

## **Einkommenssteuer**

### **Geschäftsvermögen oder Privatvermögen**

#### **Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 7. Juni 2017**

*Selbst bei einem sehr umfangreichen Immobilienbestand liegt immer noch Privatvermögen vor, wenn damit kein gewerbsmässiger Liegenschaftshandel betrieben wird, d.h. trotz umfangreicher und werterhöhender Massnahmen keine Liegenschaften verkauft werden. Die Gründung einer Kollektivgesellschaft ändert nichts an dieser steuerlichen Qualifikation, weil die blossе Vermietung eigener Liegenschaften kaum je einen Geschäftsbetrieb darstellen kann. Dies gilt auch dann, wenn damit der Lebensunterhalt bestritten und mit der Aufnahme von Fremdmitteln ein gewisses Risiko eingegangen wird.*

#### **Sachverhalt:**

A. A. und B. C. sind Eigentümer verschiedener sukzessive erworbener Wohn- und Gewerbehäuser in den Kantonen Basel-Landschaft und X., die sie vermieten. Aus den Erträgen der Liegenschaften bestreiten sie ihren Lebensunterhalt.

B. Am 21. Februar 2008 ersuchten A. und B. C. die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) um Bestätigung, dass alle von ihnen gehaltenen Liegenschaften sowie weitere Zukäufe dem Privatvermögen zugerechnet würden und dass eine selbständige Tätigkeit, mit welcher das Liegenschaftsportefeuille ausgebaut und verwaltet würde, keine Basis für eine Einstufung als professionelle Liegenschaftshändler bilden würde. Mit Schreiben vom 8. Mai 2008 bestätigte die Steuerverwaltung, dass sämtliche per 31. Dezember 2006 von A. und B. C. gehaltenen Liegenschaften ihrem Privatvermögen zugeordnet worden seien.

C. Am 2. Dezember 2013 teilten A. und B. C., vertreten durch D., Advokat in Y., der Steuerverwaltung mit, die Immobilien rückwirkend per 1. Januar 2012 in ihr Geschäftsvermögen bzw. in die Kollektivgesellschaft C. & P. überführen zu wollen.

D. Mit Schreiben vom 21. Februar 2014 nahm die Steuerverwaltung Stellung zur Anfrage vom 2. Dezember 2013 und hielt fest, dass sie eine Zuordnung zum Geschäftsvermögen der in der Anfrage genannten Liegenschaften sowie der Liegenschaften, die künftig erworben und bewirtschaftet würden als vertretbar erachte. Sie hielt zudem fest, die Liegenschaften könnten in die aufgrund dieser Neubeurteilung zu erstellende Buchhaltung maximal bis zu den Gestehungskosten aufgenommen und allfällige Wertberichtigungen nur dann als steuerwirksam anerkannt werden, wenn sie geschäftsmässig begründet seien.

E. Die Kollektivgesellschaft C. & P. wurde am ... 2014 mit dem Zweck der Entwicklung und Verwaltung von Immobilien im Handelsregister des Kantons X. eingetragen.

F. Am 14. Juli 2014 reichten A. und B. C. die Steuererklärung 2012 ein.

G. Am 26. Februar 2015 fand eine Sitzung zwischen A. C., D. und den Vertretern der Steuerverwaltungen Basel-Landschaft und X. statt, an welcher die Einbilanzierungswerte der Liegenschaften in die neu gegründete Kollektivgesellschaft für die direkte Bundessteuer und die Zulässigkeit von geltend gemachten Abschreibungen besprochen wurden. Am 27. Februar 2015 reichten A. und B. C. die Einzelbewertungen der Liegenschaften ein.

H. Mit Schreiben vom 14. April 2015 äusserte sich die Steuerverwaltung zu den als sachgerecht erachteten Einbilanzierungswerten für die direkte Bundessteuer sowie zu den als geschäftsmässig begründet geltend gemachten Abschreibungen und forderte A. und B. C. zur Einreichung einer korrigierten Bilanz auf.

I. In einer Aktennotiz vom 2. Juni 2015 wurde von der Steuerverwaltung das Ergebnis einer tags zuvor gehaltenen Besprechung zwischen A. C., D. und den Vertretern der Steuerverwaltungen Basel-Landschaft und X. festgehalten. Die zur Bestätigung der Richtigkeit A. und B. C. zur Unterschrift unterbreitete Aktennotiz wurde von diesen nicht unterzeichnet. Grund dafür sei gemäss Schreiben vom 16. Juni 2015 unter anderem die von ihnen nicht geteilte Auffassung der Steuerverwaltung, wonach die Einbringungswerte für die Einkommensbesteuerung der Personengesellschafter für die Kantons- und Gemeindesteuer irrelevant seien.

J. Mit Schreiben vom 23. Juni 2015 hielt die Steuerverwaltung fest, dass in der von A. und B. C. eingereichten Steuererklärung 2012 die Einkommenssteuerwerte der zwischenzeitlich in eine Kollektivgesellschaft eingebrachten Liegenschaften auf Basis einer eigenen Verkehrswertschätzung bilanziert und Wertberichtigungen vorgenommen worden seien. Die bisherigen Stellungnahmen und die besprochenen Lösungsansätze hätten sich auf eine Gesamtbetrachtung der Folgen einer Einbringung in die Kollektivgesellschaft und die Voraussetzungen für eine Umwandlung der Kollektivgesellschaft zu Einkommenssteuerwerten in eine Kapitalgesellschaft bezogen. Wegen Fehlens eines gegenseitigen Einvernehmens zu den Steuerfolgen der Einbringung der Liegenschaften in die Kollektivgesellschaft seien die diskutierten Lösungsansätze in Bezug auf die Prüfung der Veranlagung für das Jahr 2012 als hinfällig zu betrachten. Es bestehe auch kein Raum für eine allfällige Anrufung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Diese Ansicht bestätigte die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 7. Juli 2015.

K. Mit definitiver Veranlagungsverfügung vom 24. September 2015 wurden A. und B. C. für die direkte Bundessteuer 2012 mit einem steuerbaren und einem satzbestimmenden Einkommen in der Höhe von CHF 1'074'100.– veranlagt.

L. Am 28. Oktober 2015 reichten A. und B. C. bei der Steuerverwaltung Einsprache ein. Sie beantragten, das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2012 sei auf CHF 178'493.– festzusetzen (Ziff. 1; unter Berücksichtigung eines steuerbaren Einkommens 2012 in der Höhe von CHF -312'756.–, der Jahresrechnung der Kollektivgesellschaft 2012 in der Höhe von CHF 177'365.42 und der Korrektur der Jahresrechnung der Kollektivgesellschaft in der Höhe von CHF 313'884.–); alles unter o/e-Kostenfolge (Ziff. 2). Im Wesentlichen machten sie geltend, sie seien ab dem 1. Januar 2012 als Selbständigerwerbende im Sinne von Art. 18 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zu qualifizieren. Folglich seien ihre Liegenschaften per 1. Januar 2012 vom Privat- ins Geschäftsvermögen zu übertragen, die von ihnen berechneten Einbringungswerte zu übernehmen und der von ihnen angewendete Abschreibungssatz zu akzeptieren.

M. Mit Entscheid der Steuerverwaltung vom 18. Januar 2016 wurde die Einsprache von A. und B. C. abgewiesen. Dies mit der Begründung, dass die Liegenschaften von A. und B. C. als Privatvermögen zu qualifizieren seien, weshalb darauf keine Abschreibungen zugelassen werden könnten.

N. Gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung reichten A. und B. C. am 12. Februar 2016 Beschwerde beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), ein und beantragten, das steuerbare Einkommen 2012 sei auf CHF 178'493.– festzusetzen (Ziff. 1); unter o/e-Kostenfolge (Ziff. 2).

O. Am 10. Juni 2016 wies das Steuergericht die Beschwerde von A. und B. C. im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass trotz aufwendigen Verhandlungen mit der Steuerverwaltung keine Vereinbarung zustande gekommen sei, aus welcher A. und B. C. Rechte ableiten könnten. Ferner gelte die reine Vermietung von Liegenschaften als private Vermögensverwaltung und nicht als selbständige Erwerbstätigkeit.

P. Mit Eingabe vom 29. September 2016 führten A. und B. C., stets vertreten durch D., Advokat, dagegen Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit den Anträgen, der Entscheid der Vorinstanz vom 10. Juni 2012 (recte: 2016) sei aufzuheben (Ziff. 1); das steuerbare Einkommen 2012 von A. und B. C. sei auf CHF 178'493.– fest-

zusetzen (Ziff. 2); eventualiter sei die Angelegenheit zur neuen Beurteilung an das Steuergericht Basel-Landschaft zurückzuweisen (Ziff. 3); alles unter o/e-Kostenfolge (Ziff. 4).

Q. Mit Vernehmlassungen vom 28. Oktober 2016 und 31. Oktober 2016 schlossen die Steuerverwaltung und das Steuergericht auf Abweisung der Beschwerde.

R. Am 30. November 2016 schloss sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) den Abweisungsanträgen der Steuerverwaltung und des Steuergerichts an.

S. Mit Präsidialverfügung vom 19. Dezember 2016 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und verfügt, dass das vorliegende Verfahren Nr. 810 1 zusammen mit dem Beschwerdeverfahren Nr. 810 2 (Staats- und Gemeindesteuer 2012) behandelt würde. Der Beweisantrag der Beschwerdeführer auf Befragung von Zeugen wurde abgewiesen.

T. Mit Replik vom 18. Januar 2017 hielten die Beschwerdeführer an ihren Anträgen fest.

### *Erwägungen:*

1.1 Gemäss Art. 145 DBG i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2.1 Die Beschwerdeführer erblicken vorerst eine Verletzung ihrer Verfahrensrechte: Sie beanstanden eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör, weil Beweismittel in unerlaubter antizipierter Beweiswürdigung nicht abgenommen worden seien. So habe die Vorinstanz ohne Begründung die von den Beschwerdeführern angerufenen Zeugen nicht angehört (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 21). Schliesslich monieren die Beschwerdeführer, die Vorinstanz habe ihre verfassungsrechtliche Begründungspflicht verletzt, indem sie nicht ausgeführt habe, ob und weshalb sich die Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den mit der Steuerverwaltung getroffenen Abreden nicht auf den Vertrauensschutz gemäss Art. 9 der Bundesverfassung (BV) vom 18. April 1999 berufen dürften (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 19).

2.2 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 BV. Er umfasst die Rechte der Parteien auf Teilnahme am Verfahren und auf Einflussnahme auf den Prozess der Entscheidungsfindung. In diesem Sinne dient das rechtliche Gehör einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Zum rechtlichen Gehör gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 124 I 241 E. 2; BGE 127 I 54 E. 2b; BGE 132 V 368 E. 3.1; BGE 138 V 125 E. 2.1). Formrichtig angebotene Beweisanträge sind zu prüfen und zu berücksichtigen. Allerdings kann eine Behörde das Beweisverfahren schliessen, wenn die Anträge nicht erhebliche Tatsachen betreffen oder offensichtlich untauglich sind (Ulrich Häfelin / Georg Müller / Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl., Zürich 2016, N 1016). Beweisanträge können somit in vorweggenommener, antizipierter Beweiswürdigung zurückgewiesen werden (BGE 124 I 208 E. 4a; BGE 130 II 425 E. 2.1; BGE 134 I 140 E. 5.3; BGE 136 I 229 E. 5.3). Dies bedarf einer sorgfältigen Prüfung und Begründung (vgl. Gerold Steinmann, in: Ehrenzeller / Schindler / Schweizer / Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung – St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich / Basel 2014, N 48 zu Art. 29 BV). Aus dem in Art. 29 Abs. 2 BV verankerten Grundrecht auf rechtliches Gehör ergibt sich auch das Recht bzw. die Pflicht, dass die verfügende Behörde ihre Verfügung begründet. Dabei muss die Begründung einer Verfügung – im Sinne einer Minimalanforderung – jedenfalls so abgefasst sein, dass sich

der Betroffene über deren Tragweite Rechenschaft geben und sie sachgerecht anfechten kann. Es sind wenigstens kurz die Überlegungen zu nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 138 I 232 E. 5.1). Welchen Anforderungen eine Begründung zu genügen hat, ist im Einzelfall anhand der konkreten Umstände und der Interessen der Betroffenen festzulegen. Die Begründungsdichte ist dabei insbesondere abhängig von der Entscheidungsfreiheit der Behörde, der Eingriffsintensität des Entscheids sowie der Komplexität des Sachverhalts und der sich stellenden Rechtsfragen (BGE 129 I 232 E. 3.3).

2.3 Vorliegend ist festzustellen, dass die streitgegenständliche Angelegenheit keine Sachverhalts- oder Rechtsfragen aufwirft, die nicht aufgrund der Akten und der schriftlichen Vorbringen der Parteien hätten beurteilt werden können. Bei der gegebenen Aktenlage durfte die Vorinstanz deshalb zum Schluss kommen, dass durch die Befragung der beiden von den Beschwerdeführern angerufenen Zeugen keine neuen Erkenntnisse hätten erlangt werden können, ohne dass sie dabei eine unzulässige antizipierte Beweiswürdigung erkennen liess. Im Übrigen ist die entsprechende Beweiswürdigung auch inhaltlich nicht zu beanstanden: Die Vorinstanz hat die verschiedenen Einwände der Beschwerdeführer zur Kenntnis genommen und geprüft. Da von den Zeugenaussagen keine entscheidungsrelevanten Ergebnisse zu erwarten waren, hat die Vorinstanz zu Recht darauf verzichtet. Eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht liegt dementsprechend nicht vor. Soweit die Beschwerdeführer rügen, die Vorinstanz habe ihr Urteil in punkto Vertrauensschutz ungenügend begründet und damit ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, ist die Beschwerde ebenfalls unbehelflich. Die Vorinstanz hat sich mit den Vorbringen der Beschwerdeführer hinreichend auseinandergesetzt. Die Beschwerdeführer haben im vorinstanzlichen Verfahren in Bezug auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes keine begründeten Tatsachen vorgebracht, zu denen die Vorinstanz Feststellungen zu treffen gehabt hätte (vgl. Beschwerde an das Steuergericht vom 12. Februar 2016, ad. E. 1.2 und Rz. 17 f.). Wenn sich die Vorinstanz auf die für ihr Urteil wesentlichen Gesichtspunkte beschränkt hat, ist das nicht zu beanstanden (BGE 140 II 262 E. 6.2). Es ist somit festzustellen, dass es vorliegend an einer Verletzung des rechtlichen Gehörs fehlt.

3.1 Vorliegend ist streitig und zu prüfen, ob die Tätigkeit der Beschwerdeführer als selbständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist und folglich die von den Beschwerdeführern gehaltenen Liegenschaften als Geschäftsvermögen zu behandeln sind.

3.2 Die Vorinstanz weist darauf hin, dass die Beschwerdeführer das Immobilienportefeuille seit 1995 kontinuierlich aufgebaut und im 2008 die Steuerverwaltung ersucht hätten, sie nicht als professionelle Liegenschaftshändler einzustufen (Entscheid des Steuergerichts vom 10. Juni 2016 E. 4a). Ab 2012 hätten die Beschwerdeführer begonnen, Grundstücke zu überbauen und eigene Immobilienprojekte zu realisieren. Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, dass sich die Tätigkeit der Beschwerdeführer auf den Kauf von Immobilien sowie deren Verwaltung und Bewirtschaftung und – später auch – auf die Erstellung von Neubauten und deren anschliessender Vermietung beschränkt habe. Dieser Dauersachverhalt habe sich bis heute nicht substantiell geändert (Entscheid des Steuergerichts vom 10. Juni 2016 E. 4c). Da die reine Vermietung von Liegenschaften als private Vermögensverwaltung und nicht als selbständige Erwerbstätigkeit gelte, sei kein Grund ersichtlich, weshalb die Immobilien zwischenzeitlich dem Geschäftsvermögen der Beschwerdeführer angehören sollen (Entscheid des Steuergerichts vom 10. Juni 2016 E. 4c, S. 13). Bis zum heutigen Tag hätten die Beschwerdeführer keine Liegenschaften verkauft, sondern ihren Immobilienbestand erhöht und die Erträge aus den Vermietungen und nicht aus den Gewinnen aus Verkäufen in neue Liegenschaften investiert (Entscheid des Steuergerichts vom 10. Juni 2016 E. 5b). Gestützt auf die bundesgerichtliche Praxis stelle das von den Beschwerdeführern verwaltete Immobilienportefeuille deshalb weiterhin Privatvermögen dar (Entscheid des Steuergerichts vom 10. Juni 2016 E. 5a und 5b). Folglich wurde sowohl die Frage, wie die Höhe der Einbringungswerte der Liegenschaften in die Kollektivgesellschaft festzulegen sei, als auch diejenige nach der Höhe der damit verbundenen jährlichen Abschreibungen von der Vorinstanz offen gelassen (Entscheid des Steuergerichts vom 10. Juni 2016 E. 5b, S. 15).

3.3 Die Beschwerdeführer bringen demgegenüber vor, Arbeitsleistung und Kapital in die Bewirtschaftung und in die Projekt- und Liegenschaftsentwicklung einzubringen, um ihren Lebensunterhalt zu bestreiten (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 25). Die hohe Fremdfinanzierung und die

jährlichen Zinspflichten in der Höhe von CHF 679'000.– zeigten das damit verbundene unternehmerische Risiko auf (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 25 und 27). Als Vermieter, Käufer von Liegenschaften, Auftraggeber sowie Bauherren und Projektentwickler nahmen sie gegen aussen am wirtschaftlichen Verkehr teil und seien im Rahmen einer kaufmännischen Kollektivgesellschaft organisiert (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 25). Die Liegenschaften seien ferner in die Buchführung der Kollektivgesellschaft aufgenommen und für den geschäftlich benötigten Rahmenkredit verpfändet worden (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 34). Ihre Aktivität gehe über eine reaktive Verwaltung ihres Vermögens hinaus (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 27), weshalb sie die vorinstanzliche Feststellung beanstanden, wonach ihre Tätigkeit auch nach 2012 nicht als gewerbsmässig qualifiziert werden könne. Sie stellen sich ferner auf den Standpunkt, der Begriff der Gewerbsmässigkeit gehe über den Begriff des Liegenschaftshändlers, der An- und Verkauf von Liegenschaften betreibe, hinaus. Es sei somit unzutreffend, dass die Vorinstanz mangels Liegenschaftsverkäufen keine Gewerbsmässigkeit angenommen habe (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 28 ff.).

4.1 Die Zuordnung eines Vermögenswerts zum Geschäftsvermögen setzt eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus (BGE 134 V 250 E. 4.2). Während das Privatvermögen gesetzlich nicht definiert ist und als jenes Vermögen der steuerpflichtigen Person gilt, das nicht Geschäftsvermögen ist (Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 [2006/2007] S. 265-293, S. 271), gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen oder damit in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen (Art. 18 Abs. 2 DBG; BGE 120 Ia 349 E. 4c/aa; BGE 133 II 420 E. 3.2; Felix Richner / Walter Frei / Stefan Kaufmann / Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, N 94 ff. zu Art. 18 DBG).

4.2 Für den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit kennzeichnend ist die Tätigkeit einer natürlichen Person, mit der diese auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; Markus Reich / Julia von Ah, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, N 14 zu Art. 18 DBG). Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten (BGE 138 II 251 E. 2.4.2). Die Prüfung ist von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Merkmale dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (BGE 125 II 113 E. 5b; BGE 138 II 251 E. 2.4.2; Reich / von Ah, a.a.O., N 15 zu Art. 18 DBG).

4.3 Im hier interessierenden Zusammenhang ist auch der gewerbsmässige Liegenschaftshandel als Sonderform der selbständigen Erwerbstätigkeit zu berücksichtigen. Die bundesgerichtliche Praxis hat hierfür bereichsspezifische Merkmale umschrieben. Solche bestehen im systematischen bzw. planmässigen Vorgehen, in der Häufigkeit der Transaktionen, der Nähe des Liegenschaftshandels zur hauptberuflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, im Einsatz spezieller Fachkenntnisse, der Besitzdauer, dem Einsatz erheblichen Fremdkapitals zur Finanzierung der Transaktionen oder deren Vornahme im Rahmen einer Personengesellschaft (zum Liegenschaftshandel, vgl. BGE 125 II 113 E. 6a; Urteile des Bundesgerichts 2C\_713/2012 vom 3. März 2013 E. 3.1 und 2C\_834/2012 vom 19. April 2013 E. 5.5). Ähnliche, wenn auch bereichsspezifisch abweichende Merkmale hat das Bundesgericht für den gewerbsmässigen Wertschriftenhandel entwickelt (Urteile des Bundesgerichts 2C\_868/2008 vom 23. Oktober 2009 E. 3.2 und 2C\_115/2012, 2C\_116/2012 vom 25. September 2012 E. 2.1.2 und E. 2.2).

4.4 Die Verwaltung des eigenen Vermögens stellt demgegenüber keine selbständige Erwerbstätigkeit dar, wenn sie nicht über die gewöhnliche Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht und ein Gewinn nur in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit erlangt wird. Selbständige Erwerbstätigkeit liegt jedoch vor, wenn eine Tätigkeit entfaltet wird, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 112 Ib 79 E. 2a; Urteil des Bundesgerichts 2A.66/2002 vom 17. September

2002 E. 2.1 mit Hinweisen auf BGE 122 II 446 E. 3). Ob einfache Vermögensverwaltung oder auf Erwerb gerichtete Tätigkeit vorliegt, ist gemäss bundesgerichtlicher Praxis immer unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Als Indiz für eine über die blosser Vermögensverwaltung hinausreichende Erwerbstätigkeit fällt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts etwa die systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens in Betracht, namentlich, dass die steuerpflichtige Person aktiv wertvermehrend tätig wird, dass sie ein Vermögensobjekt nicht bloss zum Zweck der privaten Vermögensanlage oder in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit, sondern in der offenkundigen Absicht erwirbt, es möglichst rasch mit Gewinn weiter zu veräussern (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 8. Mai 1970 E. 2b, in: ASA 39 [1970/1971] S. 267-276, S. 269; Urteil des Bundesgerichts vom 17. Februar 1986 E. 2b, in: ASA 56 [1987/1988] S. 366-370, S. 368 f.; Urteil des Bundesgerichts vom 21. Dezember 1988 E. 2, in: ASA 58 [1989/1990] S. 666-670, S. 668 f.; Urteil des Bundesgerichts vom 9. November 1990 E. 5b, in: ASA 59 [1990/1991] 709-716, S. 713 f.; Urteil des Bundesgerichts vom 2. Oktober 1992 E. 3a, in: ASA 63 [1994/1995] S. 43-49, S. 46 f. Urteil des Bundesgerichts 2C\_819/2011 vom 20. April 2012 E. 3.2) oder dass sie sich bemüht, wie eine haupt- oder nebenberuflich selbständig erwerbstätige Person die Entwicklung eines Marktes zur Gewinnerzielung auszunützen (BGE 104 Ib 164 E. 1b). Entscheidend für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ist somit, ob mit Gewinnabsicht am Wirtschaftsverkehr teilgenommen wird (Urteil des Bundesgerichts 2C\_869/2008 vom 7. April 2009 E. 4.2).

4.5 Die Vermietung eigener Liegenschaften stellt nach bundesgerichtlicher Praxis grundsätzlich – d.h. bei Nichtliegenschaftshändlern – regelmässig Verwaltung privaten (Anlage-)Vermögens dar (Urteile des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 2.5 und 2C\_475/2008 vom 1. Juli 2009 E. 3.3), weshalb bei der Annahme, die Vermietung eigener Liegenschaften sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebes, grösste Zurückhaltung geboten ist (BGE 110 Ib 17 E. 3a). Der Eigentümer, der seine Liegenschaft(en) mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbaut, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen, verwaltet normalerweise privates Vermögen (Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 2.5 mit weiteren Hinweisen zur Vermietung von Wohnblöcken, möblierter Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten). Dagegen erhält die Vermietertätigkeit dann betrieblichen Charakter, wenn sie die blosser Gebäudeverwaltung übersteigt (BGE 110 V 83 E. 5a). Auch bei einer Liegenschaft mit rund 30 Wohnungen handelt es sich um private Vermögensverwaltung, wenn sich der Eigentümer – ohne Verkaufsbemühungen – darauf beschränkt, die Wohnungen zu verwalten, um daraus ein regelmässiges Einkommen zu erzielen (Urteil des Bundesgerichts 9C\_591/2016 vom 21. März 2017 E. 6.1.6 mit Hinweisen auf das Urteil des Bundesgerichts 2A.488/1998 vom 26. Juli 1999 E. 3b). Die Vermietung eigener Liegenschaften wird auch nicht allein dadurch zu einem Geschäftsbetrieb, weil das zu verwaltende Vermögen umfangreich ist, so dass der Eigentümer eine kaufmännische Buchhaltung führt (BGE 110 Ib 17 E. 3a; Reich / von Ah, a.a.O., N 16a zu Art. 18 DBG).

5.1 Unbestritten ist vorliegend, dass die Tätigkeit der Beschwerdeführer bis 2012 von der Steuerverwaltung nicht als gewerbmässig qualifiziert wurde und die Liegenschaften folglich dem Privatvermögen der Beschwerdeführer zugeordnet wurden (vgl. Entscheid des Steuergerichts vom 10. Juni 2016 E. 4a und Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 22 in fine). Im Jahr 2012 begannen die Beschwerdeführer sich nicht mehr nur auf weitere Zukäufe und die Administration von Liegenschaften zu konzentrieren, sondern Grundstücke zu überbauen und Immobilienprojekte zu realisieren (vgl. Schreiben der Beschwerdeführer an die Steuerverwaltung Baselland vom 2. Dezember 2013, S. 2). Fraglich ist nun, ob aufgrund der neu ab 2012 aufgenommenen Aktivitäten die Tätigkeit der Beschwerdeführer insgesamt als gewerbmässig zu qualifizieren ist. Die Beschwerdeführer legen dar, wie sie sich durch ihre Arbeitsleistung und ihr Kapital in die Bewirtschaftung und in die Projekt- und Liegenschaftsentwicklung einbringen und damit ihren Lebensunterhalt bestreiten. Ein Zusammenhang ihres Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der Beschwerdeführer ist damit nicht gänzlich von der Hand zu weisen. Auch deutet die Aufnahme der Liegenschaften in die Buchführung der Kollektivgesellschaft auf eine systematische oder zumindest planmässige Art und Weise des Vorgehens der Beschwerdeführer hin. All dem sind allerdings auch die übrigen Gesichtspunkte gegenüber zu stellen: Einerseits konnten die Beschwerdeführer nicht nachweisen, dass sie die Liegenschaften planmässig im Hinblick auf einen späteren gewinnstrebigem Verkauf oder offenkundig mit der Absicht erworben bzw. umgebaut haben, diese möglichst rasch mit Gewinn weiter zu ver-

äussern. Andererseits erscheint die Tätigkeit der Beschwerdeführer (Realisation von Immobilienprojekten, Erstellung von Neubauten und deren anschliessenden Vermietung, Aufbau und Verwaltung des Immobilienbestandes) Gewinn vielmehr in Ausnützung der sich aus den Vermietungen bietenden Gelegenheit zu erlangen, als in ihrer Gesamtheit auf einen professionellen Liegenschaftshandel ausgerichtet zu sein, zumal die Beschwerdeführer bis anhin keine Liegenschaften verkauft haben. Diesbezüglich ist vorliegend aber auch darauf hinzuweisen, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung Nichtliegenschaftshändler, die ihre Liegenschaft(en) ohne Verkaufsbemühungen mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbauen, um aus deren Vermietung einen Ertrag und daraus ein regelmässiges Einkommen zu erzielen, in der Regel privates Vermögen verwalten (vgl. E. 4.5 hiervor). Auch die – von den Beschwerdeführern vorgenommene – Wiederanlage allfälliger Gewinne in weitere Liegenschaften gilt nach der Praxis des Bundesgerichts als private Vermögensverwaltung (vgl. E. 4.5 hiervor). Die Verwaltung des eigenen Vermögens stellt, auch wenn das Vermögen – wie bei den Beschwerdeführern – erheblich ist, professionell verwaltet oder eine Buchhaltung geführt wird, keine selbständige Erwerbstätigkeit dar (Urteil des Bundesgerichts 2C\_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 2.1 m.w.H.). Das Vermieten von Wohnblöcken gilt ferner als Vermögensverwaltung, auch wenn der Vermieter die Wohnungen instand halten muss und die damit im Zusammenhang stehenden Arbeiten hauptsächlich dazu dienen, den Mietgegenstand zur Erzielung des Ertrages bereitzustellen (Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 2.5). Folglich kann bei der Tätigkeit der Beschwerdeführer, auch durch die seit 2012 aufgenommene Realisation von Immobilienprojekten und Erstellung von Neubauten, zumindest zum jetzigen Zeitpunkt, nicht von einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 DBG gesprochen werden. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Beschwerdeführer ihren Lebensunterhalt aus den Erträgen der Liegenschaften bestreiten.

5.2 Zusammenfassend ist deshalb festzustellen, dass aufgrund einer umfassenden Würdigung sämtlicher Faktoren die Liegenschaften der Beschwerdeführer Privatvermögen darstellen und die vorinstanzliche Zuordnung der Liegenschaften nicht zu beanstanden ist.

6.1 Strittig und zu prüfen ist vorliegend noch, ob sich die Beschwerdeführer auf eine zwischen ihnen und der Steuerverwaltung geschlossene Vereinbarung stützen können, welche ihnen aufgrund des Vertrauensgrundsatzes einen gegenteiligen Anspruch gewährt.

6.2 Die Vorinstanz führt im angefochtenen Entscheid – wie bereits die Steuerverwaltung (vgl. Einsprache-Entscheid vom 18. Januar 2016 E. 1.2) – aus, dass trotz aufwendigen Verhandlungen keine Vereinbarung zustande gekommen sei, aus welcher die Beschwerdeführer Rechte ableiten könnten. Der von der Steuerverwaltung ausgearbeitete Vorschlag vom 2. Juni 2015 sei von den Beschwerdeführern nicht unterzeichnet und eine neue Vereinbarung sei der Steuerverwaltung sodann nicht vorgelegt worden. Die Zusicherung der Steuerverwaltung vom 21. Februar 2014 könne indes nicht als Einigung qualifiziert werden, da diese nicht isoliert, sondern unter Einhaltung weiterer Prämissen ausgesprochen worden sei (Entscheid des Steuergerichts vom 10. Juni 2016 E. 2c und 2d).

6.3 Die Beschwerdeführer stellen sich demgegenüber auf den Standpunkt, ihre Tätigkeit sei von der Steuerverwaltung mit Rulingantwort vom 21. Februar 2014 als gewerbsmässig und damit als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert worden (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 13). Eine Einigung über die Einbringungswerte sei hierfür nicht vorausgesetzt; die Frage der Einbringungswerte sei ohnehin keine Sachverhalts- sondern eine Frage der Rechtsfolgen (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 16 f. und Rz. 22). Die Qualifikation der Tätigkeit der Beschwerdeführer sei von der Steuerverwaltung mehrmals ausdrücklich und unabhängig von einer Einigung über die Einbringungswerte der Liegenschaften bestätigt worden (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 16). Entgegen der vorinstanzlichen Feststellung habe – so die Beschwerdeführer – das Schreiben vom 2. Juli (recte: Juni) 2015 einzig einen Vorschlag über die Einbringungswerte enthalten, über welche sich die Parteien aufgrund unterschiedlicher Rechtsauffassungen nur für die direkte Bundessteuer hätten einigen können (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 20). Vertreter der Steuerverwaltung hätten in der Sitzung vom 26. Februar 2015 ausdrücklich bestätigt, dass die Frage der Einbringungswerte nichts an der Qualifikation vom 21. Februar 2014 ändern würde (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 21). Schliesslich rügen die Beschwerdeführer sinngemäss,

dass die Vorinstanz in diesem Zusammenhang den Sachverhalt unzutreffend erhoben habe (Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 19).

7. Ungeachtet des im Steuerrecht ansonsten strikt einzuhaltenden Prinzips der Gesetzmässigkeit ist eine Verständigung zwischen der Veranlagungsbehörde und der steuerpflichtigen Person betreffend die Umschreibung und Würdigung des für die Veranlagung massgebenden Sachverhalts zulässig soweit sie sich im Rahmen des Gesetzes bewegt und diesem nicht widerspricht. Eine Einigung kann sich aber nur auf unsichere Sachverhaltsfeststellungen beziehen; Auslegungsfragen sind davon ausgeschlossen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 4.2; 2A.227/2006 vom 10. Oktober 2006 E. 3.1 m.w.H. und 2C\_296/2009 vom 11. Februar 2010 E. 3.1; René Schreiber / Roger Jaun / Marlene Kobierski, *Steuerruling – eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis*, in: ASA 80 [2011/212] S. 293-335, S. 300 ff.). Die Beantwortung einer Rulinganfrage in Steuersachen ist inhaltlich im Ergebnis faktisch nichts anderes als eine vorgezogene Veranlagungshandlung, geht es doch stets darum, zu beurteilen, wie ein konkreter Sachverhalt zukünftig beurteilt wird bzw. wie die Veranlagung eines konkreten, zukünftigen Sachverhalts vorgenommen werde (BGE 141 I 161 E. 3.2; Schreiber / Jaun / Kobierski, a.a.O., S. 330).

8.1 Die Beschwerdeführer machen geltend, dass eine durch die Steuerverwaltung an sie erteilte Auskunft bei ihnen berechtigtes Vertrauen erweckt habe, dass die Liegenschaften in steuerlicher Hinsicht als Geschäftsvermögen zu qualifizieren seien. Sie berufen sich damit auf den in Art. 9 BV verankerten Grundsatz von Treu und Glauben. Der Grundsatz von Treu und Glauben zählt nach schweizerischem Rechtsverständnis zu den grundlegendsten Rechtsprinzipien. Er gilt als Richtschnur für das Handeln der Privaten untereinander (Art. 2 Schweizerisches Zivilgesetzbuch [ZGB] vom 10. Dezember 1907) und bestimmt die Beziehungen zwischen Staat und Privaten (Urteil des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 5.2). Der Grundsatz ist im Sinne einer grundlegenden Handlungsmaxime in Art. 5 Abs. 3 BV verankert und verleiht dem Privaten in Form des sog. Vertrauensschutzes im Sinne von Art. 9 BV einen Anspruch auf Schutz seines berechtigten Vertrauens in das bestimmte Erwartungen begründende Verhalten der Behörden, dabei bilden Steuerulings einen Anwendungsfall des allgemeinen Vertrauensschutzes (Urteil des Bundesgerichts 2C\_529/2014 vom 24. August 2015 E. 2.1 m.w.H.). Das in Art. 9 BV verankerte Recht auf Vertrauensschutz bewirkt unter anderem, dass eine (selbst unrichtige) Zusicherung einer Behörde unter bestimmten Umständen eine vom materiellen Recht abweichende Behandlung des Rechtsuchenden gebietet. Zu den Voraussetzungen gehört, dass es sich um eine vorbehaltlose Auskunft der Behörden handelt, die Auskunft sich auf eine konkrete, den Bürger berührende Angelegenheit bezieht, die Behörde, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war (oder der Betroffene sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte), der Betroffene die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat, die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung und das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (BGE 127 I 31 E. 3a m.w.H.; BGE 137 II 182 E. 3.6.2; BGE 141 I 161 E. 3.1; Häfelin / Müller / Uhlmann, a.a.O., N 667 ff.; Stefan Oesterhelt, *Wann wird ein Ruling zum Steuerabkommen? – Voraussetzungen an den Vertrauensschutz*, in: *Der Schweizer Treuhänder* 2013, S. 846-849, S. 846 f.; Beatrice Weber-Dürler, *Vertrauensschutz im öffentlichen Recht*, Basel 1983, S. 204 ff.). Die aufgeführten Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein; ist bereits eine nicht gegeben, erübrigt es sich die anderen zu prüfen (BGE 137 II 182 E. 3.6.3).

8.2 Vorliegend ist somit zu beurteilen, ob zwischen der Steuerverwaltung und den Beschwerdeführern eine Einigung zustande gekommen ist, auf die sich letztere unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben berufen können. In diesem Zusammenhang ist vorweg festzustellen, dass die Steuerverwaltung im Schreiben vom 21. Februar 2014 ausführte, dass sie eine Zuordnung der in der Anfrage der Beschwerdeführer vom 2. Dezember 2013 genannten Liegenschaften sowie der Liegenschaften, welche von den Beschwerdeführern künftig erworben und bewirtschaftet würden, zu Geschäftsvermögen als vertretbar erachte. Bereits die von der Steuerverwaltung verwendete Ausdrucksweise ("vertretbar") zeigt auf, dass die Steuerverwaltung keine vorbehaltlose Auskunft erteilen wollte. Sie brachte dies auch zum Ausdruck, indem sie sich im selben Schreiben auf den

Standpunkt stellte, dass bei einer Zuordnung zum Geschäftsvermögen die Liegenschaften in die zu erstellende steuerliche Buchhaltung maximal bis zur Höhe der Gestehungskosten aufgenommen und allfällige Wertberichtigungen nur dann als steuerwirksam anerkannt werden könnten, wenn sie geschäftsmässig begründet seien und sich nach dem Zeitpunkt, ab dem eine Steuerbilanz geführt werde, ereigneten. Die Steuerverwaltung hat im umstrittenen Schreiben vom 21. Februar 2014 damit offenbar die Ansicht vertreten, die von den Beschwerdeführern dargelegte Konstellation könnte die Voraussetzungen der Überführung der Liegenschaften vom Privat- in das Geschäftsvermögen erfüllen, diese jedoch an weitere Auflagen in Bezug auf die Einbringungswerte geknüpft. Abgesehen davon ist im Zusammenhang mit dem angerufenen Grundsatz des Vertrauensschutzes vorliegend von Bedeutung, dass weder ersichtlich noch von den Beschwerdeführern geltend gemacht wird, dass diese gestützt auf die behauptete Zusicherung nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen haben. Die Beschwerdeführer können folglich aus dem Vertrauensgrundsatz nichts zu ihren Gunsten ableiten. Im Übrigen bleibt auch noch darauf hinzuweisen, dass den anwaltlich vertretenen Beschwerdeführern bewusst sein musste, dass die vorliegend interessierende Frage, ob die Liegenschaften zu ihrem Privat- oder Geschäftsvermögen gehören, gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung keine einer Einigung zugängliche Unsicherheit über den Sachverhalt, sondern vielmehr eine Rechts- oder Auslegungsfrage darstellt (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 4.3; 2A.439/2005 vom 8. Mai 2006 E. 3.2 und 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 E. 1.3). In diesem Zusammenhang sind zusätzliche Erkenntnisse durch eine Befragung der von den Beschwerdeführern angerufenen Zeugen nicht ernsthaft zu erwarten, wie schon die Vorinstanz annahm und annehmen durfte (vgl. E. 2.3 hiervor), weshalb der entsprechende Beweisantrag abzuweisen und auf die beantragte Durchführung einer Zeugenbefragung auch im vorliegenden Verfahren zu verzichten ist. Schliesslich kann unter diesen Umständen der Vorinstanz auch nicht vorgeworfen werden, den Sachverhalt unzutreffend bzw. ungenügend festgestellt zu haben. Die Beschwerdeführer beschränken sich in diesem Zusammenhang darauf, die bereits vor der Vorinstanz erhobenen, von dieser jedoch verworfenen Einwände zu wiederholen und zu behaupten, die Vorinstanz habe die Beweismittel nicht hinreichend gewürdigt und den Sachverhalt unzutreffend festgestellt (vgl. Beschwerde vom 29. September 2016, Rz. 15 und Rz. 20). Ihre Beschwerde ist deshalb auch unter diesem Titel abzuweisen.

9. Es bleibt über die Kosten zu befinden. 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 Art. 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). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'400.– den unterlegenen Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 1'400.– zu verrechnen. Ausgangsgemäss sind die Parteikosten wettzuschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...