

Regierungsratsbeschluss

vom 5. November 2012

Nr. 2012/2189
KR.Nr. A 067/2012 (FD)

Auftrag Fraktion FDP.Die Liberalen: Besteuerung von Grundstücksgewinnen bei Landwirten – Beibehalten der bisherigen Praxis (13.06.2012); Stellungnahme des Regierungsrates

1. Vorstosstext

Der Regierungsrat wird beauftragt, dem Kantonsrat eine Anpassung des Steuergesetzes zu unterbreiten mit dem Ziel, dass die bisherige Praxis der Besteuerung von Grundstücksgewinnen bei Landwirten weiterhin angewendet wird.

Als Übergangsmassnahme sind bis zum Inkrafttreten der neuen Gesetzesbestimmung sämtliche Besteuerungen von Liegenschaftsverkäufen aus dem Geschäftsvermögen nach der bis Ende 2011 angewandten Praxis zu behandeln oder aufzuschieben.

2. Begründung

Der Kanton Solothurn kennt bei der Besteuerung der Grundstücksgewinne das dualistische System. Grundstücke im Privatvermögen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer, Grundstücke im Geschäftsvermögen unterliegen der Einkommens-, bzw. der Gewinnsteuer. Befand sich bisher ein Grundstück im Besitz eines Landwirts, wurde ein Erlös über dem Buchwert nur soweit als Einkommen besteuert, wie dies den wiedereingebrachten Abschreibungen entsprach. Übersteigt der Erlös die wiedereingebrachten Abschreibungen wurde dieser Erlös als Grundstücksgewinn besteuert. Diese Besteuerung entspricht der Logik der Steuergerechtigkeit: wiedereingebrachte Abschreibungen sind in der Vergangenheit nicht versteuerte Einkommen, was darüber hinaus geht, ist realisierter Gewinn. Diese Praxis stützt sich auf Art. 18 Abs. 4 DBG.

Das Bundesgericht hat im Dezember 2011 in einem Fall aus dem Kanton Aargau entschieden, dass sowohl die wiedereingebrachten Abschreibungen als auch ein allfälliger Grundstücksgewinn als Einkommen zu versteuern seien. Durch diesen Bundesgerichtsentscheid werden Landwirte massiv benachteiligt: sie haben keine Möglichkeit, Grundstücke als Privatvermögen zu bezeichnen, da sämtliche Grundstücke landwirtschaftlich genutzt werden und der gesamte, den Buchwert übersteigende Erlös einkommenswirksam ist und somit mit einer hohen Progression besteuert wird. Die betroffenen Eigentümer können darüber hinaus keinen Besitzesdauerabzug geltend machen. Die Steuer wird nicht nur fällig, wenn ein Grundstück veräussert wird, sondern auch dann, wenn eine Überführung vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen stattfindet. Also auch, wenn nach der Aufgabe der Erwerbstätigkeit ein Landwirt in seiner Liegenschaft wohnen bleibt, muss er eine Aufwertung auf den Verkehrswert als Einkommen versteuern. Mit dem Entscheid vom Dezember 2011 hat das Bundesgericht eine massive Ausdehnung des Steuersubstrats des Bundes vorgenommen.

Die durch das Bundesgericht vorgenommene Änderung der Besteuerung hat für die Landwirtschaft gravierende Auswirkungen. Bauern, die ihren Betrieb altershalber oder aus wirtschaftlichen Gründen aufgeben, werden mit massiven Steuerforderungen wegen buchhalterischen Liquidationsgewinnen konfrontiert. Auch bei einem Verkauf von Bauland wird nahezu der gesamte Erlös als Steuer abgeführt. Dies führt unweigerlich dazu, dass Bauern sich nicht mehr leisten können, Bauland zu verkaufen. Die entsprechenden Auswirkungen auf die Raumplanung

sind absehbar: eingezontes Bauland ist nicht mehr verfügbar, der Druck nach Neueinzonungen und einer Zersiedelung nimmt massiv zu.

3. **Stellungnahme des Regierungsrates**

Der Auftrag fordert von uns zweierlei: Erstens dem Kantonsrat eine Vorlage zur Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (BGS 614.11; StG) zu unterbreiten, so dass Grundstücksgewinne von Landwirten in Zukunft gleich besteuert werden können wie vor dem in der Begründung genannten Urteil des Bundesgerichts vom Dezember 2011, und zweitens bis zum Inkrafttreten der vorgeschlagenen Änderung, das Urteil des Bundesgerichts nicht anzuwenden. Unsere Stellungnahme befasst sich zur Hauptsache mit dem ersten Antrag und geht am Ende auch noch auf den zweiten ein.

3.1 Die Besteuerung der Grundstücksgewinne

Die Schweiz kennt trotz Steuerharmonisierung zwei Systeme der Besteuerung von Grundstücksgewinnen. Im monistischen System unterliegen alle Grundstücksgewinne, sowohl private als auch geschäftliche, einer Sondersteuer, die in der Regel als Grundstücksgewinnsteuer bezeichnet wird. Dieses System gilt mit unterschiedlicher Ausprägung in den Kantonen Zürich, Bern, Uri, Schwyz, Nidwalden, Basel-Stadt, Basel-Land, Thurgau, Tessin, Genf und Jura. Die Mehrheit der Kantone, also auch Solothurn, wendet das dualistische System an. In diesen Kantonen werden geschäftliche Grundstücksgewinne mit der Einkommenssteuer (§ 24 Abs. 1 StG; natürliche Personen) oder mit der Gewinnsteuer (§ 91 Abs. 1 StG; juristische Personen) erfasst. Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens unterliegen der Grundstücksgewinnsteuer (§ 48 Abs. 1 lit. a StG). Dieses System gilt auch bei der direkten Bundessteuer (Art. 18 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer; SR 642.11; DBG), wobei aber Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Privatvermögens steuerfrei bleiben (Art. 16 Abs. 3 DBG). Auch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kanton und Gemeinden (SR 642.14; StHG) sieht in erster Linie das dualistische System vor (Art. 12 Abs. 1 und 2 StHG), toleriert jedoch auch das monistische (Art. 12 Abs. 4 StHG). Im dualistischen System existiert eine Sonderregelung für Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, indem diese – obwohl Geschäftsvermögen – nur im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen, also die Differenz zwischen den ursprünglichen Anlagekosten und dem heute tieferen Buchwert – mit der Einkommenssteuer erfasst werden (Art. 8 Abs. 1 StHG; § 24 Abs. 3 lit. a StG; Art. 18 Abs. 4 DBG). Der Mehrwert, die Wertsteigerung gegenüber den ursprünglichen Anlagekosten, unterliegt jedoch der Grundstücksgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 StHG; § 48 Abs. 1 lit. b StG). Bei der direkten Bundessteuer bleibt der Mehrwert unbesteuert (Art. 16 Abs. 3 DBG).

3.2 Das Urteil des Bundesgericht 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011 (BGE 138 II 32)

In diesem Urteil hat das Bundesgericht den Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks, wie ihn die Steuergesetze verwenden, konkretisiert und ihn in Zusammenhang zum Raumplanungsrecht und zum bäuerlichen Bodenrecht gestellt. Dabei ist es zum Ergebnis gelangt, dass die Ausnahmeregelung, die zu einer privilegierten Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen im Geschäftsvermögen von Landwirten führt, einschränkend auszulegen und angemessen zu begrenzen ist. Deshalb sei die Sonderregel nur auf land- und forstwirtschaftliche Grundstücke anzuwenden, die unter den Schutzbereich und die Verfügungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts fallen. Das treffe nicht zu auf ein ganz in der Bauzone gelegenes, unüberbautes Grundstück, das auch nicht zum angemessenen Umschwung landwirtschaftlicher Gebäude und Anlagen gehöre. Damit hat das Bundesgericht klargestellt, dass Landwirtschaftsbetriebe Gewinne aus der Veräusserung von geschäftlich genutzten Grundstücken, auf die das bäuerliche Bodenrecht nicht anwendbar ist, insbesondere von Bauland, wie andere Gewerbetreibende vollständig über die Einkommenssteuer versteuern müssen. Der (planungsbedingte)

Mehrwert gegenüber den ursprünglichen Anlagekosten bleibt damit nicht mehr steuerfrei (direkte Bundessteuer) bzw. ist nicht mehr Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer.

3.3 Auswirkungen des Urteils

Das Urteil hat längst nicht jene gravierenden Auswirkungen auf die Besteuerung von Landwirten, wie dies die Begründung des Vorstosses glauben macht, weder wenn sie Bauland verkaufen noch wenn sie ihren Betrieb aufgeben. Dafür hat u. a. die Unternehmenssteuerreform II gesorgt, die anfangs 2011 in Kraft getreten ist (das Urteil betraf einen Fall aus dem Jahr 2003). Das sei im Folgenden dargestellt:

Verkauf von Bauland: Verkauft ein Landwirt eingezontes Bauland, ohne dass er den Erlös in Ersatzgrundstücke oder landwirtschaftliche Bauten und Anlagen reinvestiert, er also vollständig über den Erlös verfügen kann, wird der Gewinn mit der Einkommenssteuer erfasst. Früher unterlag er der Grundstückgewinnsteuer, die wegen der üblicherweise langen Besitzesdauer recht günstig war; bei der Bundessteuer war der Gewinn gänzlich steuerfrei. Die Besteuerung erscheint hier sachgerecht und führt auch zu keinen besonderen Härten. Davon, dass nahezu der gesamte Erlös als Steuer abgeführt werde, kann nicht die Rede sein.

Verkauf von Bauland und Reinvestition: Verkauft ein Landwirt eingezontes Bauland und reinvestiert er den Erlös innert angemessener Frist in Ersatzgrundstücke oder verwendet er ihn zur Errichtung oder Verbesserung von landwirtschaftlichen Bauten und Anlagen, wird die Besteuerung aufgeschoben, indem die stillen Reserven auf die Ersatzobjekte übertragen werden (Art. 8 Abs. 4 StHG; § 36 StG; Art. 30 DBG). Das Urteil hat hier keine Änderung gebracht, ausser dass der Steueraufschub aufgrund einer anderen Bestimmung zu gewähren ist.

Verpachtung des Landwirtschaftsbetriebes: Im früheren Recht stellte die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes grundsätzlich eine Überführung vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen dar. Das hatte zur Folge, dass die zu diesem Zeitpunkt bestehenden stillen Reserven (Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert) als Liquidationsgewinn zu versteuern waren, bei der direkten Bundessteuer vollständig, bei der Staatssteuer nur im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen. Ab 2011 gilt neu eine Verpachtung nur dann als Überführung in das Privatvermögen, wenn die steuerpflichtige Person dies ausdrücklich beantragt (Art. 8 Abs. 2^{ter} StHG; § 24 Abs. 4 StG; Art. 18a Abs. 2 DBG). Andernfalls bleibt der verpachtete Betrieb Geschäftsvermögen, mit der Konsequenz, dass der Pachtzins als Geschäftsertrag statt als Vermögensertrag besteuert wird. Damit unterliegt er zusätzlich der AHV-Beitragspflicht. Im Ergebnis lässt sich damit die Besteuerung des Liquidationsgewinns auf unbeschränkte Zeit hinausschieben.

Überführung in das Privatvermögen: Überführt ein Landwirt (oder ein anderer Gewerbetreibender) Grundstücke des Anlagevermögens aus dem Geschäfts- in das Privatvermögen, kann er beantragen, dass nur die wieder eingebrachten Abschreibungen als Einkommen besteuert werden (Art. 8 Abs. 2^{bis} StHG; § 24 Abs. 3 lit. b StG; Art. 18a Abs. 1 DBG). Die Besteuerung der übrigen stillen Reserven, d. h. des Mehrwertes, als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird dann bis zur Veräusserung aufgeschoben.

Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit: Wer die selbständige Erwerbstätigkeit nach Vollendung des 55. Altersjahres definitiv aufgibt, versteuert den Liquidationsgewinn, d. h. die in den zwei letzten Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, getrennt vom übrigen Einkommen und zu privilegierten Steuersätzen (Art. 11 Abs. 5 StHG; § 47^{ter} StG; Art. 37b DBG). Anspruch auf diese privilegierte Besteuerung der stillen Reserven besteht selbstverständlich auch bei der Verpachtung des Betriebes und der damit verbundenen Überführung in das Privatvermögen, wenn die steuerpflichtige Person die entsprechenden Besteuerungsanträge stellt.

Im Ergebnis können wir festhalten, dass das Urteil des Bundesgerichts nur die Besteuerung des Wertzuwachsgewinns geändert hat, den Landwirte auf bisher landwirtschaftlich genutzten Baugrundstücken realisieren. Die sich daraus ergebenden Steuerfolgen können sie nur dann nicht verhindern, wenn sie den Wertzuwachsgewinn tatsächlich realisiert haben, ihn nicht reinvestieren und sie folglich auch frei über den Erlös frei verfügen können. In allen übrigen Fällen, insbesondere bei der steuersystematischen Realisation (Überführung in das Privatvermögen), haben sie aufgrund der Unternehmenssteuerreform II die Möglichkeit, die Besteuerung bis zur tatsächlichen Veräusserung aufzuschieben. Sie werden damit nicht (mehr) anders oder besser gestellt als die übrigen Gewerbetreibenden. Das Privileg besteht nur (aber immerhin) noch für landwirtschaftliche Grundstücke, für die das bürgerliche Bodenrecht anwendbar ist. Die hier beantragte Änderung hätte ausserdem keinen Einfluss auf die direkte Bundessteuer (und damit auf die AHV), wo die Auswirkungen des Urteils am bedeutendsten sind.

3.4 Möglichkeiten zur Umsetzung des Auftrags

Geht man davon aus, dass am dualistischen System der Grundstückgewinnsteuer festgehalten werden soll, ist die Umsetzung des Auftrages unmöglich. Jeder Lösungsansatz würde gegen Bundesrecht verstossen. Denn im dualistischen System unterliegen Grundstücksgewinne des Geschäftsvermögens grundsätzlich der Einkommenssteuer. Soweit hier von Bedeutung können Wertzuwachsgewinne im Geschäftsvermögen nur dann mit der Grundstückgewinnsteuer besteuert werden, wenn sie bei der Veräusserung land- oder forstwirtschaftlicher Grundstücke realisiert werden (Art. 12 Abs. 1 StHG). Und das Bundesgericht hat unmissverständlich klargestellt, dass damit nur Grundstücke gemeint sind, auf die das bürgerliche Bodenrecht anwendbar ist. Der kantonale Gesetzgeber hat hier folglich keinen Spielraum mehr.

Hingegen liesse sich der Auftrag umsetzen, indem der Kanton vollständig zum monistischen System der Grundstückgewinnsteuer wechselt. Hier stellt die Überführung einer Liegenschaft vom Geschäfts- in das Privatvermögen (und umgekehrt) bezüglich des Wertzuwachsgewinns keine steuersystematische Realisation dar. Einzig die wieder eingebrachten Abschreibungen unterliegen auch hier der Einkommens- oder Gewinnsteuer, da sie das Substrat dieser Steuern geschmälert haben. Allerdings ist das monistische System allein deswegen nicht einfacher. Denn auch hier stellen sich komplexe Fragen, namentlich zur Zusammenrechnung von Grundstücksgewinnen des gleichen Jahres, der inner- und interkantonalen Verrechnung mit Veräusserungsverlusten, der Verrechnung von Liegenschaftsgewinnen mit Geschäftsverlusten und umgekehrt, usw. Verschiedene Regelungen des geltenden Rechts, die auf die Besteuerung von Gewinnen im Privatvermögen zugeschnitten sind, müssten bei einem Systemwechsel vollständig hinterfragt werden, insbesondere auch die Tarifstruktur. Hinzu kommt, dass bei der direkten Bundessteuer das dualistische System unverändert weiter gilt, so dass Grundstücksgewinne des Geschäftsvermögens – und damit auch jene der Landwirte – nach zwei verschiedenen Modellen zu versteuern wären. Die Sache wird damit für die Betroffenen nicht einfacher.

3.5 Ergebnis

Aus diesen Gründen erachten wir die beantragte Anpassung des Steuergesetzes insgesamt als nicht sachgerecht, unnötig und überflüssig. An der direkten Bundessteuer, wo die Auswirkungen des Urteils am grössten sind, vermag sie ohnehin nichts zu ändern. Die einzig bestehende Lösungsmöglichkeit beseitigt ein Problem, das infolge der Unternehmenssteuerreform II eigentlich gar keines mehr ist, und schafft dafür neue. Der Gesetzgebungsauftrag ist deshalb abzulehnen.

3.6 Übergangsmassnahme

Angesichts der vorstehenden Ausführungen sind Übergangsmassnahmen ohnehin obsolet. Aber selbst wenn wir die beantragte Anpassung des Steuergesetzes befürworten würden, könnten wir dem Auftrag in dieser Hinsicht keinesfalls zustimmen. Denn im Ergebnis verlangt er nichts

anderes, als dass die Verwaltung geltendes Recht, wie es das Bundesgericht unmissverständlich konkretisiert hat, nicht anwendet. Das stellt einen massiven Eingriff in die Belange der Exekutive und der Justiz dar, verletzt damit den Grundsatz der Gewaltentrennung und missachtet übergeordnetes, geltendes Bundesrecht, an das auch der kantonale Gesetzgeber gebunden ist. Denn in zeitlicher Hinsicht ist dasjenige Recht anwendbar, das im Zeitpunkt, in dem sich der massgebende Sachverhalt ereignet, in Kraft steht. Die Aufforderung an die Exekutive, sich nicht an geltendes Recht und die bundesgerichtliche Praxis zu halten, können wir darum nicht verstehen.

4. Antrag des Regierungsrates

Nichterheblicherklärung.



Andreas Eng
Staatsschreiber

Vorberatende Kommission

Finanzkommission

Verteiler

Finanzdepartement
Steueramt (20)
Amt für Finanzen
Finanzkontrolle
Steuerverwaltungen der Nordwestschweizer Kantone (5, Versand durch Steueramt)
Eidg. Steuerverwaltung, Abteilung Grundlagen, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Aktuarin Finanzkommission
Ratsleitung
Traktandenliste Kantonsrat