



24 Nr. 17 Stille Reserven und Kapitalgewinne von Unternehmen

1. Allgemeines

Nach § 24 lit. b StG und Art. 18 Abs. 2 DBG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer oder die Eigentümerin sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt (sog. gewillkürtes Geschäftsvermögen).

Erbteilungen, bei denen ein Betrieb des Nachlasses nicht von allen Erben übernommen wird, lösen für die Ausscheidenden grundsätzlich ebenfalls die Besteuerung der stillen Reserven aus. Seit der Inkraftsetzung der Normen der Unternehmenssteuerreform II besteht jedoch die Möglichkeit für einen **Steueraufschub**, sofern die übernehmenden Erben die bisher massgebenden Einkommenssteuerwerte übernehmen (Art. 18a Abs. 3 DBG; § 25 Abs. 4 StG; Auszug aus dem KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009; **Ziffer 2.3** im Anhang).

Als **Kapitalgewinne** gelten die steuerrechtlich realisierten stillen Reserven (nicht verbuchte oder buchhalterisch ausgewiesene Werterholung sowie Wertzuwachs auf bilanzierten oder zu bilanzierenden Werten oder steuerrechtlich als Geschäftsvermögen geltenden Gütern). Die wichtigsten Anwendungsfälle betreffen Liegenschaften (nachfolgend), Beteiligungen und - seltener - Immaterialgüter sowie nicht einer Bilanzposition zuordenbare Mehrwerte (sog. Goodwill).

2. Abgrenzungen zum Privatvermögen

2.1 Allgemeines

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer oder die Eigentümerin sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt (sog. gewillkürtes Geschäftsvermögen).

Anwendungsfälle in der Praxis bestehen bei Forderungen, Beteiligungen oder bei Immobilien. Der buchhalterischen Behandlung kommt hierbei ein gewichtiges aber nicht zwingendes oder notwendiges Indiz zu. Abzustellen ist auf die Gesamtheit der massgeblichen Umstände beim Erwerb oder bezüglich der Beschaffenheit oder der tatsächlichen Nutzung.

2.2 gemischte Nutzung (Präponderanz)

Als Geschäftsvermögen gelten gemäss § 24 lit. b StG bewegliche oder unbewegliche Güter, wenn sie ganz oder - bei gemischter Nutzung - vorwiegend (mehr als 50 %) der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Präponderanzmethode vgl. Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft § 24 N 72). Eine überwiegend geschäftlich genutzte Liegenschaft gehört demnach zum Geschäftsvermögen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Zürich 2016, Art. 18 N 107; BGE vom 9. Mai 2005, Pra 2006 Nr. 16). Am häufigsten stellen sich Fragen der überwiegenden Nutzungsart bei gemischt genutzten Gütern bei Liegenschaften, etwas weniger häufig bei beweglichen Gütern wie z.B. Fahrzeugen. Bei Liegenschaften ist eine überwiegende Inanspruchnahme für geschäftliche Zwecke anzunehmen, wenn der Mietwert der Geschäftsräume den übrigen Ertrag des Grundstückes übersteigt, die Fläche der Liegenschaft überwiegend geschäftlich genutzt wird oder wenn die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen als unmittelbar notwendiges Betriebskapital und/oder als Reserve dient. Die einmal vorgenommene steuerliche Zuordnung zum Geschäftsvermögen ist bei gleich bleibenden Verhältnissen für die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden verbindlich. Einzig eine dauernde, wirtschaftlich begründete Änderung der Zweckbestimmung des Vermögenswertes kann eine steuerliche Umqualifizierung rechtfertigen. In diesem Fall ist jedoch nebst der modifizierten Nutzung eine klar erkennbare Willensäusserung der steuerpflichtigen Person gegenüber den Steuerbehörden erforderlich. Die bloss tatsächliche Nutzungsänderung genügt



für sich nicht, um die über Jahre hinweg verbindliche Sachdarstellung umzustossen (BGE vom 27. August 1997).

2.3 Eigentum des Betriebsinhabers

2.3.1 Grundsatz

Grundsätzlich stellt nur Geschäftsvermögen dar, was sich im Eigentum des Geschäftsinhabers bzw. der -inhaberin befindet. Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn ein geschäftlich genutztes Gut im Eigentum eines Ehegatten steht und dem Geschäftsbetrieb des anderen Ehegatten dient (BGE 95 I 169 ff; BGE 83 I 337 ff, BGE 110 Ib 121, TAX PRAX 1999, S. 24). So bleibt zum Beispiel die von einem nicht wesentlich im Geschäftsbetrieb des Ehepartners tätigen Ehegatten zu Kapitalanlagezwecken erworbene Liegenschaft, welche dieser dem anderen Ehegatten gegen Entgelt zur Verfügung stellt, im Privatvermögen des Eigentümers.

2.3.2 Ausnahme

Erwirbt hingegen ein Ehegatte ein bestimmtes Gut wie z.B. eine Liegenschaft zu Geschäftszwecken und stellt diese dem gemeinsam mit dem andern Ehegatten betriebenen Geschäft zur Verfügung, so ist die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Das tatsächliche Zusammenarbeiten in Verwirklichung der zwischen Ehegatten im Allgemeinen herrschenden wirtschaftlichen Einheit genügt. Gleiches gilt, wenn eine bisher als private Vermögensanlage gehaltene Liegenschaft dem gemeinsam betriebenen Geschäft zur Verfügung gestellt wird (Überführung in das Geschäftsvermögen).

Ob ein bestimmtes Gut wie bspw. eine Liegenschaft im Alleineigentum eines Ehepartners dessen Privatvermögen oder dem vom anderen Ehepartner betriebenen Geschäft zuzuordnen ist, ist an Hand aller konkreten Umstände zu beurteilen. Massgebend dafür, ob die Ehegatten bei der Führung eines Geschäftes eine wirtschaftliche Einheit bilden, sind vor allem die Behandlung der Liegenschaft in den Bilanzen und Erfolgsrechnungen, die Erwerbsart und die Finanzierung der Liegenschaft, das Auftreten der Ehegatten gegenüber Behörden und Kunden sowie die Ausgestaltung der internen Verhältnisse zwischen den Ehegatten. Eine untergeordnete Rolle spielen formale Kriterien, wie Handelsregistereinträge oder Bezeichnungen in Bilanzen.

2.4 Güter mit gemischter Nutzung und unterschiedlichen Eigentumsverhältnissen

Die Zuteilung eines gemischt genutzten Gutes zum Privat- oder Geschäftsvermögen erfolgt nach den vorstehend erwähnten Regeln. Kommen noch unterschiedliche Eigentumsverhältnisse bei Ehegatten hinzu, ergeben sich - aufgezeigt anhand einer Liegenschaft folgende Zuordnungsgrundsätze:

- Ist die Liegenschaft im Alleineigentum des Selbständigerwerbenden, ist primär auf die aktuelle Zweckbestimmung abzustellen;
- Ist die Liegenschaft im Alleineigentum des Ehepartners des Selbständigerwerbenden, ist auf die Art der Nutzungsüberlassung (entgeltlich oder unentgeltlich) und auf die aktuelle Zweckbestimmung abzustellen;
- Ist die Liegenschaft im Miteigentum beider Ehegatten, erfolgt die Zuteilung für jeden Ehegatten wie bei Alleineigentum. Die Liegenschaft wird dann aber als Ganzes dem Privat oder Geschäftsvermögen des Ehepaares zugeteilt.

Die unterschiedlichen Fallkonstellationen sollen anhand der nachfolgenden **Beispiele** dargestellt werden:

Grundsachverhalt: A und B sind verheiratet. Der Ehemann (A) ist als selbständig erwerbender Arzt tätig. Arztpraxis und Privatwohnung befinden sich im Haus, an dem die nachfolgenden unterschiedlichen Eigentumsrechte von A und B bestehen.

Für die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen ist in diesem Beispiel die **Mietzinsrelation** massgebend. Diese präsentiert sich wie folgt:

Praxis	CHF 18'000	60 %
Wohnung	CHF 12'000	40 %
Total	CHF 30'000	100 %



Variante a) Alleineigentum von A

Die Liegenschaft wird mehrheitlich (zu 60 %) geschäftlich genutzt; sie stellt vollumfänglich Geschäftsvermögen dar.

Variante b) Alleineigentum der nicht in der Praxis tätigen B

Werden die Praxisräume dem A **unentgeltlich** zur Verfügung gestellt, ist auf die aktuelle Zweckbestimmung der Räumlichkeiten beim A als Nutzungsberechtigtem abzustellen. Die geschäftliche Nutzung (60 %) überwiegt. Das Haus stellt vollumfänglich **Geschäftsvermögen** dar.

Werden die Praxisräume dem A **vermietet**, ist auf die Nutzung durch B abzustellen. Die Vermietung stellt keine geschäftliche Tätigkeit dar. Die aktuelle Zweckbestimmung bei B als Eigentümerin liegt in der privaten Vermögensverwaltung. Das Haus ist vollumfänglich dem **Privatvermögen** zuzuweisen.

Variante c) Alleineigentum der als Arztgehilfin tätigen B

B ist unselbständig erwerbend (Lohnausweis). Es finden die gleichen Regeln Anwendung wie bei Variante b.

Für den Fall, dass B die Liegenschaft dem A unentgeltlich zur Verfügung stellt, spricht nach Ansicht des Bundesgerichtes (neben der unter b aufgezeigten Begründung) noch ein zusätzliches Argument für die Qualifikation der Liegenschaft als Geschäftsvermögen: Vermögenswerte, die sich im zivilrechtlichen Eigentum des Ehepartners des Unternehmerehegatten (vorliegend A) befinden, stellen dann Geschäftsvermögen dar, wenn die Ehegatten bei der Führung des Geschäfts eine **wirtschaftliche Einheit** bilden. Dazu sei nicht erforderlich, dass die Ehegatten eine einfache Gesellschaft gemäss OR 530 ff. oder eine Personenhandels-gesellschaft im Sinne von OR 552 ff. bilden (Urteil vom 18. Mai 1985, publ. in: ASA 53, S. 506 = BGE 110 Ib 121 = StE 1985 B 23.2 Nr. 1.). Im Übrigen liess das Bundesgericht angesichts der - auf der wirtschaftlichen Einheit der Ehegatten beruhenden - Gemeinschaftsbesteuerung die Frage offen, welchem der Ehepartner das Geschäftsvermögen zuzuordnen ist. Für die Prüfung der Frage, ob die Ehegatten eine wirtschaftliche Einheit bilden, ist in jedem Fall einzeln abzuklären, ob dem Ehepartner wesentliche Entscheidungsbefugnisse und Mitwirkungsmöglichkeiten zustehen. In diesem Sinne genügt eine untergeordnete, wenn auch umfangreiche Mitarbeit des Ehepartners nicht, wenn die Entscheidungsbefugnisse einzig und allein beim Unternehmerehegatten liegen (Madeleine Simonek, die Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen zwischen Ehegatten, in: ASA 65, S. 526). Das äussere Auftreten des Ehepartners gegenüber den Behörden und Kunden kann gemäss obgenanntem Bundesgerichtsurteil auf eine wirtschaftliche Mitinhaberschaft am Geschäft des Unternehmerehegatten hinweisen.

Variante d) Alleineigentum der als Ärztin tätigen B

In dieser Konstellation sind sowohl A als auch B selbständig erwerbstätig. Der Umstand, dass die Praxis von A und B genutzt werden, ist dabei steuerrechtlich unbeachtlich. Die Vermietung der Praxisräume an A ist in dieser Konstellation steuerrechtlich nicht möglich. Die Liegenschaft wird mehrheitlich (zu 60 %) geschäftlich genutzt; sie stellt vollumfänglich Geschäftsvermögen dar.

Variante e) Miteigentum; B nicht in der Praxis tätig

Werden die Praxisräume A unentgeltlich zur Verfügung gestellt, ist auf die aktuelle Zweckbestimmung der Räumlichkeiten beim A als Nutzungsberechtigtem abzustellen. Aufgrund der Mietzinsrelation (60 % zu 40 %) stellt die gesamte Liegenschaft Geschäftsvermögen dar. Für die Zuordnung GV und PV ergibt sich folgende Berechnung:

	Anteil A		Anteil B		Total
	Praxis	Wohnung	Praxis	Wohnung	
GV	30 %		30 %		60 %
PV		20 %		20 %	40 %

Die geschäftliche Nutzung überwiegt: Die Liegenschaft ist vollumfänglich dem **Geschäftsvermögen** beider Eheleute zuzuordnen.

Werden die Praxisräume dem A **vermietet**, ist auf die Nutzung durch B abzustellen. Die Vermietung stellt keine geschäftliche Tätigkeit dar. Der Miteigentumsanteil von B ist dem Privatvermögen zuzuweisen. Für die Zuteilung der gesamten Liegenschaft (als Einheit) ergibt sich folgendes Bild:



	Anteil A		Anteil B		Total
	Praxis	Wohnung	Praxis	Wohnung	
GV	30 %				30 %
PV		20 %	30 %	20 %	70 %

Die private Nutzung überwiegt: Die Liegenschaft ist vollumfänglich dem Privatvermögen der beiden Ehegatten zuzuweisen.

Variante f) Miteigentum; B als Arztgehilfin tätig

B ist unselbständigerwerbend. Es finden die gleichen Regeln Anwendung wie unter e. Zur Frage der wirtschaftlichen Einheit vgl. c.

Variante g) Miteigentum; B als Ärztin tätig

Die Liegenschaft wird mehrheitlich (60 %) geschäftlich genutzt; sie stellt vollumfänglich Geschäftsvermögen dar. Eine Vermietung der Praxisräumlichkeiten an den jeweils anderen Ehegatten kann hier nicht in Betracht fallen.

2.5 Zuordnung bei Gütern von Kollektivgesellschaften

Wenn der Kreis der Eigentümer an Gütern, die von einer Personengesellschaft überwiegend zu deren geschäftlichen Zwecken genutzt wird, nicht mit dem Kreis der Gesellschafter übereinstimmt, stellt sich wiederum die Frage, in welchen Fällen/Konstellationen des betreffende Gut zum Geschäftsvermögen zählt. Im Fokus stehen wiederum Immobilien.

Wird z.B. eine Liegenschaft, die im Eigentum der Teilhaber/Teilhaberinnen einer Kollektivgesellschaft steht, von diesen der Gesellschaft **unentgeltlich zur Verfügung gestellt** und figuriert diese in der Geschäftsbuchhaltung, so stellt die Liegenschaft Geschäftsvermögen dar. Ebenfalls Geschäftsvermögen stellen Liegenschaften dar, welche im Alleineigentum eines/einer Gesellschafter/Gesellschafterin stehen und von diesem/dieser der Kollektivgesellschaft ohne Entgelt zur Verfügung gestellt werden, während die Gesellschaft die Bezahlung der Hypothekarzinsen und des Liegenschaftsunterhalts übernimmt (BGE 93 I 362 ff).

Die **Vermietung** eigener Liegenschaften stellt nach bundesgerichtlicher Praxis regelmässig Verwaltung privaten Anlagevermögens dar (BGE vom 1. Juli 2009 2_C475/2008). Dies gilt jedoch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei gewerbsmässigem Liegenschaftshandel nicht (BGE vom 23. Januar 2004 2A.52/2003). Unter solchen Umständen ist die Vermietertätigkeit als wirtschaftliche Folge der im Haupt- oder Nebenberuf gewerbsmässig ausgeübten Tätigkeit im Bau- und Immobilienbereich zu qualifizieren (BStPra 2/2010 55-62, BGE vom 7. Juni 2004).

3. Besteuerung von Kapitalgewinnen auf Liegenschaften

3.1 Staatsteuer

Für die Besteuerung von Kapitalgewinnen auf Geschäftsliegenschaften findet im Kanton Basel-Landschaft das sogenannte monistische Besteuerungssystem Anwendung: Die Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und Anlagekosten (auch als wiedereingebrachte Abschreibungen/Wertberichtigungen bezeichnet) unterliegt der **Einkommenssteuer** (§ 25 Abs. 2 StG); die Differenz zwischen Anlagekosten und realisiertem Veräusserungserlös (sogenannter Wertzuwachs) wird mit der **Grundstückgewinnsteuer** erfasst (§ 23 Abs. 4 StG und §§ 71 ff. StG).

3.2 Direkte Bundessteuer

Bei der direkten Bundessteuer werden dagegen Kapitalgewinne auf Geschäftsliegenschaften nach dem dualistischen Besteuerungssystem erfasst: die gesamte Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und realisiertem Wertzuwachs (ausgenommen landwirtschaftliche Liegenschaften) unterliegt der **Einkommenssteuer** (und ausserdem dem Sonderbeitrag der Bundessozialversicherungen AHV, IV, EO).

3.3 Abgrenzung Geschäftsvermögen/Privatvermögen

Als Geschäftsvermögen gilt gemäss § 24 lit. b StG eine Liegenschaft, wenn sie ganz oder vorwiegend (mehr als 50 %) der selbständigen Erwerbstätigkeit dient (Präponderanzmethode vgl. Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft § 24 N 72). Eine überwiegend geschäftlich



genutzte Liegenschaft gehört demnach zum Geschäftsvermögen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Zürich 2016, Art. 18 N 107; BGE vom 9. Mai 2005, Pra 2006 Nr. 16). Eine überwiegende Inanspruchnahme der Liegenschaft für geschäftliche Zwecke ist anzunehmen, wenn der Mietwert der Geschäftsräume den übrigen Ertrag des Grundstückes übersteigt, die Fläche der Liegenschaft überwiegend geschäftlich genutzt wird oder wenn die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen als unmittelbar notwendiges Betriebskapital und/oder als Reserve dient. Die einmal vorgenommene steuerliche Zuordnung zum Geschäftsvermögen ist bei gleich bleibenden Verhältnissen für die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden verbindlich. Einzig eine dauernde, wirtschaftlich begründete Änderung der Zweckbestimmung des Vermögenswertes kann eine steuerliche Umqualifizierung rechtfertigen. In diesem Fall ist jedoch nebst der modifizierten Nutzung eine klar erkennbare Willensäußerung der steuerpflichtigen Person gegenüber den Steuerbehörden erforderlich. Die bloss tatsächliche Nutzungsänderung genügt für sich nicht, um die über Jahre hinweg verbindliche Sachdarstellung umzustossen (BGE vom 27. August 1997).

3.4 Realisation der Kapitalgewinne auf Liegenschaften

Im Bilanzsteuerrecht, welches für die Einkommenssteuern gilt, bestehen die **drei Realisationstatbestände** der Veräusserung, buchmässigen Aufwertung und der Privatentnahme (sog. steuersystematische Realisation). Bei der Grundstückgewinnsteuer bildet dagegen im monistischen System nur die **Handänderung** (zivilrechtliche oder wirtschaftliche) einen Realisationstatbestand.

Eine **Privatentnahme** liegt vor bei definitiver Aufgabe der selbständigen Tätigkeit sowie bei einer massgebenden und dauernden Nutzungsänderung an einer Liegenschaft (bzw. einem Gut), die bisher der Geschäftstätigkeit diente (u.a. auch durch Schenkung an einen Nachkommen, der diese in der Folge privat nutzt). In der Praxis stellen sich oft Abgrenzungsfragen in Bezug auf das Moment der **definitiven Erwerbsaufgabe**. Eine bloss **vorübergehende** Stilllegung eines Betriebes, wo die Rückkehr zur gewerblichen Tätigkeit (jederzeit) möglich erscheint, bildet noch keine Privatentnahme. Im Zweifelsfalle sollten von den betreffenden Personen eine **schriftliche Erklärung** (auch als «Revers» bezeichnet), die nach Treu und Glauben verbindlich ist, verlangt werden. Des Weiteren wurde mit der Unternehmenssteuerreform II die gesetzliche Bestimmung hinzugefügt, dass Verpachtungen **eines Geschäftsbetriebes** nur auf Antrag hin als Privatentnahme bzw. Liquidation des Betriebs gilt (vgl. **Ziff. 2.2** des KS EStV vom 16. Dezember 2009 im Anhang).

Als Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben bleibt ein Grundstück, das dem Geschäftsvermögen zugehörte und steuerrechtlich als Geschäftsvermögen behandelt wurde, so lange Geschäftsvermögen, bis der Steuerpflichtige der Steuerverwaltung dessen Überführung ins Privatvermögen bekannt gibt oder eine für die Steuerbehörden **klar erkennbare** dauernde Nutzungsänderung vornimmt. Der Steuerpflichtige kann damit grundsätzlich nicht eine heimliche oder schleichende Nutzungsänderung oder Privatentnahme vornehmen und geltend machen, die Änderung der tatsächlichen Nutzung einer Liegenschaft (vermehrte private Nutzung) sei vor Jahren erfolgt und die Steuerfolgen der damaligen Privatentnahme seien damit verjährt.

3.5 Definitive Erwerbsaufgabe

In der Praxis stellen sich oft Abgrenzungsfragen in Bezug auf das Moment der **definitiven Erwerbsaufgabe**. Eine bloss **vorübergehende** Stilllegung eines Betriebes, wo die Rückkehr zur gewerblichen Tätigkeit (jederzeit) möglich erscheint, bildet noch keine Privatentnahme. Im Zweifelsfalle sollten von den betreffenden Personen eine **schriftliche Erklärung** (auch als «Revers» bezeichnet), die nach Treu und Glauben verbindlich ist, verlangt werden. Mit der Unternehmenssteuerreform II wurde nunmehr mit Wirkung auf den 1. Januar 2011 die gesetzliche Bestimmung hinzugefügt, dass die **Verpachtung eines Geschäftsbetriebes** nur auf Antrag hin als Privatentnahme bzw. Liquidation des Betriebs gilt (vgl. Art. 18a Abs. 2 DBG; § 25 Abs. 3 StG; **Ziff. 2.2** des KS EStV vom 16. Dezember 2009 im Anhang).

3.6 Steueraufschub bei Privatentnahmen

Bei der direkten Bundessteuer besteht im Falle einer Privatentnahme von Liegenschaften des geschäftlichen Anlagevermögens die Option auf dem **Wertzuwachs** - d.h. auf jenem Teil des Kapitalgewinns, der bei den basellandschaftlichen Steuern der Grundstückgewinnsteuer unterliegt - einen Steueraufschub zu beantragen. Dieser dauert bis zur Veräusserung, wobei für die Beendigung des Steueraufschubes sowohl die entgeltliche als auch die unentgeltliche Übertragung in Frage kommt (vgl. auch Auszug aus dem KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009; **Ziffer 2.1** im Anhang; gilt nur für die direkte Bundessteuer).



3.7 Steueraufschub bei Erbteilung

(Auszug aus dem KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009; **Ziffer 2.3** im Anhang. Diese Ausführungsbestimmungen gelten für das kantonale Recht gestützt auf § 25 Abs. 4 StG analog).

4. Erbvorbezug und Schenkung von Grundstücken des Liegenschaftshandels

Die Grundstücke von gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern und Liegenschaftshändlerinnen können steuerneutral zu Buchwerten auf die Nachkommen übertragen werden. Wer sein Erbe in der Form von Grundstücken des Liegenschaftshandels vorbezieht, übernimmt die Verpflichtung, einen späteren Gewinn beim Verkauf über die Einkommenssteuer abzurechnen.

Bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern und Liegenschaftshändlerinnen wird die Abtretung einzelner oder mehrerer Liegenschaften auf Rechnung künftiger Erbschaft, Schenkung oder gemischte Schenkung gleich behandelt wie der Erbgang. Die Grundstücke des gewerbsmässigen Liegenschaftshandels können somit steuerneutral zu den Einkommenssteuerwerten (Buchwerten) auf die Nachkommen übertragen werden.

Mit der Handänderung auf die Nachkommen übernehmen diese auch die latente Steuerlast auf den übernommenen Geschäftsliegenschaften. Die Übernehmenden haben sich unterschriftlich zu verpflichten, bei einer Veräusserung (Verkauf oder Überführung in das Privatvermögen), den erzielten Gewinn steuerlich abzurechnen.

Wenn ein Erblasser oder eine Erblasserin gewerbsmässig haupt- oder nebenberuflich Liegenschaftshandel betrieben hatte, unterliegen die bei einem Verkauf der geerbten Grundstücke erzielten Gewinne der Einkommenssteuer, auch wenn der Erbe oder die Erbin selbst keine Grundstücke mehr gekauft hat.

5. Übrige Kapital- und Liquidationsgewinne

Die Erfassung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung, Verwertung (auch Überführung in das Privatvermögen) oder buchmässigen Aufwertung von Geschäftsvermögen ist nicht auf Unternehmen, die zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet sind, beschränkt, sondern erstreckt sich auf alle Geschäftsbetriebe (Handels- und Gewerbebetriebe, freie Berufe usw.).

Beteiligungen von Selbständigerwerbenden gelten als Geschäftsvermögen, wenn sie für Geschäftszwecke mit tatsächlichem Dienst am Geschäft erworben bzw. gehalten werden. Ferner gelten Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als Geschäftsvermögen, wenn der Eigentümer oder die Eigentümerin sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt (§ 24 lit. b StG).

Eine Beteiligung im Eigentum desjenigen Ehegatten, der formalrechtlich nicht Eigentümer des Geschäftsbetriebes ist, gehört dennoch zum Geschäftsvermögen, wenn sie dem Geschäft des andern Ehegatten zur Verfügung steht und der Eigentümer in wesentlichem Umfang im Betrieb mitarbeitet oder der Unternehmer-ehegatte als wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung betrachtet werden kann. Siehe auch die Ausführungen in Ziffer 2.

6. Liquidationsgewinne bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

Ab Steuerjahr 2011 werden nach § 24 lit. b, § 25, § 36^{bis} und § 80^{bis} StG Liquidationsgewinne bei der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit unter gewissen Voraussetzungen gemildert mit einer Sondersteuer besteuert. Die Tarife sind unter § 34 Abs. 1 und § 36 StG geregelt. Weitere Ausführungen finden sich in der entsprechenden Verordnung vom 14. Dezember 2010 (SGS 331.17) sowie in der Kurzmitteilung 462 (Link unter Praxisdokumente am Ende; [24 Nr. 18](#)).

Bei landwirtschaftlichen Betrieben sind die speziellen Regeln gemäss Kreisschreiben Nr. 31 EStV vom 22. Dezember 2010 zu beachten.



Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- KS 31 EStV vom 22. Dezember 2010
- KS 26 EStV vom 16. Dezember 2009 (Auszugsweise wiedergegeben)
- KS 28 EStV vom 3. November 2010 (Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit; Link via KM 462)
- KM 462 (Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit; mit Link zum o.e. Kreisschreiben der EStV)
- BStPra 2/2010 55-62 Geschäftsvermögen BStPra 2/2010 55-62
- StGE vom 02. Juli 2010 (510 10 9) Überführung einer Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen 02.07.2010
- StGE vom 24. April 2009 (530 08 50) Überführung einer Liegenschaft vom Geschäfts- in das Privatvermögen 24.04.2009
- StGE 108/2008 vom 17. Oktober 2008 08-108
- StGE Nr. 69/2004 vom 13.8.2004 Schenkung einer Liegenschaft/Steuerlich relevante Privatentnahme 04-069
- BStPra 4/2010 155-162 Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit und Geschäftsvermögen BStPra 4/2010 155-162
- BStPra 6/2005 315-320 Schenkung einer Liegenschaft: Steuerlich relevante Privatentnahme BStPra 6/2005 315-320
- BStPra 5/2001 248-252 Liquidationserlös: Härteparagraf BStPra 5/2001 248-252
- BStPra 3/2000 132-134 Privatentnahme: Hofverpachtung BStPra 3/2000 132-134
- BStPra 1/2000 12-18 Liquidationsüberschuss: Frage der Einkommensqualifizierung BStPra 1/2000 12-18 (mit Vergangenheitsbemessung)
- BStPra 5/1999 307-312 Liquidationsgewinn: Ersatzbeschaffung BStPra 5/1999 307-312



Anhang (Auszug aus dem KS EStV Nr. 26. vom 16. Dezember 2009)

2. Aufschubstatbestände

2.1. Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen

Als Liegenschaft gelten Grundstücke im Sinne von Artikel 655 ZGB. Der Aufschub ist ausschliesslich für jene Liegenschaften möglich, die der selbständig Erwerbende in seinem Anlagevermögen hält, nicht hingegen für Liegenschaften des Umlaufvermögens (gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel). Dient eine Liegenschaft mehrheitlich der selbständigen Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen, so verbleibt sie im Geschäftsvermögen.

Der Aufschub wird nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person gewährt und kann nur für den Wertzuwachsgegniss geltend gemacht werden. Bei einem Aufschub wird die Differenz zwischen dem Einkommenssteuerwert und den Anlagekosten, d.h. im Wesentlichen die wieder eingebrachten Abschreibungen, sofort besteuert. Die Liegenschaft gilt daraufhin für Einkommenssteuerzwecke vollständig als ins Privatvermögen überführt. Als Konsequenz daraus sind Abschreibungen oder Aufwertungen nicht steuerwirksam. Die laufenden Liegenschaftserträge stellen deshalb kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar.

Dient eine ins Privatvermögen überführte Liegenschaft, für die ein Besteuerungsaufschub nach Artikel 18a Absatz 1 DBG verlangt wurde, später wieder ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit, gilt sie erneut als Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Der Einkommenssteuerwert einer solchen Liegenschaft bemisst sich im Zeitpunkt der Überführung ins Geschäftsvermögen nach Artikel 18a Absatz 1 DBG zuzüglich der wertvermehrenden Investitionen während der privaten Nutzung.

Die Besteuerung des Wertzuwachsgegnisses wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. Eine vorzeitige Beendigung des Aufschubs ist ausgeschlossen. Als Veräusserung gilt jede entgeltliche oder unentgeltliche Handänderung mit Ausnahme des Erbgnisses. Die Zuweisung einer Liegenschaft im Rahmen der Erbteilung gilt als Veräusserung (vgl. Ziffer 2.3 hienach). Der Wegzug des Eigentümers oder der Eigentümerin einer Liegenschaft ins Ausland gilt nicht als Veräusserung. In einem solchen Fall kann jedoch eine Sicherstellung nach Artikel 169 DBG erfolgen. Bei einer unterpreislichen Veräusserung an einen Nahestehenden ist auf dem Verkehrswert der Liegenschaft abzurechnen.

Erfolgt ein Aufschub, so ist die Differenz zwischen dem Verkaufserlös bzw. dem Verkehrswert einerseits und dem massgebenden Einkommenssteuerwert (Anlagekosten im Zeitpunkt des Steueraufschubs) zuzüglich der wertvermehrenden Investitionen seit der Überführung andererseits abzüglich der mit der Veräusserung zusammenhängenden Kosten steuerbar. Diese Differenz wird der AHV-Behörde gemeldet. Ist der Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Veräusserung unter den Einkommenssteuerwert gesunken, so kann dieser Verlust in derselben Steuerperiode vom übrigen Einkommen in Abzug gebracht werden. Darüber hinaus kann ein Verlustvortrag nur dann geltend gemacht werden, wenn eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird. Noch nicht verrechnete Vorjahresverluste aus einer früheren selbständigen Tätigkeit können nicht mehr verrechnet werden.

Im Verhältnis zur Besteuerung des Liquidationsgegnisses gemäss Artikel 37b DBG sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Die Überführung der Liegenschaft vom Geschäft- ins Privatvermögen fand vor der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit statt. Auf Antrag der steuerpflichtigen Person ist die Besteuerung aufgeschoben worden. Nun wird die Liegenschaft im Rahmen der Aufgabe der selbständigen Tätigkeit veräussert. In diesem Falle erfolgt die Besteuerung nach Artikel 18a Absatz 1 DBG. Die Regelung von Artikel 37b DBG findet keine Anwendung.



- Im Rahmen der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit verlangt die steuerpflichtige Person für die Liegenschaft einen Besteuerungsaufschub nach Artikel 18a Absatz 1 DBG. In diesem Fall findet Artikel 37b DBG nur auf die Differenz zwischen dem Einkommenssteuerwert und den Anlagekosten, d.h. im Wesentlichen auf die wieder eingebrachten Abschreibungen, Anwendung.

Bestehende Reverslösungen, welche die Qualifikation einer Liegenschaft als Geschäftsvermögen zum Gegenstand haben, gelten weiterhin. Artikel 18a Absatz 1 DBG ist für solche Fälle nur auf Antrag anwendbar. Nach dem 31. Dezember 2010 bleibt für neue Reverslösungen dieser Art kein Raum mehr.

2.2. Verpachtung eines Geschäftsbetriebes

Bei der Verpachtung eines Geschäftsbetriebes gilt die gesetzliche Vermutung, dass die verpachteten Güter im Geschäftsvermögen des Verpächters bleiben. Dies gilt auch für Betriebe, deren bewegliches Vermögen an den Pächter verkauft wird. Eine Verpachtung liegt dann vor, wenn neben der Liegenschaft und den Geschäftseinrichtungen auch die Geschäftsbeziehungen überlassen werden.¹ Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes wird nur noch aufgrund einer ausdrücklichen Erklärung der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen betrachtet (Art. 18a Abs. 2 DBG). Erfolgt keine solche Erklärung, so gilt der daraus fließende Ertrag als Einkommen aus selbständiger Tätigkeit. Dieses Einkommen wird der AHV-Behörde gemeldet.

Erklärt die steuerpflichtige Person bei der Begründung oder während der Laufzeit der Verpachtung die Überführung des Geschäftsbetriebes ins Privatvermögen, so kann, soweit im Einzelfall die Voraussetzungen erfüllt sind, der Aufschub nach Artikel 18a Absatz 1 DBG oder die Besteuerung nach Artikel 37b DBG geltend gemacht werden.

Bestehende Reverslösungen, welche die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes zum Gegenstand haben, fallen unter Artikel 18a Absatz 2 DBG.

2.3. Aufschub der Besteuerung bei Erbteilung

Beim Tod eines selbständig Erwerbenden geht der Geschäftsbetrieb infolge Universalsukzession mit Aktiven und Passiven auf die Erbengemeinschaft über. Dieser Übergang löst keine Einkommenssteuerfolgen aus. Führen einzelne Erben oder Vermächtnisnehmer den Geschäftsbetrieb nicht weiter und treten daher ihre Anteile an die weiterführenden Erben ab, so realisieren die abtretenden Erben oder Vermächtnisnehmer einen steuerbaren Liquidationsertrag. In diesem Fall können die weiterführenden Erben oder Vermächtnisnehmer den Erwerbspreis aktivieren oder in einer Steuerbilanz geltend machen.

Nach Artikel 18a Absatz 3 DBG kann die Besteuerung der stillen Reserven auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben bis zur späteren Realisierung aufgeschoben werden, soweit diese Erben die bisherigen, für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen. Die Erben, welche den Geschäftsbetrieb weiterführen, übernehmen damit die latente Liquidationsteuerlast auf dem Geschäftsvermögen. Wird der Geschäftsbetrieb von den weiterführenden Erben veräussert oder liquidiert, steht ihnen, soweit im Einzelfall die Voraussetzungen für sie selber erfüllt sind, der Aufschub nach Artikel 18a Absatz 1 DBG oder die Besteuerung nach Artikel 37b DBG offen.

Führt keiner der Erben oder Vermächtnisnehmer den Betrieb weiter, so können sie anstelle des Erblassers die Liquidationsertragsteuer nach Artikel 37b DBG geltend machen.

¹ Bundesgericht im Entscheid BGE 103 II 253