



# **Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage zur Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Umset- zung der Motion 13.3728 Pelli Fulvio)**

vom 12. August 2015

---

---

## Übersicht

*Mit dieser Vorlage wird die von Nationalrat Fulvio Pelli am 18. September 2013 eingereichte und im Juni 2014 von den eidgenössischen Räten überwiesene Motion 13.3728 umgesetzt.*

*Die Motion beauftragt den Bundesrat, Änderungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vorzulegen, damit Erträge aus der Vermittlung von Grundstücken (Maklerprovisionen) unabhängig vom Kanton, in dem das Grundstück liegt, im Wohnsitz- oder Sitzkanton der vermittelnden Person besteuert werden.*

*Nach geltendem Recht werden Maklerprovisionen von natürlichen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz im Kanton besteuert, in dem das Grundstück liegt. Für Maklerprovisionen von juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz sieht das StHG keine besondere Besteuerung vor. Diese Provisionen werden deshalb im Sitzkanton der juristischen Person besteuert, die sie erzielt. Das Bundesgericht hat jedoch die unterschiedliche Behandlung von natürlichen und juristischen Personen bei den Maklerprovisionen als ungerechtfertigt erachtet und entschieden, die für die natürlichen Personen festgelegte Regelung sinngemäss für die juristischen Personen anzuwenden.*

*Die Maklerprovisionen von natürlichen und juristischen Personen mit Wohnsitz bzw. Sitz im Ausland werden am Ort des vermittelten Grundstücks besteuert.*

*Mit dieser Vorlage wird der Auftrag der Motion umgesetzt.*

*Bei den Arbeiten zur Änderung der Besteuerungsregelung für Maklerprovisionen wurde bei den Bestimmungen zur wirtschaftlichen Zugehörigkeit der natürlichen und juristischen Personen, die mit Grundstücken handeln, ein Mangel an Klarheit festgestellt. Die Revision wird zu einer formellen Vereinheitlichung in diesem Bereich genutzt.*

*Die Steuereinnahmen des Bundes werden durch die Gesetzesrevision nicht tangiert. In den Kantonen und Gemeinden ist nicht mit nennenswerten Mehr- oder Mindereinnahmen zu rechnen. Die Revision erhöht die Rechtssicherheit und reduziert den wirtschaftlichen Aufwand bei der Erhebung und Entrichtung der Steuer. Damit erweist sich die Vorlage wirtschaftlich als sinnvoll.*

# **1 Grundzüge der Vorlage**

## **1.1 Ausgangslage**

Am 18. September 2013 reichte Nationalrat Fulvio Pelli die Motion «Besteuerung von Provisionen für Grundstücksvermittlungen im interkantonalen Verhältnis. Gleiche Regel für alle» (13.3728) ein. Der Bundesrat wurde beauftragt, Änderungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG)<sup>1</sup> und des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG)<sup>2</sup> vorzulegen, damit Erträge aus der Vermittlung von Grundstücken (im Folgenden «Maklerprovisionen» genannt) nur dann im Kanton besteuert werden, in dem das Grundstück liegt, wenn die Steuerpflichtigen ihren Wohnsitz bzw. Sitz nicht in der Schweiz haben. In allen anderen Fällen soll die Besteuerung der Maklerprovisionen im Wohnsitz- bzw. Sitzkanton der Steuerpflichtigen erfolgen.

In seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2013 beantragte der Bundesrat die Annahme der Motion. Die Eidgenössischen Räte folgten dem Antrag und überwiesen die Motion am 13. Dezember 2013 (SR) bzw. am 17. Juni 2014 (NR).

Bei den Arbeiten zur Umsetzung der Motion wurde festgestellt, dass die Bestimmungen des StHG zur Regelung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit der Personen, die mit Grundstücken handeln, formelle Unterschiede zwischen natürlichen und juristischen Personen aufwiesen.

## **1.2 Geltendes Recht**

### *DBG*

Hinsichtlich der direkten Bundessteuer sind natürliche (Art. 3 DBG) und juristische Personen (Art. 50 DBG) mit Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz für Maklerprovisionen – oder im Sinne des Gesetzes wenn sie Grundstücke vermitteln – unabhängig vom Kanton, in dem das Grundstück liegt, in ihrem Wohnsitz- bzw. Sitzkanton steuerpflichtig (Art. 3 DBG; persönliche Zugehörigkeit). Natürliche (Art. 4 Abs. 1 Bst. d DBG) und juristische Personen (Art. 51 Abs. 1 Bst. e DBG) mit Wohnsitz resp. Sitz im Ausland werden gemäss DBG im Kanton besteuert, in dem das Grundstück liegt (wirtschaftliche Zugehörigkeit).

Die gleichen Zugehörigkeiten sehen die obgenannten Bestimmungen des DBG auch für die Besteuerung der natürlichen und juristischen Personen vor, die mit in der Schweiz gelegenen Grundstücken handeln, deren Inhaber sie sind.

### *StHG*

Hinsichtlich der direkten kantonalen Steuern sind natürliche und juristische Personen mit Wohnsitz resp. Sitz im Kanton für Provisionen aus der Vermittlung von im

<sup>1</sup> SR 642.11

<sup>2</sup> SR 642.14

gleichen Kanton gelegenen Grundstücken an ihrem Wohnsitz (Art. 3 Abs. 1 StHG) bzw. Sitz (Art. 20 Abs. 1 StHG) steuerpflichtig (persönliche Zugehörigkeit).

Die gleichen Zugehörigkeiten sehen die obgenannten Bestimmungen des StHG auch vor, wenn diese Personen mit Grundstücken handeln.

Maklerprovisionen von natürlichen (Art. 4 Abs. 1 StHG) und juristischen Personen (Art. 21 Abs. 2 Bst. b StHG), die ihren Wohnsitz bzw. Sitz nicht in der Schweiz haben, werden im Kanton besteuert, in dem das vermittelte Grundstück liegt (wirtschaftliche Zugehörigkeit).

Die gleichen Zugehörigkeiten sehen die obgenannten Bestimmungen des StHG auch vor, wenn diese Personen mit Grundstücken handeln.

Natürliche Personen sind für ausserhalb ihres Wohnsitzkantons erzielte Maklerprovisionen im Kanton steuerpflichtig, in dem das Grundstück liegt (Art. 4 Abs. 1 StHG; wirtschaftliche Zugehörigkeit).

Die gleiche Zugehörigkeit sieht die obgenannte Bestimmung des StHG auch vor, wenn diese Personen mit Grundstücken handeln.

Juristische Personen hingegen sind für Maklerprovisionen unabhängig vom Kanton, in dem das Grundstück liegt, in ihrem Sitzkanton steuerpflichtig (Art. 20 Abs. 1 StHG; persönliche Zugehörigkeit).

Wenn die juristischen Personen aber mit ausserkantonale gelegenen Grundstücken handeln, so werden sie aufgrund des Eigentums im Kanton besteuert, in dem das Grundstück liegt (Art. 21 Abs. 1 Bst. c StHG; wirtschaftliche Zugehörigkeit aufgrund des Eigentums)<sup>3</sup>. Angesichts dieser Bestimmung ist die in Artikel 21 Absatz 2 Buchstabe b StHG erster Teil vorgesehene besondere wirtschaftliche Zugehörigkeit für juristische Personen mit Sitz im Ausland, die mit Grundstücken handeln, in der Praxis redundant, da die Umschreibung «juristische Personen mit Sitz oder mit tatsächlicher Verwaltung ausserhalb des Kantons» von Artikel 21 Absatz 1 StHG die juristischen Personen mit Sitz im Ausland einschliesst.

Die Bestimmungen zur Besteuerung der Personen mit Schweizer Steuerdomizil, die Grundstücke vermitteln, unterscheiden sich somit je nachdem, ob es sich um natürliche oder um juristische Personen handelt. Nach vorherrschender Lehre ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit hinsichtlich der Maklerprovisionen von Artikel 4 Absatz 1 StHG ein Rechtsversehen; sie sollte in Artikel 4 Absatz 2 StHG enthalten sein und nur die natürlichen Personen mit Sitz im Ausland betreffen<sup>4</sup>.

Bei der Besteuerung von Personen, die mit Grundstücken handeln, werden im StHG unterschiedliche Formulierungen bei den natürlichen und den juristischen Personen verwendet. Der Unterschied hat jedoch keinen materiellen Einfluss.

<sup>3</sup> Athanas Peter / Widmer Stefan, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 21 StHG, N 25, S. 332

<sup>4</sup> Ryser Walter / Rolli Bernard, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4. Auflage, Bern 2002, S. 104; Locher Peter, Einführung in das interkantonale Steuerrecht der Schweiz, 3. Auflage, Bern 2009, S. 36; Bauer-Balmelli Maja / Nyffenegger Markus, Nr. 9, 21 und 33 zu Art. 4 StHG in: Zweifel Martin / Athanas Peter (Hsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kanton und Gemeinden (StHG), 2. Auflage, Basel / Genf / München 2002

### *Rechtsprechung des Bundesgerichts*

Das Bundesgericht hat sich im Entscheid 2P.289/2000 mit der unterschiedlichen Regelung der interkantonalen Besteuerung von Maklerprovisionen für natürliche und juristische Personen befasst. Eine Firma mit Sitz im Kanton Genf hatte Maklerprovisionen auf Grundstücksverkäufen im Kanton Waadt erhoben. Der Kanton Genf besteuerte diese als Gewinn. Der Kanton Waadt besteuerte aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit einen Teil davon als Grundstückgewinn. Angesichts der mangelnden Regelung im StHG für juristische Personen mit Sitz in der Schweiz hatte das Bundesgericht zu entscheiden. Es ging grundsätzlich davon aus, dass der Gesetzgeber aller Voraussicht nach keine unterschiedliche Behandlung der natürlichen und juristischen Personen in Bezug auf die Zugehörigkeit von Maklerprovisionen beabsichtigte.

Bezüglich des Steuerorts der Maklerprovision war das Bundesgericht der Ansicht, die Prüfung der rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen, die ein Maklerverhältnis ausmache, stelle eine enge Verbindung zwischen Maklerprovision und dem über den Makler veräusserten Grundstück dar. Der Makler erziele mit seiner Provision einen eng an das Grundstück gebundenen Gewinn. Insofern der Händler, der die Arbeiten und Dienste eines Maklers selber wahrnehme, für den gesamten Gewinn am Belegenheitsort des Grundstücks steuerpflichtig sei, erachtete das Bundesgericht eine unterschiedliche Besteuerung der gleichen Tätigkeit einmal im Belegenheitskanton des Grundstücks und einmal im Sitzkanton des Steuerpflichtigen, je nachdem, ob es sich um einen Händler oder einen Makler handle, als nicht gerechtfertigt.<sup>5</sup>

In der Frage, ob nun die Regelung für die natürlichen Personen mit Wohnsitz in der Schweiz nach Artikel 4 Absatz 1 StHG oder die Regelung für die juristischen Personen mit Sitz im Ausland nach Artikel 21 Absatz 2 StHG gelten solle, entschied das Bundesgericht, dass Artikel 4 Absatz 1 StHG sinngemäss anzuwenden sei. Die Anwendung von Artikel 21 Absatz 2 StHG, der nur für juristische Personen mit Sitz im Ausland eine wirtschaftliche Zugehörigkeit beim Handel mit und bei der Vermittlung von Grundstücken im Belegenheitskanton des Grundstücks vorsieht, hätte die Rechtsprechung des Bundesgerichts in Bezug auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit beim Handel mit Grundstücken auf interkantonaler Ebene infrage gestellt.

Somit bejahte das Bundesgericht eine wirtschaftliche Zugehörigkeit am Belegenheitsort des Grundstücks für juristische Personen mit Sitz in der Schweiz bei der Vermittlung von ausserhalb ihres Sitzkantons gelegenen Grundstücken.<sup>6</sup>

### **1.3 Handlungsbedarf**

Aufgrund der unterschiedlichen Besteuerungsregeln für Maklerprovisionen von juristischen und natürlichen Personen mit Schweizer Steuerdomizil im StHG können in den Kantonen trotz der Rechtsprechung des Bundesgerichts unterschiedliche Regelungen gelten, was zu einer Doppelbesteuerung oder einer doppelten Nichtbesteuerung führen könnte.

<sup>5</sup> BGE 2P.289/2000, E. 4b

<sup>6</sup> BGE 2P.289/2000, E. 4d

Erhebt beispielsweise eine juristische Person mit Sitz im Kanton X eine Maklerprovision im Kanton Y, wären zwei Fälle denkbar:

*Risiko einer Doppelbesteuerung:*

Die Steuergesetzgebung im Belegenheitskanton des Grundstücks sieht im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichts vor, dass die Maklerprovision dort besteuert wird, wo das Grundstück liegt, wenn sie von einer ausserkantonalen juristischen Person erzielt wurde. Die Steuergesetzgebung im Sitzkanton der juristischen Person erachtet Artikel 4 Absatz 1 StHG als Rechtsversehen und sieht die Besteuerung der Maklerprovision als Gewinn im Sitzkanton vor. Dabei handelt es sich um einen Fall von Doppelbesteuerung.

*Risiko einer doppelten Nichtbesteuerung:*

Die Steuergesetzgebung im Belegenheitskanton des Grundstücks erachtet Artikel 4 Absatz 1 StHG als Rechtsversehen und nimmt keine Besteuerung der Maklerprovisionen von ausserkantonalen juristischen Personen vor. Die Steuergesetzgebung im Sitzkanton der juristischen Person, welche die Maklerprovision erhebt, geht im Sinne der Rechtsprechung des Bundesgerichts von einer Besteuerung der Provision im Kanton aus, in dem das Grundstück liegt, aus und nimmt keine Besteuerung vor. Dabei handelt es sich um einen Fall von doppelter Nichtbesteuerung.

Aus den beiden Beispielen geht hervor, dass die gegenwärtige Situation unbefriedigend ist und zu Unsicherheiten führt. Sie soll durch die vorgeschlagene Änderung berichtigt werden.

Bei der Besteuerung der natürlichen und juristischen Personen, die mit Grundstücken handeln, sind die unterschiedlichen Formulierungen für natürliche und juristische Personen in den Bestimmungen zur wirtschaftlichen Zugehörigkeit, wiewohl ohne materiellen Einfluss, unbegründet und können zu Unsicherheiten führen. Sie sollen deshalb vereinheitlicht werden.

## **1.4 Beantragte Neuregelung**

Die Bestimmungen zur wirtschaftlichen Zugehörigkeit der natürlichen Personen werden dahingehend geändert, dass nur von natürlichen Personen mit Wohnsitz im Ausland erzielte Maklerprovisionen im Kanton besteuert werden, in dem das vermittelte Grundstück liegt.

Bei der Besteuerung juristischer Personen, die mit Grundstücken handeln, werden die Bestimmungen zur wirtschaftlichen Zugehörigkeit ausdrücklich dahingehend präzisiert, dass juristische Personen, die mit Grundstücken in einem anderen als ihrem Sitzkanton handeln, im Kanton steuerpflichtig sind, in dem das Grundstück liegt.

Die untenstehende Tabelle bietet eine Übersicht über die geltende Gesetzgebung und die vorgeschlagenen Änderungen. Dabei wurde auf die Aufzählung des Beispiels einer privat auftretenden natürlichen Person verzichtet, da die Angaben zu einer die Tätigkeit selbständig ausübenden Person auch für eine privat auftretende Person gelten. Die farbige hinterlegten Felder zeigen die erzielte Symmetrie zwischen den Bestimmungen für die natürlichen und die juristischen Personen.

Situation	DBG (geltende Rechts- grundlage)	StHG (geltende Rechts- grundlage)	StHG (Rechtsgrundlage gemäss Vorlage)
X, <b>selbständig</b> , Wohnsitz im Kanton <b>Solothurn</b> , erhebt Maklerprovision auf Verkauf eines Grundstücks im Kanton <b>Solothurn</b>	Persönliche Zugehörigkeit Art. 3 Abs. 1 DBG	Persönliche Zugehörigkeit Art. 3 Abs. 1 StHG	Persönliche Zugehörigkeit Art. 3 Abs. 1 StHG
X, <b>selbständig</b> , Wohnsitz im Kanton <b>Solothurn</b> , handelt mit Grundstück im Kanton <b>Solothurn</b>	Persönliche Zugehörigkeit Art. 3 Abs. 1 DBG	Persönliche Zugehörigkeit Art. 3 Abs. 1 StHG	Persönliche Zugehörigkeit Art. 3 Abs. 1 StHG
X, <b>selbständig</b> , Wohnsitz im Kanton <b>Tessin</b> , erhebt Maklerprovision auf Verkauf eines Grundstücks im Kanton <b>Wallis</b>	Persönliche Zugehörigkeit Art. 3 Abs. 1 DBG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit Art. 4 Abs. 1 StHG	Persönliche Zugehörigkeit Art. 3 Abs. 1 StHG
X, <b>selbständig</b> , Wohnsitz im Kanton <b>Tessin</b> , handelt mit Grundstück im Kanton <b>Wallis</b>	Persönliche Zugehörigkeit Art. 3 Abs. 1 DBG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit Art. 4 Abs. 1 StHG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit nArt. 4 Abs. 1 StHG
X, <b>selbständig</b> , Wohnsitz in <b>Frankreich</b> , erhebt Maklerprovision auf Verkauf eines Grundstücks im Kanton <b>Bern</b>	Wirtschaftliche Zugehörigkeit Art. 4 Abs. 1 Bst. d DBG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit Art. 4 Abs. 1 StHG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit nArt. 4 Abs. 2 Bst. g StHG
X, <b>selbständig</b> , Wohnsitz in <b>Frankreich</b> , handelt mit Grundstück im Kanton <b>Bern</b>	Wirtschaftliche Zugehörigkeit Art. 4 Abs. 1 Bst. d DBG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit Art. 4 Abs. 1 StHG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit nArt. 4 Abs. 1 StHG
X. AG, <b>Firma</b> mit Sitz im Kanton <b>Zug</b> , erhebt Maklerprovision auf Verkauf eines Grundstücks im Kanton <b>Zug</b>	Persönliche Zugehörigkeit Art. 50 DBG	Persönliche Zugehörigkeit Art. 20 Abs. 1 StHG	Persönliche Zugehörigkeit Art. 20 Abs. 1 StHG
X. AG, <b>Firma</b> mit Sitz im Kanton <b>Zug</b> , handelt mit Grundstück im Kanton <b>Zug</b>	Persönliche Zugehörigkeit Art. 50 DBG	Persönliche Zugehörigkeit Art. 20 Abs. 1 StHG	Persönliche Zugehörigkeit Art. 20 Abs. 1 StHG
X. AG, <b>Firma</b> mit Sitz im Kanton <b>Waadt</b> , erhebt Maklerprovision auf Verkauf eines Grundstücks im Kanton <b>Jura</b>	Persönliche Zugehörigkeit Art. 50 DBG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit BGE 2P.289/2000 vom 8. Januar 2002	Persönliche Zugehörigkeit Art. 20 Abs. 1 StHG

Situation	DBG (geltende Rechts- grundlage)	StHG (geltende Rechts- grundlage)	StHG (Rechtsgrundlage gemäss Vorlage)
X. AG, <b>Firma</b> mit Sitz im Kanton <b>Waadt</b> , handelt mit Grundstück im Kanton <b>Jura</b>	Persönliche Zugehörigkeit Art. 50 DBG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit auf- grund des Grundstü- ckeigentums Art. 21 Abs. 1 Bst. c StHG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit nArt 21 Abs. 1 Bst d StHG
X. AG, <b>Firma</b> mit Sitz in <b>Deutschland</b> , erhebt Maklerprovision auf Verkauf eines Grundstücks im Kanton <b>St. Gallen</b>	Wirtschaftliche Zugehörigkeit Art. 51 Abs. 1 Bst. e DBG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit Art. 21 Abs. 2 Bst. b StHG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit nArt. 21 Abs. 2 Bst. b StHG
X. AG, <b>Firma</b> mit Sitz in <b>Deutschland</b> , handelt mit Grundstück im Kanton <b>St. Gallen</b>	Wirtschaftliche Zugehörigkeit Art. 51 Abs. 1 Bst. e DBG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit Art. 21 Abs. 2 Bst. b StHG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit nArt. 21 Abs. 1 Bst. d StHG

## 1.5 Umsetzung

Die meisten kantonalen Gesetzgebungen bestimmen keinen Besteuerungsort für Maklerprovisionen von natürlichen oder juristischen Personen mit Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz und wenden das StHG unmittelbar an. Die Umsetzung des Teils der vorliegenden Änderungen, der die Besteuerung der Maklerprovisionen betrifft, erfordert somit keine Änderung in den Kantonen.

Eine Minderheit der Kantone (9 Kantone) hat den bisherigen Artikel 4 Absatz 1 StHG in ihre kantonale Gesetzgebung übernommen. Einige davon haben die in Ziffer 1.2 erläuterte Rechtsprechung des Bundesgerichts übernommen. In diesen Kantonen werden durch die Umsetzung der vorliegenden Änderungen Anpassungen ihrer Gesetzgebungen erforderlich.

Die Änderung bei den Bestimmungen zur wirtschaftlichen Zugehörigkeit der juristischen Personen, die mit Grundstücken handeln, ist eine rein formelle Änderung ohne materielle Wirkung. Keine kantonale Gesetzgebung enthält eine dieser Änderung entgegenstehende Bestimmung. Ein Grossteil der kantonalen Gesetzgebungen übernimmt Artikel 21 StHG unverändert. Die Kantone werden zu entscheiden haben, ob sie die formelle Anpassung aus Gründen der Rechtssicherheit vornehmen wollen.

Damit die betroffenen Kantone Zeit haben um die Anpassungen vorzunehmen, ist eine Ausführungsbestimmung vorgesehen.



*Art. 4 Abs. 1*

Das Kriterium der wirtschaftlichen Zugehörigkeit für natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Belegenheitskanton des Grundstücks, auf dem sie eine Maklerprovision erzielen, wird aufgehoben. Die Maklerprovisionen von natürlichen Personen mit Schweizer Wohnsitz werden künftig unabhängig vom Kanton, in dem das vermittelte Grundstück liegt, im Wohnsitzkanton besteuert. Mit dem neuen Wortlaut von Absatz 1 ist klar festgelegt, wo Maklerprovisionen natürlicher Personen in der Schweiz steuerpflichtig sind. Die Unsicherheiten aufgrund der vorerwähnten Rechtsprechung des Bundesgerichts sind damit ausgeräumt. Die Änderung führt zu einer Vereinheitlichung. Die Regelung entspricht damit derjenigen zur Besteuerung der Maklerprovisionen von juristischen Personen im StHG.

*Art. 4 Abs. 2 Bst. g (neu)*

Artikel 4 Absatz 1 ist bisher so formuliert, dass er für in der Schweiz und im Ausland domizilierte natürliche Personen (massgebend Wohnsitz «ausserhalb des Kantons») gilt. Mit dem neuen Wortlaut von Absatz 1 ist der Besteuerungsort für Maklerprovisionen, die von im Ausland domizilierten natürlichen Personen erzielt werden, nicht mehr festgelegt. Deshalb wird mit dem in Absatz 2 angefügten Buchstaben g festgehalten, dass die Maklerprovisionen von natürlichen Personen mit Wohnsitz im Ausland im Kanton steuerpflichtig sind, in dem das vermittelte Grundstück liegt. Die Regelung entspricht derjenigen, die für juristische Personen mit Sitz im Ausland gilt (Art. 21 Ab. 2 Bst. b StHG).

*Art. 21 Abs. 1 Bst. d (neu)*

Mit dem neuen Buchstaben d wird ausdrücklich festgehalten, dass mit Grundstücken handelnde juristische Personen mit Sitz ausserhalb des Kantons, in dem das betreffende Grundstück liegt, im Kanton steuerpflichtig sind, in dem das Grundstück liegt. Darunter fallen juristische Personen sowohl mit – ausserkantonalem – Schweizer als auch mit ausländischem Domizil. Diese Änderung ermöglicht eine formelle Vereinheitlichung der Besteuerungsregeln bei natürlichen und juristischen Personen, die mit Grundstücken handeln.

*Art. 21 Abs. 2 Bst. b*

Der neue Wortlaut von Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe d StHG bedingt eine Änderung in Buchstabe b. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit bei juristischen Personen, die mit Grundstücken handeln, muss aufgehoben werden.

*Art. 72s (neu)*

Da die Änderung interkantonale Besteuerungsregeln betrifft, wird der Bundesrat das Inkrafttreten im Hinblick auf eine zeitgleiche Anpassung an die Vorgaben des StHG in Absprache mit den Kantonen bestimmen.

### **3                            Auswirkungen**

Die vorgeschlagene Änderung wird eine Vereinheitlichung der kantonalen Praktiken bei der Besteuerung der Maklerprovisionen bewirken. Sie stellt die umfassende Regelung aller Besteuerungsfälle der Maklerprovisionen sicher.

Die Vereinheitlichung der Praxis sorgt für mehr Transparenz für die Steuerpflichtigen und für steuerliche Rechtssicherheit. Ausserdem werden dadurch eine Doppelbesteuerung oder eine Nichtbesteuerung der Maklerprovisionen verhindert.

In Bezug auf die Besteuerung von Personen, die mit Grundstücken handeln, ist die Änderung formeller Art und führt zu einer Vereinheitlichung, die Klarheit und Rechtssicherheit schafft.

#### **3.1                            Auswirkungen auf den Bund**

##### **3.1.1                        Finanzielle Auswirkungen**

Die Steuereinnahmen des Bundes werden von der Revision nicht direkt tangiert. In einigen Fällen können sich aus Nebeneffekten der Umsetzung geringfügige Auswirkungen ergeben (z.B. geringerer Betriebsaufwand oder höherer Gewinn bei betroffenen Unternehmen).

##### **3.1.2                        Personelle Auswirkungen**

Die Vorlage hat keine Auswirkungen auf den Personalbestand des Bundes.

#### **3.2                            Auswirkungen auf Kantone und Gemeinden**

Eine Schätzung der Auswirkungen auf die Steuerreinnahmen der Kantone und Gemeinden ist mangels verfügbarer Daten nicht möglich. Folgende Aspekte sind bei der Beurteilung allfälliger Mehr- oder Mindereinnahmen zu berücksichtigen:

Nach geltendem Recht wird eine Doppelbesteuerung eine Ausnahme darstellen. In der Regel werden Maklerfirmen nach der Tätigkeit auf interkantonaler Ebene steuerlich behandelt und ergreifen die nötigen Massnahmen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Hingegen schliesst das geltende Recht eine Nichtbesteuerung nicht aus. Mit der Revision wird die diesbezügliche Lücke geschlossen.

Kantone mit tiefer Besteuerung der selbständigen Makler und der Maklerfirmen (d.h. sowohl für natürliche als auch für juristische Personen) werden durch die Revision attraktiver, solche mit hoher Besteuerung büssen an Wettbewerbsfähigkeit ein. Was die Steuereinnahmen bei den juristischen Personen anbelangt, so werden die Kantone mit bisheriger Besteuerung der Maklerprovisionen am Belegenheitsort des Grundstücks und vergleichsweise hoher Gewinnsteuer am meisten tangiert. Im Übrigen sind Makler in Anbetracht der unterschiedlichen Lage in den einzelnen Regionen nicht immer mobil. Ihre Tätigkeit setzt gute Kenntnisse des lokalen Im-

mobilienmarkts voraus. Ausserdem müssen sie oft vor Ort sein, um in diesem hart umkämpften Markt Aufträge zu bekommen.

Die finanziellen Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden sind somit insgesamt vernachlässigbar, insbesondere da die Revision zum einen Teil lediglich eine sehr kleine Gruppe von Steuerpflichtigen betrifft und zum anderen Teil rein formeller Art ist.

Die Vorlage hat keine nennenswerten Auswirkungen auf den Personalbestand der kantonalen Steuerbehörden.

### **3.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft**

Die Gesetzesrevision erhöht die Rechtssicherheit. Sie hat damit auch einen wirtschaftlichen Nutzen, indem der administrative Aufwand verringert und die Planungssicherheit für die Unternehmen erhöht wird. Dank weniger Gerichtsverfahren fallen zudem Verfahrenskosten an. Schliesslich fällt künftig der Mehraufwand zur Vermeidung allfälliger Doppelbesteuerungen für im Bereich der Grundstücksvermittlung tätige Unternehmen (z.B. indem sie in mehreren Kantonen Maklerbüros eröffnen) nicht mehr an. Aus der Vorlage ergeben sich somit Vorteile in Bezug auf die Effizienz der Steuererhebung und -entrichtung. Die Gesetzesrevision wird sich jedoch nicht nennenswert auf das Wirtschaftswachstum auswirken, da es sich um eine geringfügige Anpassung des Steuersystems handelt, die nur sehr wenige Personen betrifft.