



**Abgrenzung zwischen GV und PV
Präponderanzmethode**

StG 18 II; 18b

DBG 18 II; 18a

1. GRUNDSÄTZLICHES

Die unterschiedliche steuerliche Behandlung des Privat- und des Geschäftsvermögens macht eine Zuteilung der Vermögenswerte zu einer der beiden Vermögensmassen erforderlich. Die **Abgrenzung** zwischen **Privat- und Geschäftsvermögen** und damit zusammenhängend die Anwendung der Präponderanzmethode wirft immer wieder Fragen auf. Da sich diese Fragen in erster Linie bei der Zuteilung von Liegenschaften stellen, wird nachfolgend immer von Liegenschaften ausgegangen. Die entsprechenden Ausführungen und Regeln finden aber auch auf die übrigen Vermögenswerte Anwendung.

Nach der **Präponderanzmethode** werden jene gemischt genutzten Objekte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen (vgl. StG 18 II bzw. DBG 18 II). Demgegenüber gehören die nicht vorwiegend geschäftlich genutzten Objekte zum Privatvermögen, auch wenn sie teilweise geschäftlich genutzt werden.

Einen Sonderfall stellt das sog. **gewillkürte Geschäftsvermögen** dar: Gestützt auf StG 18 II und DBG 18 II können Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft im Zeitpunkt des Erwerbs zu Geschäftsvermögen erklärt werden unabhängig davon, ob sie einer selbständigen Erwerbstätigkeit dienen oder nicht.

Eine weitere Besonderheit stellt die Privatentnahme von Liegenschaften dar. Durch die Privatentnahme wird eine Liegenschaft aus dem Geschäftsvermögen ins Privatvermögen überführt. Ab der Steuerperiode 2011 kann nach StG 18b I bzw. DBG 18a I bei der Überführung einer Liegenschaft aus dem Anlagevermögen die Besteuerung des Wertzuwachses auf Antrag aufgeschoben werden. Besteuert werden in diesem Fall nur die wiedereingebrachten Abschreibungen, d.h. die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgeblichem Einkommenssteuerwert (vgl. hinten Ziff. 4.1.2 sowie Kreisschreiben Nr. 26 der ESTV vom 16.12.2009 „Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II“, abrufbar unter www.estv.admin.ch).

2. GV ⇔ PV: ABGRENZUNGSKRITERIEN

Die Zuordnung zum Privat- oder zum Geschäftsvermögen hat aufgrund der **aktuellen Zweckbestimmung** beim **Eigentümer** oder beim **Nutzungsberechtigten** des Wirtschaftsgutes zu erfolgen. Das bedeutendste ausschlaggebende Zuteilungskriterium in der wirtschaftlich-technischen Funktion, die das Wirtschaftsgut beim Eigentümer bzw. beim Nutzungsberechtigten ausübt, zu erblicken ist. Nur wenn aufgrund der aktuel-

len Zweckbestimmung eine eindeutige Zuteilung des Wirtschaftsgutes zum Privat- oder Geschäftsvermögen nicht erfolgen kann, ist auf **Indizien** abzustellen. Als massgebliche Indizien sind dabei hauptsächlich die buchhalterische Behandlung und das Erwerbsmotiv zu berücksichtigen¹.

Im Bereich der Liegenschaften kann die Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen nur dann aufgrund der aktuellen Zweckbestimmung erfolgen, wenn diese eindeutig ist:

- vom Eigentümer oder Nutzungsberechtigten eindeutig privat genutztes Eigenheim;
- vom Eigentümer oder Nutzungsberechtigten eindeutig geschäftlich genutzte Objekte (Werkstatt, Praxisräume, etc.).

Vielfach kann ein Grundstück nicht aufgrund der wirtschaftlich-technischen Funktion zugeteilt werden. So können insbesondere vermietete Liegenschaften sowohl der privaten Vermögensverwaltung als auch der geschäftlichen Nutzung dienen. Auch ein Baugrundstück kann der Altersvorsorge (Privatvermögen) dienen oder aber als Betriebsreserve Geschäftsvermögen darstellen. Die Zuteilung muss in diesen Fällen aufgrund der buchhalterischen Behandlung oder des Erwerbsmotivs erfolgen. Dem Erwerbsmotiv kommt dabei insbesondere bei Liegenschaftenhändlern und bei Bauhandwerkern ausschlaggebende Bedeutung zu.

Dem **Willen des Eigentümers** kann dort, wo eine eindeutige Zuteilung aufgrund der aktuellen Zweckbestimmung beim Eigentümer bzw. beim Nutzungsberechtigten möglich ist, keine Bedeutung zukommen. Nur wo die Zuteilung aufgrund der Indizien erfolgt, kann die buchhalterische Behandlung von ausschlaggebender Bedeutung sein. Die Aufnahme in die Buchhaltung allein vermag die Zuteilung eines Vermögensobjektes zum Geschäftsvermögen indessen nicht zu bewirken: So ist die buchmässige Behandlung insbesondere dann von untergeordneter Bedeutung, wenn ein Steuerpflichtiger nicht nur die geschäftlichen, sondern auch private Aktiven in die Bücher aufgenommen hat².

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. Der Steuerpflichtige kann damit nicht geltend machen, die Änderung der tatsächlichen Nutzung einer Liegenschaft (vermehrte

¹ BGer 1.7.2009, 2C_475/2008, E. 2.2 und 2.3; BGer 8.10.2007, in: BGE 133 II 420 = StE 2008 B 23.2 Nr. 36, 2A.710/2005; KGer BL 3.2.2010, in: BStPra 2010, Bd. XX, S. 55; BGer 15.3.2000, in: StE 2001 B 23.2 Nr. 22; VGer SG 22.1.2002, in: GVP 2002 Nr. 16; VGer 24.1.1995, in: ZGRG 1995, S. 86; StRK IV ZH 26.6.1991, in: StE 1993 B 23.43.1 Nr. 4; Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75, S. 279 f.

² BGer 8.10.2007, in: BGE 133 II 420 = StE 2008 B 23.2 Nr. 36, 2A.710/2005; BGer 26.5.2005, publ. in: NStP 2005, S. 91, 2A.700/2004; BGer 23.1.2004, in: StE 2004 A 21.14 Nr. 15, 2A.52/2003.

private Nutzung) sei vor Jahren erfolgt und die Steuerfolgen der damaligen Privatentnahme seien damit verjährt³.

3. VERMIETETE WOHNUNGEN

Die Vermietung von Wohnungen kann private Vermögensverwaltung sein oder der geschäftlichen Nutzung dienen. Eine Zuordnung bloss aufgrund der aktuellen Zweckbestimmung ist damit nicht möglich. Wie bereits unter Ziff. 2 dargelegt, stellen die im Rahmen eines Liegenschaftenhandels oder die zu Geschäftszwecken (Bauhandwerker) erworbenen und vermieteten Liegenschaften immer Geschäftsvermögen dar. Auch sind Liegenschaften, die früher eindeutig geschäftlich genutzt wurden und deren Nutzungsänderung der Steuerverwaltung nie mitgeteilt wurde, dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. In allen übrigen Fällen ist auf den Willen des Eigentümers, wie er insbesondere in der buchhalterischen Behandlung zum Ausdruck kommt, abzustellen; mit anderen Worten erfolgt die Zuteilung von vermieteten Liegenschaften – von den vorerwähnten Ausnahmen abgesehen – aufgrund der Buchhaltung. So kann selbst ein Liegenschaftenhändler oder Architekt Liegenschaften im Privatvermögen halten. Zu denken ist dabei z.B. an Liegenschaften, die im Hinblick auf die Altersvorsorge erworben wurden.

4. UMQUALIFIKATION EINER LIEGENSCHAFT IN PRIVATVERMÖGEN

Nach der Präponderanzmethode ist eine Liegenschaft, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, dem Geschäftsvermögen zuzuordnen (StG 18 II bzw. DBG 18 II). Dies bedeutet, dass eine Liegenschaft, die zu **mehr als 50% geschäftlich** genutzt wird, insgesamt als Geschäftsvermögen qualifiziert wird. Wird die Liegenschaft zu 50% privat und zu **50% geschäftlich** genutzt, ist sie – da die geschäftliche Nutzung nicht überwiegt – dem **Privatvermögen** zuzuordnen. Für die Festlegung der Nutzungsverhältnisse sind die den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil treffenden Erträge ins Verhältnis zu sämtlichen auf die Liegenschaft entfallenden Einkünften bzw. Mietwerten gemäss StG 22 bzw. DBG 21 zu setzen⁴. Dabei ist auf die Werte gemäss amtlicher Schätzung abzustellen. Die Wertquoten (Stockwerkeigentum) oder die Grösse der Objekte sind demgegenüber ohne Bedeutung.

Eine Änderung der tatsächlichen Nutzung oder der Schätzungswerte kann dazu führen, dass die bisherige Geschäftsliegenschaft neu dem Privatvermögen zugeteilt werden muss.

³ Praxisfestlegung der kantonalen Steuerverwaltung Graubünden, in: ZGRG 3/1993, S. 73; VGer 24.1.1995, in: ZGRG 1995, S. 86/7.

⁴ BGer 8.10.2007, publ. in: StR 2008, S. 120, 2A.710/2005; BGer 9.5.2005, publ. in: Praxis 2006 Nr. 16, 2A.747/2004.

4.1 Liegenschaft wird aus der Buchhaltung genommen: Privatentnahme

Mit der buchhalterischen Privatentnahme zeigt der Steuerpflichtige an, dass nicht nur die eindeutig privat genutzten Räume (Eigenheim), sondern auch die vermieteten Räume dem Privatvermögen zuzuweisen sind. Die private Nutzung muss mindestens 50% umfassen, damit die Liegenschaft dem Privatvermögen zugewiesen werden kann.

Die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen stellt in Bund und Kanton einen Realisierungstatbestand dar (StG 18 II bzw. DBG 18 II). Im Bund und grundsätzlich auch im Kanton müssen die auf der Liegenschaft ruhenden stillen Reserven mit der Einkommenssteuer erfasst werden. Zu diesem Grundsatz gibt es aber Ausnahmen (vgl. Ziff. 4.1.1 und 4.1.2):

4.1.1 Bis und mit Steuerperiode 2010 gültige Lösung

Für **Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens** kannte der Kanton in aStG 18 III bis und mit Steuerperiode 2010 eine Ausnahmeregelung: Die stillen Reserven wurden nur in dem Umfang als Einkommen besteuert, in welchem früher Abschreibungen zugelassen worden waren. Wurde die Liegenschaft durch den Steuerpflichtigen oder dessen Rechtsnachfolger innert 5 Jahren seit der Privatentnahme veräußert, wurden rückwirkend auf den Überführungszeitpunkt in einem Nachsteuerverfahren auch die Wertzuwachsgewinne besteuert. Die Sperrfrist war objektiviert. Es kam daher für die Besteuerung nicht auf die Gründe an, die zu einer vorzeitigen Veräußerung geführt hatten. Ein Versuch des Pflichtigen nachzuweisen, dass er die betreffenden Liegenschaften aus anderen als steuerlichen Gründen vorzeitig veräußert hatte, war von vornherein unbehelflich. Der Begriff der Veräußerung umfasste lediglich eine Übertragung gegen Entgelt. Die unentgeltlichen Übertragungen, wie Erbvorbezug oder Schenkung, stellten keine Veräußerung i.S. dieser Bestimmung dar.

4.1.2 Ab Steuerperiode 2011 gültige Lösung

Mit der Umsetzung der Unternehmenssteuerreform II wurde aStG 18 III aufgehoben. Ab der Steuerperiode 2011 gilt für **Liegenschaften des Anlagevermögens** der Steueraufschubtatbestand von StG 18b I (Bund: DBG 18a I). Bei der Überführung einer Liegenschaft aus dem Anlagevermögen wird die Besteuerung des Wertzuwachses auf Antrag aufgeschoben. Besteuert werden in diesem Fall nur die wiedereingebrachten Abschreibungen, d.h. die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgeblichem Einkommenssteuerwert. Die Besteuerung des Wertzuwachsgewinnes wird bis zur tatsächlichen Veräußerung der Liegenschaft aufgeschoben. Diesbezüglich kann grundsätzlich auf das Kreisschreiben Nr. 26 der ESTV vom 16.12.2009 „Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II“ (www.estv.admin.ch) verwiesen werden.

Im Gegensatz zu den Erwägungen im Kreisschreiben Nr. 26 wird im Kanton Graubünden die vorzeitige Beendigung des Aufschubs – vorbehältlich der Steuerumgehung – als zulässig erachtet. Sodann gilt entgegen dem Kreisschreiben Nr. 26 im Kanton Graubünden eine unentgeltliche Handänderung grundsätzlich nicht als Veräußerung. Die

Schenkung ist aber ein Akt der Privatsphäre und setzt eine Privatentnahme, d.h. eine Überführung ins Privatvermögen voraus. Die Schenkung wird also der Veräußerung gleichgestellt. Ausserdem ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerverwaltung den Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen festlegt. Dies für den Fall, dass die Besteuerung des nach der Überführung ins Privatvermögen entstandenen Wertzuwachses vom Bundesgericht dereinst als unzulässig erachtet werden sollte. Der von der Steuerverwaltung festgelegte Verkehrswert wäre dann in Bezug auf die Ermittlung des Wertzuwachsungewinnes bei der Veräußerung der Liegenschaft massgebend.

4.2 Liegenschaft verbleibt in der Buchhaltung

Will der Steuerpflichtige die Liegenschaft weiterhin in der Buchhaltung belassen, sind zwei Fälle zu unterscheiden:

- Der **eindeutig privat genutzte Teil** der Liegenschaft (Eigenheim) umfasst 50% und mehr:
Die Liegenschaft stellt zwingend Privatvermögen dar und muss (steuerrechtlich und auch handelsrechtlich) aus der Buchhaltung entnommen werden. Über die stillen Reserven ist abzurechnen. Auf der Liegenschaft dürfen keine Abschreibungen mehr zugelassen werden; die Liegenschaftenerträge stellen private Vermögenserträge und die Schuldzinsen private Schuldzinsen dar. Der Steuerpflichtige kann die Liegenschaft nicht durch Willenserklärung (buchhalterische Behandlung) dem Geschäftsvermögen zuordnen. Hinsichtlich der Steuerfolgen kann auf die unter Ziff. 4.1 gemachten Ausführungen verwiesen werden.
- Der **geschäftlich genutzte Teil** der Liegenschaft **plus** die **vermieteten Liegenschaftenteile** umfassen mehr als 50%:
Werden die vermieteten Liegenschaften in der Schlussbilanz des jeweiligen Bemessungsjahres in der Buchhaltung aufgeführt, bekundet der Steuerpflichtige damit seinen Willen, die vermieteten Liegenschaftenteile dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Die Liegenschaft wird damit mehrheitlich geschäftlich genutzt; als Folge davon stellt die ganze Liegenschaft Geschäftsvermögen dar. Diese Qualifikation der Liegenschaft als Geschäftsvermögen ist dem Steuerpflichtigen zu eröffnen.

5. UMQUALIFIKATION EINER LIEGENSCHAFT IN GESCHÄFTSVERMÖGEN

Eine Änderung der tatsächlichen Nutzung oder der Schätzungswerte kann dazu führen, dass die bisherige Privatliegenschaft neu dem Geschäftsvermögen zugeteilt werden muss.

5.1 Liegenschaft wird in die Buchhaltung aufgenommen

5.1.1 *Bis und mit Steuerperiode 2010 gültige Lösung*

Mit der Einbuchung gibt der Steuerpflichtige seinem Willen Ausdruck, die vermieteten Liegenschaftenteile dem Geschäftsvermögen zuzuweisen. Überwiegt damit die geschäftliche Nutzung, stellt die ganze Liegenschaft Geschäftsvermögen dar. Die ganze Liegenschaft ist in die Buchhaltung aufzunehmen. Die **Einbuchung** kann maximal zum Verkehrswert erfolgen (vgl. aStG 47 II).

Wird die Liegenschaft zu einem die Anlagekosten übersteigenden Wert eingebucht, realisiert der Steuerpflichtige einen steuerbaren privaten **Grundstückgewinn** (StG 42 I b). Die Steuerkommissäre haben der Abteilung Spezialsteuern diesfalls eine Meldung zu erstatten. Im Bund hat die höhere Einbuchung keine Steuerfolgen, da ein allfälliger Gewinn im Privatvermögen realisiert wird.

5.1.2 Ab Steuerperiode 2011 gültige Lösung

Ab der Steuerperiode 2011 muss die Einbuchung zwingend zum **Verkehrswert** erfolgen. In der Differenz zwischen Verkehrswert und Anlagekosten realisiert der Steuerpflichtige einen steuerbaren privaten Grundstücksgewinn (StG 42 I b). Die Steuerkommissäre haben der Abteilung Spezialsteuern eine Meldung zu erstatten. Im Bund hat die Einbuchung zum Verkehrswert keine Steuerfolgen, da ein allfälliger Gewinn im Privatvermögen realisiert wird.

5.2 Liegenschaft wird nicht in die Buchhaltung aufgenommen

Umfassen der eindeutig privat genutzte und der vermietete Teil der Liegenschaft 50% oder mehr, stellt die Liegenschaft weiterhin Privatvermögen dar.

Überwiegt demgegenüber der eindeutig geschäftlich genutzte Liegenschaftenteil, ist die Liegenschaft insgesamt dem Geschäftsvermögen zuzuweisen; sie muss in die Buchhaltung aufgenommen werden. Der Steuerpflichtige kann **nicht wählen**, ob er die Liegenschaft in die Buchhaltung aufnehmen will oder nicht. Er ist **aufzufordern**, die **Liegenschaft einzubuchen**. Kommt er dieser Aufforderung nicht nach, ist ihm mit der Veranlagung **in jeder Periode mitzuteilen**, dass die Liegenschaft insgesamt **Geschäftsvermögen** darstellt. Die Liegenschaftenerträge (abzüglich die entsprechenden Aufwendungen) sind dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zuzuweisen (auch für die AHV).

Weigert sich ein Steuerpflichtiger, der eine kaufmännische Buchhaltung führt, die dem Geschäftsvermögen zugehörige Liegenschaft in die Buchhaltung aufzunehmen, kann er auf dieser Liegenschaft keine **Abschreibungen** vornehmen. Abschreibungen können nur zum Abzug zugelassen werden, soweit sie verbucht werden (DBG 28 I).

6. ABGRENZUNG VON GV UND PV BEI EHEGATTEN

Die Zuteilung der gemischt genutzten Liegenschaft zum Privat- oder Geschäftsvermögen erfolgt nach den oben dargestellten Regeln. Dabei sind unterschiedliche Eigentumsverhältnisse und unterschiedliche Nutzungsverhältnisse zu berücksichtigen:

- 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 dem Geschäftsvermögen des Ehepaares zugeteilt.

Die unterschiedlichen Fallkonstellationen werden anhand des nachfolgenden Grund- sachverhalts in den Ziff. 6.1 bis 6.7 dargestellt.

A und B sind verheiratet. Der Ehemann ist als selbständigerwerbender Arzt tätig. Arzt- praxis und Privatwohnung befinden sich im Haus, das im (Mit-)Eigentum von A und/ oder B steht. Für die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen ist die **Mietzins- relation** massgebend. Diese präsentiert sich wie folgt:

Praxis	Fr. 18'000.–	60 %
Wohnung	Fr. 12'000.–	40 %
Total	Fr. 30'000.–	100 %

6.1 Alleineigentum des Ehemanns

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

6.2 Alleineigentum der nicht in der Praxis tätigen Ehefrau

Werden die Praxisräume dem Ehemann **unentgeltlich** zur Verfügung gestellt, ist auf die aktuelle Zweckbestimmung der Räumlichkeiten beim Ehemann als Nutzungsberechtig- tem abzustellen. Die geschäftliche Nutzung (60%) überwiegt. Das Haus stellt vollum- fänglich Geschäftsvermögen dar.

Werden die Praxisräumlichkeiten dem Ehemann **vermietet**, ist auf die Nutzung durch die Ehefrau abzustellen. Die Vermietung stellt keine geschäftliche Tätigkeit dar. Die ak- tuelle Zweckbestimmung bei der Ehefrau als Eigentümerin liegt in der privaten Vermö- gensverwaltung. Das Haus ist vollumfänglich dem Privatvermögen zuzuweisen.

6.3 Alleineigentum der als Arztgehilfin tätigen Ehefrau

Die Ehefrau ist unselbständigerwerbend. Es finden die gleichen Regeln Anwendung wie unter Ziffer 6.2.

Für den Fall, dass die Ehefrau die Liegenschaft ihrem Ehemann **unentgeltlich** zur Ver- fügung stellt, spricht nach Ansicht des Bundesgerichtes (neben der unter Ziff. Ziffer 6.2 aufgezeigten Begründung) noch ein zusätzliches Argument für die Qualifikation der Lie- genschaft als Geschäftsvermögen: Vermögenswerte, die sich im zivilrechtlichen Eigen- tum des Ehepartners des Unternehmerehegatten (vorliegend Arzt) 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 ein- fache Gesellschaft gemäss OR 530 ff. oder eine Personenhandels-gesellschaft im Sinne

von OR 552 ff. bilden (Urteil vom 18. Mai 1985⁵). 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 liegen⁶. Das **äussere Auftreten** des Ehepartners gegenüber den Behörden und Kunden kann gemäss obgenanntem Bundesgerichtsurteil auf eine wirtschaftliche Mitinhaberschaft am Geschäft des Unternehmerehegatten hinweisen.

6.4 Alleineigentum der als Ärztin tätigen Ehefrau

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

6.5 Miteigentum; Ehefrau nicht in der Praxis tätig

Werden die Praxisräume dem Ehemann **unentgeltlich** zur Verfügung gestellt, ist auf die aktuelle Zweckbestimmung der Räumlichkeiten beim Ehemann als Nutzungsberechtigtem abzustellen.

Für die Zuordnung GV⇔PV ergibt sich folgende Berechnung:

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

⁵ Publ. in: ASA 53, S. 506 = BGE 110 Ib 121 = StE 1985 B 23.2 Nr. 1.

⁶ So auch Madeleine Simonek, Die Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen zwischen Ehegatten, in: ASA 65, S. 526.

	Anteil Ehemann		Anteil Ehefrau		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.

6.6 Miteigentum; Ehefrau als Arztgehilfin tätig

Die Ehefrau ist unselbständigerwerbend. Es finden die gleichen Regeln Anwendung wie unter Ziffer 6.5. Zur Frage der wirtschaftlichen Einheit vgl. Ziff. 6.3.

6.7 Miteigentum; Ehefrau 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.