

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 199/2017

Urteil vom 12. Juni 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Bundesrichter Haag,  
Gerichtsschreiberin Genner.

Verfahrensbeteiligte

A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
vertreten durch Rechtsanwalt Beat Rüedi,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Schlossmühlestrasse 9, 8510 Frauenfeld.

Gegenstand

Direkte Bundessteuer, Steuerjahr 2010,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 23. November 2016 (VG.2015.142/E).

Sachverhalt:

A.

Der als Landwirt tätige A. \_\_\_\_\_ verkaufte am 21. September 2010 seine Liegenschaft Nr. xxx in U. \_\_\_\_\_ (Gemeinde V. \_\_\_\_\_) zum Preis von Fr. 2'149'500.-- (Preis pro m2 Fr. 100.--). Die (unbebaute) Parzelle gehörte zu A. \_\_\_\_\_'s landwirtschaftlichem Betrieb, lag aber vollständig in der Bauzone. Die Grundstückgewinnsteuer aus dem Verkauf wurde am 6. Januar 2012 definitiv veranlagt.

B.

In der Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2010 vom 13. März 2013 wurde aus dem Grundstücksverkauf ein Betrag von Fr. 1'787'022.-- als Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb aufgerechnet. Mit Einspracheentscheid vom 12. Juni 2013 reduzierte die Veranlagungsbehörde den aufzurechnenden Betrag auf Fr. 1'756'233.-- und wies die Einsprache im Übrigen ab. Gegen diesen Entscheid erhob A. \_\_\_\_\_ Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau und beantragte, von der Besteuerung eines Einkommens von Fr. 1'756'233.-- aufgrund des Verkaufs der Parzelle Nr. xxx in U. \_\_\_\_\_ abzusehen. Eventualiter sei für den Verkehrswert des verkauften Baulandes bei den Anlagekosten eine nachträgliche Bilanzkorrektur per 1. Januar 1995 (eventuell per 1. Januar 1993 [nicht: 1. Januar 2013]) mit Fr. 230.-- pro m2 zuzulassen. Subeventualiter sei ein Betrag von Fr. 148'625.-- als Ersatzbeschaffung anzurechnen. Am 29. Juni 2015 wies die Steuerrekurskommission die Beschwerde ab, nachdem das Verfahren vom 1. Oktober 2013 bis ca. August 2014 sistiert gewesen war. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission gelangte A. \_\_\_\_\_ mit den gleichen Rechtsbegehren an das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau. Dieses wies die Beschwerde mit Urteil vom 23. November 2016 ab.

C.

A. \_\_\_\_\_ erhebt am 17. Februar 2017 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht mit den Anträgen, das angefochtene Urteil aufzuheben und von der Besteuerung eines Einkommens in der Höhe von Fr. 1'756'233.-- aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgrund des Verkaufs der Parzelle Nr. xxx in U. \_\_\_\_\_ am 21. September 2010 abzusehen. Eventuell sei ihm -

A. \_\_\_\_\_ - eine steuerneutrale Bilanzkorrektur zu bewilligen und zu gestatten, den Verkehrswert des verkauften Baulandes per 1. Januar 1995 (eventuell per 1. Januar 1993) bei den Anlagekosten mit Fr. 230.--, eventuell Fr. 100.-- pro m<sup>2</sup> einzusetzen und für die Gewinnermittlung zu berücksichtigen; die Angelegenheit sei zur Neufestsetzung des Verkaufsgewinns an das Verwaltungsgericht, eventuell an die Kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen. Subeventuell sei der besteuerte Verkaufsgewinn von Fr. 1'756'233.-- im Betrag einer Ersatzbeschaffung von Fr. 148'625.-- auf Fr. 1'607'608.-- zu reduzieren und es sei ihm - A. \_\_\_\_\_ - zu gestatten, per 31. Dezember 2010 eine Ersatzbeschaffungsreserve von Fr. 148'625.-- zu bilden. Das Verwaltungsgericht und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Kantonale Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen. A. \_\_\_\_\_ hat am 7. Juni 2017 repliziert.

Erwägungen:

1.

Gegen das angefochtene Urteil ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11], Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG, Art. 90 BGG). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1. Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 erster Satz DBG). Die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet (Art. 18 Abs. 4 DBG).

2.2. Im Leitentscheid BGE 138 II 32 erwog das Bundesgericht, die steuerlich privilegierte Ausnahmeregelung von Art. 18 Abs. 4 DBG bedürfe einer angemessenen Begrenzung, soweit es um Grundstücke gehe, welche nicht dem Schutzbereich und den Verfügungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts unterständen. Für die Qualifikation als land- oder forstwirtschaftliches Grundstück im Sinn von Art. 18 Abs. 4 DBG stellte es hauptsächlich auf die in Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11), dann auch auf die in Art. 2 Abs. 2 BGBB aufgezählten Grundstücksarten ab, namentlich auf Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB, wonach Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenen Umschwungs, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören, in den Geltungsbereich des BGBB fallen. Die Qualifikation als landwirtschaftliches Grundstück sollte sich - abweichend von der bis anhin geltenden Rechtsprechung und von einem Teil der Lehre - nicht nach der tatsächlichen Nutzung richten, sondern grundsätzlich nach dem Geltungsbereich des BGBB (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 37, E. 2.3.1 S. 38 f.). Im Umkehrschluss ergibt sich, dass die Ausnahmeregelung für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinn von Art. 18 Abs. 4 DBG dann keine Anwendung findet, wenn es um unbebaute und vollumfänglich in der Bauzone gelegene Grundstücke geht, die zwar land- oder forstwirtschaftlich genutzt werden, die aber keinen "angemessenen Umschwung" eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen bilden (Urteil 2C 957/2017 vom 22. Dezember 2017 E. 3.3).

2.3. In Ziff. 5.1 des Kreisschreibens Nr. 38 vom 17. Juli 2013 legte die ESTV fest, die neue Praxis gemäss BGE 138 II 32 sei auf alle "im Zeitpunkt des Inkrafttretens des vorliegenden Kreisschreibens" noch offenen Veranlagungen anzuwenden. Im Auftrag der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) des Ständerates ergänzte die ESTV das Kreisschreiben Nr. 38 am 29. September 2017 mit einem Anhang 2 "Regelung Härtefälle betreffend Kapitalgewinnbesteuerung Bauland".

2.4. Aufgrund der Motion Leo Müller "Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken" vom 14. März 2012 (12.3172) verfasste der Bundesrat die Botschaft vom 11. März 2016 zum Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke (BBI 2016 1845). Mit der vorgeschlagenen Gesetzesänderung sollte die mit BGE 138 II 32 vorgenommene Einschränkung

der steuerlichen Privilegierung bei der Veräusserung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke rückgängig gemacht bzw. ausgeschlossen werden. Indessen hat der Ständerat am 12. Dezember 2016 (AB 2016 S 1106) und der Nationalrat am 14. Juni 2017 (AB 2017 N 1100) Nichteintreten auf die Vorlage beschlossen. Damit sind die Beratungen erledigt, und der Vorstoss wird nicht umgesetzt.

3.

Der Beschwerdeführer begründet seinen Hauptantrag, wonach von einer Besteuerung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 1'756'233.-- abzusehen sei, in erster Linie mit dem Grundsatz von Treu und Glauben nach Art. 9 BV.

3.1. Er macht geltend, die Praxisänderung nach BGE 138 II 32 dürfe generell nicht auf Grundstückverkäufe angewendet werden, welche vor dem 2. Dezember 2011 (BGE 138 II 32 liegt das Urteil 2C 11/2011 vom 2. Dezember 2011 zugrunde) stattgefunden hätten. Der Staat müsse Rechtssicherheit gewährleisten. Änderungen einer langjährigen Steuerpraxis würden sich sofort und für die betroffenen steuerpflichtigen Personen ohne Vorwarnung auswirken. Eine langjährige Praxis dürfe nicht quasi über Nacht geändert werden. Der Bürger habe Anspruch auf Schutz seines Vertrauens in den Fortbestand einer bestehenden Praxis. Die Praxisänderung dürfe nur für die Zukunft Wirkung entfalten. Analog den bei Gesetzesänderungen anwendbaren Grundsätzen dürfe ein Bruch mit der bisherigen Praxis nicht rückwirkend erfolgen. Der steuerrelevante Sachverhalt (Verkauf der Liegenschaft) habe sich im September 2010 verwirklicht. Die Praxisänderung des Bundesgerichts sei erst am 2. Dezember 2011 erfolgt. Er - der Beschwerdeführer - habe im Zeitpunkt des Verkaufs nicht mit der Praxisänderung und mit den damit verbundenen steuerlichen Folgen rechnen müssen. Die Rückwirkung der Praxisänderung würde sodann zu einer stossenden Rechtsungleichheit zu denjenigen Steuerpflichtigen

führen, die im gleichen Zeitraum einen entsprechenden Landverkauf getätigt, aber bereits früher definitiv veranlagt worden seien. Zudem lägen keine triftigen Gründe vor, diese Rückwirkung zu rechtfertigen; fiskalische Gründe seien dafür nicht ausreichend. Schliesslich sei seine Veranlagung aus nicht erkennbaren Gründen zwei Jahre lang auf Eis gelegt worden. Wäre er rechtzeitig eingeschätzt worden, wäre seine Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2010 bei Bekanntwerden des Urteils des Bundesgerichts vom 2. Dezember 2011 (BGE 138 II 32) längst in Rechtskraft erwachsen.

3.2. Unabhängig von der Frage, ob die rückwirkende Anwendung der neuen Praxis generell zulässig sei, würden es die Verhältnisse im vorliegenden Fall verbieten, die neue Auslegung von Art. 18 Abs. 4 DBG auf ihn - den Beschwerdeführer - anzuwenden. Er habe sich vor dem Verkauf seines Baulandes über die Steuerfolgen des beabsichtigten Rechtsgeschäfts informiert. Bereits im Sommer 2009 sei er an die Kantonale Steuerverwaltung, Ressort Grundstücksgewinne, gelangt, um die im Zusammenhang mit dem Verkauf der Parzelle zu erwartenden Steuern zu erfragen und berechnen zu lassen. Die provisorische Berechnung vom 11. August 2009 habe gezeigt, dass er mit einer kantonalen Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 236'000.-- habe rechnen müssen. Betreffend die Einkommens- und Vermögenssteuer sei ihm erklärt worden, es werde eine ergänzende Vermögenssteuer im Betrag von Fr. 40'600.-- fällig. Die Kantonale Steuerverwaltung habe damit nicht nur eine Auskunft über die Grundstücksgewinnsteuer erteilt, sondern auch eine solche über die Staats- und Gemeindesteuern, nämlich die ergänzende Vermögenssteuer nach den damaligen kantonalen Bestimmungen. Ein Hinweis auf weitere Steuern, namentlich auf die direkte Bundessteuer, sei nicht erfolgt. Für diese Auskunft wäre die

kantonale Steuerverwaltung selbstverständlich zuständig gewesen. Sie sei jene Behörde, welche sämtliche Steuern (Staats- und Gemeindesteuern, direkte Bundessteuer, Grundstücksgewinnsteuer etc.) veranlege. Der Steuerpflichtige dürfe sich auf Auskünfte der Kantonalen Steuerverwaltung verlassen. Er dürfe darauf vertrauen, dass eine Abteilung oder ein Ressort dieser Behörde die anderen Abteilungen oder Ressorts beiziehe, wenn sie oder es keine umfassende Auskunft erteilen könne. Die anfallenden Steuern und Sozialversicherungsabgaben seien für ihn - den Beschwerdeführer - ein zentrales Thema bei der Kaufpreisgestaltung gewesen. Wenn man ihm mitgeteilt hätte, dass ihn aufgrund des Verkaufs Einkommenssteuern (direkte Bundessteuer 2010) und AHV-Beiträge als Selbständigerwerbender von insgesamt rund Fr. 370'000.-- erwarten würden, hätte er einen entsprechend höheren Kaufpreis für das Bauland verlangt. Dieser sei mit Fr. 100 pro m<sup>2</sup> im Jahr 2010 sehr bescheiden gewesen. Schon 1993 habe er von einer anderen Käuferschaft Fr. 230 pro m<sup>2</sup> für gewerbliches Bauland in U.\_\_\_\_\_ erhalten.

3.3. Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben statuiert ein Verbot widersprüchlichen Verhaltens und verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes

Verhalten der Behörden (BGE 131 II 627 E. 6.1). Voraussetzung für eine Berufung auf Vertrauensschutz ist indes, dass die betroffene Person sich berechtigterweise auf die Vertrauensgrundlage verlassen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann; die Berufung auf Treu und Glauben scheitert sodann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen entgegenstehen. Im Steuerrecht hat der Grundsatz von Treu und Glauben nur eine beschränkte Tragweite, vor allem, wenn er im Widerspruch zum Legalitätsprinzip steht (BGE 131 II 627 E. 6.1 S. 636 f.).

3.4. Nach der Rechtsprechung zum Grundsatz von Treu und Glauben kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, welche eine Behörde dem Bürger erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Voraussetzung dafür ist, dass:

- es sich um eine vorbehaltlose Auskunft der Behörden handelt;
- die Auskunft sich auf eine konkrete, den Bürger berührende Angelegenheit bezieht;
- die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte;
- der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können;
- der Bürger im Vertrauen hierauf Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können;
- die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung;
- das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dasjenige des Vertrauensschutzes nicht überwiegt (BGE 137 II 182 E. 3.6.2 S. 193).

3.5. Grundsätzlich ist eine neue Rechtsprechung sofort und überall anzuwenden. Sie gilt nicht nur für künftige, sondern für alle im Zeitpunkt der Änderung noch hängigen Fälle (BGE 142 V 551 E. 5.1 S. 558; 135 II 78 E. 3.2 S. 85; 132 II 153 E. 5.1 S. 159). Praxisänderungen und erstmalige Praxisfestlegungen wirken sich somit auch im Steuerrecht unmittelbar auf alle noch nicht rechtskräftig veranlagten Fälle aus (Urteil 2C 957/2017 vom 22. Dezember 2017 E. 3.4). Gegen eine Änderung der materiellrechtlichen Praxis gibt es keinen generellen Vertrauensschutz. Anders verhält es sich, wenn die Weiterführung der alten Praxis individuell zugesichert wurde oder die Behörde auf andere Weise entsprechende Erwartungen geweckt hatte (TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, S. 188 Rz. 16 am Ende). Führt eine ungebührliche Verfahrensverzögerung durch die Behörden dazu, dass zum Nachteil der Privaten eine neue Praxis anwendbar wird, die bei rechtzeitiger Verfahrenserledigung noch nicht angewendet worden wäre, so ist es allenfalls denkbar, dass aus Rechtsgleichheits- und Fairnessgründen die frühere Praxis noch anzuwenden ist (BGE 110 Ib 332 E. 3a S. 336 f.). Das Bundesgericht hat im Fall einer Zeitspanne von fünf

Jahren zwischen dem rechtsbegründenden Sachverhalt und dem Erlass der Verfügung (gestützt auf eine inzwischen ergangene Praxisänderung) die Gewährung des Vertrauensschutzes in Betracht gezogen, die Frage dann aber offengelassen (Urteil 2C 509/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2).

3.6. Angewendet auf den vorliegenden Fall ergeben diese Grundsätze Folgendes:

3.6.1. Es resultiert kein genereller Vertrauensschutz aus der Tatsache, dass nach der Veräusserung vom 21. September 2010 eine Praxisänderung eingetreten ist, nach der sich die Veranlagung zu richten hatte. Dass die Praxis gemäss BGE 138 II 32 auf alle hängigen Veranlagungen (ungeachtet des Veräusserungszeitpunkts) anwendbar ist, zeigt der Fall, welcher dem Urteil 2C 957/2017 vom 22. Dezember 2017 zugrundeliegt: Zwei in der Bauzone gelegene, ehemals landwirtschaftlich genutzte Grundstücke waren im Jahr 2009 veräussert worden. Bei der Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern am 27. Mai 2011 - also vor BGE 138 II 32 - ging die Veranlagungsbehörde noch davon aus, Gegenstand der Veräusserung seien land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinn von Art. 12 Abs. 1 StHG gewesen, und erfasste den Gewinn mit der Grundstückgewinnsteuer (nach dem dualistischen System des Kantons Aargau). Diese Veranlagung wurde rechtskräftig. Dennoch bestätigte das Bundesgericht die (gestützt auf BGE 138 II 32 geänderte) Auffassung der Vorinstanzen, wonach für die Veranlagung der direkten Bundessteuer nicht von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Sinn von Art. 18 Abs. 4 DBG auszugehen sei. Die Veräusserung der besagten Grundstücke war somit gestützt auf Art. 18 Abs. 2 DBG mit der Gewinnsteuer unter Ausschluss der Privilegierung von Art. 18 Abs. 4 DBG zu erfassen (Urteil 2C 957/2017 vom 22. Dezember 2017 E. 3.4 und 3.5). Der Beschwerdeführer kann auch daraus, dass zwischen der Veräusserung und der Veranlagung zweieinhalb Jahre verstrichen sind, keinen Vertrauenstatbestand ableiten. Diese Zeitspanne erscheint

nicht derart lang, dass eine treuwidrige Verschleppung des Veranlagungsverfahrens angenommen werden könnte.

3.6.2. Auch ein individueller Vertrauensschutz, basierend auf der provisorischen Berechnung für Grundstückgewinnsteuer 2009 der Kantonalen Steuerverwaltung, Spezialsteuern, Grundstückgewinne, vom 11. August 2009, ist zu verneinen. Zwar ist dem Beschwerdeführer darin zuzustimmen, dass die Kantonale Steuerverwaltung (auch) zuständig ist für die Erhebung der direkten Bundessteuer. Richtig ist auch, dass die provisorische Berechnung nur die kantonalen Steuern betrifft, denn es werden ausschliesslich kantonale Steuern erwähnt und ausschliesslich kantonale Erlasse zitiert. Dies bedeutet aber nicht, dass die erwähnte Auskunft ein qualifiziertes Schweigen betreffend die direkte Bundessteuer enthält, wie der Beschwerdeführer geltend macht. Dies kann umso weniger angenommen werden, als gar nicht bekannt ist, welche Frage der Beschwerdeführer an die Kantonale Steuerverwaltung gerichtet hat. In der schriftlichen Auskunft vom 11. August 2009 kann jedenfalls keine behördliche Zusicherung erblickt werden, wonach der Beschwerdeführer aus dem Verkauf der Liegenschaft keine direkte Bundessteuer zu entrichten hätte. Das Dokument enthält in Bezug auf diese Frage keine Aussage. Es fehlt daher an der Vertrauensgrundlage, welche die Grundvoraussetzung des Vertrauensschutzes aus falscher behördlicher Auskunft darstellt.

3.7. Ein Anspruch auf Gewährung der privilegierten Besteuerung nach Art. 18 Abs. 4 DBG gestützt auf Art. 9 BV ist zu verneinen.

4.

Der Beschwerdeführer beantragt eventualiter die Herabsetzung des steuerbaren Gewinns.

4.1. Zur Begründung bringt er vor, der von ihm erzielte Kapitalgewinn sei bis zum 31. Dezember 1994 steuerfrei gewesen, weil er als Landwirt erst ab 1. Januar 1995 buchführungspflichtig geworden sei und bis zu diesem Datum Kapitalgewinne im Geschäftsvermögen nur besteuert worden seien, wenn sie im Betrieb eines buchführungspflichtigen Unternehmens erzielt worden seien. Das fragliche Grundstück sei im Jahr 1984 in die Bauzone eingezont worden. Seither sei es kein dem BGGB unterstehendes Grundstück mehr. Demzufolge sei die Wertvermehrung seines Grundstücks zu einem Zeitpunkt eingetreten, in dem sie nicht habe versteuert werden müssen. Bis Ende 1994 habe er - der Beschwerdeführer - die gesamte Differenz zwischen dem Verkehrswert des Grundstücks (zu Baulandpreisen) und den Anlagekosten als steuerfreien Wertzuwachsungsgewinn realisieren können. Dies müsse auch nach Inkrafttreten des DBG und nach BGE 138 II 32 gelten. Bei der Bemessung des steuerbaren Gewinns sei somit der Verkehrswert des Baulandgrundstücks per 31. Dezember 1994 nicht als steuerbarer Wertzuwachsungsgewinn zu betrachten. Vielmehr müsse dieser von der Besteuerung ausgenommen werden, sei es direkt durch entsprechende Festsetzung des steuerbaren Verkaufsgewinns oder indirekt durch Zulassung einer steuerneutralen Bilanzkorrektur in der Jahresrechnung 2010.

4.2. Die Argumentation geht insofern an der Sache vorbei, als früher geltende Besteuerungsregeln keinen Einfluss auf die hier streitige Einschätzung haben können. Das Bundesgericht hat es aus Praktikabilitätsgründen abgelehnt, bei lange zurückliegenden Umzonungen, insbesondere wenn dieser Zeitpunkt - wie hier - vor dem Inkrafttreten des BGGB liegt, für die steuerliche Erfassung des Wertzuwachses im Nachhinein zwischen einer Phase bis zur Einzonung (Grundstückgewinnsteuer) und einer Phase nach diesem Zeitpunkt (Einkommenssteuer) zu differenzieren (BGE 138 II 32 E. 2.4 S. 40 f.). Der Kapitalgewinn entspricht grundsätzlich der Differenz zwischen dem steuerlichen Buchwert und dem Verkaufspreis. Davon bleibt auf Antrag jener Teil steuerfrei, der unter dem BGGB beim Verkauf als land- und forstwirtschaftliches Grundstück gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG im Zeitpunkt der Einzonung realisierbar gewesen wäre, also die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem landwirtschaftlichen Verkehrswert gemäss Art. 66 BGGB im Zeitpunkt der Einzonung. Der darüber hinausgehende Teil des Kapitalgewinns ist als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG zu versteuern (Ziff. 3.3.1 und 3.4 des Kreisschreibens Nr. 38 vom 17. Juli

2013). Im hier zu beurteilenden Fall erfolgte die Einzonung lange vor Inkrafttreten des BGGB. Aus den genannten Gründen ist der gesamte Kapitalgewinn gemäss Art. 18 Abs. 2 BGGB zu versteuern. Der Eventualantrag ist abzuweisen.

5.

Der Beschwerdeführer beantragt subeventualiter, der besteuerte Gewinn von Fr. 1'756'233.-- sei um den Betrag einer Ersatzbeschaffung von Fr. 148'625.-- zu reduzieren und es sei ihm zu gestatten, per

31. Dezember 2010 eine Ersatzbeschaffungsreserve in dieser Höhe zu bilden.

5.1. Zur Begründung macht er geltend, er habe als Ersatz für die veräusserte Parzelle Nr. xxx in U.\_\_\_\_\_ das Grundstück Nr. yyy in V.\_\_\_\_\_ für Fr. 148'625.-- gekauft und damit betriebsnotwendiges Anlagevermögen ersetzt. Die Voraussetzungen für eine Ersatzbeschaffung nach Art. 30 DBG seien erfüllt. Bei der kantonalen Grundstücksgewinnsteuer sei die Ersatzbeschaffung im Betrag von Fr. 148'625.-- anerkannt worden. Zudem habe die Eidgenössische Steuerverwaltung im Verfahren vor der Steuerrekurskommission die Auffassung vertreten, die materiellen Voraussetzungen für eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung seien erfüllt.

Dem widerspricht die ESTV in ihrer Vernehmlassung vom 22. Mai 2017. Sie habe in ihrer Stellungnahme vom 13. Oktober 2014 an die Steuerrekurskommission - abweichend von der Steuerverwaltung - den Standpunkt vertreten, die veräusserte Parzelle Nr. xxx stelle betriebsnotwendiges Anlagevermögen dar. Da aber die Ersatzbeschaffung (also der Kauf der neuen Liegenschaft) nicht im gleichen Geschäftsjahr stattgefunden habe und auch keine Rückstellung gebildet worden sei, müsse die Ersatzbeschaffung gemäss Art. 30 Abs. 2 DBG dennoch verweigert werden.

Der Beschwerdeführer äussert sich dazu mit Replik vom 7. Juni 2017 folgendermassen: Der Eventualantrag betreffend Ersatzbeschaffung stelle lediglich eine Reaktion auf die Gewinnbesteuerung und auf die Bilanzkorrektur durch die Kantonale Steuerverwaltung dar. Er - der Beschwerdeführer - habe keine Veranlassung und (mangels verbuchtem Kapitalgewinn) auch keine Möglichkeit gehabt, in seiner Steuerbilanz für die direkte Bundessteuer 2010 eine Ersatzbeschaffungsreserve in der Höhe des erzielten Veräusserungsgewinns zu bilden. Er habe nicht ahnen können, dass das Bundesgericht im Dezember 2011 seine langjährige Besteuerungspraxis betreffend den Verkauf von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken in der Bauzone ändern und dass die ESTV diesen Entscheid, welcher kantonale Steuern betroffen habe, auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer für massgeblich erklären würde.

5.2. Die Ersatzbeschaffung ist für den Bund in Art. 30 DBG geregelt. Die Vorinstanz hat richtig erwogen, dass - weil es um die Steuerperiode 2010 geht - die bis 31. Dezember 2010 gültig gewesene Fassung von Art. 30 Abs. 1 DBG vom 14. Dezember 1990 (AS 1991 1184 1195) massgeblich ist. Art. 30 DBG in der hier anwendbaren Fassung hat folgenden Wortlaut (Art. 30 Abs. 2 und 3 DBG haben keine Änderung erfahren) :

1 Beim Ersatz von betriebsnotwendigem Anlagevermögen können die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz.

2 Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, so kann im Umfange der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen.

3 Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen.

aArt. 30 Abs. 1 DBG beruht auf der Ersatzbeschaffungstheorie ("Ersatzobjekt mit gleicher Funktion") als Gegenbegriff zur Reinvestitionstheorie (Urteil 2C 308/2009 vom 14. Oktober 2009 E. 2.3 mit Literaturhinweisen). Dies geht auch aus der Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (BBl 1983 III 1) hervor, wo es bezüglich Art. 30 Abs. 1 E-DBG heisst: "Erforderlich ist, dass das ausgeschiedene, für die Führung des Betriebes unmittelbar notwendige Objekt des Anlagevermögens durch ein gleichartiges Objekt ersetzt wird" (BBl 1983 II 169 f.). Funktionsgleichheit im Sinn von aArt. 30 Abs. 1 DBG liegt vor, wenn das Ersatzgut das Surrogat des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes darstellt und der Fortsetzung des im Wesentlichen unveränderten Betriebs des Unternehmens dient (REICH/ZÜGER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, N. 9 und 12 zu Art. 30 DBG).

5.3. Die Vorinstanz hat die Voraussetzung einer Ersatzbeschaffung mit der Begründung verneint, das Ersatzgrundstück weise nicht die gleiche Funktion (wirtschaftliche Identität) wie das veräusserte Grundstück auf. Beim neu erworbenen Grundstück handle es sich um ein rein landwirtschaftliches Grundstück, welches einen Quadratmeterpreis von ca. Fr. 5.50 aufweise, währendem es sich beim verkauften Grundstück um ein Baugrundstück handle, welches einen Quadratmeterpreis von Fr. 100.- aufweise. Ein funktionell gleiches Grundstück müsse wieder ein Baugrundstück sein und nicht ein rein landwirtschaftliches Grundstück.

5.4. Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Massgebend ist vielmehr, dass sowohl das veräusserte als auch das neu erworbene Grundstück vom Beschwerdeführer für seinen landwirtschaftlichen Betrieb genutzt wurde bzw. wird. Die Qualifikation des veräusserten Grundstücks als nichtlandwirtschaftlich ist einzig in Bezug auf die Art der steuerlichen Erfassung des Gewinns von Relevanz. Sie bedeutet dagegen nicht, dass die fragliche Liegenschaft aufgrund der Einzonung als Bauland per se die landwirtschaftliche Funktion für den Betrieb verliert. Die Vorinstanz stützt sich bei ihrer Begründung zu Unrecht auf das Urteil 2C 142/2012 vom 12. Dezember 2012. Diesem Urteil lag insofern ein anderer Sachverhalt zugrunde, als mit dem Erlös aus dem veräusserten Grundstück um ein vielfaches grössere Grundstücke erworben wurden, während vorliegend ein - landwirtschaftlich genutztes - Grundstück von 21'495 m<sup>2</sup> durch ein gleich genutztes Grundstück mit einer Fläche von 26'816 m<sup>2</sup> ersetzt wurde. Mit Blick auf die betriebliche Funktion der Grundstücke ergibt sich damit ohne Weiteres, dass von einer wirtschaftlichen Identität auszugehen ist.

5.5. In ihrer Vernehmlassung stimmt die ESTV mit dieser Einschätzung grundsätzlich überein, vertritt jedoch die Auffassung, eine (steuerneutrale) Ersatzbeschaffung müsse dennoch verweigert werden, da der Kauf der neuen Liegenschaft nicht im gleichen Geschäftsjahr wie die Veräusserung der alten stattgefunden habe und auch keine Rückstellung gebildet worden sei. Sie nimmt damit auf Art. 30 Abs. 2 DBG Bezug, wonach im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden kann, wenn die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr stattfindet; diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen. Die ESTV übersieht allerdings, dass vorliegend bloss eine rudimentäre landwirtschaftliche Buchhaltung geführt wurde, in der insbesondere die Liegenschaften gar nicht bilanziert waren. Das heisst, das vom Beschwerdeführer unter der Prämisse der Besteuerung nach Art. 18 Abs. 4 DBG (wonach lediglich die wiederingebrachten Abschreibungen steuerlich erfasst werden) behandelte Veräusserungsgeschäft hat in dieser Buchhaltung keine Abbildung gefunden. Der Beschwerdeführer macht daher zu Recht geltend, dass bei dieser Sachlage weder Anlass noch Möglichkeit zur Verbuchung einer Rückstellung für Ersatzbeschaffung bestand. Erst durch die von den Steuerbehörden vorgenommene Qualifizierung der Veräusserung als der ordentlichen Besteuerung unterliegend konnte und musste das Veräusserungsgeschäft buchhaltungsmässig aufgedeckt werden. In dieser Situation kann sich die Korrektur jedoch nicht bloss auf die Aufrechnung des erzielten Gewinns beschränken, sondern es ist auch dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der erzielte Gewinn teilweise - wie in E. 5.4 dargelegt - in ein Ersatzobjekt investiert wurde. Es verhält sich damit nicht anders als mit der ebenfalls von Amtes wegen erforderlichen Berücksichtigung des aufgrund der Umqualifizierung fällig werdenden Sozialversicherungsbeitrags.

5.6. Im Masslichen hat der Beschwerdeführer bereits vor den Vorinstanzen aufgezeigt, dass er den erzielten Verkaufserlös im Umfang von Fr. 148'625.-- in die Ersatzliegenschaft investiert hat. Nachdem die Ersatzbeschaffung betragsmässig nicht umstritten ist sowie aufgrund der bei den Vorakten liegenden definitiven Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 6. Januar 2012 bestätigt wird, ist der Subeventualantrag gutzuheissen.

6.

6.1. Die Beschwerde ist teilweise gutzuheissen. Das angefochtene Urteil ist insoweit aufzuheben, als darin die Reduktion des zu steuernden Gewinns um Fr. 148'625.-- verweigert wird. Die Sache ist zur neuen Entscheidung im Sinn der Erwägungen an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen. Die Vorinstanz hat über die Kosten und Entschädigungen im vorangegangenen Verfahren neu zu befinden.

6.2. Der Beschwerdeführer hat zu rund einem Zehntel obsiegt. Die Gerichtskosten von insgesamt Fr. 6'000.-- sind ihm gestützt auf Art. 66 Abs. 1 BGG nach Massgabe des Unterliegens aufzuerlegen, d.h. im Umfang von Fr. 5'400.--. Gestützt auf Art. 68 Abs. 1 BGG ist ihm eine Parteientschädigung nach Massgabe des Obsiegens zuzusprechen. Die Parteientschädigung für diesen Fall würde bei vollständigem Obsiegen Fr. 6'000.-- betragen. Der Beschwerdeführer hat somit Anspruch auf eine Parteientschädigung von Fr. 600.--.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 23. November 2016 wird insoweit aufgehoben, als darin die Reduktion des zu

besteuernden Gewinns um Fr. 148'625.-- verweigert wird. Die Sache wird zur neuen Entscheidung im Sinn der Erwägungen an die Veranlagungsbehörde zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 5'400.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Der Kanton Thurgau hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 600.-- zu bezahlen.

4.

Die Vorinstanz hat über die Kosten und Entschädigungen im vorangegangenen Verfahren neu zu befinden.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 12. Juni 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Genner