



Bern, 29. Mai 2019

Besteuerung von Grundstücken im Geschäftsvermögen mit unterschiedlicher Eigentümerschaft

Bericht des Bundesrates
in Erfüllung des Postulats 17.3359 der WAK-N
vom 16. Mai 2017

Zusammenfassung

Das vom Nationalrat am 7. Dezember 2017 angenommene Postulat 17.3359 der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates (WAK-N) beauftragt den Bundesrat, einen Bericht über die Situation der Besteuerung von Grundstücken mit unterschiedlicher Eigentümerschaft (natürliche Personen/juristische Personen) zu erstellen und darin gleichzeitig Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen, wie diese Unterschiede beseitigt oder zumindest verkleinert werden können.

Im vorliegenden Bericht wird zunächst die geltende Besteuerungsweise von Grundstücksgewinnen selbständig Erwerbender und juristischer Personen dargestellt (Ziffer 2). Diese werden beim Bund und in den Kantonen unterschiedlich besteuert, sei es mittels Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (Bund und dualistische Kantone) oder Grundstückgewinnsteuer (monistische Kantone). Anschliessend wird aufgezeigt, welche weiteren Steuern und Abgaben bei einer Gesamtbetrachtungsweise der finanziellen Belastung auf Grundstücksgewinnen anfallen (Ziffer 2.3).

Weiter wird festgehalten, dass eine Angleichung der Belastung von Grundstücksgewinnen selbständig Erwerbender und juristischer Personen, d.h. eine rechtsformneutrale Besteuerung, die «wirtschaftliche Doppelbelastung» zu berücksichtigen hat, welche sich aufgrund der Dividendenbesteuerung ergibt (Ziffer 3.1). Ausgehend von einem Teilbesteuerungsmass von 70% bei der direkten Bundessteuer und den kantonalen Steuern, wie der Bundesrat es in der Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV 17) empfohlen hat sowie den Gewinnsteuersätzen, welche von den Kantonen in Aussicht gestellt wurden, wurden für eine Reihe von Kantonen exemplarisch Berechnungen vorgenommen (Ziffer 3.2). Gestützt auf diese Annahmen kann festgestellt werden, dass in dualistischen Kantonen die Rechtsformneutralität für Grundstücksgewinne nicht gegeben wäre. Dies ergibt sich daraus, dass Grundstücksgewinne von selbständig Erwerbenden tiefer besteuert werden als jene von juristischen Personen, wenn selbständig Erwerbende die Voraussetzungen für eine privilegierte Liquidationsbesteuerung erfüllen. Hingegen werden Grundstücksgewinne juristischer Personen gegenüber jenen von selbständig Erwerbender tiefer besteuert, wenn letztere die Voraussetzungen für eine privilegierte Liquidationsbesteuerung nicht erfüllen (Ziffer 3.3).

Die beispielhaften Berechnungen ergeben weiter, dass sich - unter den getroffenen Annahmen - auch in den betrachteten monistischen Kantonen keine rechtsformneutrale Besteuerung für Grundstücksgewinne einstellt. Die Unterschiede in der Steuerbelastung fallen insgesamt jedoch weniger hoch aus als in dualistischen Kantonen. Bei kürzerer Haltedauer ist der Steuervorteil für Anteilsinhaber juristischer Personen ausgeprägter als bei langer Haltedauer. Findet die privilegierte Liquidationsbesteuerung Anwendung, werden bei kurzer Haltedauer des Grundstücks je nach Kanton selbständig Erwerbende oder Anteilsinhaber juristischer Personen vorteilhafter besteuert. Bei langer Halterdauer hingegen werden in allen untersuchten Kantonen die selbständig Erwerbenden gegenüber den Anteilsinhabern juristischer Personen tiefer besteuert (Ziffer 3.4).

Um eine Angleichung der Steuerbelastung zu erreichen, werden fünf Varianten aufgezeigt. Die Anrechnung der Gewinnsteuer auf die Einkommenssteuer der Anteilsinhaber (Anrechnungs-methode) würde eine Annäherung an die Rechtsformneutralität ermöglichen (Ziffer 4.1). Eine weitere Option wäre die Erhöhung des Teilbesteuerungsmasses auf Beteiligungserträgen (Ziffer 4.2). Alternativ könnte der Anwendungsbereich der privilegierten Liquidationsbesteuerung ausgedehnt werden (Ziffer 4.3). Im Gegenzug müsste das Steuerbelastungsniveau aus der Besteuerung von Liquidationsgewinnen angehoben werden. Auch der Wechsel vom dualistischen zum monistischen System würde die unterschiedliche Steuerbelastung wohl mildern, wenngleich

nicht beseitigen (Ziffer 4.4). Schliesslich könnte eine Annäherung der Steuerbelastung über eine Streichung der Sozialversicherungsbeiträge auf Grundstückgewinnen selbständig Erwerbender erfolgen (Ziffer 4.5). In finanzieller Hinsicht führen die fünf Varianten zu Mehr- oder Mindereinnahmen. Diese lassen sich nicht beziffern, da es insbesondere an den erforderlichen Datengrundlagen mangelt (Ziffer 4.6).

1 Ausgangslage

Am 16. Mai 2017 reichte die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats (WAK-N) das Postulat «Besteuerung von Grundstücken im Geschäftsvermögen mit unterschiedlicher Eigentümerschaft» (Po. 17.3359) ein. Die Einreichung des Postulats erfolgte im Zusammenhang mit dem Nichteintreten beider Räte auf das Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke (16.031).

Das Postulat beauftragt den Bundesrat, einen Bericht über die Situation der Besteuerung von Grundstücken mit unterschiedlicher Eigentümerschaft (natürliche Personen / juristische Personen) zu erstellen und darin gleichzeitig Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen, wie diese Unterschiede beseitigt oder zumindest verkleinert werden können. Im Bericht seien insbesondere darzulegen:

- Die geltende Rechtslage der Besteuerung von Grundstücksgewinnen bei Grundstücken im Geschäftsvermögen von selbständig Erwerbenden und von juristischen Personen (Ziffer 2.1 f.);
- Die heutige Belastung mit Steuern auf allen Staatsebenen und allen Sozialabgaben für gleiche Grundstückveräusserungen natürlicher und juristischer Personen (Ziffer 2.3);
- Wie die Belastung mit Steuern und Sozialabgaben bei Grundstücksgewinnen selbständig Erwerbender und juristischer Personen vergleichbarer gestaltet werden kann (Ziffer 3.1 f.);
- Wie die finanziellen Konsequenzen der Lösungsvorschläge für den Bund und die Kantone aussehen (Ziffer 3.3).

Zur Begründung wurde insbesondere ausgeführt, dass es im Bereich der Grundstückgewinnsteuer erhebliche Unterschiede gebe, je nachdem ob sich ein Grundstück im Eigentum von natürlichen Personen oder von juristischen Personen befinde.

Mit Stellungnahme vom 16. August 2018 lehnte der Bundesrat das Postulat ab. Der Nationalrat nahm das Postulat am 7. Dezember 2017 mit 96 zu 83 Stimmen (5 Enthaltungen) an.

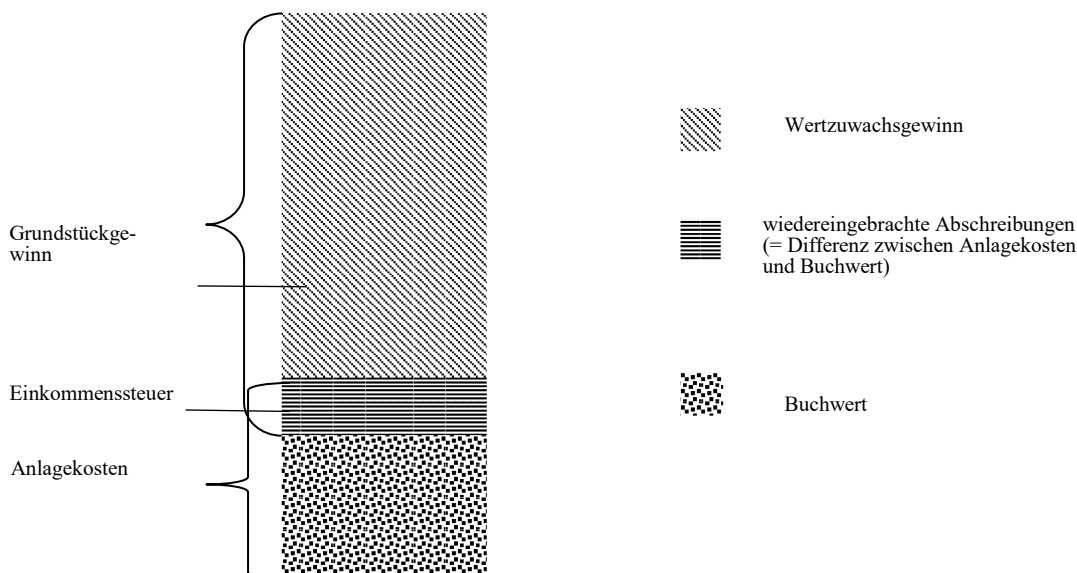
2 Besteuerung von Grundstücksgewinnen im geltenden Recht

Eine Übersicht befindet sich im Anhang.

2.1 Direkte Bundessteuer

2.1.1 Natürliche Personen: Grundstücke im Geschäftsvermögen (selbstständig Erwerbende)

Voraussetzung: Ein Grundstück befindet sich dann im Geschäftsvermögen einer selbstständig erwerbenden Person, wenn es ganz oder vorwiegend der Geschäftstätigkeit dient (vgl. Art. 18 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990¹ über die direkte Bundessteuer [DBG] und Art. 8 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990² über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]).



Veräussern selbstständig Erwerbende Grundstücke, so unterliegen der Wertzuwachsge Gewinn und die wiedereingebrachten Abschreibungen, d.h. die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert (Buchwert), der Einkommenssteuer. Die Besteuerung erfolgt zusammen mit dem übrigen Einkommen.

Der Veräusserung gleich gestellt ist die Überführung des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Damit wird verhindert, dass Steuersubstrat verloren geht, da Grundstücksgewinne im Privatvermögen beim Bund steuerfrei sind. Bei der Überführung in das Privatvermögen werden die stillen Reserven realisiert und darauf Einkommenssteuer erhoben. Auf Antrag der steuerpflichtigen Person kann hierfür ein Steueraufschub gewährt werden, so dass im Zeitpunkt der Überführung nur die wiedereingebrachten Abschreibungen realisiert werden (Art. 18a Abs. 1 DBG). Wird für ein betriebsnotwendiges Grundstück ein Ersatzgrundstück

¹ SR 642.11.

² SR 642.14.

erworben, so können die stillen Reserven auf das Ersatzgrundstück übertragen werden, wenn dieses ebenfalls betriebsnotwendig ist und sich in der Schweiz befindet (Art. 30 Abs. 1 DBG). Allfällige Verluste der sieben der Steuerperiode vorangehenden Geschäftsjahre können steuerlich berücksichtigt werden (Art. 31 Abs. 1 DBG).

Der Wertzuwachsgegninn wird aus dem Veräusserungserlös (d.h. Kaufpreis und weitere Leistungen) abzüglich der Anlagekosten (Erwerbspreis und vorgenommene wertvermehrnde Aufwendungen) errechnet. Hiervon sind die Gewinnungskosten (insbesondere die Handänderungskosten und die üblichen Vermittlergebühren) abzugsfähig.

Handelt es sich bei der Veräusserung eines Grundstücks um ein land- oder forstwirtschaftliches Grundstück, so ist der Wertzuwachsgegninn bei der direkten Bundessteuer steuerfrei (Art. 18 Abs. 4 DBG). Für Baulandreserven von Landwirten gelten die gleichen Steuervorschriften wie für Baulandreserven der anderen selbständig Erwerbenden (s. BGE 138 II 32).

2.1.2 Juristische Personen

Veräussern juristische Personen Grundstücke, so unterliegen der Wertzuwachsgegninn und die wiedereingebrachten Abschreibungen der Gewinnsteuer. Ein Steueraufschub kann bei Umstrukturierungen (Art. 61 DBG) sowie bei Ersatzbeschaffungen (Art. 64 DBG) beantragt werden. Eine Verlustverrechnung ist zeitlich beschränkt möglich (Art. 67 DBG). Für diese Tatbestände sowie die Berechnung des Wertzuwachsgegninns kann auf die Ausführungen für selbständig Erwerbende verwiesen werden (Ziffer 2.1.1).

2.2 Kantons- und Gemeindesteuern

Das StHG stellt den Kantonen zwei historisch gewachsene Modelle der Grundstückgegninnbesteuerung zur Auswahl (Art. 12 StHG, dualistisches und monistisches System): Einige Kantone (dualistisches System) folgen für die Grundstückgegninne aus Geschäftsvermögen der Besteuerungsweise bei der direkten Bundessteuer. Andere Kantone besteuern alle Grundstückgegninne mit einer Sondersteuer, der Grundstückgegninnsteuer (monistisches System).

2.2.1 Dualistisches System

2.2.1.1 Natürliche Personen: Grundstücke im Geschäftsvermögen (selbständig Erwerbende)

Im dualistischen System werden Grundstückgegninne aus Geschäftsvermögen (ohne land- und forstwirtschaftliche Grundstücke) selbständig Erwerbender gleich wie für die direkte Bundessteuer mit der Einkommenssteuer erfasst (vgl. Ziffer 2.1.1). Das dualistische System wird in folgenden Kantonen angewendet: LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, TG, GE³, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS und NE.⁴

³ GE kennt eine besondere Regel: Unmittelbar nach der Handänderung wird eine Sondersteuer erhoben. Selbständig Erwerbende und juristische Personen versteuern die Grundstückgegninne zusätzlich mit der Einkommens- und der Gewinnsteuer. Um die sich dadurch ergebende Doppelbesteuerung zu beheben, kann die Sondersteuer von der Einkommens- oder Gewinnsteuer abgezogen werden (vgl. Art. 12 Abs. 4 StHG).

⁴ www.estv.admin.ch >Steuerpolitik >Fachinformationen >Schweizerisches Steuersystem >Dossier Steuerinformationen >Die Besteuerung der Grundstückgegninne(besucht am 28. März 2018 [Stand Juli 2015]).

Grundstückgewinne aus der Veräusserung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke unterliegen in den dualistischen Kantonen nur im Umfang der wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer (Art. 8 Abs. 1 StHG). Die Wertzuwachsgewinne unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 StHG). Im Übrigen kann zur Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke auf die Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke verwiesen werden.⁵

2.2.1.2 Juristische Personen

Im dualistischen System werden Grundstückgewinne juristischer Personen gleich wie für die direkte Bundessteuer mit der Gewinnsteuer erfasst (vgl. Ziffer 2.1.2).

2.2.2 Monistisches System

2.2.2.1 Natürliche Personen: Grundstücke im Geschäftsvermögen (Selbständig Erwerbende)

Bei Grundstücksgewinnen aus dem Geschäftsvermögen (inkl. land- und forstwirtschaftliche Grundstücke) unterliegen im monistischen System nur die wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachsgewinn wird mit einer Sondersteuer (Grundstückgewinnsteuer; Art. 12 Abs. 4 Einleitungssatz StHG) erfasst. Steueraufschubstatbestände sind von Bundesrechts wegen insbesondere verschiedene Formen der Umstrukturierungen (Art. 12 Abs. 4 Bst. a StHG). Seit BGE 131 I 249 sind im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung Geschäftsverluste, die bei der Einkommens- und Gewinnsteuerberücksichtigt werden, auch auf die Grundstückgewinnsteuer anrechenbar. Der Belegenheitskanton der veräusserten Betriebsliegenschaft ist verpflichtet, bis zum Betrag des Wertzuwachses einen Anteil am Geschäftsverlust zu übernehmen.

Das monistische System wird in folgenden Kantonen angewendet: ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI, JU⁶

2.2.2.2 Juristische Personen

Grundstückgewinne juristischer Personen werden im Umfang der wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Gewinnsteuer erfasst. Wertzuwachsgewinne unterliegen der Grundstückgewinnsteuer.

2.3 Übrige grundstücksbezogene Steuern und Abgaben

2.3.1 Handänderungssteuer

Der Handänderungssteuer (auch Handänderungsabgabe oder –gebühr genannt) unterliegt die *Übertragung* von Grundstücken als solche. Es handelt sich somit um eine Rechtsverkehrssteuer, die von den Kantonen und/oder den Gemeinden erhoben wird.⁷ Die Ausgestaltung der

⁵ BBl 2016 1821.

⁶ Siehe Fn 4.

⁷ Die Handänderungsabgabe (als eigentliche Steuer oder als Gemengsteuer [d.h. Mischform von Steuer und Kausalabgabe]) wird mit Ausnahme folgender Kantone in allen Kantonen erhoben: SZ (Keine); ZH, GL, ZG und SH (reine

Steuer obliegt den Kantonen. Grundsätzlich wird die Steuer auf dem Kaufpreis erhoben. Die Steuertarife sind mit Ausnahme des Kantons VD proportional und betragen zwischen 1 – 33 Promille je nach Art der Grundstückübertragung⁸.

2.3.2 Mehrwertabgabe

Gemäss den bundesrechtlichen Vorgaben sind die Kantone verpflichtet, bis spätestens 1. Mai 2019 eine Mehrwertabgabe einzuführen, die den Mindestanforderungen des geänderten Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979⁹ über die Raumplanung (RPG) entspricht (Art. 38a Abs. 4 i.V.m. Art. 5 RPG). Die Mehrwertabgabe muss mindestens 20% der Planungsvorteile (Mehrwerte) ausgleichen, die bei neu und dauerhaft der Bauzone zugewiesenem Boden entstehen (Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG). Für die Bemessung der Abgabe ist der bei einer Einzonung errechnete Planungsvorteil um den Betrag zu kürzen, welcher innert angemessener Frist zur Beschaffung einer landwirtschaftlichen Ersatzbaute zur Selbstbewirtschaftung verwendet wird (Art. 5 Abs. 1^{quater} RPG). Die Abgabe wird bei Überbauung oder Veräusserung des Grundstücks fällig (Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG).

Die meisten Kantone haben sich für eine Regelung entschieden, welche 20% der Planungsmehrwerte abschöpft (Stand: 15. Februar 2019).¹⁰ Manche Kantone sehen eine Abschöpfung von bis zu 50% der Planungsmehrwerte vor, was gemäss Bundesgericht nicht konfiskatorisch ist.¹¹ Fünf Kantone¹² haben bis zum 1. Mai 2019 keine Regelung beschlossen, die den bunderechtlichen Mindestanforderungen an eine Mehrwertabgabe entspricht. Für diese Kantone hat der Bundesrat am 10. April 2019 einen Einzonungsstopp beschlossen.

Die bezahlte Mehrwertabgabe ist bei der Grundstückgewinnsteuer als Teil der Aufwendungen vom Gewinn in Abzug zu bringen (Art. 5 Abs. 1^{sexies} RPG). Die Mehrwertabgabe ist für Privatpersonen sowie in den monistischen Kantonen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens somit von der Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer abziehbar.

Bei den selbstständig Erwerbenden und juristischen Personen in den dualistischen Kantonen und bei der direkten Bundessteuer wird die Mehrwertabgabe als Investition erfasst, d.h. die Gesteuerungskosten werden im Umfang der Mehrwertabgabe erhöht und schmälern dadurch den zu steuernden Wertzuwachs bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuern.

Handänderungsgebühr); UR (juristische Qualifikation offen). Quelle: www.estv.admin.ch >Steuerpolitik >Fachinformationen >Schweizerisches Steuersystem >Dossier Steuerinformationen >Die Handänderungssteuer (besucht am 26. März 2019 [Stand: April 2018]).

⁸ www.estv.admin.ch >Steuerpolitik >Fachinformationen >Schweizerisches Steuersystem >Dossier Steuerinformationen >Die Handänderungssteuer (besucht am 26. März 2019 [Stand: April 2018]).

⁹ SR 700.

¹⁰ Mehrwertausgleich in den Kantonen – tabellarischer Vergleich (www.vlp-aspan.ch > Themen > Mehrwertausgleich [besucht am 26. März 2019]).

¹¹ BGE 105 Ia 134, E. 3.

¹² GE, SZ, LU, ZG und ZH (www.admin.ch > Dokumentation > Medienmitteilungen des Bundesrats > 10.04.2019).

2.3.3 Sozialabgaben

Auf dem Einkommen selbständig Erwerbender wird ein AHV-Beitrag von 7.8%¹³ erhoben (Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946¹⁴ über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG]). Als AHV-pflichtiges Einkommen gilt jedes Erwerbseinkommen, das nicht Entgelt für in unselbständiger Stellung geleistete Arbeit darstellt (Art. 9 Abs. 1 AHVG). Dieses wird von den kantonalen Steuerbehörden ermittelt und den Ausgleichskassen weitergeleitet (Art. 9 Abs. 3 AHVG). Massgebend ist das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer. Das AHV-pflichtige Einkommen gilt auch als Grundlage für die Berechnung der Beiträge an die Invalidenversicherung (IV) von 1.4% (Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959¹⁵ über die Invalidenversicherung [IVG]) sowie den Beiträgen von 0.45% an die Erwerbsersatzordnung (Art. 36 Abs. 1 der Verordnung vom 24. November 2004¹⁶ über den Erwerbsersatz [EOV]). Insgesamt belaufen sich die Beiträge für die 1. Säule (AHV/IV/EO) somit auf 9.65% des Einkommens selbständig Erwerbender.

Grundstückgewinne selbständig Erwerbender zählen zum AHV-pflichtigen Einkommen und unterliegen der Beitragspflicht der 1. Säule. Rentenbildend ist ein *durchschnittliches* Einkommen bis zu 84'600 CHF. Werden aufgrund eines Grundstückgewinns in einem Jahr höhere AHV-/IV-Beiträge entrichtet, kann damit der Durchschnitt des rentenbildenden Einkommens angehoben werden. Dies führt letztlich zu einer höheren AHV-/IV-Rente.

Auf den Gewinnen juristischer Personen sowie auf Dividenden sind keine Sozialabgaben geschuldet.

¹³ Beträgt das AHV-pflichtige Einkommen weniger als 56'400 Franken, sinken die Beiträge gemäss einer vom Bundesrat erstellten Skala auf bis 4.2%.

¹⁴ SR 831.10.

¹⁵ SR 831.20.

¹⁶ SR 834.11.

2.3.4 Übersicht zur Gesamtbelastung von Grundstücksgewinnen

Die Gesamtbelastung einer Grundstücksveräusserung lässt sich für das geltende Recht wie folgt darstellen:

Grundstücksgewinn	Selbständig Erwerbende	Juristische Person	
		Stufe Gesellschaft	Anteilsinhaber (natürliche Person, Privatvermögen)
Bund			
Einkommenssteuer	Höchstsatz 11.5% des steuerbaren Einkommens	–	Dividenden zu 60% steuerbar, wenn mind. 10% an Grund- oder Stammkapital
Gewinnsteuer	–	8.5% des steuerbaren Gewinns	
1.-Säule-Beiträge	Max. 9.65%	–	
Kantone / Gemeinden			
Einkommenssteuer (dualistisches System ¹⁷)	Höchstsatz 11.36 – 33.50% ¹⁸ des steuerbaren Einkommens	–	Dividenden zu 35-70 % steuerbar, wenn mind. 10% an Grund- oder Stammkapital
Gewinnsteuer (dualistisches System) ¹⁹	–	Höchstsatz 5.26 – 18.94% ²⁰ des steuerbaren Gewinns	
Grundstücksgewinnsteuer (monistisches System ²¹)	Abhängig von Besitzesdauer und Höhe des Gewinns (64.85% ²² – 0% ²³)	Abhängig von Besitzesdauer und Höhe des Gewinns (64.85% ²⁴ – 0% ²⁵)	
Mehrwertabgabe bei Planungsvorteilen (z.B. Umzonung)	20 – 50% entsprechend der kantonalen Gesetzgebung	20 – 50% entsprechend der kantonalen Gesetzgebung	
Handänderungssteuer bzw. -gebühr	1 – 33 Promille entsprechend der kantonalen Gesetzgebung (ausser SZ)	1 – 33 Promille entsprechend der kantonalen Gesetzgebung (ausser SZ)	

¹⁷ Bei den monistischen Kantonen unterliegen nur die wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer.

¹⁸ Bandbreite der Maximalsätze der Kantone (Kantonssteuer & Gemeindesteuer der Kantonshauptorte [Stand am 1. Januar 2017]).

¹⁹ Bei den monistischen Kantonen unterliegen nur die wiedereingebrachten Abschreibungen der Gewinnsteuer.

²⁰ Bandbreite der Maximalsätze der Kantone (Kantonssteuer & Gemeindesteuer der Kantonshauptorte [Stand am 1. Januar 2017]).

²¹ Bei den monistischen Kantonen unterliegen nur die wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer.

²² Bern unter einem Jahr Besitzesdauer (Stand am: 1. Januar 2015).

²³ Genf über 25 Jahre Besitzesdauer (Stand am: 1. Januar 2015).

²⁴ Bern unter einem Jahr Besitzesdauer (Stand am: 1. Januar 2015).

²⁵ Genf über 25 Jahre Besitzesdauer (Stand am 1. Januar 2015).

3 Vergleich der geltenden Steuerbelastung selbständig Erwerbender und juristischer Personen/Anteilshaber

3.1 Grundsätzliche Unterschiede in der Besteuerung von Geschäftsvermögen

Die unterschiedliche Besteuerung von Grundstücksgewinnen aus Geschäftsvermögen selbständig Erwerbender und juristischer Personen ergibt sich vorab durch die unterschiedlichen Steuertarife sowie die Belastung mit Sozialversicherungsabgaben auf dem Einkommen selbständig Erwerbender:

- Die Einkommen selbständig Erwerbender unterliegen einem progressiven Steuertarif (bis zu 13 Prozent Grenzsteuerbelastung des steuerbaren Einkommens beim Bund; unterschiedliche Tarife in den Kantonen).
- Die Gewinne juristischer Personen werden beim Bund mit einem Einheitssatz besteuert (8.5 Prozent des steuerbaren Gewinns). Bei den Kantonen unterliegt der Gewinn juristischer Personen unterschiedlich ausgestalteten Tarifen (Einheitstarif oder progressiver Tarif).
- Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass auf Einkommen selbständig Erwerbender (inkl. Wertzuwachsgewinne aus Grundstücksveräusserungen) Beiträge an die erste Säule geleistet werden müssen (vgl. Ziffer 2.3.3)²⁶. Dadurch entsteht isoliert betrachtet eine Mehrbelastung der Grundstücksgewinne von 9.65 Prozent.
- Gewinne aus der Geschäftsaufgabe von selbständig Erwerbenden werden beim Bund und in den Kantonen unter gewissen Voraussetzungen zu einem stark reduzierten Steuertarif besteuert (privilegierte Liquidationsbesteuerung).

Die unterschiedlichen Steuertarife und die Belastung durch Sozialabgaben für selbständig Erwerbende relativieren sich durch die «wirtschaftliche Doppelbelastung», die sich bei Anteilshabern von juristischen Personen zufolge der Dividendenbesteuerung ergibt, wenn Dividenden ausgeschüttet werden. Soll eine Angleichung der Gesamtbelastung erreicht werden (rechtsformneutrale Besteuerung²⁷), ist dieser Umstand zu berücksichtigen. Nachfolgend wird daher die Steuerbelastung der jeweiligen «Endbegünstigten» des Grundstücksgewinns, d.h. dem selbständig Erwerbenden und dem Anteilshaber der juristischen Person, verglichen.

²⁶ Massgebend ist das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer.

²⁷ Rechtsformneutralität bedingt, dass die Wahl der Rechtsform (Personen- oder Kapitalgesellschaft) nicht durch steuerliche Überlegungen beeinflusst wird.

3.2 Berechnungsgrundlagen zur Prüfung der rechtformneutralen Besteuerung bei Grundstücksgewinnen

In der Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV 17) hat der Bundesrat das Anliegen der rechtsformneutralen Besteuerung thematisiert²⁸. Dabei hat er festgestellt, dass die Gewinnsteuerbelastung in den letzten Jahren in der Schweiz tendenziell gesunken und die «wirtschaftliche Doppelbelastung» mit den geltenden Regelungen, insbesondere der Teilbesteuerung von Dividenden, tendenziell überkompensiert werde. Mit anderen Worten ist im Status quo die Führung eines Unternehmens in Form einer juristischen Person gegenüber einer selbständigen Erwerbstätigkeit tendenziell steuerlich attraktiver. Unter anderem um dieser Tendenz entgegenzuwirken hat der Bundesrat eine Erhöhung der Dividendenbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen (d.h. bei einer Beteiligung von mind. 10% des Grund- oder Stammkapitals) vorgeschlagen.

Vorliegend werden als Ausgangspunkt die Gewinnsteuersätze herangezogen, welche die Kantone für die Umsetzung der SV 17 vorgesehen haben,²⁹ und ferner ein Teilbesteuerungsmass von 70 Prozent, welches in der Botschaft zur SV17 vorgesehen war. Gestützt darauf, kann festgestellt werden, dass zwischen einem Bruttoeinkommen von 150 000 bis 200 000 Franken in etwa Rechtsformneutralität bei der Besteuerung des Einkommens (ohne Grundstücksgewinne) gegeben ist. Das in der Volksabstimmung vom 19. Mai 2019 angenommene Bundesgesetz vom 28. September 2018 über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF; ehemals SV17) schreibt nun lediglich ein kantonales Teilbesteuerungsmass von mindestens 50 Prozent vor. Die Kantone haben im Vorfeld zur Abstimmung Teilbesteuerungsmasse in einer Spannweite von 50 – 80 Prozent in Aussicht gestellt.³⁰ Die Berechnungen zur Rechtsformneutralität gestützt auf ein Teilbesteuerungsmass von 70 Prozent liegen daher voraussichtlich nicht weniger nah an den dereinst tatsächlichen Gegebenheiten, als Berechnungen gestützt auf ein Teilbesteuerungsmass von 50 Prozent. Bei einem Teilbesteuerungsmass weniger als 70 Prozent dürfte bei einem Bruttoeinkommen von etwa 150 000 Franken Rechtsformneutralität gegeben sein.

Gestützt auf diese Vorgaben wurden für die *Analyse der Steuerbelastungen auf Grundstücksgewinnen* ein Sachverhalt mit folgenden Annahmen erstellt:

Gemeinsame Annahmen

- Der Grundstücksgewinn beträgt 500 000 Franken, die wiedereingebrachten Abschreibungen 250 000 Franken. Der Steuerbelastungsvergleich basiert auf einer Haltedauer von 5 Jahren (kurze Haltedauer) oder 30 Jahren (lange Haltedauer).
- Die Kirchensteuer wurde ausgeklammert.
- Es wurde jeweils auf den Kantonshauptort abgestellt.
- Es wurde davon ausgegangen, dass die Mehrwertabgabe für planungsbedingte Mehrwerte bereits als Aufwendung bei der Ermittlung des Grundstücksgewinns bzw. als geschäftsmässig begründeter Aufwand bei Ermittlung des steuerbaren Einkommens berücksichtigt wurde. Die Mehrwertabgabe wird somit nicht gesondert ausgewiesen.

²⁸ BBl 2018 2553.

²⁹ Berücksichtigt gemäss den im Anhang der Botschaft zur Steuervorlage 17 in Tabelle 21 dargestellten kantonalen Umsetzungsplänen, BBl 2018 2639.

³⁰ In den kantonalen Abstimmungen wurden bisher folgende Teilbesteuerungsmasse angenommen: GE 70 Prozent, GL 70 Prozent, BS 80 Prozent. Verworfen wurde im Kanton SO ein Teilbesteuerungsmass von 60 Prozent (Stand: 28.05.2019).

Natürliche Person (selbständig erwerbend)

- Die steuerpflichtige Person erwirtschaftet ein übriges Einkommen von 150 000 Franken.
- Bei den Berechnungen wurde unterstellt, dass die Sozialversicherungsbeiträge der selbständig Erwerbenden nur bis zu einem Einkommen von 84 600 Franken rentenbildend sind.
- Die steuerpflichtige Person ist alleinstehend.
- Die Möglichkeit unter gewissen Voraussetzungen Liquidationsgewinne bzw. die wiedereingebrachten Abschreibungen mit einem Sondertarif zu besteuern (privilegierte Liquidationsbesteuerung) wurde berücksichtigt. Die Steuerbelastungsvergleiche wurden sowohl mit als auch ohne Sondertarif durchgeführt.

Juristische Person (Kapitalgesellschaft)

- Es wird bei Kapitalgesellschaften unterstellt, dass der Gewinn vollständig an die Anteilshaber ausgeschüttet wird und dass diese eine qualifizierte Beteiligung, d.h. mind. 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Gesellschaft, halten.
- Es wird davon ausgegangen, dass der Anteilsinhaber eine Dividende (und nicht einen Lohn) bezieht.
- Sitz der Gesellschaft und Wohnsitz des Unternehmers befinden sich am selben Ort.
- Es wurden diejenigen Gewinnsteuersätze unterstellt, welche die Kantone im Zuge der SV17 angekündigt haben. Das Teilbesteuerungsmass beträgt 70 Prozent für die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern.

3.3 Kantone mit dualistischem System

In den dualistischen Kantonen werden sowohl die Grundstückgewinne als auch die wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer erfasst. Da die Steuerbelastung von verschiedenen Faktoren abhängig ist, lässt sich keine eindeutige Aussage treffen, ob die Grundstückgewinnbesteuerung bei selbständig Erwerbenden im Vergleich zu Anteilsinhabern an Kapitalgesellschaften vorteilhafter abschneidet. Als massgebende Faktoren zählen insbesondere:

- die Höhe des laufenden Einkommens;
- die Höhe des Grundstückgewinns und der wiedereingebrachten Abschreibungen;
- das Teilbesteuerungsmass und die Tarife der Einkommens- und Gewinnsteuer.

Geht man von den unter Ziffer 3.2 gemachten Annahmen aus und betrachtet lediglich die Besteuerung des übrigen Einkommens in Höhe von 150 000 Franken, wäre Rechtsformneutralität in den dualistischen Kantonen etwa gegeben. Zu diesem jährlichen Einkommen kommen allerdings in dualistischen Kantonen sowohl der Grundstücksgewinn als auch die wiedereingebrachten Abschreibungen hinzu, die mit Einkommenssteuer belastet werden. Belaufen sich der Grundstücksgewinn auf 500 000 Franken und die wiedereingebrachten Abschreibungen auf 250 000 Franken, dann kann gesagt werden, dass selbständig Erwerbende regelmässig eine höhere Abgabenbelastung aufweisen als die Anteilsinhaber einer Kapitalgesellschaft. Selbst wenn in dieser Steuerperiode kein übriges Einkommen (in Höhe von 150 000 Franken) erzielt würde, würde der selbständig Erwerbende steuerlich schlechter gestellt als die Anteilsinhaber einer Kapitalgesellschaft. Ohne gesonderte Besteuerung des aperiodischen Einkommens schneiden in dualistischen Kantonen die Anteilsinhaber von Kapitalgesellschaften durchgehend steuerlich besser ab.

Allerdings besteht bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, was im Zuge der Grundstücksveräusserung regelmässig zutrifft, die Möglichkeit, die realisierten stillen Reserven gesondert zu besteuern (privilegierte Liquidationsbesteuerung). In dualistischen Kantonen können der Grundstücksgewinn und die wiedereingebrachten Abschreibungen bei selbständig Erwerbenden von dieser privilegierten Besteuerung profitieren. Voraussetzungen für die Inanspruchnahme sind typischerweise, dass die steuerpflichtige Person das 55. Lebensjahr erreicht oder infolge von Invalidität den Betrieb aufgegeben hat. Die Sonderbesteuerung wird dabei nicht nur auf den Grundstücksgewinn, sondern auf den gesamten Liquidationsgewinn angewandt.

Unter Berücksichtigung der Liquidationsbesteuerung kann die Aussage, dass die Steuerbelastung der Anteilsinhaber der Kapitalgesellschaft notwendigerweise tiefer ist, nicht aufrechterhalten werden. Von den fünf betrachteten dualistischen Kantonen (LU, FR; AG; TG und GE) ist in einigen Kantonen Rechtsformneutralität grob gegeben (FR, TG und GE), während in LU die Anteilsinhaber der Kapitalgesellschaft und im AG die selbständig Erwerbenden steuerlich vorteilhafter abschneiden. Im AG ist die Steuerbelastung des selbständig Erwerbenden regelmässig tiefer als die eines Anteilnehmers mit qualifizierter Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.

Zusammengefasst lassen sich folgende Schlussfolgerungen ziehen:

- Bei einem Bruttoeinkommen von etwa 150 000 Franken besteht grob Rechtsformneutralität zwischen selbständig Erwerbenden und Anteilnehmern von Kapitalgesellschaften. Bei tieferem Einkommen schneidet die selbständige Erwerbstätigkeit regelmässig steuerlich günstiger ab, bei höheren Einkommen dagegen die Beteiligung an der juristischen Person.
- Kommt zu diesem Einkommen von 150 000 Franken ein Grundstücksgewinn hinzu, besteht für die Anteilnehmer der Kapitalgesellschaft immer ein Steuervorteil, wenn auf das aperiodische Einkommen kein Sondertarif angewendet wird.
- Dieser Vorteil kehrt sich teilweise um, wenn beim selbständig Erwerbenden Liquidationsgewinne gesondert vom übrigen Einkommen besteuert werden können. In diesem Fall fällt die Steuerlast beim selbständig Erwerbenden oft gleich hoch und manchmal niedriger aus als beim Anteilnehmer der Kapitalgesellschaft.

In vielen Fällen dürfte somit Rechtsformneutralität in dualistischen Kantonen nicht gegeben sein. Ursache hierfür ist dabei nicht der Grundstücksgewinn als solcher, sondern die mangelnde Abstimmung einer (meist proportionalen) Gewinnsteuer mit der (progressiven) Einkommenssteuer. Mit dem gesonderten Tarif für Liquidationsgewinne wird die (für hohe Einkommen und Grundstücksgewinne) regelmässig ungünstiger abschneidende selbständige Erwerbstätigkeit pauschal korrigiert. Die Wahrnehmung dieser gesonderten Besteuerung ist jedoch an Voraussetzungen gebunden. Schliesslich wird dabei bisweilen über das Ziel hinausgeschossen, so dass die Steuerbelastung auch (zu) tief ausfallen kann und selbständig Erwerbende einen Vorteil gegenüber Anteilnehmern an Kapitalgesellschaften aufweisen.

3.4 Kantone mit monistischem System

In den monistischen Kantonen wird der Grundstücksgewinn sowohl für selbständig Erwerbende als auch für Kapitalgesellschaften mit derselben Sondersteuer (Grundstücksgewinnsteuer) erfasst. Vordergründig scheint bei einem Einkommen bzw. Gewinn von z.B. 150 000 Franken daher eine rechtsformneutrale Besteuerung in monistischen Kantonen gegeben zu sein. Obgleich der Grundstücksgewinn mit dieser einheitlichen Steuer erfasst wird, bestehen doch Unterschiede in der steuerlichen Behandlung, welche dafür sorgen, dass sich typischerweise keine rechtsformneutrale Besteuerung einstellt:

- Die Grundstückgewinnsteuer kann auf Stufe Kapitalgesellschaft bei der Gewinnsteuer abgezogen werden. Hingegen ist die Grundstückgewinnsteuer bei selbständig Erwerbenden nicht vom Einkommen abzugsfähig.
- Selbständig Erwerbende müssen Sozialversicherungsbeiträge auf den wiedereingebrachten Abschreibungen und dem Grundstücksgewinn entrichten. Auch dies wirkt sich im Vergleich zur Kapitalgesellschaft nachteilig aus.
- Die Besteuerung des Grundstücksgewinns stellt bei selbständig Erwerbenden die steuerliche Endbelastung dar, während der ausschüttungsfähige (Grundstück-) Gewinn auf Ebene des Anteilsinhabers der Teilbesteuerung unterworfen wird.

Ein Belastungsvergleich einiger monistischer Kantone (ZH; NW, BS; BL, SZ und JU) zeigt, dass Rechtsformneutralität in den untersuchten Konstellationen nicht gegeben ist und die Anteilsinhaber an Kapitalgesellschaften unter steuerlichen Gesichtspunkten besser abschneiden. Dabei ist der Steuervorteil der Anteilsinhaber der Kapitalgesellschaft bei kürzeren Haltedauern ausgeprägter als bei einer Besitzesdauer von 30 Jahren.

Etwas differenzierter fällt der Befund aus, wenn der Sondertarif im Rahmen der Liquidationsbesteuerung berücksichtigt wird. Bei kurzen Haltedauern variiert der Steuervorteil: In NW und BS liegt die Steuerbelastung des Anteilsinhabers der Kapitalgesellschaft tiefer als jene der selbständig Erwerbenden. In den anderen untersuchten Kantonen (ZH, BL, SZ und JU) fällt dagegen die Steuerbelastung der selbständig Erwerbenden tiefer aus als jene der Anteilsinhaber an Kapitalgesellschaften. Bei längeren Haltedauern ist dagegen in jedem der untersuchten Kantone die Steuerbelastung der selbständig Erwerbenden tiefer als die der Anteilsinhaber an Kapitalgesellschaften.

Somit lässt sich der Schluss ziehen, dass auch in monistischen Kantonen die Rechtsformneutralität nicht gegeben ist, wenngleich die Unterschiede in der Steuerbelastung weniger gravierend ausfallen als in dualistischen Kantonen. Auch in monistischen Kantonen korrigiert der Sondertarif der privilegierten Liquidationsbesteuerung den Steuernachteil bei den selbständig Erwerbenden. Allerdings wird auch in monistischen Kantonen in der Tendenz zu stark korrigiert, so dass zumindest bei längeren Haltedauern selbständig Erwerbende einen steuerlichen Vorteil geniessen.

4 Varianten zur Angleichung der Steuerbelastung auf Grundstücksgewinnen aus dem Geschäftsvermögen

4.1 Anrechnungsmethode

In dualistischen und (weniger stark) in monistischen Kantonen ist die Rechtsformneutralität regelmässig nicht gegeben. Wie ausgeprägt die unterschiedliche Steuerbelastung von selbständig Erwerbenden und Anteilsinhabern von Kapitalgesellschaften ist, hängt entscheidend davon ab, ob der Sondertarif der privilegierten Liquidationsbesteuerung bei selbständig Erwerbenden zur Anwendung kommt. Unter Ausklammerung des Sondertarifs könnte die Anrechnungsmethode die Rechtsformneutralität grob gewährleisten. Bei dieser wird die Gewinnsteuer, die auf Stufe der Kapitalgesellschaft bezahlt wurde, auf Stufe des Anteilsinhabers an die Einkommenssteuer angerechnet. Die Gewinnsteuer ist bei dieser Methode lediglich als Quellen- bzw. Sicherungssteuer zu interpretieren, die dann auf die finale Einkommenssteuerschuld angerechnet wird. Eine vollständige Rechtsformneutralität gelingt bei diesem Verfahren allerdings nicht, solange das Einkommen von selbständig Erwerbenden mit Sozialversicherungsbeiträgen belastet wird.

Eine genaue Anrechnung würde zu einem massiven administrativen Aufwand führen, namentlich im Verhältnis zum Ausland oder im Konzernverhältnis. Bei einer grenzüberschreitenden Anrechnung ergeben sich für den Fiskus zudem potenziell Mindereinnahmen, wenn ein an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligter inländischer Anteilsinhaber für die ausländische Gewinnsteuer rückerstattungsberechtigt wäre. Im Konzernverhältnis müsste nicht nur die anteilige Gewinnsteuer der Obergesellschaft, an welcher der Anteilsinhaber beteiligt ist, angerechnet werden, sondern auch die anteiligen Gewinnsteuern aller Tochtergesellschaften.

Das Anrechnungsverfahren wäre eine Methode, um sich der Rechtsformneutralität anzunähern. Unter Berücksichtigung sämtlicher Auswirkungen ist indes davon auszugehen, dass ein solches System wegen des unverhältnismässig hohen Vollzugaufwands nicht praktikabel wäre.

4.2 Erhöhung des Teilbesteuerungsmasses

Auch bei einem Teilbesteuerungsmass von 70% (Vorschlag des Bundesrates in der Botschaft zur SV 17) würde die Rechtsformneutralität bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen nicht erreicht. Es bedürfte hierfür einer stärkeren Erhöhung des Teilbesteuerungsmasses. Die Steuerbelastung des Anteilsinhabers würde infolgedessen steigen und damit würde sich seine Gesamtsteuerbelastung derjenigen eines selbständig Erwerbenden annähern. Im Gegenzug müsste das Teilbesteuerungsmass bei Streubesitzanteilen wohl leicht sinken und mit demjenigen, welches für qualifizierte Beteiligungen gilt, korrespondieren.

Im Rahmen der Diskussion um die STAF entschied sich das Parlament aus föderalistischen Gründen bei qualifizierten Beteiligungen für eine Mindestbesteuerung von 50% für die kantonalen Steuern, während es bei der direkten Bundessteuer dem Vorschlag des Bundesrates für ein Teilbesteuerungsmass von 70% folgte. Gestützt auf diese parlamentarische Diskussion wäre eine weitere Erhöhung des Teilbesteuerungsmasses bei qualifizierten Beteiligungen wohl zurzeit kaum mehrheitsfähig.

4.3 Ausdehnung der privilegierten Liquidationsbesteuerung

Alternativ könnten mit einer Ausdehnung der privilegierten Liquidationsbesteuerung die Unterschiede in der Steuerbelastung zwischen selbständig Erwerbenden und Anteilsinhabern an Kapitalgesellschaften gemildert werden:

Wie in den Kapitel 3.3 und 3.4 aufgezeigt, führt die gesonderte Besteuerung der Liquidationsgewinne regelmässig zu einer vorteilhafteren Steuerbelastung aus Sicht der selbständig Erwerbenden. Insbesondere bei langen Haltedauern ist in sämtlichen monistischen (und teilweise auch in dualistischen) Kantonen die Besteuerung des selbständig Erwerbenden vorteilhafter als die der Anteilsinhaber der Kapitalgesellschaft. Aus diesem Grund müsste die Steuerbelastung der Liquidationsbesteuerung in einer Reihe von Kantonen angehoben werden, damit sie ein taugliches Instrument zur Herstellung einer rechtsformneutralen Besteuerung darstellt. Im Gegenzug müsste der Anwendungsbereich der privilegierten Liquidationsbesteuerung ausgeweitet werden, sodass eine getrennte Besteuerung des Liquidationsgewinns für möglichst viele selbständig Erwerbende erfolgen könnte. Würde der Anwendungsbereich ausgedehnt und gleichzeitig die Steuerbelastung aus der Liquidationsbesteuerung angehoben, würde man sich einer rechtsformneutralen Besteuerung annähern.

4.4 Wechsel zum monistischen System

Eine weitere Variante bestünde darin, dass die dualistischen Kantone das monistische System übernehmen. Dieses gewährleistet zwar ebenfalls keine Rechtsformneutralität. Die Unterschiede der Steuerbelastung fallen allerdings etwas weniger gravierend aus als beim dualistischen System. Eine Annäherung der Gesamtbelastung könnte zusätzlich mit der Streichung der Sozialversicherungsbeiträge auf Grundstücksgewinnen erreicht werden (vgl. Ziffer 4.5).

Die parlamentarische Initiative 12.476 Müller Leo. Besteuerung von Grundstücksgewinnen, welche den Wechsel zum monistischen System für alle Kantone (und Freistellung der Wertzuwachsgewinne auf Bundesebene) forderte, wurde vom Nationalrat mit 93:82 Stimmen am 11. Dezember 2013 zunächst Folge gegeben. Hingegen wurde ihr vom Ständerat am 8. Dezember 2014 mit 33:3 Stimmen keine Folge gegeben. Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren hatte sich vorgängig einstimmig gegen diese parlamentarische Initiative ausgesprochen. Argumentiert wurde insbesondere, dass das monistische System administrativ sehr aufwändig sei. Weiter würde ein Wechsel zum monistischen System einen grossen Eingriff in die Steuerhoheit der Kantone darstellen.

4.5 Streichung der Sozialversicherungsbeiträge auf Grundstücksgewinnen

Eine Annäherung der Gesamtbelastung auf Grundstücksgewinnen könnte über die Streichung der Beiträge an die erste Säule durch selbständig Erwerbende erfolgen. Dadurch würden die Gesamtbelastung auf Grundstücksgewinnen von selbständig Erwerbenden reduziert. Hierfür bedürfte es einer Anpassung des AHVG, welche die Grundstücksgewinne aus dem AHV-pflichtigen Einkommen ausklammert. Allerdings ist bei einer Ausklammerung nicht ausgeschlossen, dass sich der derzeitige Nachteil in einen Vorteil gegenüber den Anteilsinhabern an Kapitalgesellschaften umdreht. Insbesondere unter Berücksichtigung der Liquidationsbesteuerung hätten selbständig Erwerbende dann regelmässig eine tiefere Abgabenbelastung als die Anteilsinhaber einer Kapitalgesellschaft.

Die Streichung der Sozialversicherungsbeiträge auf Grundstücksgewinnen wurde im Rahmen der parlamentarischen Initiative 12.476 angedacht aber letztlich verworfen (vgl. Ziffer 4.4). Sie würde gegenüber dem heutigen Recht zu tieferen AHV- und IV-Renten bei selbständig Erwerbenden, welche Grundstücke veräussern, führen.

4.6 Finanzielle Auswirkungen der Varianten

Ob eine Reform in Richtung einer rechtsformneutralen Besteuerung zu Mehr- oder Mindereinnahmen führt, hängt davon ab, ob die Steuerbelastung von Anteilsinhabern an Kapitalgesellschaften derjenigen von selbständig Erwerbenden angenähert werden soll oder ob die Steuerbelastung von selbständig Erwerbenden reduziert wird. Bei Ausdehnung des Anwendungsbereichs der privilegierten Liquidationsbesteuerung resultieren tendenziell Mindereinnahmen bei der direkten Bundessteuer für natürliche Personen und bei den kantonalen Einkommenssteuern. Bei einer Erhöhung des Teilbesteuerungsmasses würden dagegen wohl Mehreinnahmen bei den Einkommenssteuern von Bund und Kantonen anfallen.

Der Übergang zum Anrechnungsverfahren könnte zu Mindereinnahmen führen, wenn dieses sowohl für qualifizierte Beteiligungen als auch bei Streubesitzanteilen angewendet werden soll. Da Dividenden nur noch einmalig final mit Einkommenssteuer belastet würden, während das jetzige System bei einer Ausschüttung zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung mit Gewinn- und Einkommenssteuer bei Streubesitzanteilen führt, entstünden bei Streubesitzdividenden

Mindereinnahmen. Eventuell könnten in der Summe aber auch Mehreinnahmen entstehen, da qualifizierte Beteiligungen, die zwar zahlenmässig unbedeutender als Streubesitzbeteiligungen, aber vom Volumen her bedeutungsvoll sind, nicht voll mit Einkommenssteuer belastet werden. Mehreinnahmen aus einer Umstellung sind umso wahrscheinlicher, je grösser das Gewicht qualifizierter Beteiligungen und je niedriger das Teilbesteuerungsmass ausfällt. Je niedriger die Gewinnsteuer und je höher die Einkommenssteuer ausfällt, desto höher ist ferner die Wahrscheinlichkeit, dass eine Umstellung nicht zu Minder- sondern zu Mehreinnahmen führen dürfte. Nicht ausgeschlossen ist zudem, dass eine solch gravierende Steuerrechtsänderung Änderungen in der Ausschüttungspolitik der Unternehmen hervorruft.

Bei einem Wechsel der dualistischen Kantone hin zum monistischen System dürften für diese Kantone in der Summe wohl leichte Mindereinnahmen anfallen, da ein solcher Wechsel bestehende Ungleichbelastungen nur leicht korrigiert. Die Einnahmen einer neu zu schaffenden Grundstückgewinnsteuer würden folglich die Mindereinnahmen aus der Einkommenssteuer nicht völlig kompensieren. Die Streichung der Sozialversicherungsbeiträge auf Grundstückgewinnen würde zu Mindereinnahmen bei der ersten Säule und zu leichten Mehreinnahmen bei den Einkommenssteuern führen.

Die Mehr- oder Mindereinnahmen sind nicht bezifferbar, da es an den erforderlichen Datengrundlagen mangelt (Höhe des Grundstückgewinns; Haltedauer) und / oder von Anpassungsreaktionen der Steuerpflichtigen – zum Beispiel verändertes Ausschüttungsverhalten infolge des Wechsels auf das Anrechnungsverfahren – auszugehen ist.

Besteuerung von Grundstücksgewinnen

	Geltendes Recht
Bund	
Natürliche Person, Geschäftsvermögen (land- und forstwirtschaftliche Grundstücke)	Wertzuwachs ist steuerfrei Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen (AHV/IV/EO-pflichtig) Steuertarif: max. 13%
Natürliche Person, Geschäftsvermögen (ohne land- und forstwirtschaftliche Grundstücke)	Besteuerung des Wertzuwachses sowie der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen (AHV/IV/EO-pflichtig) Steuertarif: max. 13%
Juristische Person	Besteuerung des Wertzuwachses und der wiedereingebrachten Abschreibungen als Gewinn Steuertarif: 8.5%
Kanton dualistisches System	
Natürliche Person, Geschäftsvermögen (land- und forstwirtschaftliche Grundstücke)	Grundstückgewinnsteuer auf dem Wertzuwachs; Einkommenssteuer auf den wiedereingebrachten Abschreibungen Steuertarif: Gemäss kantonalem Recht
Natürliche Person, Geschäftsvermögen (ohne land- und forstwirtschaftliche Grundstücke)	Besteuerung des Wertzuwachses sowie der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen Steuertarif: Gemäss kantonalem Recht
Juristische Person	Besteuerung des Wertzuwachses und der wiedereingebrachten Abschreibungen als Gewinn Steuertarif: Gemäss kantonalem Recht
Kanton monistisches System	
Natürliche Person, Geschäftsvermögen (land- und forstwirtschaftliche Grundstücke)	Grundstückgewinnsteuer auf dem Wertzuwachs Einkommenssteuer auf den wiedereingebrachten Abschreibungen Steuertarif: Gemäss kantonalem Recht
Natürliche Person, Geschäftsvermögen (ohne land- und forstwirtschaftliche Grundstücke)	Grundstückgewinnsteuer auf dem Wertzuwachs. Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen Steuertarif: Gemäss kantonalem Recht
Juristische Person	Grundstückgewinnsteuer auf dem Wertzuwachs; Gewinnsteuer auf den wiedereingebrachten Abschreibungen Steuertarif: Gemäss kantonalem Recht