

## Urteilkopf

142 II 283

24. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A.C. und B.C. gegen Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C\_390/2015 vom 24. Mai 2016

**Regeste (de):**

Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG; Betriebserfordernis für steuerneutrale Umstrukturierungen.

Die steuerneutrale Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person bedarf der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs (E. 3.1). Begriff des (Teil-)Betriebs im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG (E. 3.2). Nicht jedes Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung erfüllt das Betriebserfordernis (E. 3.3). Auch Personenunternehmungen im Bereich Immobilienverwaltung und -handel müssen Betriebsqualität aufweisen, damit eine Umstrukturierung steuerneutral erfolgen kann (E. 3.4).

**Regeste (fr):**

Art. 19 al. 1 let. b LIFD; exigence de l'exploitation pour des restructurations fiscalement neutres.

La neutralité fiscale de la restructuration d'une entreprise de personnes en une personne morale suppose le transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation (consid. 3.1). Notion (de partie distincte) d'exploitation au sens de l'art. 19 al. 1 let. b LIFD (consid. 3.2). Toute fortune commerciale d'une entreprise de personnes ne remplit pas l'exigence de l'exploitation (consid. 3.3). Les entreprises de personnes du domaine de l'administration et du commerce d'immeubles doivent aussi présenter la qualité d'exploitation pour pouvoir procéder à une restructuration fiscalement neutre (consid. 3.4).

**Regesto (it):**

Art. 19 cpv. 1 lett. b LIFD; esigenza di un esercizio per una ristrutturazione fiscalmente neutra.

La ristrutturazione fiscalmente neutra di un'impresa di persone in una persona giuridica presuppone il trasferimento di un esercizio o di un ramo di attività (consid. 3.1). Nozione di esercizio o di ramo di attività ai sensi dell'art. 19 cpv. 1 lett. b LIFD (consid. 3.2). Non ogni sostanza commerciale di un'impresa di persone adempie l'esigenza dell'esercizio (consid. 3.3). Anche le imprese di persone attive nell'amministrazione e nel commercio d'immobili devono possedere le caratteristiche di un esercizio affinché la ristrutturazione possa essere fiscalmente neutra (consid. 3.4).

Sachverhalt ab Seite 284

BGE 142 II 283 S. 284

A. In den 1990er-Jahren realisierte und verkaufte A.C. zusammen mit einem Partner eine Überbauung in U. Seither wurde er steuerlich als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler behandelt. Als "einfache Gesellschaft X." erfolgte später gemeinsam mit zwei Partnern der Erwerb und die Renovation eines Wohn- und Geschäftshauses in Schwyz. In den Jahren 2001 bis 2003 kam es zur Veräusserung von einzelnen Wohneinheiten, wobei der Erlös als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert wurde. Ende 2008 waren die drei Gesellschafter mit je 1/3 an der "einfachen Gesellschaft X." beteiligt. Am 19. Februar 2009 wurde die bisherige einfache Gesellschaft X. als Kollektivgesellschaft Y. mit A.C. und D. als Gesellschafter im Handelsregister des Kantons Schwyz eingetragen. Am 14. April 2009 erfolgte die Eintragung der Aktiengesellschaft Z. AG mit Sitz in V., an der A.C. mit 50 % beteiligt war. Die Kollektivgesellschaft Y. übertrug mit

Vermögensübertragungsvertrag gemäss Art. 69 ff. des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003  
BGE 142 II 283 S. 285

über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG; SR 221.301) vom 17. Dezember 2009 sämtliche Aktiven und Passiven rückwirkend per 1. Juli 2009 zu Buchwerten auf die Z. AG. Das so übertragene Vermögen setzte sich aus vier Wohnungen im Stockwerkeigentum, vier Tiefgaragenplätzen, vier Aktien an der S. AG und vier Aktien an der T. AG zusammen. Bereits am 6. Mai 2009 hatte der dritte Partner der einfachen Gesellschaft X. seinen Geschäftsanteil an die Z. AG verkauft.

B. Als Folge der Vermögensübertragung rechnete die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz ein Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel in der Höhe von Fr. 238'477.- auf und veranlagte A.C. und B.C. für das Steuerjahr 2009 bei der direkten Bundessteuer mit einem Einkommen von Fr. 401'500.-. Die dagegen bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer erhobene Einsprache blieb erfolglos. Am 17. März 2015 wies das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz eine Beschwerde von A.C. und B.C. gegen den Einspracheentscheid kantonal letztinstanzlich ab.

C. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 7. Mai 2015 gelangen A.C. und B.C. an das Bundesgericht. Sie beantragen, für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 163'100.- veranlagt zu werden. Die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz verzichtet auf eine Vernehmlassung. In ihrer Stellungnahme zu den Vernehmlassungsantworten halten A.C. und B.C. an ihrem Begehren und der Begründung fest. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Mit Vermögensübertragungsvertrag gemäss Art. 69 ff. FusG vom 17. Dezember 2009 übertrug die Kollektivgesellschaft Y. sämtliche Aktiven und Passiven zu Buchwerten rückwirkend per 1. Juli 2009 auf die Z. AG mit Sitz in V. Dabei handelt es sich um einen Umstrukturierungsvorgang im steuerrechtlichen Sinne (vgl. MÜLLER/SCHREIBER, in: Umstrukturierungen, Kommentar zum BGE 142 II 283 S. 286

Schweizerischen Steuerrecht, Martin Zweifel und andere [Hrsg.], 2016, § 2 Rz 203; OBERSON/GLAUSER, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Yersin/Noël [Hrsg.], 2008, N. 7 zu Art. 19 DBG; MARKUS REICH, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] [nachfolgend: Kommentar DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Zweifel/Athanas [Hrsg.], 2. Aufl. 2007, N. 6 zu Art. 19 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Bd. II, 2004, N. 100 zu rev. Art. 61 DBG; Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen, S. 18).

Für die vorliegende Situation der Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person bestimmt Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG (SR 642.11), dass stille Reserven bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs nicht besteuert werden, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden. Werden Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert, kommt es zu einer nachträglichen Besteuerung der übertragenen stillen Reserven (Art. 19 Abs. 2 DBG; zum Begriff der Veräusserung gemäss dieser Bestimmung vgl. Urteil 2C\_1019/2012 vom 7. August 2013 E. 4). Indem die Z. AG die Aktiven und Passiven von der Kollektivgesellschaft Y. zu Buchwerten übernahm, wurden die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte beibehalten (vgl. MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 Rz 213). Da die Z. AG ihren Sitz in V. hat, besteht die Steuerpflicht in der Schweiz sodann aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt fort (Art. 50 i.V.m. Art. 52 Abs. 1 DBG). Umstritten ist, ob die übertragenen Vermögenswerte einen Betrieb oder Teilbetrieb im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG darstellen.

2.2 Die Vorinstanz erwog, dass das Betriebserfordernis gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG vom Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit abzugrenzen sei. Die Qualifikation einer steuerpflichtigen Person als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin und die Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen setze weder einen Betrieb im steuerrechtlichen Sinne voraus, noch werde ein

solcher dadurch ohne weiteres begründet. Die Beschwerdeführer erfüllen nach Auffassung der Vorinstanz das (Teil-)Betriebserfordernis weder nach den im Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV aufgestellten Kriterien noch im Rahmen einer Gesamtwürdigung.  
BGE 142 II 283 S. 287

Die Beschwerdeführer machen demgegenüber geltend, dass jede selbständige Erwerbstätigkeit als betriebliche Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinne erscheine. Alles, was objektive Grundlage einer selbständigen Erwerbstätigkeit bilden könne, erfülle für die Zwecke des Steuerrechts die Merkmale eines Betriebs. Das müsse auch für die objektiven Grundlagen einer Immobilienhandels tätigkeit gelten, zumal nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung unter Umständen die Immobilienverwaltung ebenfalls einen Betrieb im Sinne des Steuerrechts darstelle.

3.

3.1 Nach dem Wortlaut des Gesetzes verlangt die steuerneutrale Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person die Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG). Im Gegensatz zur Übertragung von Vermögenswerten zwischen Personenunternehmungen gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG muss im Bereich von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG somit eine qualifizierte Form von Vermögen übertragen werden, damit die Steuerneutralität gewahrt bleibt. Dies entspricht dem gesetzgeberischen Willen, wurde doch das Betriebserfordernis in Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG in der parlamentarischen Beratung abweichend vom bundesrätlichen Entwurf gestrichen, nicht hingegen im hier zur Diskussion stehenden Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG (vgl. Botschaft vom 13. Juni 2001 zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Botschaft FusG], BBl 2000 4507 Ziff. 2.2.7; Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG gemäss Entwurf zu einem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [E-FusG], BBl 2000 4574; Antrag der Rechtskommission des Ständerates, AB 2001 S 165; Votum Bundesrat Villiger, AB 2003 N 252; Antrag der Rechtskommission des Nationalrates, AB 2003 N 254; zum Gesetzgebungsverfahren und den vorbereitenden Arbeiten ausführlich OBERSON/GLAUSER, a.a.O., N. 20 ff. zu Art. 19 DBG; vgl. auch FELIX RICHNER UND ANDERE, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 26 ff. zu Art. 19 DBG).

3.2 Als Betrieb im Sinne des steuerlichen Umstrukturierungsrechts gilt jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, der im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserbringung eine relativ unabhängige, organische Einheit bildet (REICH, Kommentar DBG, a.a.O., N. 60 zu Art. 19 DBG; derselbe, Der Betriebsbegriff im Umstrukturierungssteuerrecht [nachfolgend: Betriebsbegriff], Der Schweizer Treuhänder 11/2004 S. 951 f.; RICHNER UND BGE 142 II 283 S. 288

ANDERE, a.a.O., N. 60 zu Art. 19 DBG [je mit Hinweis auf das Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV, S. 22]; vgl. auch MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 Rz 216 m.H. auf GRÜNBLATT/RIEDWEG, in: Umstrukturierungen, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Martin Zweifel und andere [Hrsg.], 2016, § 5 Rz 49) bzw. "un complexe organisationnel et technique de valeurs patrimoniales qui représente une certaine indépendance" (OBERSON/GLAUSER, a.a.O., N. 25 zu Art. 19 DBG). Ein Betrieb zeichnet sich durch einen hohen Grad an Unabhängigkeit aus und stellt eine Organisation dar, die imstande ist, selbständig fortzubestehen (vgl. BGE 138 II 557 E. 6.4 S. 564 f., in: Pra 2014 Nr. 36 [betreffend Spaltung nach Art. 24 Abs. 3 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG; SR 642.14]). Im Rahmen eines Betriebs werden Kapital und Arbeit zum Zweck der Gewinnerzielung eingesetzt, wobei sich der Einsatz der Arbeit nicht auf die Abschöpfung von Mehrwerten oder die Vereinnahmung von Ertrag beschränkt (vgl. REICH, Kommentar DBG, a.a.O., N. 66 zu Art. 19 DBG; RICHNER UND ANDERE, a.a.O., N. 57 zu Art. 19 DBG; OLIVER KÜNZLER, Konzernübertragung im Privat- und Steuerrecht, 2006, S. 157). Der Begriff des Betriebs ist zwar bei einer Umstrukturierung weiter zu deuten als im Zusammenhang mit der periodischen Besteuerung (Gewinn- und Kapitalbesteuerung), die höhere Anforderungen an das Vorliegen eines Betriebs stellt (vgl. hierzu Urteil 2P.323/2004 vom 2. März 2005 E. 2.2). Ebenso wie die Begriffe des Geschäftsbetriebs (Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG) und der Betriebsstätte (Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG) indiziert der Begriff des Betriebs nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG (frz. "exploitation"; ital. "esercizio") aber auch im Zusammenhang mit Umstrukturierungen eine der Leistungserbringung dienende Vermögenssubstanz im dargelegten Sinne (vgl. auch Urteil 2C\_784/2008 vom 7. Juli 2009 E. 3.5 zu Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG).

3.3 In der Literatur wird demgegenüber die Auffassung vertreten, dass die wesentlichen objektiven Grundlagen jeder selbständigen Erwerbstätigkeit das Betriebserfordernis im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG erfüllen. Diese Lehrmeinung stellt insbesondere darauf ab, dass Art. 18 DBG die Unterscheidung zwischen selbständiger und betrieblicher Tätigkeit, wie sie noch der Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt;

AS 1988 878) vorsah, aufgegeben hat (vgl. REICH, Kommentar DBG, a.a.O., BGE 142 II 283 S. 289

N. 65 zu Art. 19 DBG; MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 N. 219; JULIA VON AH, Besteuerung von Unternehmen und Unternehmern [nachfolgend: Besteuerung], in: Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Uttinger/Rentzsch/Luzi [Hrsg.], 2014, S. 97 f.; dieselbe, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 215 f.; KÜNZLER, a.a.O., S. 157, PASCAL TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 2012, S. 202). Weil beide Tätigkeitsformen, selbständige und betriebliche, steuerlich mittlerweile gleich behandelt würden, kann nach diesen Autoren nicht mehr zwischen Selbständigerwerbenden mit und ohne Betrieb unterschieden werden.

3.3.1 Diese Argumentation lässt indes unberücksichtigt, dass der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit auch nach geltendem Recht umfassender ist als jener des Betriebs, der eine organisierte Einheit von Arbeit und Kapital erfordert. Das zeigt sich bereits daran, dass Art. 18 Abs. 1 DBG nebst den Einkünften aus einem Betrieb (aus Handel, Industrie, Gewerbe, Land- oder Forstwirtschaft) und freien Berufen auch alle Einkünfte "aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit" für steuerbar erklärt (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b S. 121; Urteil 2C\_894/2013 / 2C\_895/2013 vom 18. September 2015 E. 2.2). Nicht bei jeder Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG liegt entsprechend auch ein Betrieb vor. Das Gesetz unterscheidet in Art. 18 Abs. 1 DBG somit durchaus zwischen verschiedenen Formen der selbständigen Erwerbstätigkeit, nur verbindet es damit im Grundsatz (vgl. Überschrift zu Art. 18 DBG) keine Differenzierung hinsichtlich der steuerlichen Erfassung von Einkünften.

3.3.2 Im Übrigen ist die Anknüpfung gewisser Tatbestände an die Erscheinungsform des Betriebs dem Steuerrecht keineswegs fremd. Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer unterwirft Betriebe in verschiedener Hinsicht speziellen gesetzlichen Vorschriften, so namentlich bei der Begründung einer beschränkten Steuerpflicht infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG für Geschäftsbetriebe [im Entwurf des Bundesrates noch als "geschäftlicher Betrieb" bezeichnet, vgl. Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 87]) und für Betriebsstätten (Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG), ferner bei der Haftung von Personen, die Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten auflösen (Art. 13 Abs. 3 lit. d DBG), beim Steueraufschub BGE 142 II 283 S. 290

infolge Verpachtung von Geschäftsbetrieben (Art. 18a Abs. 2 DBG [in Kraft seit 1. Januar 2011]) und bei der Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen (Art. 30 Abs. 3 DBG). Dass jegliche selbständige Erwerbstätigkeit, ob im Rahmen eines Betriebs ausgeübt oder nicht, steuerrechtlich in sämtlichen Belangen gleich behandelt wird, trifft somit nicht zu.

3.3.3 Weiter ist zu beachten, dass eine Auslegung von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG, wie sie von den in E. 3.3 zitierten Autoren vertreten wird, das Betriebserfordernis seines Sinngehalts weitgehend entleert. Werden die wesentlichen objektiven Grundlagen jeder selbständigen Erwerbstätigkeit als Betrieb im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG betrachtet, erfüllt letztlich alles Geschäftsvermögen das Betriebserfordernis. Ein solches Resultat ist vom Gesetzgeber angesichts des insoweit klaren Wortlauts von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG und der Entstehungsgeschichte dieser Norm nicht gewollt. Die vom Gesetzgeber getroffene Lösung, wonach eine steuerneutrale Überführung von Personenunternehmungen in juristische Personen nur bei Übertragung eines (Teil-)Betriebs möglich ist, lässt sich schliesslich auch auf sachliche Gründe stützen, wie den Schutz von Arbeitsplätzen oder den Abbau steuerlicher Hindernisse für Unternehmen, die aktiv am Wirtschaftsgeschehen teilnehmen und ihren Kunden regelmässig Leistungen erbringen. Einem (Teil-)Betrieb kommt eine gewisse volkswirtschaftliche Bedeutung zu, weshalb die Möglichkeit zur steuerneutralen Umgründung insofern im öffentlichen Interesse liegt.

Sodann rechtfertigen sich erhöhte Anforderungen an die steuerneutrale Umstrukturierung von Personenunternehmungen in juristische Personen auch deshalb, weil mit solchen Transaktionen regelmässig eine Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen (Beteiligung an der juristischen Person) einhergeht. Im Gegensatz zu Kapitalgewinnen aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG) sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG). Dies trifft unter Vorbehalt von Art. 19 Abs. 2 DBG auch auf die Veräusserung von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten an juristischen Personen zu, auf die eine Personenunternehmung im Rahmen einer Umstrukturierung stille Reserven übertragen hat (vgl. Urteil 2C\_1019/2012 vom 7. August 2013 E. 2.1; MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 Rz 200 f.; REICH, Kommentar DBG, BGE 142 II 283 S. 291

a.a.O., N. 44 zu Art. 19 DBG; derselbe, Betriebsbegriff, a.a.O., S. 950).

3.3.4 Jenem Teil der Lehre, der bei der Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person faktisch auf das Betriebserfordernis verzichten will, kann nach dem Gesagten nicht gefolgt werden. Massgebend ist vielmehr auch für Umstrukturierungen nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG der dargelegte Betriebsbegriff (vgl. E. 3.2 hiavor).

3.4 Konkret umstritten sind im vorliegenden Fall die Merkmale, die ein selbständig erwerbstätiger Immobilienverwalter oder ein selbständig erwerbstätiger Immobilienhändler aufweisen muss, damit er das Betriebserfordernis gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG erfüllt und er eine steuerneutrale Umstrukturierung in eine juristische Person vornehmen kann.

3.4.1 Die Verwaltung eigener Immobilien weist nur ausnahmsweise die Merkmale eines Betriebes auf. Dies setzt eine professionelle Immobilienbewirtschaftung voraus (vgl. Urteil 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3 [betreffend Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen]). Es erscheint demnach nicht ausgeschlossen, dass eine Immobilienverwaltung die typischen Eigenschaften eines Betriebes im steuerrechtlichen Sinn aufweist, die über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus eine grosse Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistungen (Vermietung, Verwaltung) betreut oder mit ihnen (im Sinne einer Mischform, vgl. Urteil 2C\_107/2011 vom 2. April 2012 E. 4.3) auch Handel treibt. Von einem Betrieb kann jedoch nur gesprochen werden, wenn sich die Verwaltung nicht in dem erschöpft, was mit der blossen Kapitalanlage einer Unternehmung in Immobilien ohnehin verbunden ist (vgl. BGE 115 Ib 263 E. 2c S. 267 [betreffend Übertragung von Geschäftsvermögen einer Einzelfirma auf eine Betriebs- und eine Immobiliengesellschaft]).

3.4.2 Ob und unter welchen Voraussetzungen bei selbständiger Erwerbstätigkeit im Immobilienhandel eine steuerneutrale Umstrukturierung in eine juristische Person vorgenommen werden kann, ist in der Lehre umstritten. Nach der einen Auffassung liegt in den meisten Fällen des gewerbsmässigen (Quasi-)Liegenschaftenshandels kein Betrieb im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG vor (vgl. ETTLIN/FREY, Private Holdings und Immobiliengesellschaften, Der Schweizer Treuhänder 3/2013 S. 152; BALABAN/METZGER, Die Überführung BGE 142 II 283 S. 292

von Liegenschaften in eine Kapitalgesellschaft - steuerrechtliche Überlegungen, Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht [zsis], Monatsflash 1/2013, Ziff. 3.1.2). Die gegenteilige Auffassung geht davon aus, dass jede selbständige Erwerbstätigkeit als (Quasi-)Liegenschaftenshändler dem Betriebserfordernis genügt (vgl. MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 Rz 219, JULIA VON AH, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], 4. Aufl. 2015, N. 64 zu § 28 StG/AG; dieselbe, Besteuerung, a.a.O., S. 97; TADDEI, a.a.O., S. 205; REICH, Betriebsbegriff, a.a.O., S. 952). Als widersprüchlich empfunden wird, wenn Gewinne eines (Quasi-)Liegenschaftenshändlers einkommenssteuerrechtlich dem Geschäftsvermögen zugeordnet werden, weil sich der Steuerpflichtige gewerbsmässig verhält, das Vorliegen eines Betriebs anlässlich einer Umwandlung jedoch verneint wird (PETER GURTNER, Umwandlungen im Recht der direkten Steuer, ASA 71 S. 739; LOCHER, a.a.O., N. 105 zu rev. Art. 61 DBG). Der Ansicht, wonach bei jeder selbständigen (Neben-)Erwerbstätigkeit im Bereich des Immobilienhandels ohne Weiteres auch das Betriebserfordernis gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG erfüllt ist, kann nicht gefolgt werden: Das Gesetz lässt die Übertragung stiller Reserven von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person nur beim Vorliegen eines (Teil-)Betriebs zu, wobei nicht jede selbständige Erwerbstätigkeit die Schwelle zum Betrieb im umstrukturierungsrechtlichen Sinn überschreitet (vgl. E. 3.3 hiavor). Es gibt keinen Grund, davon im Bereich des Liegenschaftenshandels abzuweichen. Ob, wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung geltend macht, im Bereich des Immobilienhandels in jedem Fall die quantitativen Anforderungen (sinngemäss) erfüllt sein müssen, die gemäss dem Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV (S. 22) bei Immobilienverwaltungen zur Anwendung gebracht werden, kann mit Blick auf die folgenden Ausführungen jedoch offenbleiben.

4.

4.1 Gemäss dem angefochtenen Entscheid bestand das Geschäftsvermögen der am 19. Februar 2009 im Handelsregister eingetragenen Kollektivgesellschaft Y. aus vier Stockwerkeinheiten, vier Tiefgaragenplätzen, vier Aktien an der S. AG und vier Aktien an der T. AG. Der Zweck der Kollektivgesellschaft Y. lautete auf "Erwerb, Halten und Verwalten der Liegenschaft Q. an der R.strasse y in V."

4.2 Die Kollektivgesellschaft verfügte demnach über keine grosse Zahl von Liegenschaften. Eine über die blosser Verwaltung hinaus  
BGE 142 II 283 S. 293

gehende Liegenschaftenbetreuung mit eigenen Dienstleistungen lag nicht vor. Mit Blick auf die Verwaltung der von der Kollektivgesellschaft Y. gehaltenen Immobilien kann von einem (Teil-)Betrieb im Sinne des Umstrukturierungsrechts somit nicht die Rede sein. Ebenso verhält es sich in Bezug auf den Handel mit Immobilien: Abgesehen davon, dass der Handel mit Immobilien gar nicht dem Zweck der Kollektivgesellschaft entsprach, wurden einzelne Wohneinheiten letztmals im Jahr 2003 veräußert. Die seither im Eigentum des Beschwerdeführers verbliebenen Liegenschaften wurden nicht im Hinblick auf eine fortdauernde unternehmerische Leistungserbringung (Handelstätigkeit) gehalten und bildeten keine unabhängige, organische Einheit im Sinne des umstrukturierungsrechtlichen Betriebsbegriffs.

4.3 Daran ändert nichts, dass der Beschwerdeführer nach seiner Darstellung seit längerem über weitere Beteiligungen an Aktiengesellschaften verfügt, welche im Immobilienhandel tätig sind. Zu würdigen ist vielmehr, ob die von der Kollektivgesellschaft Y. auf die Z. AG übertragenen Geschäftsaktiven organisatorisch-technisch einen selbständigen Betrieb bildeten. Das war wie gezeigt nicht der Fall. (...)