



Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht

vom 10. Juni 2020 (810 19 299)

Steuern und Kausalabgaben

Direkte Bundessteuer 2016 / privilegierte Liquidationsbesteuerung

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Hans Furer, Markus Clausen, Claude Jeanneret, Niklaus Ruckstuhl, Gerichtsschreiberin Julia Kempfert

Beteiligte **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Beschwerdeführerin

gegen

Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht), Beschwerdegegner

A.____ und **B.____**, vertreten durch Christoph Beer, Advokat

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Beigeladene

Betreff Direkte Bundessteuer 2016
(Urteil der Abteilung Steuergericht vom 9. August 2019)

A. Mit Gesuch vom 8. Juni 2018 verlangten A.____ und B.____, vertreten durch C.____, bei der Steuerverwaltung Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) die Revision ihrer Steueranlagung aus dem Jahr 2016. Sie beantragten, es seien die Staats-, Gemeinde- und Bundessteuer 2016 zu revidieren, es sei das ordentliche steuerbare Einkommen 2016 um Fr. 50'000.-- zu reduzieren und es seien die im Jahr 2016 realisierten stillen Reserven in der Höhe von Fr. 50'000.-- im Rahmen der privilegierten Liquidationsbesteuerung zu besteuern. Ihr Begehren begründeten sie im Wesentlichen damit, dass die Steuerpflichtigen im Jahr 2016 stille Reserven im Umfang von Fr. 50'000.-- (Reduktion der Rückstellung von Fr. 370'000.-- auf Fr. 320'000.--) realisiert und ordentlich als Einkommen versteuert hätten. Da die Steuerpflichtigen jetzt entschieden hätten, ihre selbständige Erwerbstätigkeit per 31. Dezember 2017 aufzugeben, seien die stillen Reserven der letzten zwei Geschäftsjahre privilegiert als Liquidationsgewinne zu versteuern. Dies sei eine wesentliche Tatsache, welche nicht im ordentlichen Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden können, da sie zu diesem Zeitpunkt noch nicht bekannt gewesen sei.

B. Die Steuerverwaltung wies das Gesuch vom 8. Juni 2018 mit Entscheid vom 15. Februar 2019 ab. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit der ordentlichen Besteuerung unterliegen würden, wenn nicht ausnahmsweise ein Liquidationsgewinn bestehe. Ein solcher Gewinn bedinge einen hinreichend engen Zusammenhang zwischen Liquidation und Realisation. Ein umfassender Einbezug aller realisierten stillen Reserven könne gesetzgeberisch nicht gewollt sein. Im vorliegenden Fall sei die erforderliche Kausalität zwischen Liquidation und Realisation nicht gegeben. Eine Auflösung von stillen Reserven zu einem Zeitpunkt, in welchem man noch nichts von einer Liquidation gewusst habe, könne nicht in einem Kausalzusammenhang mit der später erfolgten Liquidation stehen.

C. Gegen den Entscheid der Steuerverwaltung erhoben A.____ und B.____, nachfolgend vertreten durch Christoph Beer, Advokat, mit Eingabe vom 21. Februar 2019 Beschwerde beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Sie beantragten, die Veranlagung 2016 sei gemäss Revisionsgesuch zu revidieren und die stillen Reserven im Umfang von Fr. 50'000.-- seien gesondert als Liquidationsgewinn zu besteuern; unter o/e-Kostenfolge.

D. Mit Entscheid vom 9. August 2019 hiess das Steuergericht die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gut und wies die Steuerverwaltung an, Fr. 28'572.-- privilegiert als Liquidationsgewinn zu besteuern. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Revisionsvoraussetzungen gemäss § 147 f. DBG vorliegend erfüllt seien. Namentlich sei der Entscheid, aus der Kollektivgesellschaft auszutreten, geeignet, den der Veranlagung im Jahr 2016 zugrunde gelegenen Sachverhalt wesentlich zu verändern und zu einer anderen Entscheidung Anlass zu geben, da jetzt eine privilegierte Besteuerung gemäss § 37b DBG in Betracht komme. Ferner würden die per 31. Dezember 2016 aufgelösten Rückstellungen für die Gipfeltriebernte in der Höhe von Fr. 50'000.-- als stille Reserven gelten. Es sei unerheblich, dass diese stillen Reserven nicht im Hinblick auf die Liquidation aufgelöst worden seien und der Liquidationsentscheid zum Zeitpunkt der Reservenauflösung noch nicht gefällt worden sei. Für

die Gewinnzuteilung bei Kollektivgesellschaften sei jedoch der Verteilschlüssel im Gesellschaftsvertrag massgebend. Dieser Verteilschlüssel sehe vor, dass A.____ 3/7, B.____ 1/7 und D.____ 3/7 erhalten würden. Somit seien die aufgelösten stillen Reserven in der Höhe von Fr. 50'000.-- gemäss dieser Aufteilung zuzuweisen. A.____ und B.____ würden demzufolge Fr. 28'572.-- zur privilegierten Besteuerung zugewiesen.

E. Die Steuerverwaltung erhob gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 9. August 2019 mit Eingabe vom 7. November 2019 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Es wird beantragt, die angefochtenen Entscheide des Steuergerichts Nr. 510 19 21 (Staatssteuer 2016) und Nr. 530 19 14 (Direkte Bundessteuer 2016) seien aufzuheben. Die in der gleichen Sache ergangenen Entscheide der Steuerverwaltung vom 15. Februar 2019 seien zu bestätigen; unter o/e-Kostenfolge. Zur Begründung wird im Wesentlichen angeführt, dass ein Liquidationsgewinn im Sinne von § 36^{bis} StG bzw. Art. 37b DBG einen hinreichenden Kausalzusammenhang mit der Realisation von stillen Reserven voraussetze. Im vorliegenden Fall seien gebildete Rückstellungen reduziert worden, weil das bisherige Helikopterunternehmen für die Gipfeltriebernte abgelöst und durch ein günstigeres Unternehmen ersetzt worden sei. Die Gipfeltriebernte werde periodisch alle vier Jahre mit einem Helikopter durchgeführt, was sehr kostenintensiv sei. Auch nach dem Ausscheiden der Steuerpflichtigen werde die Gesellschaft diese Gipfeltriebernte weiterführen, womit die betreffenden Rückstellungen nach wie vor handelsrechtlich begründet seien. Die Reduktion der Rückstellungen für die Gipfeltriebernte habe somit keinen Zusammenhang mit der Liquidation der Gesellschaft bzw. dem Ausscheiden der Steuerpflichtigen. Zudem sei die Kollektivgesellschaft per Juni 2018 über den Umweg einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft umgewandelt worden. Das Liquidationsjahr sei somit das Jahr 2018. Zusammen mit dem Liquidationsjahr käme nur das Vorjahr 2017 für eine privilegierte Besteuerung von stillen Reserven in Frage.

F. Das Steuergericht liess sich mit Eingabe vom 19. Dezember 2019 vernehmen und schloss auf Abweisung der Beschwerde. Zusätzlich wurde angeführt, dass die Auflösung von Rückstellungen der Auflösung von stillen Reserven gleichkomme. Anderweitige Möglichkeiten, die eingelegten finanziellen Mittel aus der Firma zurückzuziehen, hätten aufgrund der finanziellen Situation der Gesellschaft nicht bestanden.

G. Mit Eingabe vom 28. Januar 2020 liessen sich die privaten Beschwerdegegner vernehmen und beantragten, die Entscheide des Steuergerichts seien aufzuheben und die Steuerverwaltung sei anzuweisen, die gesamten stillen Reserven im Umfang von Fr. 50'000.-- gemäss Revisionsgesuch als Liquidationsgewinn zu besteuern; unter o/e-Kostenfolge. Ferner machen sie geltend, sie hätten im Juni 2018 entschieden, ihre Erwerbstätigkeit per Ende 2017 aufzugeben und hätten im Jahr 2018 keine Arbeitsleistungen mehr erbracht und keine Entschädigungen mehr bezogen. Bei den betreffenden Rückstellungen für die Helikopterernte handle es sich zum grössten Teil um stille Reserven, die vor vielen Jahren gebildet worden seien. Per 31. Dezember 2015 sei eine Rückstellung von Fr. 370'000.-- vorhanden gewesen. Betriebswirtschaftlich notwendig seien Fr. 0.-- gewesen, da in diesem Jahr die Gipfeltriebernte stattgefunden habe. Bei der Reduktion der Rückstellung von Fr. 370'000.-- auf Fr. 320'000.-- im Geschäftsjahr 2016

handle es sich daher um die Auflösung stiller Reserven. Die drei Gesellschafter hätten sich darauf geeinigt, die fraglichen stillen Reserven ausschliesslich den beiden ausscheidenden Gesellschaftern zuzuordnen.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV liess sich mit Eingabe vom 23. Dezember 2019 vernehmen und stellt den Antrag, die Beschwerde der Steuerverwaltung vom 7. November 2019 sei vollumfänglich gutzuheissen. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die Liquidation der Kollektivgesellschaft offensichtlich im Jahr 2018 vollzogen worden sei, womit das Geschäftsjahr 2018 das Liquidationsjahr im Sinne von Art. 37b DBG darstelle. Neben dem Geschäftsjahr 2018 komme somit nur noch das Vorjahr (Geschäftsjahr) 2017 für eine privilegierte Besteuerung der während diesen beiden Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven in Frage. Die im angefochtenen Entscheid gewährte privilegierte Besteuerung von angeblich im Geschäftsjahr 2016 realisierten stillen Reserven verstosse bereits aus diesem Grund gegen Art. 37b DBG. Ferner seien die Rückstellungen für die Gipfeltriebernte per 2016 nicht gänzlich aufgehoben worden, da der Grund für diese Rückstellungen offensichtlich noch bestanden habe. Demzufolge seien für die Gipfeltriebernte offensichtlich keine stillen Reserven auf der Rückstellung aufgelöst, sondern sei die bestehende Rückstellung in ihrem Umfang angemessen angepasst worden, damit sie geschäftsmässig begründet bleibe. Solange Rückstellungen handelsrechtlich begründet seien, sei die Bildung von stillen Reserven ausgeschlossen. Das Steuergericht sei ebenfalls zum Schluss gelangt, dass der Bestand als auch die Auflösung von stillen Reserven im Umfang von Fr. 50'000.-- im Jahr 2016 nicht erwiesen sei. Unerklärlich sei jedoch, weshalb das Steuergericht dennoch von einer Auflösung von stillen Reserven ausgegangen sei. Dies sei unzulässig gewesen, zumal es an den Steuerpflichtigen sei, die Voraussetzungen einer privilegierten Besteuerung zu beweisen. Es sei nicht erkennbar, inwiefern die Auflösung der besagten Rückstellung in irgendeiner Art und Weise einen ausserordentlichen Liquidationsgewinn darstelle, der nur aufgrund der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit angefallen sei. Ein solcher Kausalzusammenhang sei jedoch Voraussetzung für Art. 37 DBG.

I. Mit Verfügung vom 23. April 2020 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung überwiesen. Weiter wurde festgestellt, dass die beiden Beschwerdeverfahren Nr. 810 19 298 und Nr. 810 19 299 zusammen behandelt würden, da inhaltlich gleiche Entscheide angefochten seien.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (Vollzugsverordnung zum DBG) vom 13. Dezember 1994 und § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonalen Instanz angefochten werden. Die kantonale Steuerverwaltung ist nach Art. 145 DBG und Art. 141 Abs. 1 DBG i.V.m. § 1 Vollzugsverordnung zum DBG zur Beschwerdeerhebung legitimiert. Da auch die übrigen formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG sowie § 43 ff. des

Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Somit kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen. Gemäss § 18 Abs. 3 VPO ist das Kantonsgericht bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden und es stehen ihm die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden.

3.1 Vorliegend ist strittig, ob die Liquidation der Kollektivgesellschaft "E.____" bzw. das Ausscheiden der beiden Gesellschafter A.____ und B.____ einen Revisionsgrund für die direkte Bundessteuer 2016 darstellt.

3.2 Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt und er steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (BGE 140 II 248 E. 3.5 m.w.H.). Bei der vorliegend geltend gemachten privilegierten Liquidationsbesteuerung handelt es sich um steuermindernde Tatsachen, welche von den privaten Beschwerdegegnern zu belegen sind.

4.1 Gegen die Veranlagungsverfügungen zur Bundes- und Staatssteuer 2016 wurden innert der 30-tägigen Frist keine Rechtsmittel erhoben. Diese Veranlagungsverfügungen erwuchsen somit in Rechtskraft. Die privaten Beschwerdegegner haben nach eigenen Angaben am 6. Juni 2018 entschieden, aus der Kollektivgesellschaft auszuscheiden und die entsprechende Meldung wurde am 11. Juni 2018 im Tagesregister des Schweizerischen Handelsamtsblatts (SHAB) publiziert. Ihr Revisionsgesuch reichten die privaten Beschwerdegegner mit Eingabe vom 8. Juni 2018 bei der Beschwerdeführerin ein, womit die 90-tägige Frist gemäss Art. 148 DBG eingehalten wurde.

4.2.1 Gemäss Art. 147 Abs. 1 DBG kann eine rechtskräftige Veranlagung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Eine Revision ist jedoch ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG).

4.2.2 Eine Revision kommt zunächst dann in Frage, wenn erhebliche ("entscheidende") Tatsachen oder Beweismittel entdeckt werden (Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG). Damit soll ein falscher oder unvollständiger Sachverhalt, der einer Veranlagung resp. einem Entscheid zugrunde liegt, nachträglich berichtigt oder ergänzt werden. Aufgrund dieses Revisionsgrundes wird der korrek-

te, entscheidungserhebliche Sachverhalt festgestellt und gestützt darauf soll eine neue Beurteilung auf verbesserter Grundlage stattfinden. Der ursprüngliche Mangel einer rechtskräftigen Veranlagung resp. eines rechtskräftigen Entscheids wird infolge Entdeckung entscheidender Tatsachen oder Beweismittel nachträglich beseitigt (MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Kommentar StGH], 3. Auflage, Basel 2017, N 10 zu Art. 51 StGH).

4.2.3 Tatsachen im gegebenen Kontext sind Zustände oder Vorgänge (Ereignisse), die den gesetzlichen Steuertatbestand betreffen. Anlass für eine Revision sind nur erhebliche Tatsachen. Eine Tatsache ist erheblich, wenn sie geeignet ist, den von der rechtsanwendenden Instanz zugrunde gelegten Sachverhalt rechtsrelevant zu verändern und dadurch zu einer anderen Entscheidung Anlass zu geben. Als erhebliche Tatsachen, die eine Revision auslösen können, gelten grundsätzlich diejenigen, die nachträglich entdeckt werden (sog. unechte Noven), nicht aber solche, die nachträglich eingetreten sind. Echte Noven sind somit grundsätzlich von der Revision ausgeschlossen. Gemäss der bundesgerichtlichen Praxis müssen sich also die Tatsachen, die dem Gesuchsteller nachträglich bekannt wurden, im Zeitpunkt der Verfügung resp. des Entscheids verwirklicht haben bzw. bereits bestanden haben, den Gesuchstellern aber noch nicht bekannt gewesen sein (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art.102-222 DBG, Basel 2015, N 14 zu Art. 147 DBG m.w.H.; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, N 18 f. zu Art. 147 DBG).

4.3 Vorliegend haben die privaten Beschwerdegegner am 6. Juni 2018 die Aufgabe ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit rückwirkend per 31. Dezember 2017 beschlossen. Dieser Entscheid ist somit offensichtlich erst nach der für die Veranlagung des Steuerjahres 2016 massgebenden Zeitspanne entstanden. Im Zeitpunkt der Veranlagung des Jahres 2016 hat der Entscheid, aus der Kollektivgesellschaft auszusteigen, noch nicht bestanden. Dieser Entscheid ist augenscheinlich erst nachträglich gefällt worden und stellt daher ein echtes Novum dar, welches einen Revisionsgrund gemäss Art. 147 DBG ausschliesst.

5.1.1 Neben den Revisionsgründen in Art. 147 DBG sieht Art. 37b Abs. 1 DBG eine nachträgliche Herauslösung des Liquidationsgewinnes der letzten beiden Geschäftsjahre aus rechtskräftigen Veranlagungen von selbständig Erwerbenden, welche die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben haben, vor. Art. 37b Abs. 1 DBG schafft insofern eine Privilegierung, als die Summe der realisierten stillen Reserven der letzten beiden Geschäftsjahre vor der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit mittels einer Sonderveranlagung zu einem reduzierten Steuersatz und getrennt vom übrigen Einkommen besteuert wird (vgl. Art. 37b Abs. 1 DBG). Somit ist der Liquidationsgewinn der Vorperiode des Liquidationsjahres revisionsweise aus deren (rechtskräftig festgesetzter) Bemessungsgrundlage herauszulösen und der privilegierten Besteuerung zuzuführen. Das übrige steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Vorperiode, welches ordentlich besteuert bleibt, reduziert sich damit um den Liquidationsgewinn (OLIVIER MARGRAF, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens

gemäss Art. 147-149 DBG, Steuer Revue [StR] 69/2014 S. 76, S. 82; PETER LOCHER, a.a.O., N 5 zu Art. 37b DBG). Die Bestimmung in Art. 37b DBG wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II eingeführt, mit dem Ziel, die infolge der Progression des Steuertarifs oft als stossend empfundene steuerliche Belastung zu mildern, welche entsteht, wenn die im Laufe der Zeit akkumulierten stillen Reserven im Zuge der Unternehmensliquidation auf einen Schlag aufgelöst werden (Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen vom 22. Juni 2005 [Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II]).

5.1.2 Zusammen mit Art. 37b DBG ist die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) vom 17. Februar 2010 in Kraft getreten. Nach Art. 37b DBG bemisst sich der Liquidationsgewinn aus der Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven. Als Liquidationsjahr wird dasjenige Geschäftsjahr bezeichnet, in dem die letzte Liquidationshandlung vorgenommen wird (Art. 2 LGBV). Der Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation ist im Einzelfall zu klären. In der Regel ist eine Liquidation abgeschlossen, wenn die letzte Inkassohandlung eingeleitet ist. Da es sich dabei manchmal um marginale Beträge handeln kann, sollen jedoch auch andere Umstände das Ende der Liquidation darstellen können, so zum Beispiel, wenn die Erwerbs- und Verkaufstätigkeiten eingestellt und/oder die Arbeitsverträge mit den Angestellten aufgelöst werden (Kreisschreiben der ESTV Nr. 28, Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vom 3. November 2010 [Kreisschreiben Nr. 28], S. 4). Zur Bemessung des Liquidationsgewinnes hält Art. 9 LGBV fest, dass der übrige Liquidationsgewinn die im Liquidationsjahr und im Vorjahr realisierten stillen Reserven umfasst. Ist die Veranlagung des Vorjahres bereits in Rechtskraft erwachsen, so wird sie bei der Anwendung von Art. 37b DBG nach Art. 147 ff. DBG revidiert (vgl. Kreisschreiben Nr. 28, S. 4 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 14 zu Art. 37b DBG). Der privilegierten Besteuerung i.S.v. Art. 37b DBG unterliegen demzufolge die realisierten stillen Reserven des Liquidations- und des Vorjahres (Art. 9 LGBV i.V.m. Art. 2 LGBV).

5.2.1 Die Steuererleichterung gemäss Art. 37b DBG soll nur gewährt werden für Gewinne, die bei der endgültigen Übertragung oder Liquidation eines Unternehmens anfallen. Wenn ein Unternehmen während seines Bestandes einen Teil seiner Geschäftsaktiven veräussert und dadurch ausserordentliches Einkommen erzielt, so gilt dieses weiterhin als Bestandteil des gesamthaft zu besteuernenden Nettoeinkommens (vgl. Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, S. 4824). Erforderlich ist somit stets ein hinreichender Kausalzusammenhang zwischen Realisation und Liquidation, wobei sich die Realisation als unmittelbare Folge der Liquidation darstellt. Ein Beispiel ist die Veräusserung eines unter dem Verkehrswert bewerteten Bürogebäudes (Anlagevermögen), das aufgrund der beendigten Erwerbstätigkeit nicht mehr benötigt wird. Gleiches gilt für das Warenlager (Umlaufvermögen), das auf den Nachfolger übertragen wird und bisher zu den Anschaffungskosten bewertet war. In einem solchen Fall ist unstrittig, dass die Aufdeckung der stillen Reserven einzig auf die Liquidation zurückzuführen ist. So oder anders ist die privilegierte Besteuerung geboten, denn ohne Liquidation wäre es mutmasslich (zumindest in absehbarer Zeit) zu keiner Realisation der stillen Reserven gekommen. Der buchhalterische Charakter - Umlauf- oder Anlagevermögen - kann mit Blick auf diese Konzepti-

on keine Rolle spielen. Massgebend ist vielmehr der dargelegte Kausalzusammenhang zwischen Liquidation und Realisation (Urteil des Bundesgerichts 2C_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.6; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 8. März 2019 [810 18 329] E. 5.2.4; Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV).

5.2.2 Wo nicht (nur) die Liquidation zur Realisation der stillen Reserven führt, soll es bei der angestammten Besteuerung bleiben. Entsprechend unterliegen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit den ordentlichen Regeln, soweit nicht ausnahmsweise ein wahrer Liquidationserfolg im Sinne von Art. 37b DBG gegeben ist. Nichts anderes ergibt sich aus Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV, wonach vom sachlichen Anwendungsbereich der Verordnung Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit und andere Einkünfte, die nicht aus der Liquidation stammen ausgenommen sind. Mit dieser Formulierung wird der Normgehalt von Art. 37b DBG präzisiert. Mit der Bestimmung in Art. 37b DBG wird die Absicht verfolgt, über Jahre akkumulierte stille Reserven privilegiert auflösen zu können. Nicht beabsichtigt ist hingegen die Möglichkeit, willkürlich ordentliche Einnahmen zu privilegieren (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.7; KGE VV vom 8. März 2019 [810 18 329] E. 5.2.4).

5.3 Die privaten Beschwerdegegner haben unbestrittenermassen erst im Mai 2018 mit den Überlegungen zur Aufgabe ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit begonnen. Erst am 6. Juni 2018 haben sie definitiv beschlossen, ihre selbständige Erwerbstätigkeit aufzugeben. Dementsprechend wurde in der Folge die Kollektivgesellschaft "E.____" im Handelsregister per Tagesregistereintrag vom 11. Juni 2018 in die Einzelfirma "F.____" umgewandelt. Den Ausführungen der privaten Beschwerdegegner, wonach sie ihre selbständige Tätigkeit rückwirkend per 31. Dezember 2017 aufgegeben hätten, kann nicht gefolgt werden. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt, kann ein Entschluss zur Aufgabe der Erwerbstätigkeit insbesondere mit Blick auf die Rechtssicherheit grundsätzlich nur für die Zukunft und die Gegenwart gefasst werden. Vor diesem Hintergrund wurden die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit der privaten Beschwerdegegner und die daraus folgende Liquidation ihrer Kollektivgesellschaft offensichtlich im Jahr 2018 beschlossen und vollzogen. Damit stellt das Geschäftsjahr 2018 das Liquidationsjahr im Sinne von Art. 37b DBG dar. Folglich kommt neben dem Geschäftsjahr 2018 nur das Vorjahr 2017 für eine privilegierte Besteuerung der während diesen beiden Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven in Frage (vgl. Art. 9 LGBV). Das vorliegend strittige Geschäftsjahr 2016 fällt somit nicht mehr in den Anwendungsbereich von Art. 37b DBG, was eine privilegierte Besteuerung der in diesem Jahr angeblich realisierten stillen Reserven ausschliesst. Überdies vermögen die privaten Beschwerdegegner für die erfolgte Reduktion bzw. Ausbuchung der Rückstellungen für die Gipfeltrieberrate im Geschäftsjahr 2016 keinen kausalen Zusammenhang zur Aufgabe ihrer selbständigen Tätigkeit bzw. zur Liquidation der Kollektivgesellschaft im Jahr 2018 zu begründen. Ein solcher lässt sich auch aus den vorliegenden Akten nicht entnehmen. Es liegt vielmehr nahe, die Ausbuchung der Rückstellungen auf den ordentlichen Betrieb der Kollektivgesellschaft zurückzuführen, zumal der Entscheid zur Aufgabe der selbständigen Tätigkeit erst im Jahr 2018 gefällt wurde und somit offensichtlich nicht kausal sein konnte für die Reduktion der Rückstellungen im Jahr 2016. Die Reduktion und Ausbuchung wurde unabhängig von der zwei Jahre später erfolgten Liquidation vorgenommen und wäre auch ohne diese erfolgt. Die privaten Beschwerdegegner geben selber an, dass die Reduktion

der Rückstellungen darauf zurückzuführen sei, dass das bisher für die Gipfeltriebernte vorgesehene Helikopterunternehmen durch ein günstigeres Unternehmen abgelöst worden sei. Es kann sich insofern bei der Ausbuchung der Rückstellungen für die Gipfelerte im Jahr 2016 nicht um einen Gewinn aus der Liquidation im Jahr 2018 handeln. Eine privilegierte Besteuerung gemäss Art. 37b DBG ist damit auch aus diesem Grund nicht gerechtfertigt.

5.4 Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Voraussetzungen von Art. 37b DBG nicht erfüllt sind und insbesondere die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit bzw. die Liquidation der Kollektivgesellschaft im Jahr 2018 in keinem Kausalzusammenhang zur Reduktion und Ausbuchung der Rückstellungen im Jahr 2016 steht. Ein Revisionsgrund für die rechtskräftige Veranlagung der direkten Bundessteuer 2016 liegt nicht vor. Die im angefochtenen Entscheid gewährte privilegierte Besteuerung der Rückstellungsausbuchung in der Höhe von Fr. 28'572.-- für die Gipfeltriebernte im Geschäftsjahr 2016 ist demzufolge rechtswidrig. Ob es sich bei der Reduktion und Ausbuchung der Rückstellungen für die periodisch wiederkehrende Ernte der Gipfeltriebe um eine Realisation von stillen Reserven gehandelt hat, muss demzufolge nicht weiter beurteilt werden.

6. Die vorliegende Beschwerde erweist sich als begründet und ist vollumfänglich gutzuheissen. Der Entscheid des Steuergerichts vom 9. August 2019 ist demzufolge aufzuheben.

7. Es bleibt über die Kosten zu entscheiden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Die Verfahrenskosten sind in der Höhe von Fr. 1'400.-- festzulegen. Dem Steuergericht sind praxisgemäss keine Verfahrenskosten aufzuerlegen. Den unterliegenden privaten Beschwerdegegnern A.____ und B.____ ist ein Verfahrenskostenanteil im Umfang von Fr. 700.-- aufzuerlegen. Der erhobene Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- ist der Beschwerdeführerin zurückzuzahlen. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

8. Die Angelegenheit ist zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuergericht zurückzuweisen.

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 9. August 2019 betreffend die direkte Bundessteuer 2016 aufgehoben und der Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 15. Februar 2019 bestätigt.
 2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, zurückgewiesen.
 3. Den privaten Beschwerdegegnern A.____ und B.____ wird ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 700.-- auferlegt.
Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.
 4. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin