

Art. 8 StHG - Selbständige Erwerbstätigkeit

Harmonisierung, Prüfungsdichte und zeitliche Einordnung

Art. 8 StHG harmonisiert für die kantonalen und kommunalen Einkommenssteuern die steuerliche Behandlung der selbständigen Erwerbstätigkeit, insbesondere der Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen, der Zuordnung von Vermögenswerten zum Geschäftsvermögen sowie mehrerer Aufschubtatbestände. Der Wortlaut ist nicht bloss programmatisch: Er enthält unmittelbar anwendbare Mindest- und Qualifikationsregeln, etwa die Präponderanzmethode, die Erklärung für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent, die besonderen Aufschubregime und die Sperrfrist bei Umstrukturierungen **Art. 8 StHG**.

Die Auslegung folgt weitgehend dem Gleichklang mit dem DBG. Das Bundesgericht hält für Art. 8 Abs. 1 und 2 StHG ausdrücklich fest, dass diese Bestimmungen Art. 18 Abs. 2 DBG entsprechen und die Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer deshalb auch für die harmonisierten kantonalen und kommunalen Steuern massgebend ist **2C_1083/2018**. Für harmonisiertes kantonales Recht prüft das Bundesgericht die Vereinbarkeit und Anwendung des kantonalen Rechts mit dem StHG frei **2C_1083/2018**. Praktisch bedeutet dies, dass kantonale Entscheide zu Geschäftsvermögen, Privatentnahme oder Kapitalgewinnbesteuerung nicht nur willkürlichkeitsrechtlich, sondern bundesrechtlich überprüfbar sind, soweit sie im harmonisierten Bereich von Art. 8 StHG liegen **2C_1083/2018**.

Der Gleichklang hebt die Eigenständigkeit der Steuerarten nicht auf. Eine kantonale oder kommunale Qualifikation bindet die Veranlagung der direkten Bundessteuer nicht schon als solche; die CDAP Waadt hat dies für die Abgrenzung eines landwirtschaftlichen Grundstücks ausdrücklich betont **fi-2018-0110**. Gemeinsame Behandlung von IFD und Staats-/Gemeindesteuern ist daher prozessual häufig, ersetzt aber nicht die jeweilige gesetzliche Anspruchsprüfung **2C_1083/2018 fi-2018-0110**.

Zeitlich ist namentlich zu beachten, dass mehrere Absätze erst später eingefügt oder geändert wurden. Die jüngste materielle Änderung ist Art. 8 Abs. 2quinquies StHG, eingefügt durch die STAF mit Wirkung ab 1. Januar 2020; der Bundesblatttext bestätigt die Teilbesteuerung von 50 Prozent, die 10-Prozent-Schwelle und die einjährige Haltedauer für Veräusserungsgewinne **BBI 2018 6031**. Die Absätze 2bis, 2ter und 2quater beruhen auf der Unternehmenssteuerreform II und gelten seit 1. Januar 2009 nach dem im geltenden Artikel wiedergegebenen Fussnotenstand **Art. 8 StHG**. Eine konkrete hängige Reform gerade von Art. 8 StHG wurde in den erschlossenen amtlichen Unterlagen nicht gefunden; die Botschaft 2024 zur Verlusterstreckung betrifft im StHG andere Bestimmungen, nicht Art. 8 **BBI 2024 3116**.

Ein methodischer Vorbehalt betrifft die Gewinnermittlung buchführender Selbständiger. Art. 18 Abs. 3 DBG verweist ausdrücklich auf Art. 58 DBG; Art. 8 StHG enthält keine gleichlautende Verweisung **Art. 18 DBG Art. 8 StHG**. Das Bundesgericht wendet das Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz auf buchführende Selbständigerwerbende im DBG-Kontext an **2C_515/2010**. Eine unmittelbar auf Art. 8 StHG gestützte höchstichterliche Aussage zur Übertragung dieses Verweises trotz fehlender StHG-Norm wurde in den erschlossenen Quellen nicht gefunden.

Selbständige Erwerbstätigkeit als Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung

Art. 8 Abs. 1 StHG setzt voraus, dass der Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit stammt oder auf Geschäftsvermögen anfällt

Art. 8 StHG. Die zentrale richterliche Abgrenzung betrifft Fälle, in denen die steuerpflichtige Person Vermögenswerte veräussert und geltend macht, es handle sich um private Vermögensverwaltung. Das Bundesgericht beurteilt dies nach der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls **BGE 122 II 446**.

Die Leitindizien sind planmässiges oder systematisches Vorgehen, Häufung von Geschäften, kurze Besitzdauer, enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit, Einsatz besonderer Fachkenntnisse, erhebliche Fremdfinanzierung und Wiederanlage der Gewinne in gleichartige Vermögensgegenstände **BGE 122 II 446**. Diese Kriterien sind nicht kumulativ. Ausschlaggebend ist, ob ein oder mehrere Indizien in der Gesamtwürdigung ein auf Erwerb gerichtetes Tätigwerden tragen **BGE 122 II 446**. Beim Wertschriftenhandel verlangt das Bundesgericht, dass die für Erwerbstätigkeit sprechenden Indizien besonders deutlich hervortreten, weil Wertschriftenhandel typischerweise auch private Vermögensverwaltung sein kann **BGE 122 II 446**.

BGE 122 II 446 bildet den klassischen Referenzfall: Ein Bankdirektor tätigte zahlreiche Wertschriften- und Devisengeschäfte, nutzte berufliche Nähe und Fachwissen und arbeitete mit erheblichem Fremdkapital; das Bundesgericht qualifizierte die Gewinne als steuerbares Erwerbseinkommen **BGE 122 II 446**. Die Entscheidung zeigt zugleich, dass die aus dem Liegenschaftenhandel entwickelten Kriterien auf Wertschriftengeschäfte übertragbar sind, aber mit besonderer Zurückhaltung angewandt werden **BGE 122 II 446**.

Der Gegenpol ergibt sich aus 2C_403/2009. Dort waren spätere Grundstückanteilsverkäufe nur der etappenweise Vollzug eines bereits früher abgeschlossenen Kaufrechtsvertrags mit fixiertem Preis; die Steuerpflichtige war an späteren Wertsteigerungen nicht mehr beteiligt und entfaltete kein aktives, wertvermehrendes Tätigwerden **2C_403/2009**. Das Bundesgericht verneinte deshalb gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel trotz eines äusserlich planmässigen Ablaufs **2C_403/2009**. Für die Praxis ist dies der entscheidende Korrekturpunkt: Systematik des Vollzugs ersetzt nicht die erwerbswirtschaftliche Eigenaktivität der steuerpflichtigen Person.

Geschäftsvermögen, Privatvermögen und Beteiligungen

Präponderanzmethode und technisch-wirtschaftliche Funktion

Art. 8 Abs. 2 StHG definiert Geschäftsvermögen als Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen **Art. 8 StHG**. Für gemischt genutzte Vermögenswerte, insbesondere Liegenschaften, gilt die Präponderanzmethode: Der Vermögenswert wird ungeteilt dem Geschäfts- oder Privatvermögen zugewiesen, je nachdem welche Nutzung überwiegt **2C_322/2013**. Die Grenze liegt bei mehr als 50 Prozent geschäftlicher Nutzung; überwiegt die geschäftliche Nutzung, gehört die ganze Liegenschaft zum Geschäftsvermögen, andernfalls gesamthaft zum Privatvermögen **2C_322/2013**.

Entscheidend ist nicht primär die Buchung, sondern die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswerts **2C_322/2013**. Die Buchhaltung bleibt ein Indiz, kann die Zuteilung aber nicht allein bewirken **2C_322/2013 2A.710/2005**. Bei einer vom Betriebsinhaber selbst bewohnten Wohnung in einer Betriebsliegenschaft geht das Bundesgericht besonders zurückhaltend vor: Eine solche Wohnung gehört nur ausnahmsweise zum Geschäftsvermögen; den Nachweis vorwiegender tatsächlicher Betriebsnutzung haben die Steuerbehörden zu erbringen **2A.710/2005**. Gelingt dieser Nachweis nicht, bleibt die Wohnung Privatvermögen, sodass keine steuerbare Überführung aus dem Geschäftsvermögen vorliegen kann **2A.710/2005**.

Kantonale Anwendungen zeigen, dass die Präponderanzmethode auch zeitlich relevant ist. Das Steuergericht Solothurn nahm eine Überführung erst an, wenn die überwiegende Nutzung dauerhaft vom geschäftlichen zum privaten Teil wechselt; als Richtwert nannte es eine Dauer von in der Regel zwei Jahren **SGSTA.2013.20**. Diese Aussage ist kantonal und fallbezogen, sie illustriert aber das objektive Element der dauerhaften Nutzungsänderung.

Ein Systemwechsel vom Privat- ins Geschäftsvermögen ist keine eigenständige Steuerfigur neben Art. 8 Abs. 2 StHG. Er folgt denselben Zuteilungsregeln: Entscheidend ist die tatsächliche Widmung des Gegenstands zur selbständigen Erwerbstätigkeit **SGSTA.2006.151**. War eine Liegenschaft nach Präponderanz von Anfang an Privatvermögen, fehlt es später an einer rechtlichen Grundlage, bloss aus früheren Abschreibungen eine Überführung aus dem Geschäftsvermögen zu fingieren **SGSTA.2006.151**.

Beteiligungen als notwendiges oder gewillkürtes Geschäftsvermögen

Art. 8 Abs. 2 Satz 2 StHG erweitert das Geschäftsvermögen auf Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt **Art. 8 StHG**. Diese Erklärung ist zeitgebunden. Die Waadtländer CDAP hat entschieden, dass die Erklärung spätestens mit der ersten Steuererklärung nach Erwerb abzugeben ist und nach rechtskräftiger Veranlagung verwirkt ist **fi-2007-0153**.

Nach derselben kantonalen Entscheidung eröffnet ein unentgeltlicher Erwerb durch Erbschaft oder Schenkung das Optionsrecht nicht; das Wahlrecht wurde dort wegen geschenkter Aktien und verspäteter Erklärung verweigert **fi-2007-0153**. Diese Einschränkung ist direkt kantonal belegt, eine bestätigende bundesgerichtliche Entscheidung wurde in den erschlossenen Quellen nicht geöffnet.

Unabhängig vom formellen Wahlrecht kann eine Beteiligung notwendiges Geschäftsvermögen sein, wenn sie in enger wirtschaftlicher Beziehung zur selbständigen Erwerbstätigkeit steht **810 09 347**. Das Kantonsgericht Basel-Landschaft verneinte dies für Aktien einer AG, weil trotz Synergien keine hinreichend enge funktionale Verflechtung zwischen Einzelunternehmen und Gesellschaft bestand **810 09 347**. Das Bundesgericht formuliert für Beteiligungen entsprechend, dass eine enge Beziehung namentlich vorliegt, wenn die Beteiligung massgeblichen Einfluss auf eine Gesellschaft verschafft, deren Tätigkeit die eigene selbständige Erwerbstätigkeit ergänzt oder erweitert **9C_454/2023**.

Realisation stiller Reserven und Privatentnahme

Art. 8 Abs. 1 StHG zählt Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen zu den steuerbaren Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit, wenn sie aus Veräusserung, Verwertung, buchmässiger Aufwertung, Privatentnahme oder Verlegung in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten stammen **Art. 8 StHG**. Die Norm erfasst damit nicht nur den Verkauf gegen Entgelt, sondern auch steuersystematische Realisationen, bei denen stille Reserven aus der schweizerischen Einkommenssteuerverstrickung ausscheiden **Art. 8 StHG**.

Die Privatentnahme verlangt ein subjektives und ein objektives Element. Der Wille der steuerpflichtigen Person zur Überführung muss bestehen und gegenüber der Steuerbehörde ausdrücklich oder zumindest durch konkludente, erkennbare Handlungen klar manifestiert werden **9C_143/2025**. Das Bundesgericht stellte in **9C_143/2025** auf äussere Indizien ab: einen Gesellschaftsvertrag, eine buchhalterische Zuweisung und das Verschwinden des Objekts aus den Aktiven der Immobilienpromotion; daraus ergab sich die Überführung spätestens per 31. Dezember 2011 **9C_143/2025**.

Die kantonale Waadtländer Entscheidung **fi-2024-0082** präzisiert die Beweis- und Mitwirkungsseite: Die steuerpflichtige Person, die eine frühere Privatentnahme behauptet, muss den klaren Überführungswillen und den Zeitpunkt nachweisen **fi-2024-0082**. War die Steuererklärung mehrdeutig und wurde der Wille erst in einer späteren E-Mail klar, wurde die Realisation nicht der früheren Periode zugeordnet **fi-2024-0082**. Daraus folgt für die Beratung, dass buchhalterische und deklaratorische Akte zeitlich konsistent sein müssen, wenn der Realisationszeitpunkt gesteuert werden soll.

Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke als eng begrenztes Privileg

Art. 8 Abs. 1 StHG nimmt Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken aus, soweit der Veräusserungserlös die Anlagekosten übersteigt, und behält Art. 12 Abs. 4 StHG vor **Art. 8 StHG**. Für die Einkommenssteuer werden damit bei solchen Grundstücken grundsätzlich nur die wieder eingebrachten Abschreibungen bis zu den Anlagekosten erfasst; der Wertzuwachs darüber wird nicht nach Art. 8 Abs. 1 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert **Art. 8 StHG**.

Der Begriff des land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks ist im StHG nicht legaldefiniert **2C_561/2016**. Nach der bundesgerichtlichen Linie rechtfertigt sich das Privileg grundsätzlich nur, wenn die Voraussetzungen des bäuerlichen Bodenrechts erfüllt sind; diese Aussage dient vor allem dazu, reine Baulandreserven aus dem Privileg auszuschliessen **2C_561/2016 fi-2018-0110**. Ein unbebautes Grundstück in der Bauzone, das nicht dem bäuerlichen Bodenrecht untersteht, wird daher gewöhnlich nicht als land- oder forstwirtschaftliches Grundstück privilegiert **fi-2018-0110**.

Die formelle Unterstellung unter das bäuerliche Bodenrecht ist aber nicht absolut. Das Bundesgericht hat für kleine Grundstücke in der Landwirtschaftszone entschieden, dass auch sie privilegiert sein können, wenn sie ausserhalb der Bauzone liegen, objektiv für landwirtschaftliche Nutzung geeignet sind und nur wegen zu geringer Fläche nicht formell dem bäuerlichen Bodenrecht unterstehen **2C_561/2016**. **2C_948/2017** bestätigt diese objektive Betrachtung: Entscheidend ist die objektive Eignung zur landwirtschaftlichen Nutzung, nicht die subjektive oder bloss hobbymässige aktuelle Nutzung **2C_948/2017**.

Die Spannung zwischen Bodenrechtsanknüpfung und objektiver Eignung ist daher keine echte Alternativdoktrin. Die Bodenrechtsanknüpfung verhindert die Privilegierung von Bauland; die objektive Eignung verhindert umgekehrt, dass landwirtschaftliche Kleinparzellen allein wegen formeller Nichtunterstellung aus dem Privileg fallen **2C_561/2016 2C_948/2017**. Fällt die landwirtschaftliche Eignung oder der landwirtschaftliche Betriebszusammenhang weg, entfällt das Privileg; in **2C_217/2018** war die privilegierende Zwei-Phasen-Betrachtung deshalb nicht anwendbar **2C_217/2018**.

Aufschubtatbestände bei Überführung, Verpachtung und Erbteilung

Überführung einer Anlage-Liegenschaft ins Privatvermögen

Art. 8 Abs. 2bis StHG gibt der steuerpflichtigen Person bei Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen ein Wahlrecht: Im

Überführungszeitpunkt werden auf Verlangen nur die Differenz zwischen Anlagekosten und massgebendem Einkommenssteuerwert besteuert; die Anlagekosten werden neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven wird bis zur Veräusserung aufgeschoben **Art. 8 StHG**.

BGE 148 II 299 klärt den entscheidenden Auslöser für das Ende des Aufschubs. Der Begriff der Veräusserung umfasst auch die Schenkung; massgebend ist der Übergang des Grundstücks auf einen Dritten, nicht die Entgeltlichkeit **BGE 148 II 299**. Die Entscheidung bezieht Art. 8 Abs. 2bis bis 2quater StHG ausdrücklich als inhaltsgleich mit der DBG-Regelung ein **BGE 148 II 299**. Eine Schenkung an Töchter beendete deshalb den Aufschub und löste die Besteuerung der aufgeschobenen stillen Reserven aus **BGE 148 II 299 2C_284/2021**.

Verpachtung eines Geschäftsbetriebs

Art. 8 Abs. 2ter StHG ordnet an, dass die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen gilt **Art. 8 StHG**. Ohne Antrag bleibt der Geschäftsbetrieb steuerlich im Geschäftsvermögen, sodass die stillen Reserven nicht schon wegen der Verpachtung realisiert werden **Art. 8 StHG**.

Diese Regel ist als bewusster Bruch mit der früheren Rechtsprechung zu lesen. Vor Inkrafttreten von Art. 8 Abs. 2ter StHG behandelte das Bundesgericht die definitive Verpachtung eines Betriebs als Realisationstatbestand, etwa bei einem 65-jährigen Landwirt und einer langfristigen Pacht von 15 Jahren **BGE 126 II 473**. Seit 2009 kehrt der Gesetzeswortlaut den Ansatz um: Nicht die definitive Verpachtung allein, sondern der Antrag der steuerpflichtigen Person löst die steuerliche Überführung aus **Art. 8 StHG**.

Eine publizierte bundesgerichtliche Entscheidung zum heutigen Antragserfordernis wurde in den erschlossenen Quellen nicht gefunden. Direkt einschlägig ist eine kantonale Entscheidung des Verwaltungsgerichts Schwyz: Der Antrag kann nicht nur bei Beginn der Verpachtung, sondern auch während laufender Pacht gestellt werden **II 2019 25**. Der Entscheid ist für diese zeitliche Frage praktisch wichtig, bleibt aber kantonal; Form, Widerruf und bundesgerichtliche Grenzen des Antrags bleiben in den erschlossenen Quellen offen.

Erteilung und Fortführung durch einzelne Erben

Art. 8 Abs. 2quater StHG verschiebt die Besteuerung stiller Reserven, wenn bei einer Erbteilung nicht alle Erben den Geschäftsbetrieb fortführen, die übernehmenden Erben ein Gesuch stellen und die bisherigen für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen **Art. 8 StHG**. Die Norm schützt die betriebliche Kontinuität, nicht jede erbrechtliche Vermögensverschiebung.

Das Bundesgericht hat Art. 18a Abs. 3 DBG und Art. 8 Abs. 2quater StHG in 2C_613/2020 direkt angewandt. Bis zur Erbteilung blieb der Betrieb Geschäftsvermögen der Erbengemeinschaft; in diesem Umfang galten sämtliche Erben als selbständig erwerbstätig **2C_613/2020**. Für ausscheidende Erben stellt die Erbteilung grundsätzlich einen Realisationstatbestand dar; der Aufschub greift nur, wenn die übernehmenden Erben ein Gesuch stellen und die bisherigen Steuerwerte übernehmen **2C_613/2020**. Weil kein Gesuch gestellt war, hätten die stillen Reserven bei den ausscheidenden Erben steuerlich abgerechnet werden müssen **2C_613/2020**. Für den fortführenden Erben trat hinsichtlich seines eigenen Anteils keine steuersystematische Realisation ein, soweit er den Betrieb weiterhin im Geschäftsvermögen hielt **2C_613/2020**.

Teilbesteuerung qualifizierter Beteiligungen im Geschäftsvermögen

Art. 8 Abs. 2quinquies StHG erfasst Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, geldwerte Vorteile und Gewinne aus der

Veräusserung bestimmter Beteiligungsrechte des Geschäftsvermögens **Art. 8 StHG**. Nach Abzug des zurechenbaren Aufwands sind sie mindestens zu 50 Prozent steuerbar, wenn die Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen **Art. 8 StHG**. Die Kantone dürfen eine höhere Besteuerung vorsehen, nicht aber eine tiefere als den harmonisierungsrechtlichen Mindesteinbezug **Art. 8 StHG**. Für Veräusserungsgewinne verlangt der Gesetzeswortlaut zusätzlich, dass die veräusserten Beteiligungsrechte mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder Personenunternehmung waren **Art. 8 StHG**.

Das Privileg setzt kapitalmässige Beteiligungsrechte voraus. Das Bundesgericht entschied zu Art. 7 Abs. 1 StHG, dass eine Ausschüttung aus einer Genossenschaft ohne Grundkapital und ohne Anteilscheine kein Beteiligungsertrag im Sinne der Teilbesteuerungsnorm ist **2C_812/2018**. Die Entscheidung betrifft unmittelbar die Teilbesteuerung im Privatvermögen, ist aber für Art. 8 Abs. 2quinquies StHG sachlich relevant, weil auch diese Norm auf Beteiligungsrechte an Kapitalgesellschaften und Genossenschaftsanteile abstellt **Art. 8 StHG 2C_812/2018**.

Die Teilbesteuerung beantwortet nicht die vorgelagerte Frage, ob die Beteiligung überhaupt Geschäftsvermögen ist. Diese Zuordnung richtet sich weiterhin nach Art. 8 Abs. 2 StHG und der technisch-wirtschaftlichen Funktion **9C_454/2023**. 9C_454/2023 zeigt dies anschaulich: Die Qualifikation einer Beteiligung als Privat- oder Geschäftsvermögen blieb entscheidend für die Behandlung von Dividende und Veräusserungsgewinn; der Entscheid entwickelte aber keinen eigenen Test für den zurechenbaren Aufwand oder die 10-Prozent-Schwelle von Art. 8 Abs. 2quinquies StHG **9C_454/2023**.

Steuerneutrale Umstrukturierungen von Personenunternehmen

Art. 8 Abs. 3 StHG erlaubt die steuerneutrale Übertragung stiller Reserven einer Personenunternehmung bei Umstrukturierungen, wenn die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisherigen für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden **Art. 8 StHG**. Die Norm nennt drei Gruppen: Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung, Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person und Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten bei Umstrukturierungen oder fusionsähnlichen Zusammenschlüssen **Art. 8 StHG**.

Für die Übertragung auf eine juristische Person ist das Betriebserfordernis eigenständig und streng. BGE 142 II 283, entschieden zu Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG, verlangt die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs; eine selbständige Erwerbstätigkeit genügt nicht automatisch **BGE 142 II 283**. Ein Betrieb setzt eine Organisation mit hohem Grad an Unabhängigkeit voraus, die selbständig fortbestehen kann **BGE 142 II 283**. Eine blosser Immobilienhaltung mit wenigen Liegenschaften und ohne über ordentliche Vermögensverwaltung hinausgehende Leistungen genügt nicht **BGE 142 II 283**.

Die Sperrfrist von Art. 8 Abs. 3bis StHG betrifft nur Umstrukturierungen nach Abs. 3 lit. b **Art. 8 StHG**. Werden innerhalb der fünf Jahre nach der Umstrukturierung Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem Preis über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital veräussert, werden die übertragenen stillen Reserven im Nachsteuerverfahren nach Art. 53 StHG nachträglich besteuert; die juristische Person kann entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen **Art. 8 StHG**.

Die kantonale Zürcher Praxis bestätigt die Reichweite dieser Sperrfrist, ohne jede Konstellation höchstrichterlich zu klären. Das Steuerrekursgericht Zürich bejahte eine steuerneutrale Teilbetriebsübertragung bei Buchwertübernahme, liess aber spätere Folgen eines Austritts aus der GmbH für die damals streitige Periode

offen **DB.2016.141, ST.2016.166**. Das Verwaltungsgericht Zürich qualifizierte demgegenüber die Übertragung von Aktien an die Ex-Ehefrau im Zusammenhang mit einer güterrechtlichen Auseinandersetzung als privaten Akt und Veräusserungstatbestand; zudem sah es die Sperrfrist nach Art. 19 DBG als verletzt an **SB.2012.00064**. Für Art. 8 Abs. 3bis StHG belegt dies die praktische Schärfe der Sperrfrist, bleibt aber eine Anwendung im DBG-Kontext und kantonaler Rechtsprechung.

Ersatzbeschaffung betriebsnotwendigen Anlagevermögens

Art. 8 Abs. 4 StHG erlaubt die Übertragung stiller Reserven auf Ersatzgüter, wenn Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt werden, die Ersatzgüter ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden **Art. 8 StHG**. Beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens bleibt die Besteuerung vorbehalten **Art. 8 StHG**.

Das betriebsnotwendige Anlagevermögen ist eng zu verstehen. Nach dem Bundesgericht zu Art. 30 DBG dient es dem Betrieb unmittelbar; nicht erfasst sind Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Anlage oder nur durch ihren Ertrag dienen **2C_199/2017**. Die Ersatzbeschaffung folgt einer Funktionsgleichheit: Das Ersatzgut muss Surrogat des ausgeschiedenen Wirtschaftsguts sein und der Fortsetzung des im Wesentlichen unveränderten Betriebs dienen **2C_199/2017**. Im entschiedenen Fall waren verkauftes und neu erworbenes Grundstück beide für den Landwirtschaftsbetrieb genutzt, weshalb die wirtschaftliche Identität bejaht wurde **2C_199/2017**.

Eine Genfer Entscheidung wendet diese Anforderungen direkt im Umfeld von Art. 8 Abs. 4 StHG an. Eine Gesellschaft, die lediglich eine einzelne Liegenschaft hielt oder vermietete, konnte keine Ersatzbeschaffung beanspruchen, weil sie keinen eigenen Betrieb nachwies und die Liegenschaft nur Kapitalanlage war **ATA/333/2022**. Die Beweislast für das Vorliegen eines Betriebs und die Betriebsnotwendigkeit des ersetzten und des ersetzenden Vermögenswerts traf dort die steuerpflichtige Person **ATA/333/2022**.

Die Ersatzbeschaffung kann auch im Grundstückgewinnsteuerkontext harmonisierungsrechtlich durchschlagen. Das Steuerrekursgericht Zürich hielt fest, dass die zwingenden StHG-Ausnahmen für Umstrukturierungen und Ersatzbeschaffung auch im monistischen System der Grundstückgewinnsteuer zu beachten sind **GR.2016.22**. Es gewährte einem Landwirt einen Aufschub, soweit der Erlös aus einem betriebsnotwendigen Grundstück in einen Legehennenstall reinvestiert wurde; entscheidend waren die Betriebsnotwendigkeit beider Objekte und die tatsächlich anrechenbaren Reinvestitionskosten **GR.2016.22**.

Praktische Entscheidungspunkte

Für die Qualifikation einer Tätigkeit ist zuerst zu dokumentieren, ob die steuerpflichtige Person eigene erwerbswirtschaftliche Aktivität entfaltet oder nur bestehende Vermögensrechte verwaltet. Entscheidende Unterlagen sind Finanzierung, Transaktionsfrequenz, Besitzdauer, berufliche Nähe, Einsatz von Fachwissen und eigene wertvermehrnde Handlungen **BGE 122 II 446 2C_403/2009**.

Bei gemischt genutzten Vermögenswerten ist die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion zu belegen. Die Buchhaltung sollte mit der tatsächlichen Nutzung übereinstimmen, ersetzt aber den Nutzungsnachweis nicht **2C_322/2013**. Wo die Steuerbehörde eine selbstbewohnte Wohnung als Geschäftsvermögen behandeln will, muss sie die vorwiegende geschäftliche Nutzung konkret nachweisen **2A.710/2005**.

Wer eine Privatentnahme geltend machen oder vermeiden will, sollte den Überführungswillen, den Zeitpunkt und die buchhalterische Behandlung eindeutig und zeitgleich festhalten. Nach der neueren Rechtsprechung genügt ein innerer Wille nicht; massgebend sind für die Behörde erkennbare äussere Elemente **9C_143/2025**.

fi-2024-0082.

Bei Aufschubtatbeständen ist der Antrag oder das Gesuch materiell entscheidend. Das gilt ausdrücklich für die Liegenschaftsüberführung nach Art. 8 Abs. 2bis, die Verpachtung nach Abs. 2ter und die Erbteilung nach Abs. 2quater **Art. 8 StHG**. Besonders riskant ist die Erbteilung: Ohne Gesuch der übernehmenden Erben kommt es für ausscheidende Erben grundsätzlich zur Abrechnung über stille Reserven **2C_613/2020**.

Für Umstrukturierungen und Ersatzbeschaffungen ist der Begriff des Betriebs nicht zu unterschätzen. Eine blossе Immobilienanlage oder gewöhnliche Verwaltung erfüllt das Betriebserfordernis weder für die steuerneutrale Übertragung eines Betriebs auf eine juristische Person noch für die Ersatzbeschaffung betriebsnotwendigen Anlagevermögens **BGE 142 II 283 ATA/333/2022**.