

**Besteuerung von Grundstückgewinnen im
Geschäftsvermögen**

§ 48 Nr. 3

Inhalt

1	Einleitung.....	1
2	Natürliche Personen / Personenunternehmen	1
2.1	Allgemeines	1
2.2	Kapital- und Liquidationsgewinne	2
2.3	Ersatzbeschaffung	5
2.4	Handel mit Liegenschaften.....	6
3	Juristische Personen	8

1 Einleitung

Mit der Grundstückgewinnsteuer werden in erster Linie Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens erfasst (§ 48 Abs. 1 lit. a StG). Ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken sowie Grundstückgewinne, die juristische Personen erzielen, die im Übrigen von der Steuerpflicht befreit sind (§ 48 Abs. 1 lit. b – e StG; siehe dazu StB SO § 48 Nr. 2). Das vorliegende Kapitel gibt einen kurzen Überblick, wie Grundstückgewinne des Geschäftsvermögens besteuert werden, sowohl von natürlichen als auch von juristischen Personen.

2 Natürliche Personen / Personenunternehmen

2.1 Allgemeines

Personenunternehmungen können in der Rechtsform der Einzelunternehmung, der einfachen Gesellschaft, der Kollektivgesellschaft und der Kommanditgesellschaft betrieben werden. Steuerpflichtig bei Personenunternehmen ist jedoch nicht das Unternehmen als solches, sondern die natürliche(n) Person(en), welche die Einzelunternehmung führt bzw. der Personengesellschaft angehören. In diesen Formen üben natürliche Personen eine selbständige Erwerbstätigkeit aus. Dabei stellen jene Vermögenswerte, die ganz oder überwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, Geschäftsvermögen dar

(§ 24 Abs. 5 StG; zur Abgrenzung Privat-/ Geschäftsvermögen siehe StB SO § 48 Nr. 2 und insb. § 24 Nr. 2). Als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind auch Gewinne aus dem Handel mit Liegenschaften zu besteuern (näher dazu Ziffer 2.4).

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist Vermögensstandsgewinn. Es ergibt sich aus der Veränderung des Eigenkapitals. Dabei stellt man den Vermögensstand (des Geschäftsvermögens) am Ende des Geschäftsjahres demjenigen des Anfangs gegenüber. Der Saldo wird um die Entnahmen zu privaten Zwecken und die Einlagen aus privaten Mitteln korrigiert. Um den massgebenden Vermögensstandsgewinn zu ermitteln, müssen Steuerpflichtige mit selbständiger Erwerbstätigkeit eine kaufmännische Buchhaltung mit Bilanz und Erfolgsrechnung führen oder, wenn keine Buchführungspflicht besteht, Aufzeichnungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen vornehmen und diese zusammen mit der Steuererklärung einreichen (§ 23 Abs. 2 und § 141 Abs. 2 StG).

Entgeltlich erworbene Güter, die über längere Zeit der betrieblichen Leistungserstellung dienen, insbesondere Investitionen in Anlagevermögen, sind in der Bilanz zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu aktivieren. Ihre Kosten dürfen nicht direkt der Erfolgsrechnung belastet werden. Um der Wertverminderung der Anlagegüter Rechnung zu tragen, können darauf periodisch Abschreibungen vorgenommen werden (§ 34 Abs. 1 lit. a und § 35 Abs. 1 StG). Häufig werden dazu Normalansätze verwendet, was dazu führen kann, dass die Abschreibungen höher ausfallen als die tatsächliche Wertverminderung. Gewisse Anlagegüter, insb. Liegenschaften, nehmen zudem im Wert häufig nicht ab sondern eher zu. Diese Wertsteigerungen müssen in den Geschäftsbüchern nicht nachvollzogen werden. Beide Effekte, übermässige Abschreibungen und nicht verbuchte Wertsteigerungen, führen zur Bildung von stillen Reserven.

2.2 Kapital- und Liquidationsgewinne

Die stillen Reserven – nicht nur jene auf Liegenschaften – sind als Einkommen zu versteuern, sobald sie realisiert werden. Denn gemäss § 24 Abs. 1 StG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapital- und Liquidationsgewinne 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. Damit sieht die gesetzliche Bestimmung drei Formen der Realisierung vor:

- **Tatsächliche** oder echte **Realisierung**: Ein Vermögensobjekt wird gegen Entgelt veräussert, wobei das Entgelt wirtschaftlich nicht identisch mit dem veräusserten Gegenstand sein darf (echte Realisierung: Verkauf eines Lastwagens; keine Realisierung: Tausch eines Lastwagens gegen einen anderen mit gleicher Funktion). Die Gewinne aus tatsächlicher Realisierung werden als Kapitalgewinne bezeichnet, wenn das Unternehmen fortbesteht, als Liquidationsgewinne im Fall seiner Auflösung.
- **Buchmässige Realisierung**: Durch Aufwertung oder Höherbewertung von Aktiven (oder seltener: Minderbewertung von Passiven) in der Bilanz werden bestehen-

de stille Reserven aufgelöst. Wie die Bildung von stillen Reserven sich in der Ermittlung des steuerbaren Einkommens niederschlägt, sind sie im Umfang ihrer Auflösung steuerlich ebenfalls zu erfassen.

- **Steuersystematische Realisierung:** Wenn ein Vermögenswert aus einem Bereich, in dem stille Reserven steuerlich erfasst werden, in einen steuerfreien oder in einen Bereich mit einer anderen Besteuerungsordnung verschoben, spricht man von steuersystematischer Realisierung (vgl. auch StB SO § 49 Nr. 1). Obwohl weder eine entgeltliche Veräusserung noch eine buchmässige Aufwertung stattfindet, erfolgt eine Besteuerung, weil das Steuerobjekt (hier die stillen Reserven) später bei der tatsächlichen Veräusserung nicht mehr oder mindestens nicht mehr in der gleichen Art besteuert werden kann. Hauptanwendungsfall ist die Überführung in das Privatvermögen, indem z.B. der Unternehmer den Betrieb in eine andere Liegenschaft verlegt und die bisherige Geschäftsliegenschaft nur noch für sein Hobby benutzt. Eine Überführung in das Privatvermögen liegt auch vor, wenn das Geschäft endgültig aufgegeben wird. Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes gilt allerdings nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen (§ 24 Abs. 4 StG; Art. 18a Abs. 2 DBG).

Der als Einkommen steuerbare Kapital- oder Liquidationsgewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen Erlös und dem bisherigen (steuerlich massgebenden) Buchwert des veräusserten Wirtschaftsgutes. Der Aufwertungsgewinn ist die Differenz zwischen dem neuen, höheren Buchwert und dem bisherigen. Bei der steuersystematischen Realisierung gilt grundsätzlich der Verkehrswert als Erlös (§ 24 Abs. 2 StG), so dass die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem aktuellen Buchwert den steuerbaren Gewinn ergibt. Dieser ist aber beschränkt auf die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Buchwert, d.h. auf die „wieder eingebrachten“ Abschreibungen und Rückstellungen,

- bei der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, für die das bürgerliche Bodenrecht (BGBB) anwendbar ist (§ 24 Abs. 3 lit. a StG; siehe die Beispiele und die weiteren Ausführungen in StB SO § 48 Nr. 2, ebenso bei der direkten Bundessteuer; Art. 18 Abs. 4 DBG), und
- bei der Überführung von Grundstücken des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen, wenn die steuerpflichtige Person dies beantragt (§ 24 Abs. 3 lit. b StG; Art. 18a Abs. 1 DBG, je in der ab 2011 geltenden Fassung; siehe StB SO § 24 Nr. 1). In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert. Die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. Ohne Antrag wird die Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert besteuert.

Beispiel mit Verkauf: Rechtsanwältin Gabi Gerber hat vor 12 Jahren ihre Anwaltspraxis in einer geerbten und bisher vermieteten Stockwerkeinheit eröffnet und diese damit in das Geschäftsvermögen überführt (siehe dazu die Beispiele in StB SO § 49 Nr. 1 und § 54 Nr. 1). Die Praxisräume hatte sie in ihrer Eröffnungsbilanz mit CHF 280'000 aktiviert (Variante 1: CHF 360'000, Variante 2: CHF 400'000). Seither hat sie jährlich 2% des ur-

sprünglich bilanzierten Wertes abgeschrieben (lineare Methode). Nun nimmt sie eine Stelle im Rechtsdienst eines internationalen Konzerns an. Sie löst die Anwaltspraxis auf und veräussert die Eigentumswohnung, in der sie bisher ihre Kanzlei geführt hatte, für CHF 380'000. Der steuerbare Liquidationsgewinn auf der Stockwerkeinheit wird wie folgt ermittelt:

	Grundfall	Variante 1	Variante 2
Buchwert gemäss Eingangsbilanz	280'000	360'000	400'000
Kumulierte Abschreibungen (24%)	- 67'200	- 86'400	- 96'000
Aktueller Buchwert	212'800	273'600	304'000
Erlös	380'000	380'000	380'000
Buchwert	- 212'800	- 273'600	- 304'000
Steuerbarer Liquidationsgewinn*)	167'200	106'400	76'000

*) Die Rückstellung für AHV-Beiträge auf dem Liquidationsgewinn wird hier der Einfachheit halber vernachlässigt.

Beispiel Überführung in Privatvermögen: Wenn Gabi Gerber die Stockwerkeinheit nicht verkauft, sondern wieder vermietet, überführt sie diese mit der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit in das Privatvermögen. Als Verkehrswert wird der vorne genannte Verkaufspreis von CHF 380'000 angenommen. Stellt sie keinen Antrag gemäss § 24 Abs. 3 lit. b StG und Art. 18a Abs. 1 DBG, nur die wieder eingebrachten Abschreibungen zu versteuern, ändert sich nichts an der vorstehenden Ermittlung des steuerbaren Liquidationsgewinns. Wenn sie dies jedoch beantragt, gelten höchstens die früher zugelassenen kumulierten Abschreibungen als Liquidationsgewinn (im Ergebnis jeweils der kleinere der beiden Beträge). Das ergibt den folgenden steuerbaren Liquidationsgewinn (fett gedruckt; AHV-Rückstellung ebenfalls nicht berücksichtigt):

	Grundfall	Variante 1	Variante 2
Steuerbarer Liquidationsgewinn wie oben	167'200	106'400	76'000
Höchstens die zugelassenen Abschreibungen	67'200	86'400	96'000

Wenn bei der Überführung der Liegenschaft in das Privatvermögen nur die wieder eingebrachten Abschreibungen versteuert werden, unterliegt der Gewinn bei einer späteren Veräusserung der Liegenschaft als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Einkommenssteuer und zusätzlich der AHV-Beitragspflicht. Wenn Gabi Gerber die Eigentumswohnung fünf Jahre später für CHF 450'000 verkauft, berechnet sich der steuerbare Liquidationsgewinn wie folgt:

	Grundfall	Variante 1	Variante 2
Erlös	450'000	450'000	450'000
Buchwert bei Überführung in Privatvermögen	- 212'800	- 273'600	- 304'000
Besteuerter Liq.-Gewinn bei Überführung	- 67'200	- 86'400	- 76'000
Steuerbarer Liq.-Gewinn bei Veräusserung	170'000	90'000	70'000

Ergibt die Differenz zwischen dem Erlös bei der Veräusserung bzw. dem Verkehrswert bei der Überführung in das Privatvermögen einerseits und dem steuerlich massgebenden

Buchwert einen **Verlust**, kann dieser sowohl mit dem restlichen Unternehmensgewinn als auch mit dem übrigen Einkommen **verrechnet** werden. Wird die selbständige Erwerbstätigkeit weiter ausgeübt, ist die Verlustverrechnung während der nächsten sieben Steuerjahre möglich (§ 37 Abs. 1 StG). Wird die in das Privatvermögen überführte Liegenschaft später (im Unterschied zum vorstehenden Beispiel) mit Verlust veräussert, kann dieser im Jahr der Veräusserung ebenfalls mit dem übrigen Einkommen verrechnet werden.

Beispiel: Gleiche Ausgangslage wie im vorstehenden Beispiel in Variante 2, aber mit folgenden Änderungen: Bei der Überführung in das Privatvermögen hat die Eigentumswohnung einen Verkehrswert von CHF 420'000, weshalb Gabi Gerber den Antrag gemäss § 24 Abs. 3 lit. b StG stellt. Beim Verkauf fünf Jahre später erzielt sie nur noch einen Erlös von CHF 360'000.

	Variante 2
Verkehrswert bei Überführung in Privatvermögen	420'000
Buchwert gemäss Eröffnungsbilanz	400'000
./. Abschreibungen	- 96'000
Buchwert bei Überführung in Privatvermögen	304'000
Liquidationsgewinn bei Überführung	116'000
davon wieder eingebrachte Abschreibungen = steuerbarer Liquidationsgewinn gemäss § 24 Abs. 3 lit. b StG	96'000
Erlös bei Veräusserung	360'000
./. Buchwert bei Überführung in Privatvermögen	- 304'000
./. Besteuerter Liquidationsgewinn bei Überführung	- 96'000
Verlust, verrechenbar mit übrigen Einkommen	- 40'000

Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder infolge Invalidität definitiv aufgegeben, werden Liquidationsgewinne getrennt vom übrigen Einkommen und zu gemilderten Steuersätzen besteuert (§ 47^{ter} StG; Art. 37b DBG; dazu siehe StB SO § 24 Nr. 1).

2.3 Ersatzbeschaffung

Wie vorstehend ausgeführt, unterliegen stille Reserven, die beim Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes aus dem Unternehmen realisiert werden, grundsätzlich der Besteuerung. Wenn der Erlös aber in ein Ersatzgut investiert wird, das ebenfalls der betrieblichen Leistungserstellung dient, können die stillen Reserven auf das Ersatzgut übertragen werden, wodurch die Besteuerung aufgeschoben wird (Ersatzbeschaffung; § 36 Abs. 1 StG). Dazu müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

- Sowohl das ausgeschiedene als auch das an seiner Stelle erworbene Wirtschaftsgut müssen zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehören, d.h. sie müssen unmittelbar der betrieblichen Leistungserstellung dienen, was bei Maschinen oder Produktionsräumen zutrifft, nicht aber bei vermieteten Anlage-Liegenschaften, die nur mit ihrem Ertrag zum Geschäftsergebnis beitragen.

- Betriebsliegenschaften müssen wiederum durch betriebliche Liegenschaften ersetzt werden, während bei beweglichen Anlagegütern keine gleichartige technische oder wirtschaftliche Funktion verlangt ist.
- Die Ersatzbeschaffung erfolgt in der Schweiz. Andernfalls ist die Besteuerung der übertragenen stillen Reserven bei der Veräusserung des Ersatzgutes (in der Schweiz) ausgeschlossen.
- Das Unternehmen schafft das Ersatzobjekt innert angemessener Frist an, in der Regel innert zwei Jahren, spätestens jedoch innert fünf Jahren (§ 18 Abs. 1 VV StG). Andernfalls stellt sich die Frage, ob es sich überhaupt um betriebsnotwendiges Anlagevermögen gehandelt hat (Urteil BGer 2C_1118/2015 vom 10.06.2015). Wenn die Ersatzanschaffung nicht im gleichen Jahr erfolgt wie die Veräusserung, kann im Umfang der realisierten stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden, die dann zur Abschreibung des Ersatzobjektes zu verwenden ist. Unterbleibt die Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist, muss die Rückstellung erfolgswirksam aufgelöst werden (§ 36 Abs. 2 StG; zum Ganzen: StB SO § 36 Nr. 1).

Beispiel: Dieter Dobler führt in 3. Generation die Auto-Garage Dobler, deren Betriebsgebäude sich mitten im Dorf befindet. Die Räumlichkeiten genügen den heutigen Anforderungen nicht mehr, Ausbau- und Erweiterungsmöglichkeiten bestehen keine. Aus diesem Grund entschliesst er sich, nachdem er erste Angebote für seine Liegenschaft erhalten hat, in der Gewerbezone einen Neubau mit Reparaturwerkstätte, Ausstellungs- und Verkaufsräumen zu errichten. Der Neubau kostet inkl. Land CHF 2'200'000, die alte, mit CHF 700'000 bilanzierte Liegenschaft kann er für CHF 1'150'000 verkaufen. Er realisiert damit stille Reserven von CHF 450'000. Diese kann er auf das Ersatzobjekt übertragen, indem er den Neubau um den gleichen Betrag sofort von CHF 2'200'000 auf CHF 1'750'000 abschreibt.

2.4 Handel mit Liegenschaften

Handel mit Liegenschaften erfüllt die Kriterien für eine selbständige Erwerbstätigkeit. Die dabei erzielten Gewinne stellen deshalb selbständiges Erwerbseinkommen dar, bei juristischen Personen Geschäftsgewinn, die grundsätzlich der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer unterliegen. Die Ausnahme für Liegenschaftenhändler (nur natürliche Personen), die im Kanton ausschliesslich wegen Grundeigentums steuerpflichtig sind (§ 9 lit. c StG), ist per 1. Januar 2013 aufgehoben worden.

Nach der Praxis des Bundesgerichts ist als Liegenschaftshandel nicht nur eine Tätigkeit zu qualifizieren, die regelmässig und andauernd im Rahmen eines Unternehmens mit diesem Zweck ausgeübt wird. Vielmehr gilt jede Tätigkeit als Liegenschaftshandel, bei der ein Gewinn nicht nur in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit erlangt wird und die über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht, sondern in ihrer Gesamtheit auf Erwerb (Verdienst) gerichtet ist. Zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und (selbständiger) Erwerbstätigkeit haben Lehre und Rechtsprechung verschiedene Kriterien entwickelt. Ob eine Erwerbstätigkeit vorliegt, ist immer nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Als Indizien für eine Erwerbstätigkeit,

die über die blossе Vermögensverwaltung hinausreicht, fallen bei Liegenschaftsgewinnen etwa die systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit von Liegenschaftsgeschäften, der enge Zusammenhang eines Geschäftes mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, spezielle Fachkenntnisse bzw. das Zusammengehen mit Personen, die über besondere Fachkenntnisse verfügen, die kurze Besitzdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Verwendung des erzielten Gewinns bzw. die Wiederanlage in Liegenschaften in Betracht. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, im Einzelfalle jedoch unter Umständen auch bereits allein zur Annahme einer Erwerbstätigkeit ausreichen (BGE 125 II 113 E. 3c mit zahlreichen Hinweisen; siehe aber auch Urteil BGer 2C_784/2016 vom 13.04.2017).

Beispiel: Carlo Cadotsch, Bankangestellter, hatte vor längerer Zeit aus eigenen Mitteln eine grössere Bauparzelle gekauft, um sein Vermögen zu diversifizieren. In der Zwischenzeit haben ein Architekt und Bauunternehmer das Nachbargrundstück erworben. Die drei schliessen sich zu einer einfachen Gesellschaft zusammen. Zweck der Gesellschaft ist es, die beiden Grundstücke zu vereinigen, darauf eine Gesamtüberbauung zu planen, zu realisieren, Stockwerkeigentum zu begründen und die Eigentumswohnungen zu verkaufen. Der Architekt und der Bauunternehmer erbringen Arbeiten im Rahmen ihrer eigenen Unternehmen, während Cadotsch für das Konsortium die Finanzierungsfragen klärt und regelt. Am Veräusserungsgewinn sind sie je zu einem Drittel beteiligt.

Cadotsch gilt für diese Liegenschaftsgeschäfte als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler. Zu dieser Beurteilung führen das planmässige, auf Gewinn ausgerichtete Vorgehen und der Zusammenschluss mit Personen, die über spezielle Fachkenntnisse verfügen.

Der Grundstückskanton hat bei ausserkantonalen Liegenschaftshändlern einen Anteil an seinen allgemeinen Unkosten zu übernehmen, die nicht einzelnen Liegenschaften zugeordnet werden können. In der Regel wird eine Pauschale von 5% des Erlöses zum Abzug zugelassen, worin der AHV-Beitrag auf dem Veräusserungsgewinn eingeschlossen ist. Diese Pauschale wird dem Wohnsitz- bzw. Geschäftskanton zur Besteuerung als Erwerbseinkommen aus selbständiger Tätigkeit zugewiesen. Vom Satz von 5%, der als Faustregel zu betrachten ist, kann abgewichen werden, wenn genügende Anhaltspunkte dafür vorliegen, er sei zu hoch oder zu niedrig. Ein tieferer Satz ist dann angezeigt, wenn Vermittlungsprovisionen und Dienstleistungshonorare an Dritte geleistet werden. Diese werden für An- und Verkauf der Handelsobjekte gesondert in Rechnung gestellt, was eine direkte, objektmässige Zurechnung zum erzielten Grundstücksgewinn erlaubt. Folglich handelt es sich nicht um Gemein- sondern um Einzelkosten. In diesen Fällen ist eine Pauschale von bloss 1% gerechtfertigt. Wenn der Wertzuwachsge winn im Vergleich zum Verkaufspreis gering ausfällt und die Händlerpauschale einen verhältnismässig grossen Abzug ergibt, so dass unter Umständen sogar ein Grundstückverlust eintritt, ist dies ebenfalls ein Indiz für die Reduktion der Pauschale (zum Ganzen: Urteil BGer 2C_404/2013 vom 02.05.2014, Erw. 4 mit zahlreichen Hinweisen).

3 Juristische Personen

Der steuerbare Gewinn von juristischen Personen wird grundsätzlich gleich ermittelt wie das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von natürlichen Personen. Juristische Personen sind – mit Ausnahme der Vereine, die sich nicht in das Handelsregister eintragen lassen müssen – zur kaufmännischen Buchführung verpflichtet. Damit ergibt sich der steuerbare Gewinn aus dem Saldo der handelsrechtskonformen Erfolgsrechnung (§ 91 Abs. 1 lit. a StG), unter Vorbehalt gewisser steuerrechtlicher Korrekturen (§ 91 Abs. 1 lit. b, Abs. 2 und 5 StG). Soweit Kapital-, Liquidations- und Aufwertungsgewinne der Erfolgsrechnung nicht gutgeschrieben wurden, sind sie zusätzlicher Bestandteil des steuerbaren Gewinns. Folglich gehören dazu auch die Grundstückgewinne, die **gleich wie bei den Personenunternehmen** ermittelt werden.

Eine Besonderheit ergibt sich bezüglich der steuersystematischen Realisierung. Zwar ist bei juristischen Personen, da sie über kein Privatvermögen verfügen, eine Überführung vom Geschäfts- in das Privatvermögen ausgeschlossen. Das Gesetz sieht eine Besteuerung von stillen Reserven aufgrund steuersystematischer Realisierung deshalb nur vor

- bei der Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte in das Ausland (§ 91 Abs. 1 lit. c StG) und
- bei Umstrukturierungen, wenn stille Reserven auf eine juristische Person übertragen werden, die von der Gewinnsteuer befreit ist (§ 94 Abs. 5 StG).

Diese Formen haben aber für Grundstücke nur eine untergeordnete Bedeutung, da sie einerseits nicht in das Ausland verlegt werden können und damit auf jeden Fall weiter der schweizerischen Steuerhoheit unterworfen bleiben. Andererseits werden Erträge aus und Gewinne auf Liegenschaften auch bei den grundsätzlich von der Gewinnsteuer befreiten Holding-, Domizil- und Verwaltungsgesellschaften gemäss §§ 99 und 100 StG ebenfalls besteuert (§ 99 Abs. 2 und § 100 Abs. 1 lit. b StG). Eine steuersystematische Realisierung liegt aber vor, wenn die Grundstücke auf eine von der Steuerpflicht befreite juristische Person übertragen werden.

Die Bestimmungen über die Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen von Personenunternehmen gelten in gleicher Weise auch für juristische Personen (§ 92 Abs. 2 StG).