



80 Nr. 2 Grundstückgewinne bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

1. Grundsatz

Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invaliderität definitiv aufgegeben, so wird die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren erzielten Grundstückgewinne einheitlich besteuert (Absatz 1).

Einkaufsbeiträge zur Schliessung von Deckungslücken innerhalb der beruflichen Vorsorge sind als Gesteuerungskosten abziehbar, soweit sie nicht zuerst bei der Einkommenssteuer ganz oder teilweise berücksichtigt werden können. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der Gewinne, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs in die berufliche Vorsorge nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss § 36 StG erhoben (Absatz 2).

Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der erzielten Gewinne anwendbaren Steuersatzes gemäss § 80 ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, wobei der Steuersatz mindestens 5 % beträgt (Absatz 3). Die gleiche Besteuerung gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers (Absatz 4).

2. Zweck und Inhalt der besonderen Regelung

2.1 Regelung bis 31. Dezember 2010

Dieser Paragraph wurde mit der Gesetzesrevision eingefügt, welche seinerzeit per 1. Januar 1991 in Kraft gesetzt wurde. Ursprünglich lautete die Regelung zur privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung gemäss § 80^{bis} StG wie folgt:

«Sofern keine angemessene Altersvorsorge steuerlich begünstigt worden ist, werden Liquidationsgewinne, die sich bei endgültiger Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit ergeben, gesondert besteuert. Die Steuer wird zu dem Satz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Einkünfte eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde. Das Nähere regelt der Regierungsrat.»

In § 5 der Verordnung zum Steuergesetz wurde «das Nähere» wie folgt geregelt:

Die privilegierte Besteuerung des Liquidations- resp. Grundstückgewinnes gemäss den §§ 36^{bis} und 80^{bis} des Steuergesetzes kommt zur Anwendung, wenn die Altersvorsorge (AHV, berufliche Vorsorge, gebundene Selbstvorsorge) unter Anrechnung der Alterskapitalien und -abfindungen eine jährliche Leibrente ergibt, die den folgenden Betrag nicht erreicht: 70 % des Jahresdurchschnittes des während der letzten 10 Jahre versteuerten Geschäftseinkommens bis höchstens zum Betrag von CHF 200'000, zusätzlich 30 %, höchstens aber CHF 30'000 des CHF 200'000 übersteigenden Jahresdurchschnittes, unabhängig vom Geschäftseinkommen aber CHF 60'000.

Diese Bestimmung sollte - wie auch § 36^{bis} StG, der ebenfalls damals eingeführt worden ist - die Besteuerung von Liquidationsgewinnen mildern, indem unter gewissen Voraussetzungen anstelle des ordentlichen Steuersatzes ein Rentensatz zur Anwendung kommt; der Erlös aus einem Geschäftsbetrieb bzw. einer Geschäftsliegenschaft soll für die Altersvorsorge eingesetzt werden können und nicht zu einem grossen Teil wegbesteuert werden. Somit war Folgendes vorausgesetzt: ein Steuerpflichtiger musste seine selbständige Erwerbstätigkeit endgültig aufgeben und dabei Liegenschaften des Geschäftsvermögens veräussern. Die daraus resultierenden Grundstückgewinne werden zu dem Steuersatz besteuert, der sich ergäbe, wenn anstelle des gesamten Grundstückgewinns eine jährliche Leistung ausgerichtet würde. Die privilegierte Besteuerung erfolgte jedoch nur, wenn bisher keine angemessene Altersvorsorge steuerlich begünstigt worden war (vgl. dazu auch Peter Christen, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Diss., Liestal 1998, S. 75).



Beispiel:

Apotheker Saccharin gibt mit 65 Jahren seine selbständige Erwerbstätigkeit auf. Er verkauft den Betrieb samt der Geschäfts-Liegenschaft (StWE), in welchem die Apotheke und das Medikamentenlager betrieben wurden. Das durchschnittliche versteuerte selbständige Erwerbseinkommen der letzten 10 Jahre beträgt CHF 150'000. Der Grundstückgewinn aus der Veräusserung der Geschäfts-Liegenschaft beträgt CHF 170'000. Die Altersvorsorge von Herrn Saccharin besteht aus der AHV von CHF 2'400/Monat sowie des Erlöses aus dem Verkauf der Apotheke von CHF 1'000'000.

70 % des durchschnittlichen selbständige Erwerbseinkommens der vergangenen 10 Jahre sind CHF 105'000. Das Vorsorgeeinkommen beträgt CHF 28'800 und unterschreitet somit die 70 %-Grenze deutlich. D.h. Herr Saccharin kann die Besteuerung des Grundstückgewinns zum Rentensatz beanspruchen. Für dessen Ermittlung ist auf die Umrechnungstabelle Rentensatztablelle (KM 400) abzustellen. Der Rentensatz entspricht dem Faktor 0.05077. Der satzbestimmende Grundstückgewinn ist somit CHF 170'000 x 0.05077 = CHF 8'631. Der Steuersatz für CHF 8'631 ist 5.58 % und führt zu einer Steuer von CHF 9'486. Ohne die Sonderregelung hätte der Steuersatz 25 % betragen und eine Steuer CHF 42'500 ergeben.

2.2 Regelung ab dem 1. Januar 2011

Mit der Unternehmenssteuerreform II wurde schweizweit eine besondere Liquidationsgewinnbesteuerungsregelung bei Liquidationen zufolge Alter oder Invalidität eingeführt. Wer seine Erwerbstätigkeit zufolge Invalidität oder nach dem 55. Altersjahr endgültig aufgibt, kann von für die Besteuerung der hierbei erzielten Liquidationsgewinne tiefere Steuersätze beanspruchen. Dementsprechend wurde auch die Bestimmung von § 80^{bis} StG angepasst und lautet in der revidierten Fassung:

¹⁾ Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so wird die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren erzielten Grundstückgewinne einheitlich besteuert.

²⁾ Einkaufsbeträge zur Schliessung von Deckungslücken innerhalb der beruflichen Vorsorge sind als Gesteuerungskosten abziehbar, soweit sie nicht zuerst bei der Einkommenssteuer ganz oder teilweise berücksichtigt werden können. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der Gewinn, für die der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs in die berufliche Vorsorge nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss § 36 erhoben.

³⁾ Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der erzielten Gewinne anwendbaren Steuersatzes gemäss § 80 ist 1/5 dieses Restbetrags massgebend, wobei der Steuersatz mindestens 5 % beträgt.

⁴⁾ Die gleiche Besteuerung gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens 5 Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.

§ 5 der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 (SGS 331.11) wurde am 14. Dezember 2010 ebenfalls angepasst. Er verweist auf die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) vom 17. Februar 2010; 331.17, welcher Näheres entnommen werden kann.

Diese Regelung gilt für Grundstückgewinne, die anlässlich von Liquidationen ab 1. Januar 2011 anfielen. Als massgebliches **Liquidationsjahr** gilt dabei jenes Kalenderjahr, in welchem die Liquidation abgeschlossen wurde.

Im Gegensatz zur früheren, bis 31. Dezember 2010 geltenden, Regelung besteht die Privilegierung nicht nur in einer Milderung des satzbestimmenden Grundstückgewinns, sondern auch in der Anwendung des Vorsorgetarifs für einen bestimmten Teil des Grundstückgewinns. Der betreffende Grundstückgewinn bildet einen Teil des gesamten Liquidationsgewinns. Der übrige Liquidationsgewinn ist der Einkommenssteuer unterworfen, weswegen bezüglich der Anwendung des Vorsorgetarifs eine Koordination zwischen den beiden Steuerarten erfolgt: Diesem Tarif unterliegt jener Teil des gesamten Liquidationsgewinns, der als sogenannter **fiktiver Einkauf** qualifiziert. Dieser wird zuerst auf den Gewinn, der der Einkommenssteuer unterliegt, angewandt und nur ein allfällig noch verbleibender (nicht konsumierter) Teil in den Bereich der Grundstückgewinnsteuer übertragen.



Beispiel:

Gesamter Liquidationsgewinn:	CHF	250'000
Davon Grundstückgewinn:	CHF	100'000
Als fiktiver Einkauf qualifiziert:	CHF	180'000

Zunächst wird der fiktive Einkauf für die Anwendung des Vorsorgetarifs auf den der Einkommenssteuer unterworfenen Liquidationsgewinn angewandt, d.h. auf den Teilbetrag des Liquidationsgewinns von CHF 150'000. Auf diesen Teil, der bei der Einkommenssteuer separat vom übrigen Einkommen besteuert wird, findet der Vorsorgetarif Anwendung. Der nicht für die Einkommensliquidationssteuer verwendete Teil des fiktiven Einkaufs im Betrag von CHF 30'000 wird an den Bereich der Grundstückgewinnsteuer mitgeteilt und dort vom Grundstückgewinn abgezogen, d.h. vom Grundstückgewinn von CHF 100'000 werden CHF 30'000 zum Vorsorgetarif nach § 36^{bis} StG besteuert. Dabei sollte insgesamt pro Jahr nur eine Vorsorgesteuer (Kapitalabfindung zum Vorsorgetarif) eröffnet werden. Die restlichen CHF 70'000 werden zum Tarif gemäss 80 StG besteuert, wobei satzbestimmend 1/5 des Restbetrages, also CHF 14'000 angewandt wird. Das ergibt einen Tarif von 7.2 %, welcher über der Limite von 5 % liegt. Im Übrigen wird auf die Ausführungen unter [24 Nr. 18](#) verwiesen.