



16.052

## **Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)**

vom 17. Juni 2016

---

Sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin  
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident  
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen, mit dem Antrag auf Zustimmung, den Entwurf einer Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden.

Gleichzeitig beantragen wir Ihnen, den folgenden parlamentarischen Vorstoss abzuschreiben:

2014 M 13.3728 Besteuerung von Provisionen für Grundstücksvermittlungen  
im interkantonalen Verhältnis. Gleiche Regel für alle  
(N 13.12.13, Pelli; S 17.06.14)

Wir versichern Sie, sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin, sehr geehrter Herr Ständeratspräsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

17. Juni 2016

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Johann N. Schneider-Ammann  
Der Bundeskanzler: Walter Thurnherr

---

## 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.*

*Die Regelungen im DBG erfüllen den Auftrag der Motion bereits. Die Regelungen des Besteuerungsorts der Maklerprovisionen im StHG werden dahingehend geändert, dass eine Besteuerung am Grundstücksort nur dann erfolgt, wenn die vermittelnde Person keinen Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz hat.*

*Die Änderung bietet Gelegenheit für eine Präzisierung der Regelungen zum Besteuerungsort juristischer Personen, die mit Grundstücken handeln.*

### *Ausgangslage*

*Gemäss StHG 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 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.*

*Die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen bleibt vorbehalten.*

### *Inhalt der Vorlage*

*Der Besteuerungsort der Maklerprovisionen soll wie von der überwiesenen Motion verlangt vereinheitlicht werden. Maklerprovisionen natürlicher und juristischer Personen werden künftig am Sitz bzw. Wohnsitz der vermittelnden Person besteuert. Am Grundstücksort erfolgt die Besteuerung nur dann, wenn die vermittelnde Person keinen Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz hat.*

*Die Steuereinnahmen des Bundes werden durch die Gesetzesrevision nicht tangiert. In den Kantonen und Gemeinden ist nicht mit nennenswerten Mehr- oder Minder-einnahmen 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.*

---

## Botschaft

### 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 vom 14. Dezember 1990<sup>1</sup> über die direkte Bundessteuer (DBG) und des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990<sup>2</sup> über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) 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 oder Sitz nicht in der Schweiz haben. In allen anderen Fällen soll die Besteuerung der Maklerprovisionen im Wohnsitz- oder 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 (NR) und am 17. Juni 2014 (SR).

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 aufweisen.

#### 1.2 Geltendes Recht

##### 1.2.1 Rechtsgrundlagen

###### *Besteuerungsort der Maklerprovisionen*

Hinsichtlich der *direkten Bundessteuer* ist eine natürliche oder juristische Person mit Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz für eine Maklerprovision für ein Grundstück in der Schweiz unabhängig vom Kanton, in dem das Grundstück liegt, in ihrem Wohnsitz- bzw. Sitzkanton steuerpflichtig (persönliche Zugehörigkeit; Art. 3 bzw. Art. 50 DBG).

Eine natürliche oder juristische Person ohne Wohnsitz bzw. Sitz in der Schweiz ist für eine Maklerprovision für ein Grundstück in der Schweiz im Kanton steuerpflichtig, in dem das Grundstück liegt (wirtschaftliche Zugehörigkeit; Art. 4 Abs. 1 Bst. d bzw. Art. 51 Abs. 1 Bst. e DBG).

<sup>1</sup> SR 642.11

<sup>2</sup> SR 642.14

Hinsichtlich der *kantonalen Steuern* ist eine natürliche Person für eine Maklerprovision für ein in ihrem Wohnsitzkanton gelegenes Grundstück in diesem Kanton steuerpflichtig (persönliche Zugehörigkeit; Art. 3 Abs. 1 StHG).

Für eine in einem anderen als dem Wohnsitzkanton erzielte Maklerprovision ist eine natürliche Person hingegen im Kanton steuerpflichtig, in dem das Grundstück liegt (wirtschaftliche Zugehörigkeit; Art. 4 Abs. 1 StHG).

Eine juristische Person ist für eine Maklerprovision für ein in ihrem Sitzkanton gelegenes Grundstück in diesem Kanton steuerpflichtig (persönliche Zugehörigkeit; Art. 20 Abs. 1 StHG).

Für eine in einem anderen als dem Sitzkanton erzielte Maklerprovision ist eine juristische Person im Kanton steuerpflichtig, in dem das Grundstück liegt (wirtschaftliche Zugehörigkeit; Entscheid des Bundesgerichts<sup>3</sup> aufgrund fehlender Sonderregelung im StHG).

Bei natürlichen Personen mit Wohnsitz im Ausland wird die Maklerprovision für ein Grundstück in der Schweiz im Kanton besteuert, in dem das Grundstück liegt (wirtschaftliche Zugehörigkeit; Art. 4 Abs. 1 StHG). Die gleiche Regelung gilt für juristische Personen mit Sitz im Ausland (wirtschaftliche Zugehörigkeit; Art. 21 Abs. 2 Bst. b StHG).

Im internationalen Verhältnis bleibt die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehalten.

#### *Besteuerungsort der Personen, die mit Grundstücken handeln*

Die obigen Regelungen sieht das Gesetz auch für natürliche oder juristische Personen vor, die mit Grundstücken handeln.

Im internationalen Verhältnis bleibt die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen vorbehalten.

Zum besseren Verständnis wird das bisherige Recht in Ziffer 1.3.3 schematisch dargestellt und der Neuregelung gemäss dieser Vorlage gegenübergestellt.

## **1.2.2                    Rechtsprechung des Bundesgerichts**

Das StHG enthält wie oben dargelegt eine Sonderregelung für die Besteuerung einer Maklerprovision, die eine natürliche Person mit Wohnsitz in der Schweiz ausserhalb ihres Wohnsitzkantons erzielt. Für die Besteuerung einer ausserkantonally erzielten Maklerprovision einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz ist im StHG hingegen keine Sonderbestimmung enthalten. Die Provision wird deshalb als Gewinn im Sitzkanton des Steuerpflichtigen besteuert.

Das Bundesgericht hat sich in seinem Entscheid 2P.289/2000 vom 8. Januar 2002 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

<sup>3</sup> BGE 2P.289/2000

erhoben. Der Kanton Genf besteuerte diese als Gewinn. Der Kanton Waadt besteuerte aufgrund der wirtschaftlichen Zugehörigkeit einen Teil davon als Grundstücksgewinn. 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 Besteuerungsorts 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>4</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>5</sup>

Die obgenannte Rechtsprechung des Bundesgerichts stiess auf breite Kritik. Für die vorherrschende Lehrmeinung ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit bezüglich 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 Wohnsitz im Ausland betreffen<sup>6</sup>. Die vom Parlament angenommene und damit für den Bundesrat verbindliche Motion verlangt eine Änderung des StHG im Sinne der vorherrschenden Lehrmeinung.

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

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

<sup>6</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 / Nyffenegger, 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 Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Auflage, Basel / Genf / München 2002

## 1.3 Die beantragte Neuregelung

### 1.3.1 Besteuerungsort der Maklerprovisionen

Es wird vorgeschlagen, die Bestimmungen zur wirtschaftlichen Zugehörigkeit der natürlichen Personen dahingehend zu ändern, dass nur Maklerprovisionen von natürlichen Personen mit Wohnsitz im Ausland im Kanton besteuert werden, in dem das Grundstück liegt. Damit gilt für natürliche und juristische Personen die gleiche Regelung.

### 1.3.2 Formelle Änderungen

Bei der Besteuerung juristischer Personen, die mit Grundstücken handeln, sollen die Bestimmungen zur wirtschaftlichen Zugehörigkeit ausdrücklich dahingehend präzisiert werden, dass juristische Personen, die mit Grundstücken in einem anderen als ihrem Sitzkanton handeln, im Kanton steuerpflichtig sind, in dem das Grundstück liegt. Diese Änderungen, die zu keiner Praxisänderung führen, sorgen für eine einheitliche Gesetzgebung und beugen Auslegungsproblemen vor.

### 1.3.3 Übersichtstabelle

Die nachfolgenden Tabellen bieten eine Übersicht über den Besteuerungsort der Maklerprovisionen und den Besteuerungsort der Personen, die mit Grundstücken handeln, nach der geltenden Gesetzgebung und den vorgeschlagenen Änderungen.

Besteuerungsort der Maklerprovisionen			
Situation	Geltendes Recht		Gemäss dieser Vorlage
	DBG (geltende Rechts- grundlage)	StHG (geltende Rechts- grundlage)	StHG (Rechtsgrundlage gemäss Vorlage)
X, <b>selbstständig</b> , Wohnsitz im Kanton <b>Solothurn</b> , erhebt Maklerprovision auf Verkauf eines Grundstücks im Kanton <b>Solothurn</b>	Persönliche Zugehörigkeit <sup>7</sup> Art. 3 Abs. 1 DBG	Persönliche Zugehörigkeit Art. 3 Abs. 1 StHG	Persönliche Zugehörigkeit Art. 3 Abs. 1 StHG
X, <b>selbstständig</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 <sup>8</sup> Art. 4 Abs. 1 StHG	Persönliche Zugehörigkeit Art. 3 Abs. 1 StHG

<sup>7</sup> Die persönliche Zugehörigkeit geht grundsätzlich von einer unbeschränkten Steuerpflicht und einer Besteuerung am Wohnsitz oder Sitz der steuerpflichtigen Person aus.

<sup>8</sup> Die wirtschaftliche Zugehörigkeit geht von einer beschränkten Steuerpflicht und einer Besteuerung am Ort des steuerbaren Werts aus.

## Besteuerungsort der Maklerprovisionen

Situation	Geltendes Recht		Gemäss dieser Vorlage
X, <b>selbstständig</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 Art. 4 Abs. 2 Bst. g 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>Waadt</b> , erhebt Maklerprovision auf Verkauf eines Grundstücks im Kanton <b>Jura</b>	Persönliche Zugehörigkeit Art. 50 DBG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit BGE 2P.289/2000	Persönliche Zugehörigkeit Art. 20 Abs. 1 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 Art. 21 Abs. 2 Bst. b StHG

## Steuerort der Personen, die mit Grundstücken handeln

Situation	Geltendes Recht		Gemäss dieser Vorlage
	DBG (geltende Rechtsgrundlage)	StHG (geltende Rechtsgrundlage)	StHG (Rechtsgrundlage gemäss Vorlage)
X, <b>selbstständig</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>selbstständig</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 Art. 4 Abs. 1 StHG
X, <b>selbstständig</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 Art. 4 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

## Steuerort der Personen, die mit Grundstücken handeln

Situation	Geltendes Recht		Gemäss dieser 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 aufgrund des Grundstückseigentums Art. 21 Abs. 1 Bst. c StHG	Wirtschaftliche Zugehörigkeit Art. 21 Abs. 1 Bst. d 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 Art. 21 Abs. 1 Bst. d StHG

#### 1.4 Ergebnis der Vernehmlassung

Am 12. August 2015 wurde die vorgeschlagene Revision der Regelungen zum Besteuerungsort der Maklerprovisionen in die Vernehmlassung geschickt. Diese dauerte bis zum 12. November 2015. Die Vorlage stiess insgesamt auf breite Zustimmung<sup>9</sup>. Alle Kantone, die FDK, alle teilnehmenden Parteien (SVP, FDP, SP) sowie elf Verbände und Organisationen stimmen den vorgeschlagenen Änderungen zu.

#### 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 1.2.2 erläuterte Rechtsprechung des Bundesgerichts übernommen. In diesen Kantonen werden zur Umsetzung der vorliegenden Änderungen Anpassungen ihrer Gesetzgebungen erforderlich.

Die Änderung bei den Bestimmungen zur wirtschaftlichen Zugehörigkeit der juristischen Personen, die mit Grundstücken handeln, ist nicht mit einer Praxisänderung verbunden. 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 vornehmen wollen.

<sup>9</sup> Zu den Details vgl. Ergebnisbericht zum Vernehmlassungsverfahren: [www.admin.ch](http://www.admin.ch) > Bundesrecht > Vernehmlassungen > Abgeschlossene Vernehmlassungen > 2015 > EFD



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

## 2 Erläuterungen zu einzelnen Artikeln

### *Art. 4 Abs. 1*

Das Kriterium der wirtschaftlichen Zugehörigkeit für natürliche Personen ohne 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. Die Kontroverse aufgrund der vorerwähnten Rechtsprechung des Bundesgerichts ist damit beigelegt. Die Änderung führt zu einer Vereinheitlichung. Die neue Regelung entspricht derjenigen zur Besteuerung der Maklerprovisionen juristischer Personen im StHG.

### *Art. 4 Abs. 2 Bst. g*

Artikel 4 Absatz 1 ist bisher so formuliert, dass er für in der Schweiz, aber in einem anderen Kanton, domizilierte sowie für im Ausland domizilierte natürliche Personen gilt (massgebend Wohnsitz «ausserhalb des Kantons»). 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. Diese Regelung entspricht derjenigen, die für juristische Personen mit Sitz im Ausland gilt (Art. 21 Abs. 2 Bst. b StHG). Im Übrigen bleiben die Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar.

### *Art. 21 Abs. 1 Bst. b und d*

Die italienische Fassung von Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe b StHG wurde redaktionell angepasst.

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 sowohl juristische Personen mit – ausserkantonaalem – schweizerischem als auch solche mit ausländischem Domizil. Diese Änderung ermöglicht eine formelle Vereinheitlichung der Besteuerungsregeln bei natürlichen und juristischen Personen, die mit Grundstücken handeln. Am Begriff des Handelns mit Grundstücken ändert sich insofern nichts, als die mit dem Grundstück handelnde Person das Grundstück zu einem bestimmten Zeitpunkt besitzen muss.

*Art. 21 Abs. 2 Bst. b*

Der neue Wortlaut von Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe d StHG bedingt eine Änderung in Buchstabe b. Die darin vorgesehene wirtschaftliche Zugehörigkeit von juristischen Personen mit Sitz im Ausland, die mit Grundstücken handeln, muss aufgehoben werden. Im Übrigen bleiben die Besteuerungsregeln gemäss Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar.

*Art. 72u*

Da die Änderung interkantonale Besteuerungsregeln betrifft, wird der Bundesrat das Inkrafttreten in Absprache mit den Kantonen bestimmen, um eine gleichzeitige Anpassung an die Vorgaben des StHG zu gewährleisten.

### **3                    Auswirkungen**

#### **3.1                Auswirkungen auf Bund, Kantone und Gemeinden**

##### **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 von betroffenen Unternehmen).

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

Kantone mit tiefer Besteuerung der selbstständigen Maklerinnen und Makler sowie der Maklerfirmen werden durch die Revision attraktiver. 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 Maklerinnen und Makler in Anbetracht der unterschiedlichen Lage in den einzelnen Regionen nicht immer mobil. Ihre Tätigkeit setzt gute Kenntnisse des lokalen Immobilienmarkts 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.

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

Die Vorlage hat keine nennenswerten Auswirkungen auf den Personalbestand des Bundes, der Kantone und Gemeinden.

### **3.2 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. Da weniger Gerichtsverfahren zu erwarten sind, fallen zudem weniger Verfahrenskosten 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.

## **4 Verhältnis zur Legislaturplanung**

Die Vorlage ist nicht in der Botschaft vom 27. Januar 2016<sup>10</sup> zur Legislaturplanung 2015–2019 angekündigt. Da das Parlament dem Bundesrat eine Motion zur Umsetzung überwiesen hat, entschied der Bundesrat, dem Parlament dennoch eine entsprechende Botschaft vorzulegen.

## **5 Rechtliche Aspekte**

Nach Artikel 127 Absatz 2 der Bundesverfassung<sup>11</sup> (BV) sind bei der Steuererhebung insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Die Besteuerung der Maklerprovisionen beruht auf Regelungen, die einen unterschiedlichen Besteuerungsort für natürliche und juristische Personen vorsehen. Diese Unterscheidung hat das Bundesgericht als nicht gerechtfertigt erachtet und entschieden, dass die Regelung für die natürlichen Personen auch auf die juristischen Personen anzuwenden sei. Entgegen der Rechtsprechung des Bundesgerichts vereinheitlicht die Gesetzesanpassung die Besteuerungsregelung so, dass die Bestimmungen für die natürlichen Personen denjenigen für die juristischen Personen entsprechen.

Der Bund legt im StHG die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest. Dabei erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge (Art. 129 BV). Die vorgeschlagene Gesetzesänderung vereinheitlicht die Steuerpflicht hinsichtlich der Besteuerung der Maklerprovisionen. Die Praxis in den Kantonen entspricht den Angaben im Rahmen der Vernehmlassung zufolge, bereits mehrheitlich der Vorlage.

<sup>10</sup> BBl 2016 1105

<sup>11</sup> SR 101

