



Entscheid vom 10. Juni 2016 (530 16 6)

Gewerbmässiger Liegenschaftshandel / Überführungswerte

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Jörg Felix, Steuerrichter
Margrit Elbert, Markus Zeller, Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiberin
I. Wissler

Parteien **A.**____, vertreten durch Fischer + Partner AG, Rechtsanwälte und
Steuerexperten, Fritz Fischer, Dornacherstrasse 8, 4002 Basel

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Beschwerdegegnerin

betreffend **direkte Bundessteuer 2012**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2012 vom 24. September 2015 wurden die Pflichtigen zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 1'074'100.-- veranlagt.

2. Gegen diese Veranlagung erhob der Vertreter der Pflichtigen mit Schreiben vom 28. Oktober 2015 Einsprache / Beschwerde und begehrte, 1. das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer sei auf Fr. 178'493.-- festzusetzen. 2. unter o/e Kostenfolge. 3. Die Einsprache sei gemäss Art. 132 Abs. 2 DBG an die Beschwerdeinstanz zum Entscheid zu überweisen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht führte er aus, die Anwendung von Art. 132 Abs. 2 DBG setze voraus, dass im Einzelfall zwischen den Parteien unüberbrückbare Differenzen in Rechtsfragen, eine einlässliche Begründung der Veranlagung - entsprechend einem Einsprache-Entscheid - sowie eine Einsprache, welche den Anforderungen an eine Beschwerde gemäss Art. 140 Abs. 2 DBG genüge, vorliege und alle Beteiligten mit der Sprungbeschwerde einverstanden seien. Vorbehältlich des Einverständnisses der Steuerverwaltung seien vorliegend die Voraussetzungen gegeben. In materieller Hinsicht führte er aus, es gehe darum, dass die Steuerpflichtigen per 1. Januar 2012 in Form einer Kollektivgesellschaft eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen hätten und damit die Überführung der bisher im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaften bis zur Höhe der belegten Verkehrswerte zu überführen seien. Zudem könnten die Liegenschaften als Anlagevermögen abgeschrieben werden. Die Steuerverwaltung akzeptiere jedoch die von den Steuerpflichtigen vorgeschlagenen Einbringungswerte der Liegenschaften zum Verkehrswert in die Kollektivgesellschaft nicht. Die Steuerverwaltung sei jedoch aufgrund Treu und Glauben auf ihre Einschätzung vom 21. Februar 2014 zu behaften.

3. Mit Verfügung vom 4. November 2015 überwies das Steuergericht die Beschwerde zuständigkeithalber an die Steuerverwaltung. Gegen diese Verfügung erhob der Vertreter mit Schreiben vom 9. November 2015 Beschwerde und beantragte, die Verfügung vom 4. November 2015 sei aufzuheben und der Fall vor Steuergericht zu traktandieren. Schliesslich sei das Verfahren zu sistieren bis sich die Steuerverwaltung zur Frage der Anwendung gemäss Art. 132 Abs. 2 DBG geäussert habe. Zur Begründung führte er u.a. aus, das formelle Einspracheverfahren sei offensichtlich obsolet. Die Steuerverwaltung habe die Gelegenheit zu erhalten sich zur Frage der Sprungbeschwerde zu äussern. Überweise die Steuerverwaltung die ihr ebenfalls zur

Fristwahrung eingereichte Beschwerde zum Entscheid an das Steuergericht, könne auf die Überprüfung der präsidialen Verfügung verzichtet werden. Mit Verfügung vom 18. November 2015 stellte das Steuergericht fest, dass die zur Fristwahrung an die Steuerverwaltung eingereichte Einsprache/Beschwerde dem Steuergericht bis dato nicht überwiesen worden sei und sich die Steuerverwaltung unter Ansetzung einer Frist zur Behandlung der Eingabe des Vertreters vom 28. Oktober 2015 als Sprungbeschwerde zu äussern habe. Mit Stellungnahme vom 27. November 2015 lehnte die Steuerverwaltung die Entgegennahme der Eingabe vom 28. Oktober 2015 als Sprungbeschwerde durch das Steuergericht ab. Mit Schreiben vom 8. Dezember 2015 zog der Vertreter die Einsprache mangels Zustimmung der Steuerverwaltung zurück. Das Steuergericht überwies in der Folge die Eingabe vom 28. Oktober 2015 an die Steuerverwaltung zur direkten Erledigung.

4. Mit Einsprache-Entscheid vom 18. Januar 2016 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, die Argumente der Pflichtigen seien in einem Einsprache-Entscheid zu würdigen. Eine Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben werde abgelehnt, da die von der Steuerverwaltung geforderten Bedingungen nicht eingehalten worden seien. Hinsichtlich des Vorliegens einer selbständigen Erwerbstätigkeit führte die Steuerverwaltung aus, es bestehe vorliegend kein Aussenauftritt am Markt, kein Handelsregistereintrag und auch kein Handel mit Immobilien durch Kauf und Verkauf. Die Kriterien der selbständigen Erwerbstätigkeit seien nicht erfüllt. Zudem bestehe vorliegend kein eigentlicher Betrieb mit betriebsnotwendigem Anlagevermögen. Die Kapitalanlageliegenschaften dienten rein privaten Zwecken. Ein Handel mit Immobilien sei bis heute nicht erfolgt. Ohne gewinnbringenden Verkauf sei von einer blossen Vermögensverwaltung auszugehen. An einem eigentlichen Handel fehle es. Bei allen Liegenschaften handle es sich um Renditeobjekte im Privatvermögen. An der Ausgangslage habe sich bisher nichts Wesentliches geändert, weshalb eine Umqualifikation im Steuerjahr 2012 nicht sachgerecht sei.

5. Mit Schreiben vom 12. Februar 2016 erhob der Vertreter gegen diesen Einsprache-Entscheid Beschwerde und beantragte, 1. Das steuerbare Einkommen für die Direkte Bundessteuer 2012 sei auf Fr. 178'493.-- festzusetzen. 2. Unter o/e Kostenfolge.

Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus, die Pflichtigen hätten zu keinem Zeitpunkt eine Kehrtwendung vorgenommen. Die Steuerverwaltung habe mit Rulingantwort vom 21. Februar 2014 bestätigt, dass es sich bei den Renditeliegenschaften um Geschäftsvermögen

handle, wobei keine Bedingungen gestellt worden seien. Relevant sei, ob ein gewinnstrebigere Umgang mit Liegenschaften vorliege, welcher den Begriff der blossen Vermögensverwaltung sprengt. Dies sei vorliegend klar der Fall. Die Annahme einer privaten Vermögensverwaltung setze ein zu verwaltes Vermögen voraus. Vorliegend seien die Liegenschaften zu fast 100% fremdfinanziert. Ab dem 1. Januar 2012 würden die Beschwerdeführer eine Kollektivgesellschaft betreiben und seien damit als selbständig Erwerbende zu qualifizieren. Die bilanzierten Liegenschaften würden Anlagevermögen darstellen. Hinsichtlich der Überführungswerte führte er aus, die Pflichtigen hätten durch Schätzungen einen Verkehrswert von Fr. 57'853'617.-- geltend gemacht. Die Einbringungswerte würden weit darunter liegen, weshalb diese als handelskonform gelten würden. Gemäss dem im Kanton Basel-Landschaft geltenden monistischen System stelle eine Überführung eines Grundstücks vom Privat- ins Geschäftsvermögen keinen Steuertatbestand dar. Der Grundstückgewinn als Differenz aus Veräusserungserlös abzüglich Gestehungskosten unterstehe der Grundstückgewinnsteuer. Die Differenz zwischen den Überführungswerten und den Einkommenssteuerwerten unterstehe als wieder eingebrachte Abschreibungen zusätzlich der Einkommenssteuer. Es gebe keinen Grund von der einheitlichen Gewinnbestimmung und dem Massgeblichkeitsprinzip abzuweichen. Die 14 Mietliegenschaften stellten Anlagevermögen der Kollektivgesellschaft dar. Die Steuerverwaltung erkläre das Merkblatt A/1995 der ESTV als für sie nicht bindend, was nicht rechtens sei. Das steuerbare Einkommen sei demnach gemäss den Regeln des interkantonalen Steuerrechts auszuscheiden.

6. Mit Vernehmlassung vom 30. März 2016 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, vorliegend gehe es einzig um die Qualifizierung der Tätigkeit der Beschwerdeführer als selbständige Tätigkeit oder als blosser private Vermögensverwaltung. Mangels Verkäufen von Liegenschaften scheidet die Qualifikation als gewerbmässiger Liegenschaftshandel aus. Die Steuerverwaltung sei zum Schluss gelangt, dass es sich vorliegend insgesamt um das private Erstellen bzw. Umbauen von Mehrfamilien- oder Wohn-/Gewerbehäusern zum Zweck von langfristigen Vermietungen auf erworbenen Baugrundstücken handle, also um eine Tätigkeit, die der zwar umfangreichen aber dennoch rein privaten Vermögensverwaltung diene. Da bisher kein eigentlicher Betrieb bestehe und es somit an betriebsnotwendigem Anlagevermögen gänzlich fehle, würden die erworbenen und umgebauten Liegenschaften deshalb allein der Kapitalanlage dienen, was bei natürlichen Personen eher für Privatvermögen spreche.

7. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt zunächst, ob sich die Pflichtigen auf ein Ruling mit der Steuerverwaltung berufen können, welches das Immobilienportefeuille der Pflichtigen als Geschäftsvermögen qualifiziert.

- a) Der Vertreter führt diesbezüglich in seiner Beschwerde und an der heutigen Verhandlung aus, die Steuerverwaltung habe sich an die Qualifikation des Sachverhalts in der Rulingantwort vom 21. Februar 2014 zu halten. Ein Abweichen rechtfertige sich nicht.

- b) Unter einer in der Praxis oft als Ruling bezeichneten Verständigung versteht man gemeinhin eine zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden erfolgte Einigung über bestimmte Elemente des steuerrechtlich relevanten Sachverhalts. Solche Verständigungen entbehren zwar einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage, gelten indessen nach herrschender Lehre und Rechtsprechung als zulässig und binden die Steuer-(Justiz-)behörden wie auch die Steuerpflichtigen gestützt auf den Grundsatz von Treu und Glauben, sofern und soweit sie auf eine gesetzmässige Einschätzung abzielen. Der Abschluss solcher Vereinbarungen, deren Rechtsnatur umstritten ist, kann aus Gründen der Verhältnismässigkeit und der Verfahrenswirtschaftlichkeit geradezu geboten sein in Fällen, da die Sachverhaltsabklärung auf unüberwindliche Schwierigkeiten stossen müsste. Solche Vereinbarungen können sich auch auf künftige,

zum Zeitpunkt der Verständigung noch nicht verwirklichte Sachverhalte beziehen. Im Rechtsmittelverfahren sind solche Verständigungen aber auf ihre Gesetzmässigkeit hin überprüfbar. Gegenstand von Verständigungen sind vorab bestimmte Elemente des steuerrechtlich relevanten Sachverhalts, insbesondere wenn dieser (bei den direkten Steuern) durch eine amtliche Untersuchung nicht oder nur unter unverhältnismässig grossen Schwierigkeiten geklärt werden kann. Verständigungen können sodann auch Bewertungsfragen betreffen. Sie können sich allerdings nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht auf eigentliche Rechtsfragen beziehen, da Bestand und Umfang der Steuerschuld ausschliesslich durch das Gesetz festgelegt werden. Zu den Rechtsfragen, über welche nach Bundesgericht eine Verständigung nicht möglich ist, zählen auch Auslegungsfragen. Diese sind indessen nicht immer bereits von vorneherein restlos klar. Der Beschränkung auf den Sachverhalt allein wird denn auch in der Praxis nicht (umfassend) nachgekommen. Üblich ist zwar, dass die Steuerpflichtigen einen genau beschriebenen Sachverhalt der Steuerverwaltung vorlegen und diese alsdann ihre rechtliche Würdigung kund tut. Über diese und die damit zusammenhängenden rechtlichen (Auslegungs-)Fragen wird darauf aber im Rahmen des gesetzlichen Spielraums durchaus noch diskutiert und gegebenenfalls eine Einigung erzielt und erfolgt nicht bloss eine Antwort der Steuerverwaltung (vgl. Michael Beusch, Zulässigkeit und Wirkung von Verständigungen [Rulings], publ. in: Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, zsis) 2009, monatsflash Nr. 1; Schreiber/Jaun/Kobierski, Steuerruling - Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, publ. in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 80, S. 293 ff.).

c) Im Schreiben vom 21. Februar 2014 an die Pflichtigen führte die Steuerverwaltung aus, eine Zuordnung der in der Anfrage genannten Liegenschaften zum Geschäftsvermögen sei als vertretbar zu erachten. Im Weiteren nannte die Steuerverwaltung gewisse Bedingungen wie z.B. die Aufnahme der Liegenschaften zu maximal den Gestehungskosten, wobei Wertberichtigungen nur dann als steuerwirksam anerkannt würden, wenn sie geschäftsmässig begründet seien und sich nach dem Zeitpunkt, ab dem eine Steuerbilanz geführt werde ereignen würden oder dass ein Marktauftritt erforderlich sei.

Mit Schreiben vom 2. Juni 2015 (Rulingvorschlag) unterbreitete die Steuerverwaltung den Pflichtigen u.a. die Festlegung der Soll-Nettomieten, die Kapitalisierungssätze im Sinne eines Kompromisses, den Einbilanzierungswert der Liegenschaft in B.____ und eine Gesamtübersicht der Werte für die Steuerbilanz.

Mit Schreiben vom 16. Juni 2015 führte der Vertreter u.a. aus, aus systematischen Gründen und Bedenken hätten jedoch die von der Steuerverwaltung vertretene Irrelevanz der Einbringungswerte für die Einkommensbesteuerung der Personengesellschafter für

die Kantons- und Gemeindesteuer nicht geteilt werden können und die Richtigkeit der Auffassung der Steuerverwaltung auch nicht unterschriftlich bestätigt werden können. Der Rulingvorschlag wurde sodann nicht unterzeichnet.

Mit Schreiben vom 7. Juli 2015 führte die Steuerverwaltung u.a. aus, den Pflichtigen gehe es um eine schrittweise und isolierte Beurteilung von einzelnen Rechtsfragen, welche sich aber letztlich zusammenhängend stellen würden bei der Festlegung eines bestimmten Steuerfaktors, nämlich dem Nettoeinkommen aus der Bewirtschaftung der Liegenschaften. Die in dieses Verfahren involvierten Vertreter der Steuerverwaltungen gingen demgegenüber von einer Gesamtbetrachtung aus. Sinn und Zweck von Steuerrulings sei nicht lediglich einzelne Rechtsfragen verbindlich im Voraus zu regeln, um dann allfällig streitig gebliebene Rechtsfragen im Rechtsmittelverfahren beurteilen zu lassen.

d) Ein gegenseitig unterzeichnetes Ruling existiert vorliegend nicht. Mit Schreiben vom 16. Juni 2015 lehnte der Vertreter die Unterzeichnung eines solchen explizit ab. Eine neue Vereinbarung wurde von der Steuerverwaltung nicht unterbreitet. Die Zusicherung der Steuerverwaltung vom 21. Februar 2014 an die Pflichtigen, dass eine Zuordnung der in der Anfrage genannten Liegenschaften zum Geschäftsvermögen möglich sei, qualifiziert alleine nicht als Ruling. Diese Zusicherung erfolgte im Schreiben vom 21. Februar 2014 denn auch nicht isoliert, sondern unter weiteren Prämissen. Damit ist entgegen der Auffassung des Vertreters der Pflichtigen trotz langwierigen aufwendigen Verhandlungen und zahlreichem Schriftverkehr keine Vereinbarung resp. Ruling zu Stande gekommen, aus welchem Rechte abgeleitet werden könnten.

3. Der Vertreter der Pflichtigen argumentiert nun weiter, dass selbst wenn das Vorliegen eines Rulings verneint werde, überschreite die Tätigkeit der Pflichtigen den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung klar. Damit stellt sich im Folgenden die Frage, ob die Tätigkeit der Pflichtigen als gewerbsmässig und in der Folge die im Immobilienportefeuille gehaltenen Liegenschaften als Geschäftsvermögen zu betrachten sind, oder ob die Immobilien der rein privaten Vermögensverwaltung dienen.

a) Gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen; Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt.

b) Als Geschäftsvermögen galt ursprünglich ein Aktivum, wenn es aus Mitteln des Geschäftes oder für geschäftliche Zwecke erworben wurde, weiter wenn es dem Geschäftsbetrieb tatsächlich diene, sei es unmittelbar durch seinen Wert, als notwendiges Betriebskapital oder als Reserve, sofern und soweit eine solche nach Art und Umfang des Geschäfts erforderlich oder doch üblich war. Der Wille des Steuerpflichtigen, wie er namentlich in der Aufnahme eines Gegenstandes in die Geschäftsbücher oder in der Ausscheidung aus diesen zum Ausdruck kommt, bildete lediglich ein - allerdings gewichtiges - Indiz für die Ausscheidung. Diese Umschreibung wurde später insofern präzisiert, als das entscheidende Kriterium für die Zuteilung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen darin zu erblicken sei, dass dieser für Geschäftszwecke erworben worden ist und dem Geschäft tatsächlich diene. Heute ist für die Zuteilung eines Vermögensgegenstandes dessen technisch-wirtschaftliche Funktion massgebend: Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn ein Vermögenswert tatsächlich dem Geschäft diene (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 290f.). Für die bisherige steuerliche Behandlung kann sich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben eine Qualifikation als Privat- oder als Geschäftsvermögen ergeben (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 14 N 49).

c) Wird ein Vermögensgegenstand aus dem Privatvermögen künftig für geschäftliche Zwecke verwendet oder wechselt die bisher überwiegende private Nutzung in eine künftig überwiegende geschäftliche Nutzung, so liegt eine Privateinlage vor. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips gilt grundsätzlich der Buchwert als Einkommenssteuerwert, wobei dieser maximal dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Überführung entsprechen dürfte. Die Überführung von Vermögensgegenständen vom Privat- ins Geschäftsvermögen löst grundsätzlich keine Einkommenssteuerfolgen und auch keine Sozialversicherungsabgaben aus, da Kapitalgewinne auf Privatvermögen nicht besteuert werden. Nur wenn Grundstücke aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen überführt werden, kann eine Steuerpflicht (Grundstückgewinnsteuer) ausgelöst werden (vgl. Art. 12 StHG) (vgl. Ettlin E./Baumgartner P./Fluri S. Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen, Berücksichtigung der jüngsten Rechtsprechung, ST 89 (2015), S. 377).

d) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gehört die Vermietung eigener Liegenschaften zur üblichen Verwaltung privaten Vermögens. Bei der Annahme, sie sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebs - mithin einer selbständigen Erwerbstätigkeit - sei grösste Zurückhaltung geboten. Der Eigentümer, der seine Liegenschaft(en) mit Wohn- oder Ge-

schäftsbauten überbaut, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen, verwalte normalerweise privates Vermögen (von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich/Basel/Genf 2011, S. 12). Mit Bezug auf den Bundesgerichtsentscheid [BGE] 125 II 113, auf welchen sowohl die genannte Autorin als auch der Vertreter hinweisen, ist festzuhalten, dass die dortige Fallkonstellation mit der vorliegenden nicht vergleichbar ist. In dortigem Fall ging es um einen Bauunternehmer, welcher neben der Vermietung von Liegenschaften auch einen eigentlichen Liegenschaftshandel (Kauf und Verkauf) betrieb. Obwohl er seine berufliche Tätigkeit zum relevanten Zeitpunkt bereits aufgeben hatte, wurde er dennoch als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler besteuert, mit dem Argument, das gewinnbringende Vorgehen sei bereits zu einem früheren Zeitpunkt geleistet worden (vgl. BGE 125 II 113. E. 6.cc).

4. a) Die Beschwerdeführer haben sich seit dem Jahre 1995 ein Immobilienportfolio, welches aus Renditeliegenschaften besteht, aufgebaut. Die Verwaltung der Liegenschaften erfolgte entgeltlich über die C.____ AG, deren Aktien sich in den Händen der Beschwerdeführer befinden. Mit Schreiben vom 21. Februar 2008 ersuchten die Pflichtigen bei der Steuerverwaltung darum, sie nicht als professionelle Liegenschaftshändler einzustufen. Diesem Wunsch kam die Steuerverwaltung nach und bestätigte mit Schreiben vom 8. Mai 2008, dass sämtliche im Besitz der Pflichtigen gehaltenen Liegenschaften dem Privatvermögen zugeordnet würden. Mit Schreiben vom 2. Dezember 2013 unterbreiteten die Pflichtigen der Steuerverwaltung, dass man aufgrund der beabsichtigten Erweiterung des Immobilienbestandes vorhabe, die Immobilien ins Geschäftsvermögen bzw. aufgrund der kaufmännischen Ausrichtung, in die Kollektivgesellschaft D.____ zu überführen. Ziel wäre es schliesslich die Kollektivgesellschaft in eine Aktiengesellschaft umzuwandeln. Neu sollten die Liegenschaften ab dem 1. Januar 2012 also dem Geschäftsvermögen angehören. Die Pflichtigen gingen demnach bis zum 31. Dezember 2011 davon aus, dass die Liegenschaften dem Privatvermögen angehören würden.

b) Nach Art. 552 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des schweizerischen Zivilgesetzbuches, Fünfter Teil: Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR) ist die Kollektivgesellschaft eine Gesellschaft, in der zwei oder mehrere natürliche Personen, ohne Beschränkung ihrer Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern, sich zum Zwecke vereinigen, unter einer gemeinsamen Firma ein Handels-, ein Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe zu betreiben.

Der Abschluss des Gesellschaftsvertrags ist grundsätzlich formfrei. Die gemeinsame Zweckverfolgung als Fundament des Personengesellschaftsrechts besteht bei der kauf-

männischen Kollektivgesellschaft in der Betreibung eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes (vgl. BSK OR II - Baudenbacher, Art. 552 N 13ff.). Das Betreiben eines kaufmännischen Unternehmens ist keine begriffsnotwendige Voraussetzung der Kollektivgesellschaft. Bei Vorliegen der sonstigen Entstehungsvoraussetzungen besteht nach Eintragung in das Handelsregister eine nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft. In der Wirtschaftswirklichkeit kommt die nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft in Bereichen wie Architektur- oder Anwaltsbüro oder Vermögensverwaltung vor, selbst wenn das Vermögen erheblich ist und die Geschäftsführung über den gewöhnlichen Rahmen einer laufenden Vermögensverwaltung hinausgeht, spekulativer Natur ist und der Betrieb bankähnlichen Charakter aufweist. Die Eintragung in das Handelsregister hat konstitutiven Charakter (vgl. BSK OR II - Baudenbacher, Art. 553 N 1f.).

c) Die Kollektivgesellschaft wurde am 19. Juni 2014 unter der Firma D.____ mit dem Zweck Entwicklung und Verwaltung von Immobilien im Handelsregister des Kantons Basel-Stadt eingetragen. Als Gesellschafter figurieren die Ehegatten A.____. Gemäss der Darstellung des Vertreters in der Rulinganfrage vom 2. Dezember 2013, sollten die Liegenschaften per Datum vom 1. Januar 2012 in das Geschäftsvermögen bzw. in die Kollektivgesellschaft überführt werden. Bis zur Gründung der Kollektivgesellschaft war es der ausdrückliche Wunsch der Beschwerdeführer die Liegenschaften im Privatvermögen zu halten.

Es stellt sich damit die Frage, ob sich zwischenzeitlich Gründe ergeben haben, die dazu veranlassen, die Liegenschaften als Geschäftsvermögen zu betrachten und eine andere als bisher erfolgte Qualifikation vorzunehmen. Mit Blick auf die gesamten Aktivitäten der Pflichtigen vor der Gründung der Kollektivgesellschaft, wie auch nach deren Gründung ist festzustellen, dass der Immobilienbestand kontinuierlich bis ins Jahr 2008 gewachsen ist. Danach blieb der Immobilienbestand bis zum Jahre 2012 konstant. Im Jahre 2012 begannen die Beschwerdeführer zudem damit, Grundstücke zu überbauen und eigene Immobilienprojekte zu realisieren. Die Tätigkeit der Beschwerdeführer beschränkte sich seit Beginn im Jahre 1995 auf den Kauf von Immobilien sowie deren Verwaltung und Bewirtschaftung und darüber hinaus, seit der Gründung der Kollektivgesellschaft im Jahre 2014, auf die Erstellung von Neubauten und deren anschliessenden Vermietung. Damit liegt ein Dauersachverhalt vor, der sich bis heute seit über 20 Jahren nicht substantiell verändert hat. Dass sich die Beschwerdeführer dazu entschlossen haben ihren Immobilienbestand zu verdoppeln und dies auch realisieren, tut nichts zur Sache, solange die Tätigkeit an sich unverändert weitergeführt wird. Auch im Aussenverhältnis sind keine Änderungen erkennbar. Sowohl die einfache Gesellschaft der Ehegatten als auch in der Folge die Kollektivgesellschaft verfolgten das gleiche Ziel, nämlich lediglich den Aufbau und die Verwaltung des Immobilienbestandes. In BGE 98 Ia 212 führte das Bundesge-

richt in einem Fall, in welchem eine Kollektivgesellschaft zur Verwaltung des Familienvermögens gegründet wurde aus, die Gesellschafter der Kropf & Cie hätten sich für die gemeinsame Verwaltung ihres Familienvermögens ebenso gut zu einer einfachen Gesellschaft zusammenschliessen können. Von einer solchen unterscheidet sich die von ihnen gegründete nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft dadurch, dass diese mit einer Firma im Handelsregister eingetragen ist und dass die Gesellschaft wie auch ihre Mitglieder der Konkursbetreibung unterliegen (vgl. BGE 98 Ia 212, E. 3). Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt erwog in einem internationalen Sachverhalt, dass die société civile immobilière mit keiner in der Schweiz bestehenden Gesellschaftsform zu vergleichen sei. Die Gesellschaft sei als transparent zu betrachten, das heisst die Gesellschafter werden direkt besteuert. Nach schweizerischem Steuerrecht wird die société civile immobilière als nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft betrachtet (...). Die reine Vermietung von Liegenschaften gilt in der Schweiz als private Vermögensverwaltung und nicht als selbständige Erwerbstätigkeit. Sofern Liegenschaften gekauft bzw. verkauft werden, kann gewerbsmässiger Liegenschaftshandel vorliegen (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2012-123 vom 22. August 2013 publ. in BStPra Bd. XXII 5/2015 S. 276f.).

Aufgrund der bisherigen Ausführungen ist kein Grund ersichtlich, weshalb die Immobilien zwischenzeitlich dem Geschäftsvermögen angehören sollten, hat sich doch ausser des zu verwaltenden Volumens, welches sich erhöht hat, nichts nennenswertes getan, was eine anderweitige Beurteilung rechtfertigen würde.

5. a) Entgegen den Ausführungen des Vertreters verlangt das Bundesgericht für die Qualifikation zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler sehr wohl auch dessen Verkaufs- resp. Handelstätigkeit. Es führte in seiner Entscheid vom 31. Oktober 2011 unter Erwägung 2.3 aus, steuerbarer Immobilienhandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Praxis dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut. Die Gewinnabsicht bildet ein subjektives Kriterium, das nur aufgrund äusserer Umstände festgestellt werden kann. Erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Als Indizien hierfür kommen in Betracht: die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der

steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft.

Keine selbständige Erwerbstätigkeit bzw. kein gewerbsmässiger Immobilienhandel liegt vor, wenn lediglich das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere etwa durch die Vermietung eigener Liegenschaften. Dies gilt selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und wenn kaufmännische Bücher geführt werden. Sogar bei der Vermietung möblierter Wohnungen gelten die Einkünfte trotz der Arbeiten, welche der Eigentümer für die Vermietung erbringen muss, im Wesentlichen als Vermögensertrag und nicht als Ertrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit, wenn die Arbeiten dazu dienen, ähnlich wie Unterhaltsarbeiten, den Mietgegenstand zur Erzielung des Ertrages bereitzustellen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts, 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011, E. 2.3f. mit weiteren Hinweisen; vgl. auch BGE 125 II 113, E.6a; BGE 2A_52/2003 vom 17. Dezember 2002, E. 2.5; BGE 2C_869/2008 vom 7. April 2008, E. 2.3ff. ;StE 2015, B 23.1 Nr. 82, E. 2.3 u. 2.4;).

b) Bis zum heutigen Tag haben die Pflichtigen keine Liegenschaften verkauft, sondern ihren Immobilienbestand weiter erhöht. Das Durchführen (planen, erstellen usw.) weiterer Immobilienprojekte führt nicht zu einer Änderung der Qualifikation des Sachverhalts. Dies stellt lediglich eine Erweiterung des bisherigen Tätigkeitsgebiets dar. Die Beschwerdeführer haben lediglich die Erträge aus den Vermietungen und nicht etwa Gewinne aus Verkäufen in neue Liegenschaften reinvestiert. Damit erfüllen sie auch nur einen Teil der Voraussetzungen für die Annahme der Gewerbsmässigkeit. Das Erzielen von möglichst hohen Mieterträgen ist ja geradezu der Zweck eines grossen Immobilienportefeuilles. Gewerbsmässigkeit setzt voraus, dass neben dem Erstellen und Vermieten von Liegenschaften auch Liegenschaftsverkäufe getätigt werden, woraus allfällige Gewinne wiederum in weitere Immobilienprojekte investiert werden können. Daraus folgt auch, dass nicht die Grösse des Immobilienportefeuilles und auch nicht das Erzielen hoher Mieteinnahmen und deren Reinvestition in neue Immobilien zur Annahme einer gewerbsmässigen Tätigkeit führt. Andernfalls würde die Abgrenzung über die Grösse des Immobilienportefeuilles erfolgen, was in allen anderen Fällen nicht zielführend sein kann, genügt es doch in einzelnen Konstellationen einen, oder nur wenige Verkäufe getätigt zu haben, um als Liegenschaftshändler qualifiziert zu werden. Das Transaktionsvolumen allein ist demnach nicht ausschlaggebend. Im Weiteren ist auch festzuhalten, dass Abrisse, Umbauten und die Realisation von Immobilienprojekten auch im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung möglich sind, solange die Immobilien nicht zum Verkauf stehen.

Das von den Beschwerdeführern verwaltete Immobilienportefeuille stellt aufgrund all dieser Erwägungen weiterhin Privatvermögen dar. Die Beantwortung der übrigen Fragen, wie die Festlegung der Höhe der Einbringungswerte der Liegenschaften in die Kollektivgesellschaft und die damit verbundenen jährlichen Abschreibungen erübrigt sich damit.

Im Hinblick auf eine allfällige Umstrukturierungsabsicht ist auch der Hinweis des Vertreters auf das Kreisschreiben der EStV (KS) Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.2 u. 4.3.2.8 wenig hilfreich. Demgemäss ist die steuerneutrale Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben auf eine juristische Person und nicht die von Immobilienportefeuilles gemeint.

c) Währendem es in anderen Fällen um die Bestreitung des Vorliegens aller Kriterien geht, welche einen gewerbsmässigen Liegenschaftshändler ausmachen, ist in vorliegendem Fall genau das Gegenteil der Fall. Hierbei handelt es sich jedoch um einen Einzelfall, der auf die übrigen Fälle, in denen es um gewerbsmässige Liegenschaftshändler, Wertschriftenhändler um Kunst-, Wein-, oder Oldtimersammler geht, kein anderes Licht zu werfen vermag. An der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichts ist damit einmal mehr festzuhalten.

Insgesamt erweist sich die Beschwerde demnach als unbegründet und ist abzuweisen.

6. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Beschwerdeführer die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 400.-- aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG) und es ist ihm keine Parteienschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer haben Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
 3. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
 4. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Beschwerdeführer (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Gegen diesen Entscheid wurde mit Schreiben vom 29. September 2016 beim Kantonsgericht Beschwerde erhoben.