streichen. Das Gleiche gilt auch für Absatz 4. Die Nachbesteuerung zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschobener Veräußerungsgewinne von betrieblichen Grundstücken richtet sich neu nach § 31 Absatz 2, wonach die Nachbesteuerung mit der Einkommenssteuer erfolgt.

### **11. Grundstücksgewinn (§ 131 Abs. 3)**

Durch die Aufhebung von § 129 Absatz 3 wird der Verweis darauf in § 131 Absatz 3 obsolet.

### **12. Anlagekosten (§ 133 Abs. 4)**

Da § 129 Absatz 1 Ziffer 7 aufgehoben wird, ist auch § 133 Absatz 4 anzupassen und der Verweis auf Ziffer 7 ersatzlos zu streichen.

### **13. Steuerbefreiung und Nachbesteuerung (§ 138)**

Da gewisse Steueraufschubs- und Nachbesteuerungstatbestände bei der Grundstücksgewinnsteuer infolge des Systemwechsel wegfallen, ist auch § 138 entsprechend anzupassen. Der Verweis in Absatz 1 auf § 129 Absatz 3 ist daher zu streichen.

In Absatz 2 ist neben der Streichung des Verweises auf § 129 Absatz 1 Ziffer 7 eine begriffliche Präzisierung vorzunehmen, welche in der Steuerpraxis schon lange gelebt wird. Die Steuerbefreiung erfolgt nach der bisherigen Regelung soweit, als der in die Ersatzliegenschaft reinvestierte Betrag die Anlagekosten der veräußerten Liegenschaft umfasst. Bei der Handänderungssteuer ist der Kaufpreis die massgebende Bezugs-

grösse, weshalb die wortgetreue Umsetzung zu grossen Problemen und zu teilweiser Doppelbesteuerung führen würde. Daher wird in der Praxis entgegen dem Wortlaut der bisherigen Bestimmung bei der Festsetzung der Steuerbefreiung auf das Verhältnis der Veräusserungserlöse abgestellt (siehe auch StP 138 Nr. 1).

Die Absätze 3 und 4 sind neu aufzunehmen, um die Steuerbefreiung bei Umstrukturierungen nach den §§ 21 und 79 und bei Ersatzbeschaffungen nach den §§ 31 und 80 festzulegen. In Fällen von Absatz 4 richtet sich der Umfang der Steuerbefreiung nach der Regelung von Absatz 2. In beiden Absätzen wird auf die einschlägigen Bestimmungen betreffend Nachbesteuerung infolge Sperrfristverletzungen verwiesen.

#### **14. Grundstückgewinnsteuer (§ 168 Abs. 2)**

Die Regelung von § 168 Absatz 2 hat sich in der Praxis als obsolet erwiesen, weshalb die Bestimmung ersatzlos aufzuheben ist.

#### **15. Übergangsbestimmung (§ 242)**

Werden Grundstücke des Geschäftsvermögens im Rahmen einer Umstrukturierung auf eine juristische Person übertragen, wird die Besteuerung der übertragenen stillen Reserven auf den Grundstücken aufgeschoben, sofern die Voraussetzungen nach § 21 Absatz 1 erfüllt sind. Der Steueraufschub bzw. die Steuerbefreiung ist jedoch unmittelbar mit einer fünfjährigen Veräusserungssperrfrist verknüpft. Werden die Aktien bzw. Beteiligungsrechte der übernehmenden juristischen Personen innert fünf Jahren seit der Übertragung zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert, werden die stillen Reserven nachträglich im Nachsteuerverfahren nachbesteuert (§ 129 Abs. 3 bzw. § 138 geltendes Recht).

Mit dem Wechsel zum dualistischen System wird § 129 Absatz 3 obsolet. Damit für alle vor dem Inkrafttreten erfolgten Umstrukturierungen die fünfjährige Sperrfrist weiterhin Gültigkeit hat, ist in § 242 eine entsprechende Übergangsbestimmung zu erlassen. Diese gilt sowohl für die Grundstückgewinn- als auch für die Handänderungssteuer.

Die gleichen Überlegungen gelten auch in Bezug auf Ersatzbeschaffungen von betriebsnotwendigen Grundstücken des Geschäftsvermögens (Abs. 4).