Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 24. Mai 2016 i.S. Ehegatten K. und L. (2C_390/2015)

Steuerneutrale Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person (Art. 19 Abs. 1 Bst. b DBG): Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs als Voraussetzung

Das Gesetz lässt die steuerneutrale Übertragung stiller Reserven von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person nur beim Vorliegen eines (Teil-)Betriebs zu, wobei nicht jede selbstständige Erwerbstätigkeit die Schwelle zum Betrieb im umstrukturierungsrechtlichen Sinn überschreitet. Die Verwaltung eigener Immobilien weist nur ausnahmsweise die Merkmale eines Betriebes auf. Von einem Betrieb kann nur gesprochen werden, wenn sich die Verwaltung nicht in dem erschöpft, was mit der blossen Kapitalanlage einer Unternehmung in Immobilien ohnehin verbunden ist. Beim Handel mit Immobilien ist für eine steuerneutrale Umstrukturierung erforderlich, dass die Liegenschaften im Hinblick auf eine fortdauernde unternehmerische Leistungserbringung (Handelstätigkeit) gehalten werden und eine unabhängige, organisatorische Einheit bilden.

Sachverhalt (gekürzt)

K. galt seit den 1990er-Jahren steuerlich als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler. Als „einfache Gesellschaft X." erfolgte später gemeinsam mit zwei Partnern der Erwerb und die Renovation eines Wohn- und Geschäftshauses in N. 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.

Im Februar 2009 wurde die bisherige einfache Gesellschaft X. als Kollektivgesellschaft Y. mit K. und O. als Gesellschafter im Handelsregister eingetragen. Im April 2009 erfolgte die Eintragung der Aktiengesellschaft Z. AG mit Sitz in N., an der K. mit 50% beteiligt war. Anschliessend übertrug die Kollektivgesellschaft Y. sämtliche Aktiven und Passiven zu Buchwerten auf die Z. AG.

Als Folge der Vermögensübertragung rechnete die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer bei K. und L. ein Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel in der Höhe von CHF 238 477.-- auf. Die dagegen bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer erhobene Einsprache blieb erfolglos. Am 17. März 2015 wies das Verwaltungsgericht eine Beschwerde von K. und L. gegen den Einspracheentscheid ab. Das Bundesgericht bestätigt diesen Entscheid.

Aus den Ewägungen

1. ...

2.

2.1 Mit Vermögensübertragungsvertrag gemäss Art. 69 ff. FusG vom 17. Dezember 2009[1]) übertrug die Kollektivgesellschaft Y. sämtliche Aktiven und Passiven zu Buchwerten rückwirkend per 1. Juli 2009 auf die Z. AG mit Sitz in N. Dabei handelt es sich um einen Umstrukturierungsvorgang im steuerrechtlichen Sinne (vgl. PETER MÜLLER/SUSANNE SCHREIBER, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, 2016, § 2 N. 203; XAVIER OBERSON/PIERRE-MARIE GLAUSER, in: Danielle Yersin/Yves Noël [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 7 zu Art. 19 DBG; MARKUS REICH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, 2. Aufl. 2007, N. 6 zu Art. 19 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 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, 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 massgeb-

[1] Anmerkung der Redaktion:
Zur Umsetzung des Fusionsgesetzes im kantonalen Steuerrecht vgl. StPS 2004 S. 86 ff.

lichen 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 N. 213). Da die Z. AG ihren Sitz in N. 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 Liegenschaftenhändlerin 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.

Die Beschwerdeführer machen demgegenüber geltend, dass jede selbständige Erwerbstätigkeit als betriebliche Tätigkeit im steuerrechtli-

chen 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 Immobilien*handels*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 ET AL., 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, Der Schweizer Treuhänder 11/2004, S. 951 f.; RICHNER ET AL., 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 N. 216 m.H. auf DIETER GRÜNBLATT/PETER RIEDWEG, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, 2016, § 5 N. 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 ET AL., 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., N. 65 zu Art. 19 DBG; MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 N. 219; JULIA VON AH, Besteuerung von Unternehmen und Unternehmern, in: Laurence Uttinger/ Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi [Hrsg.], Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, 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 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 N. 200 f.; REICH, Kommentar DBG, 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 hiervor).

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-) Liegenschaftenhandels kein Betrieb im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG vor (vgl. ERICH ETTLIN/ HANS FREY, Private Holdings und Immobiliengesellschaften, in: Der Schweizer Treuhänder 3/2013 S. 152; BRANKO BALABAN/MARKUS METZGER, Die Überführung von Liegenschaften in eine Kapitalgesellschaft - steuerrechtliche Überlegungen, in: zsis) - Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, Monatsflash Nr. 1/2013, Ziff. 3.1.2). Die gegenteilige Auffassung geht davon aus, dass jede selbständige Erwerbstätigkeit als (Quasi-) Liegenschaftenhändler dem Betriebserfordernis genügt (vgl. MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 N. 219, JULIA VON AH, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer

Steuergesetz, 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-) Liegenschaftenhändlers 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 hiervor). Es gibt keinen Grund, davon im Bereich des Liegenschaftenhandels 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 offen bleiben.

4.

4.1 Gemäss dem angefochtenen Entscheid bestand das Geschäftsvermögen der am 19. Februar 2009 im Handelsregister eingetragenen Kollektivgesellschaft Y. aus vier Stockwerkeinheiten, vier Tiefgaragen-

plätzen, 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 yy in N.“.

4.2 Die Kollektivgesellschaft verfügte demnach über keine grosse Zahl von Liegenschaften. Eine über die blosse Verwaltung hinaus 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.

5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde. …