



5201 Brugg, 30. April 2004

Eidg. Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Unternehmenssteuerreform II; Vernehmlassungsverfahren

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Ihrem Schreiben vom 15. Dezember 2003 laden Sie uns ein, zur geplanten Unternehmenssteuerreform II Stellung zu nehmen. Für die uns gegebene Möglichkeit danken wir Ihnen bestens.

1. Grundsätzliche Erwägungen

Landwirtschaftliche Unternehmen werden fast zu 100 Prozent als Personenunternehmung geführt. Aus diesem Grund konzentriert sich unsere Stellungnahme auf die Artikel, welche diese Rechtsform betreffen.

1.1 Liquidationsgewinne / Steueraufschub

Seit Jahren setzt sich der Schweizerische Bauernverband für die Beseitigung einer zentralen Bremse des Strukturwandels ein. Die starke Besteuerung der Kapitalgewinne bei Betriebsaufgaben führt dazu, dass Landwirtschaftsland weiter bewirtschaftet wird und so jahrelang für das Wachstum der potenziellen Betriebe nicht zur Verfügung steht.

Ein weiterer Aspekt ist die Vorsorge. Für Selbständigerwerbende stellen stille Reserven im Betrieb einen wichtigen Teil der Altersvorsorge dar. Durch die volle Besteuerung der bei der Betriebsaufgabe resultierenden Gewinne auf dem Geschäftsvermögen wird die Altersvorsorge der Gewerbetreibenden und insbesondere der Bauernfamilien stark belastet oder gar zu einem grossen Teil vernichtet.

Wird ein Betrieb stillgelegt bzw. verpachtet, so kann die landwirtschaftliche Liegenschaft in der Regel nicht mehr Geschäftsvermögen bleiben. Die Liegenschaft wird steuerlich gesehen ins Privatvermögen überführt. In diesem Zeitpunkt werden die stillen Reserven

besteuert. Das Problem liegt nun darin, dass die Liquidationsgewinne zwar auf dem Papier anfallen, diese aber nicht in Geld realisiert werden. Es fehlt damit an Liquidität, um einerseits eine spezielle Altersvorsorge aufbauen zu können, andererseits aber auch, um die anfallenden Steuern zu begleichen. Dies zwingt den Landwirt praktisch zu einem Verkauf bzw. zur Weiterführung des Betriebes.

Wird der Betrieb aufgegeben, ohne dass weiterhin ein bedeutendes AHV-Einkommen ausgewiesen wird, ist ein Einkauf in die berufliche Vorsorge nicht mehr möglich. Der Liquidationsgewinn muss voll versteuert werden und damit wird die Altersvorsorge für die Bauernfamilien markant geschmälert. Ferner ist festzuhalten, dass der Umweg über die Einlage in die berufliche Vorsorge mit einem nicht zu unterschätzenden Verwaltungsaufwand verbunden ist.

Somit wird klar, dass bei ungenügender oder fehlender beruflicher Vorsorge im Rahmen der 2. Säule die bei einer Betriebsaufgabe resultierenden Gewinne einem reduzierten Steuersatz analog demjenigen, der bei einer Kapitalzahlung aus der 2. Säule zur Anwendung kommt, unterstellt werden sollten. Bei stillgelegten bzw. verpachteten Betrieben müssen die Liegenschaften weiterhin Geschäftsvermögen bleiben und so der "bäuerlichen" Besteuerung unterworfen sein. Die Überführung und damit die Besteuerung sind bis zur Gewinnrealisierung oder längstens bis zum Ableben aufzuschieben.

Diese für das Kleingewerbe und die Landwirtschaft zentralen Anliegen wurden auch von der Beratenden Kommission Landwirtschaft im Rahmen der Arbeiten zur Revision des Landwirtschaftsgesetzes (AP 2007) klar erkannt, und es wurden konkrete Vorschläge zur Gesetzesrevision (DGB Art. 18 Abs. 2^{bis} und 2^{ter}, StHG Art. 8 Abs. 1^{bis} und 1^{ter}) unterbreitet. Gleichlautende Forderungen enthalten auch die überwiesenen Motionen Bader, Eberhard sowie eine ganze Reihe weiterer politischer Vorstösse.

Der Vernehmlassungsvorschlag sieht zusammengefasst nun Folgendes vor:

- Bei Aufgabe der Landwirtschaft bleibt die Liegenschaft in der Regel Geschäftsvermögen.
- Bei landwirtschaftlichen Grundstücken wird die Differenz zwischen Buchwert und Anlagekosten bei der Überführung besteuert, unter gewissen Umständen (Invalidität, Alter) zum Satz eines Achtels des Gewinnes.

Folgerungen:

Die vorgeschlagenen Massnahmen gehen in die richtige Richtung und sind daher grundsätzlich zu unterstützen. Sie reichen aber insbesondere im Kleingewerbe und in der Landwirtschaft nicht aus, um die bestehenden akuten Probleme (Bremse Strukturwandel, Liquidationsengpässe, Aushöhlung Altersvorsorge) zu mildern.

- Die Massnahmen sehen vor, dass die Liegenschaft bei Verpachtung in der Regel Geschäftsvermögen bleibt, so dass bei Stilllegung bzw. Verpachtung nicht abgerechnet werden muss. Diese Änderung begrüssen wir ausdrücklich. Wir beantragen aber, um die Rechtssicherheit zu erhöhen, die Formulierung „in der Regel“ zu streichen, da befürchtet werden muss, dass sich daraus wieder eine Ungleichbehandlung in den verschiedenen Kantonen ergeben kann.
- Die vorgesehene generelle Satzreduktion für die Besteuerung der Kapitalgewinne ist grundsätzlich zu begrüssen. Sie entlastet das Kleingewerbe und die Landwirt-

schaft im Bereich der Erhaltung der Substanz der Altersvorsorge aber nicht ausreichend und nicht im wie vorgängig aufgezeigt geforderten Rahmen, da das Einkommen zum ordentlichen Einkommen addiert und dann die ganze Summe besteuert wird. Dies führt in der Regel zu einer wesentlich höheren Belastung, als sie sich bei einer Besteuerung des Kapitalgewinns gemäss einer Kapitalzahlung aus der 2. Säule ergeben würde. In verschiedenen Kantonen (z.B. BE, BL, SZ, SO) führt dies gerade beim Kleingewerbe und in der Landwirtschaft in vielen Fällen sogar zu einer schärferen Besteuerung als sie heute angewandt wird. Dies widerspricht dem Sinn der Gesetzesrevision.

- Die landwirtschaftliche Liegenschaft wird weiterhin landwirtschaftlich besteuert, da die Verpachtung die Überführung nicht auslöst. Dies ist sinnvoll und zu begrüssen, da damit die Ertragswertbesteuerung beibehalten wird. Dadurch bleibt auch der Mietwert bei der Hofaufgabe durch Verpachtung auf dem alten Ertragswertniveau, wie dies bereits mit mehreren politischen Vorstössen gefordert wurde.

1.1.1 Verbesserung Steueraufschub

Wir sind aber klar der Meinung, dass für den Aufschub bei Verpachtung ein Rechtsanspruch bestehen muss. Die Formulierung "in der Regel" lässt wiederum Spielraum für Rechtshändel mit der Steuerverwaltung offen. Aus unserer Sicht muss der Landwirt einen Rechtsanspruch haben, die landwirtschaftliche Liegenschaft bei Verpachtung im Geschäftsvermögen zu belassen. Zudem muss die einzelparzellenweise Verpachtung, welche in der Praxis der Normalfall ist, auch abgedeckt werden. Nur damit wird den verschiedenen überwiesenen Motionen (z.B. 2002 M 02.3696) Rechnung getragen.

Weiter ist zu berücksichtigen, dass eine Überführung ins Privatvermögen in vielen Kantonen auch stattfindet, wenn der Landwirtschaftsbetrieb infolge Nebenerwerb oder Nutzungsänderung ab einem bestimmten Zeitpunkt nach der Präponderanzmethode nicht mehr Geschäftsvermögen darstellt. Im Zuge des Strukturwandels ist diese Entwicklung häufig festzustellen. Es soll deshalb auch für diese Betriebe keine zwingende Überführung stattfinden, ansonsten für Nebenerwerbsbetriebe eine Weiterexistenz durch eine massive Besteuerung verunmöglicht wird.

Wir fordern deshalb eine Anpassung und schlagen folgenden Wortlaut vor:

DBG Art. 18 Abs. 2 bzw. StHG Art. 8 Abs. 1^{bis}

... Die Verpachtung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes, auch teilweise, stellt ~~in der Regel~~ keine Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen dar, ausser auf Gesuch hin. Ein in selbständiger Erwerbstätigkeit bewirtschafteter land- und forstwirtschaftlicher Betrieb stellt aufgrund seiner wirtschaftlichen Einheit Geschäftsvermögen dar.

1.1.2 Altersvorsorge auch für tiefe Einkommen

Wie oben erwähnt, sind wir der Ansicht, dass Kapitalgewinne, die den Charakter einer Altersvorsorge aufweisen, wie Kapitalzahlungen aus der 2. Säule besteuert werden sollten.

Die Eidgenössischen Räte haben die Problematik erkannt, dass die ganzen Ersparnisse durch die Besteuerung der Liquidationsgewinne weggefressen werden und somit keine genügende Altersvorsorge mehr besteht. Verschiedene überwiesene Motionen (z.B. 2001 M 01.3556 und 3557) zeigen den Willen der Räte auf, hier aktiv zu werden.

Im Rahmen der Beratungen zur AP 2007 wurden sämtliche Forderungen für eine mildere Besteuerung (wie Kapital aus der 2. Säule) ausdrücklich begrüsst, deren Realisierung aber mit Hinweis auf die laufende Unternehmenssteuerreform auf diese übertragen.

Die Forderung nach einer Besteuerung der Kapitalgewinne gemäss einer Kapitalauszahlung aus der 2. Säule hat seither keineswegs an Aktualität verloren. Es trifft entgegen den Ausführungen in den Erläuterungen unter 4.1 nicht zu, dass sich die Situation der Selbständigerwerbenden mit der BVG-Revision (insbesondere Art. 4 Abs. 3) verbessert hat. Bei der Aufnahme von Art. 4 Abs. 3 ins BVG handelt es sich lediglich um die Präzisierung der Rechtsgrundlage mit dem Sinn, die den Selbständigerwerbenden bisher offenstehenden Vorsorgelösungen im Bereich der erweiterten beruflichen Vorsorge auch in Zukunft zu ermöglichen. Wir verweisen diesbezüglich insbesondere auf die Ausführungen von Frau Bundesrätin Ruth Dreifuss anlässlich der BVG-Debatte im Nationalrat. Vielmehr muss befürchtet werden, dass die 1. BVG-Revision aufgrund des neu eingeführten Art. 1 (Definition der beruflichen Vorsorge) und Art. 79b (Einkauf) die Möglichkeiten der Selbständigerwerbenden, in der freiwilligen beruflichen Vorsorge unmittelbar vor oder nach der Liquidation des Betriebes eine ausreichende Vorsorgelösung aufzubauen, eher erschweren wird.

Wie erwähnt, bestehen in verschiedenen Kantonen bereits heute Lösungen, für welche das 1/8-System eine klare Schlechterstellung gegenüber der heutigen Lösung (z.B. BE, SZ, BL, SO) darstellen würde.

Auch wenn wir das vorgeschlagene 1/8-System grundsätzlich begrüssen, sind wir der Meinung, dass es mit einem Zusatz ergänzt werden muss, der vorsieht, dass die ersten Fr. 500'000.--¹ Kapitalgewinn wie eine Auszahlung des Altersguthabens aus der 2. Säule in Kapitalform besteuert werden. Nur so kann den oben genannten Erfordernissen der Sicherung der Altersvorsorge für das Kleingewerbe und die Landwirtschaft entsprochen werden. Ansonsten wird trotz allem die Altersvorsorge ausgehöhlt, was einer Ungleichbehandlung gleichkommt.

Zudem muss diese Entlastung zwingend ins Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) aufgenommen werden. Ansonsten muss in gewissen Kantonen die Wirkung der vorgesehenen Massnahmen in Frage gestellt werden.

Wir fordern deshalb eine Anpassung und schlagen folgenden Wortlaut vor:

DBG Art. 37a (neu) Abs. 1 Liquidationsgewinne

1 Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so sind die im letzten Geschäftsjahr realisierten stillen Reserven und die infolge Besteuerungsaufschubs nach Artikel 18 Absatz 4 später realisierten stillen Reserven zusammen mit dem übrigen Einkommen zu besteuern; für die Satzbestimmung ist jeweils ein Achtel der realisierten stillen Reserven massgebend. Die ersten Fr. 500'000.-- der realisierten stillen Reserven unterliegen jedoch einem Sondersteuersatz, analog dem Sondersteuersatz für Kapitalauszahlungen aus der 2. Säule.

¹ Diese Summe entspricht dem Altersguthaben in der Pensionskasse im Alter 65 bei einem Einkommen von durchschnittlich Fr. 40'000.-- bei einer Sparquote von 10 Prozent ab Alter 20, unter Berücksichtigung einer Verzinsung der Einlagen mit 4 Prozent. Es kann somit von einer angemessenen Vorsorge gesprochen werden.

2 Absatz 1 gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie die übernommene Unternehmung innerhalb von fünf Kalenderjahren nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers veräussern.

StHG Art. 11 Abs. 4 (neu)

4 Die Gewinne aus der Veräusserung oder Aufgabe einer Personenunternehmung sind zusammen mit dem übrigen Einkommen zu versteuern. Bei Veräusserung oder definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität, wird die Steuer auf dem gesamten Einkommen der Steuerperiode des letzten Geschäftsjahres zum Satz des übrigen Einkommens sowie eines Anteils Achtels des Veräusserungs- oder Liquidationsgewinnes erhoben. ~~Dieser Anteil wird durch das kantonale Recht bestimmt.~~ Die ersten Fr. 500'000.-- des Veräusserungs- oder Liquidationsgewinnes unterliegen jedoch einem Sondersteuersatz, analog dem Sondersteuersatz für Kapitalauszahlungen aus der 2. Säule. Diese Milderung des Steuersatzes wird, unter den gleichen Voraussetzungen, auch bei Realisierung von stillen Reserven gewährt, deren Besteuerung nach Artikel 8 Absatz 1^{bis} aufgeschoben wurde. Die gleiche Satz-milderung wird dem überlebenden Ehegatten, den anderen Erben und den Vermächtnisnehmern gewährt, wenn sie die übernommene Unternehmung innerhalb von fünf Kalenderjahren nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers veräussern.

Übergangsbestimmung

Diese Entlastungsmassnahmen müssen gerecht umgesetzt und Schweizweit ab Einführung greifen. Aus diesem Grund ist im StHG eine Übergangsbestimmung aufzunehmen, welche auch altrechtliche Steueraufschübe der neuen Regelung unterstellt. Insbesondere ist dies für jene Kantone wichtig, bei welchen der Aufschub so funktioniert, dass die Steuern bei Betriebsaufgabe veranlagt werden, die Fälligkeit aber aufgeschoben wird.

1.2 Ersatzbeschaffung

Die Ausweitung der Ersatzbeschaffung ist aus unserer Sicht sehr angebracht. Damit wird dem Unternehmen nicht Substanz über Steuern entzogen, die nachher dem Unternehmen fehlt.

Wir fordern aber ganz klar, dass diese Ausweitung auch bei den Bestimmungen über die Grundstückgewinnsteuer anzuwenden ist. Ansonsten sind Unternehmen, welche dem monistischen System unterstellt sind, benachteiligt.

Dazu ist Art. 12 Abs. 3 Bst. d und Abs. 4 Bst. a StHG analog anzupassen.

Zudem fragen wir uns, wieso in den Erläuterungen von einem selbständigen Haupterwerb die Rede ist. Aus unserer Sicht reicht es, wenn selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt und das Anlagegut Geschäftsvermögen ist. Art. 30 Abs. 1 DBG sowie Art. 8 Abs. 4 StHG sind klar formuliert und lassen keinen Spielraum für diese Haupterwerbsinterpretation. Der Kommentar ist entsprechend anzupassen.

1.3 Übertragung unter Lebenden bzw. durch Erbfolge

Wir teilen Ihre Meinung, dass beim dualistischen System ein Aufschub der Besteuerung möglich sein muss, wie dies auch im monistischen System der Fall ist. Hingegen sind wir klar der Meinung, dass bei der Übertragung von landwirtschaftlichen Betrieben zum Ertragswert weiterhin das Kreisschreiben 06 vom 15.6.1995 der Schweizerischen Steuerkonferenz und dessen bisherige Praxis zur Anwendung kommen muss.

Nach diesem Kreisschreiben und der Praxis daraus hat der Übernehmer des landwirtschaftlichen Betriebes die Wahl, ob er die Buchwerte (inkl. kumulierter Abschreibungen) des Abtreters übernimmt oder ob er die effektiven Kaufpreise einbilanziert.

An dieser Praxis muss zwingend festgehalten werden.

Ansonsten können wir uns Ihren Änderungsvorschlägen anschliessen.

1.4 Einführung einer echten Freigrenze für Genossenschaften

Wir unterstützen Ihre Absicht, eine echte Freigrenze einzuführen. Damit wird die Genossenschaft wiederum als Rechtsform für Selbsthilfeorganisationen interessant. Gerade im Bereich der Selbsthilfe sind Mittel immer knapp, so dass diese Freigrenze für die Gründung entscheidend sein kann.

2. Stellungnahme zu den aufgeworfenen Fragen

Wir respektieren Ihren Wunsch nach einer einfachen Auswertung und haben Ihre Fragen anhand des Fragebogens beantwortet. Der beantwortete Fragebogen liegt diesem Schreiben bei. Wir beschränken uns aber auf die Fragenkomplexe I, VI und VII, da die Landwirtschaft hauptsächlich in diesen Bereichen betroffen ist.

3. Schlussbemerkungen

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass der Schweizerische Bauernverband die Unternehmenssteuerreform II sehr begrüsst. Die Reform zielt in die richtige Richtung und bringt endlich Lösungen für bereits seit langem anstehende Probleme.

Der Staat muss ein Interesse an einer möglichst adäquaten Altersvorsorge und an einem qualitativen Strukturwandel in der Landwirtschaft haben, wird doch damit der ländliche Raum nachhaltig gestärkt. Wir sind überzeugt, dass unsere Änderungsanträge diesbezüglich zu einer wesentlichen Verbesserung der Vorlage führen.

Wir hoffen, dass Sie unsere Anliegen berücksichtigen werden und danken Ihnen nochmals für die Möglichkeit einer Stellungnahme.

Mit freundlichen Grüssen
SCHWEIZERISCHER BAUERNVERBAND

H. J. Walter
Präsident

J. Bourgeois
Direktor

Beilage: Fragebogen

Fragenkatalog im Vernehmlassungsverfahren zur Reform der Unternehmensbesteuerung II

I. Allgemeine Fragen zu einer Reform der Unternehmensbesteuerung

1. Sollen Ihrer Ansicht nach überhaupt Massnahmen zu einer Unternehmenssteuerreform ergriffen werden?

→ Ja

2. Ist es richtig, die Verbesserung der Konkurrenzfähigkeit des Standortes Schweiz mittels gesamtwirtschaftlicher Entlastung des Risikokapitals auf *Ebene der Investoren* anzustreben?

→ Ja

3. Sollen die zu treffenden Massnahmen auch bewirken, dass die unterschiedlichen steuerlichen Folgen bei Ausschüttung oder aber Thesaurierung wegfallen?

→ Ja

4. Ist es richtig, zwecks Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung statt eines Anrechnungsverfahrens ein Teileinkünfteverfahren vorzusehen?

→ Ja

5. Sollen zwecks Annäherung an die Rechtsformneutralität die Unterschiede bei der Steuerbelastung von Körperschaft und Anteilsinhabern einerseits sowie von Personenunternehmen andererseits auch durch gezielte Massnahmen zugunsten von Personenunternehmen verkleinert werden?

→ Ja

6. Ist es richtig, die Förderung der Konkurrenzfähigkeit des Standortes Schweiz auch durch ergänzende Massnahmen zugunsten der Kapitalgesellschaften anzustreben?

→ Ja

7. Welches der Modelle 1 – 3 bevorzugen Sie?

→ Modell 1

Bemerkungen zu den allgemeinen Fragen:

VI. Fragen zu den Massnahmen im Bereich der Personenunternehmen

39. Befürworten Sie die zugunsten der Personenunternehmen vorgeschlagenen Massnahmen

- a) in Bezug auf die Bewertung des Geschäftsvermögens für die Vermögenssteuer?
→ Ja
- b) in Bezug auf die Erweiterung der Ersatzbeschaffung?
→ Ja
- c) in Bezug auf den Steueraufschub im Falle eines Übergangs von Liegenschaften des Privatvermögens ins Geschäftsvermögen?
→ Ja
- d) in Bezug auf den Steueraufschub im Falle des Übergangs von Liegenschaften des Geschäftsvermögens ins Privatvermögen?
→ Ja (unter Berücksichtigung der Forderungen bei Frage 41)
- e) in Bezug auf die Verrechnung von Geschäftsverlusten im monistischen System?
→ Ja
- f) in Bezug auf die Erbteilung?
→ Ja
- g) in Bezug auf die Voraussetzungen der milderen Besteuerung der Liquidationsgewinne?
→ Ja
- h) in Bezug auf die Verpachtung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke?
→ Ja (unter Berücksichtigung der Forderungen bei Frage 41)

40. Befürworten Sie zwecks Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung Massnahmen im Bereich der Vermögenssteuer in

- a) Modell 1? → Ja
- b) Modell 2?
- c) Modell 3?

41. Haben Sie weitere (andere) Vorschläge im Bereich der direkten Steuer betreffend die Personenunternehmen?

- Besteuerung der Liquidationsgewinne wie Kapitalzahlungen aus der 2. Säule
- Die Vereinfachung der Ersatzbeschaffung ist auch in die Bestimmungen der Grundstückgewinnsteuer (StHG) aufzunehmen, damit Unternehmen beim monistischen System nicht benachteiligt werden.
- Aufschub bei Verpachtung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke ist als Rechtsanspruch zu formulieren.

VII. Fragen zu den finanziellen Auswirkungen der Reform

42. Befürworten Sie grundsätzlich die vom Bundesrat eingenommene Haltung zu den finanzpolitischen Rahmenbedingungen für die Unternehmenssteuerreform II?

→ Nein, die Reform ist auf jeden Fall umzusetzen.

a) Teilen Sie die Auffassung des Bundesrates, dass die vorgesehene Unternehmenssteuerreform II insbesondere für die Kantone nur tragbar ist, wenn bei Annahme des Steuerpaketes 2001 in der Volksabstimmung im Bereich der Wohneigentumsbesteuerung Korrekturen gegenüber dem Steuerpaket angebracht werden, um die Mindereinnahmen für die Kantone und Gemeinden markant zu reduzieren?

→ Nein, die Reform ist auf jeden Fall umzusetzen.

b) Teilen Sie die Auffassung des Bundesrates, dass die vorgesehene Unternehmenssteuerreform II für den Bund finanziell nur verkraftbar ist, wenn die im Entlastungsprogramm 03 und im Anschlussprogramm vorgesehenen Massnahmen vom Parlament genehmigt werden?

→ Nein, die Reform ist auf jeden Fall umzusetzen.

c) Sind aus Ihrer Sicht noch weitere oder andere Entlastungsmassnahmen notwendig zur Sicherstellung der Finanzierbarkeit der Unternehmenssteuerreform II?

→ Nein

d) wenn ja, welche?