



Entscheid vom 28. März 2014 (530 13 64)

Überführung eines Grundstücks ins Privatvermögen

Besetzung Steuergerichts-Vizepräsident Dr. L. Schneider, Steuerrichter P. Salathe,
M. Zeller, J. Felix, Dr. P. Leumann, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**, vertreten durch **B. AG**,

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

betreffend **direkte Bundessteuer 2010**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Bundessteuer 2010 vom 25. April 2013 hat die Steuerverwaltung die beiden vom Rekurrenten seinen Kinder geschenkten Parzellen nicht als landwirtschaftliche Grundstücke qualifiziert und den bei der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen entstandenen Grundstücksgewinn in Höhe von Fr. 431'660.-- als steuerbares Einkommen aus selbständiger Tätigkeit aufgerechnet.

2. Mit Schreiben vom 9. Mai 2013 erhob die Vertreterin der Pflichtigen Einsprache. Mit Einsprache-Begründung vom 16. August 2013 beantragte sie sinngemäss, auf die Aufrechnung sei zu verzichten, eventualiter sei von einem Landpreis von Fr. 260.--/m² auszugehen sowie die Anlagekosten gemäss bäuerlichem Bodenrecht in Höhe von Fr. 10'479.-- (Fr. 7.--/m² x 1'497 m²) abzuziehen. Zur Begründung führte sie aus, die rückwirkende Aufrechnung verstosse gegen Treu und Glauben. Der der Aufrechnung zugrundeliegende Landpreis von rund Fr. 320.--/m² sei zu hoch. Angemessen wäre ein Wert von Fr. 260.--/m². Bezüglich dem Vorgehen und der Schenkung der zwei Baulandparzellen an die Kinder hätten die Pflichtigen verschiedene Abklärungen mit dem Notariat und der Steuerverwaltung getroffen, wobei ihnen telefonisch versichert worden sei, dass die Transaktion keine Steuerfolgen auslösen würde. Im Schenkungsvertrag sei die Bewertung des Baulandes bewusst „überhöht“ angesetzt worden, dies mit der Überlegung, das dritte Kind nicht schlechter zu stellen, da es die finanzielle Entschädigung erst zu einem späteren Zeitpunkt erhalten würde. Der vertraglich festgelegte Schenkungswert stelle keinen Marktwert dar und könne daher keine steuerliche Relevanz erlangen. Für die Berechnung des steuerbaren Kapitalgewinnes müsse der Verkehrswert gemäss bäuerlichem Bodenrecht vor der Einzonung abgezogen werden. Dieser Wert habe bei ca. Fr. 7.--/m² gelegen.

3. Mit Schreiben vom 5. November 2013 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie aus, gemäss neuester Bundesgerichtspraxis sei die bisherige Praxis der Steuerbehörde rechtswidrig gewesen. Der Bundesgerichtsentscheid sei auf alle nicht rechtskräftig veranlagten Fälle, ungeachtet der Steuerperiode, anzuwenden. Es liege damit kein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor. Der Grundstücksgewinn berechne sich wie folgt: Der Anlagewert habe Fr. 374.25 (Fr. 0.25/m² x 1'497 m² [937 m² + 560 m²]) betragen. Der Anlagewert gemäss bäuerlichem Bodenrecht betrage Fr. 10'479.-- (Fr. 7.--/m² x 1'497 m²). Die Differenz zwischen dem Anlagewert und dem Anlagewert gemäss bäuerli-

chem Bodenrecht sei steuerfrei. Gemäss Schenkungsvertrag betrage der gesamte Schenkungswert für die beiden Landparzellen im Halte von insgesamt 1'497 m² Fr. 480'000.--, was rund Fr. 320.--/m² entspreche. Der Verkäufer würde auf den in der Schenkungsurkunde von ihm festgelegten Preis von rund Fr. 320.--/m² behaftet. Zudem habe der Pflichtige im Jahr 2012 Bauland für rund Fr. 350.--/m² verkauft. Somit laute die Berechnung des Grundstücksgewinnes wie folgt: Vom Verkehrswert von Fr. 480'000.-- seien die Anlagekosten gemäss bäuerlichem Bodenrecht in Höhe von Fr. 10'479.-- abzuziehen, was ein Zwischentotal von Fr. 469'521.-- ergebe. Davon seien die AHV-Beiträge in Höhe von 10% bzw. Fr. 46'952.-- abzuziehen, was einen steuerbaren Grundstücksgewinn von total Fr. 422'569.-- ergebe.

4. Mit Eingabe vom 3. Dezember 2013 erhob die Vertreterin Beschwerde und beantragte sinngemäss: 1. Auf die Aufrechnung sei zu verzichten, 2. Unter o/e-Kostenfolge. Zur Begründung führte sie aus, das Bundesgericht habe den Begriff der landwirtschaftlichen Grundstücke deutlich enger gefasst und entsprechend konkretisiert. Dies habe vorliegend einschneidende Konsequenzen, da der mutmassliche und gemäss langjähriger Praxis steuerfreie Kapitalgewinn bei der Bundessteuer der Einkommenssteuer unterworfen worden sei. Gemäss dem Grundsatz von Treu und Glauben habe der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen Anspruch auf Schutz seines berechtigten Vertrauens in die Richtigkeit und Vollständigkeit behördlicher Auskünfte. Die Form der Auskunft sei für deren Verbindlichkeit grundsätzlich nicht von Bedeutung. Auch eine mündliche Auskunft sei verbindlich, solange sie bewiesen werden könne. Im vorliegenden Fall stehe aufgrund der langjährigen und bewährten Praxis ausser Frage, dass die Steuerverwaltung eine entsprechende Anfrage ohne weiteres in der behaupteten Form bestätigt hätte. Daher sei es nachvollziehbar, dass die seinerzeitigen Berater auf die Einholung eines schriftlichen Rulings verzichtet hätten. Änderungen einer Praxis könnten nicht als Änderungen der Rechtslage behandelt werden. Vorliegend sei die Disposition klarerweise zu einem Zeitpunkt getroffen worden, in welchem noch nicht zu erkennen gewesen sei, dass es zu einer Praxisänderung kommen könnte. Wäre den Steuerpflichtigen die Steuerfolgen bekannt gewesen, so wäre die Schenkung an die Kinder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht vollzogen worden. Insbesondere wäre der Schenkungsbetrag sicherlich tiefer angesetzt worden. Die Beschwerdeführer hätten im Zeitpunkt der Schenkung im Jahre 2010 berechtigterweise davon ausgehen dürfen, dass die Schenkung der Baulandparzellen aufgrund der geltenden Praxis und der erhaltenen Auskünfte des Notars und der Steuerverwaltung keine Steuerwirkung entfalten würde.

5. Mit Vernehmlassung vom 7. Januar 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie aus, die Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen werde einer Veräusserung gleichgestellt und bilde somit als Kapitalgewinn auf Geschäftsvermögen selbständiges Erwerbseinkommen. Die an die beiden Nachkommen verschenkten Baulandparzellen müssten steuersystematisch zuerst ins Privatvermögen überführt werden, da diese nachher zu privaten Zwecken verwendet würden. Es müsse somit über diese beiden Grundstücke auch einkommenssteuerlich abgerechnet werden. Die aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eingetretene Praxisänderung könne keinen Anspruch auf Beibehaltung der früheren Praxis bzw. auf Treu und Glauben begründen, sondern müsse auf alle noch offenen Veranlagungen angewendet werden, selbst wenn sich dadurch gewisse Rechtsungleichheiten ergeben könnten.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

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

2. Der Beurteilung unterliegt vorliegend, ob die Steuerverwaltung die beiden vom Rekurrenten seinen Kindern geschenkten Parzellen zu Recht nicht als landwirtschaftliche Grundstücke qualifiziert und entsprechend den bei der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen entstandenen Grundstücksgewinn als steuerbares Einkommen aus selbständiger Tätigkeit aufgerechnet hat.

3. a) Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Nach Abs. 2 zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt. Artikel 18b bleibt vorbehalten. Nach Abs. 4 werden die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet.

b) Aufgrund des soeben zitierten Art. 18 Abs. 4 DBG nehmen die auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken erzielten Veräusserungsgewinne eine Sonderstellung ein. Zur Zeit des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) waren die Landwirte regelmässig nicht eintragungs- bzw. buchführungs- und somit auch nicht kapitalgewinnsteuerpflichtig. Davon ist in der hier massgeblichen Regelung übriggeblieben, dass nur die wieder eingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer von Bund und Kanton unterliegen, wogegen der eigentliche Wertzuwachs Gewinn ausschliesslich der kantonalen bzw. kommunalen Grundstückgewinnsteuer unterliegt und auf Bundesebene nicht besteuert wird (vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG). Das stellt eine privilegierte Ausnahmeregelung dar, die in der Lehre als sachlich fragwürdig eingestuft wird (vgl. zum Ganzen Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011, E. 2.1.2 mit weiteren Hinweisen).

c) Im Urteil 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010 hatte das Bundesgericht die Gelegenheit, sich mit der in der Lehre geforderten Begrenzung der für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke geltenden Ausnahmeregelung näher zu befassen: In E. 3.2 des Urteils (vgl. dort die zahlreichen weiteren Hinweise auf Rechtsprechung und Lehre) wird auf folgendes verwiesen: Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes wird in keiner Norm des Bundessteuerrechts definiert oder näher bestimmt. Eine solche Begriffsbestimmung kann sich nicht darauf beschränken, nur den steuerrechtlichen Belangen Rechnung zu tragen. Vielmehr hat sie namentlich auch folgende Gesetze (insbesondere deren Zielsetzungen sowie Interes-

senabwägungen) zu berücksichtigen: das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB), das Bundesgesetz über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (RPG) und das Bundesgesetz über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 (LWG). Diesen Gesetzen ist u.a. der Zweck gemeinsam, das Eigentum des landwirtschaftlichen Bodens, der einen volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor darstellt, zugunsten landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten. Dieser Zweck hat die erforderliche Abstimmung wesentlich mitzuprägen, weshalb der steuerrechtliche Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes im Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen konkretisiert werden muss, wie sie sich aus dem bäuerlichen Bodenrecht ergeben. Dementsprechend kann von einem steuerlich privilegierten Grundstück nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Das ist nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 BGBB hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Darüber hinaus gilt die Anwendung des BGBB (und somit auch die besagte steuerliche Ausnahmeregelung) für vier weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGBB genannte Fälle, nämlich: a) Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören; b) Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören; c) Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind; d) Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind (vgl. zum Ganzen BGE 2C_11/2011, a.a.O., E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

d) Für die im Fall 2C_539/2010 als massgeblich erklärte Lösung sprechen wesentliche Gesichtspunkte: Die Notwendigkeit einer einheitlichen Begriffsbestimmung zwischen bäuerlichem Bodenrecht und Steuergesetzgebung ergibt sich schon aufgrund der anzustrebenden Einheit der Rechtsordnung sowie aus der zeitlichen Nähe zwischen den jeweiligen Erlassen. Angesichts dieser Nähe und der bedeutenden gemeinsamen Wertungsgesichtspunkte muss davon ausgegangen werden, dass im hier zu beurteilenden Teilbereich die Zielsetzungen und Interessenabwägungen des bäuerlichen Bodenrechts die Bestimmung und Konkretisierung der später ergangenen steuerrechtlichen Begriffe sowie Normen massgeblich mitzuprägen haben. Dazu kommt Folgendes: Die privilegierte Besteuerung der Wertzuwachsgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsgrundstücken (und die damit verbundene Gleichstellung mit der privaten Grundstückgewinnbesteuerung) wird nicht nur allgemein als sachlich unbegründet ein-

gestuft. Sie erweist sich ganz besonders für ein in der Bauzone gelegenes und unüberbautes Grundstück als fragwürdig, unterliegt ein solches doch nicht den Verfügungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts. Die steuerliche Erfassung durch die Ausnahmeregelung ist nicht deshalb zu verweigern, weil das Grundstück in der Bauzone liegt, sondern weil es als unüberbautes Grundstück vollumfänglich dort gelegen ist, ohne zum angemessenen Umschwung eines Grundstückes mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen zu gehören (vgl. zum Ganzen BGE 2C_11/2011, a.a.O., E. 2.3 mit weiteren Hinweisen).

e) Aus dem zitierten Bundesgerichtsurteil lassen sich gemäss Schweizerischer Steuerkonferenz (SSK) folgende Schlussfolgerungen ziehen: Ein unbebautes und vollumfänglich in einer Bauzone gelegenes Grundstück schliesst die steuerliche Privilegierung von vornherein aus, ohne dass überhaupt noch zu prüfen wäre, ob das Grundstück landwirtschaftlich genutzt wird und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört. Der Veräusserungsgewinn unterliegt für die Kantons- wie auch für die direkte Bundessteuer vollständig der Einkommenssteuer. Ein Grundstück mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung fällt in den Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts (vgl. Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG) und erfüllt somit den Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks, wenn es zusätzlich folgende Bedingungen kumulativ erfüllt: das Grundstück muss landwirtschaftlich genutzt werden und es muss zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gemäss Artikel 5 lit. a BGG und Artikel 7 BGG gehören (vgl. Analyse der SSK vom 29. November 2012 zum Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 2C_11/2011, Besteuerung von landwirtschaftlich genutzten Grundstücken in der Bauzone, Ziff. 2, Folgerung aus dem Bundesgerichtsurteil).

f) Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zieht aus dem zitierten Bundesgerichtsurteil folgendes Fazit: Das Bundesgericht hat erstmals die Definition des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks im Zusammenhang mit der Veräusserung eines Grundstücks in der Bauzone und dem daraus resultierenden steuerbaren Kapitalgewinn festgelegt. Diese Definition ist eng gefasst. Die neue Rechtsprechung führt deshalb zu einer Ausweitung der Besteuerung von Kapitalgewinnen bei selbständig erwerbenden Landwirten (Kreisschreiben Nr. 38 der ESTV vom 17. Juli 2013, Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten, Ziff. 4, Fazit aus dem Urteil des Bundesgerichts 2C_11/2011).

g) Gemäss Art. 88 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) ist das Bundesgericht die oberste rechtsprechende Behörde

des Bundes. Innerhalb der Judikative steht das Bundesgericht an der Spitze. Es ist das oberste Gericht (vgl. Kiss/Koller, St. Galler Kommentar zu Art. 188 BV N 9). Gemäss Art. 1 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG) vom 17. Juni 2005 ist das Bundesgericht die oberste Recht sprechende Behörde des Bundes. Nach der Lehre von der Gewaltenteilung steht die Recht sprechende Gewalt (Justiz) als "dritte Gewalt" neben der Gesetzgebung (Legislative) und der vollziehenden Gewalt (Exekutive). Dieser am Prinzip der Teilung und Trennung der Gewalten orientierte dreiteilige Aufbau des Staats beruht weitgehend auf der Gegenüberstellung von Gesetzgebung und Gesetzesvollzug (vgl. BSK BGG-Koller, Art. 1 N 11). Gemäss Art. 1 Abs. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 folgt das Gericht bei der Auslegung einer Bestimmung bewährter Lehre und Praxis. Zur bewährten Überlieferung gehört in erster Linie die Gerichtspraxis, insbesondere die Entscheide des Bundesgerichts. Auch wenn es keine Bindung gibt, wie im angelsächsischen Recht, sind die Instanzgerichte zwar nicht de jure, wohl aber de facto an die Rechtsprechung des Bundesgerichts gebunden (vgl. BSK ZGB I-Honsell, Art. 1 N 39). Die einschlägigen Bundesgerichtsentscheide, insbesondere der bereits mehrfach zitierte BGE 2C_11/2011, sind demnach vom Steuergericht zu beachten. Um eine Änderung der eng gefassten Definition des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks im Zusammenhang mit der Veräusserung eines Grundstücks in der Bauzone und dem daraus resultierenden steuerbaren Kapitalgewinn zum Durchbruch zu verhelfen, müsste der Gesetzgeber tätig werden. Dem darf das Steuergericht nicht vorgreifen. Überdies ist der bundesgerichtliche Entscheid neueren Datums und es rechtfertigt sich auch von daher nicht davon abzuweichen.

h) Vorliegend hat der Pflichtige mit Schenkungsvertrag vom 6. September 2010 seinem Sohn die Parzelle Nr. C. GB D. im Halte von 937 m² und seiner Tochter Parzelle Nr. E. GB D. im Halte von 560 m² übertragen. Damit hat er die Parzellen, welche zum bäuerlichen Betrieb und damit zum Geschäftsvermögen gehörten, ins Privatvermögen überführt. Da mit der Überführung die Ausbuchung aus der Betriebsbuchhaltung erfolgte, ist diese Überführung dauerhaft, nach aussen sichtbar und eindeutig. Damit wird eine steuersystematische Realisation begründet (vgl. BGE 2C_11/2011, a.a.O., E. 2.4). Beide, unüberbauten, Grundstücke liegen gemäss mit Regierungsratsbeschluss [RRB] Nr. 0160 vom 6. Februar 2007 genehmigtem Zonenplan Siedlung der Gemeinde D. in der Wohnzone W2 und damit in der Bauzone. Aufgrund der vorstehend zitierten Praxis schliesst die fehlende Überbauung die steuerliche Privilegierung nach Art. 18 Abs. 4 DBG von vornherein aus, ohne dass überhaupt noch zu prüfen wäre, ob die Grundstücke landwirtschaftlich genutzt werden und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe ge-

hören. Dass die neue Bundesgerichtspraxis dem Grundsatz nach auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden ist, bestreiten die Pflichtigen zu Recht nicht.

4. Die Beschwerdeführer halten indes dafür, die rückwirkende Aufrechnung verstosse gegen Treu und Glauben.

a) Gemäss Art. 9 BV hat jede Person Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Sowenig das Vertrauen in den Fortbestand der Gesetze eine Schranke für Gesetzesänderungen bildet, sowenig ist den rechtsanwendenden Behörden eine Änderung ihrer Praxis versagt, wenn ernsthafte sachliche Gründe dafür sprechen (BGE 126 I 122 [129] = Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 69, 905 [911] = Der Steuerentscheid [StE] 2000 A 25 Nr. 8 = Steuer Revue [StR] 2000, 715 [720], BGE vom 15. November 1999, Zürcher Steuerpraxis [ZStP] 2000, 25 [27], BGE 125 I 458 [471] = Die Praxis des Bundesgerichts [Pra] 2000 Nr. 178 = ASA 70, 779 [791] = StR 2000, 198 [207 f.], BGE 122 I 57 [59]). Eine auf sachliche Gründe beruhende Praxisänderung ist deshalb stets zulässig (BGE 126 I 122 [129] = ASA 69, 905 [911] = StE 2000 A 25 Nr. 8 = StR 2000, 715 [720], BGE 133 V 37 [39], 127 I 49 [52], 125 II 152 [162 f.]). Eine Praxis muss sogar geändert werden, wenn die Behörde zur Einsicht gelangt, dass das Recht bisher unrichtig angewendet worden ist oder eine andere Rechtsanwendung dem Sinn des Gesetzes oder veränderten Verhältnissen besser entspricht (BGE vom 15. November 1999, ZStP 2000, 25 [27], vgl. zum Ganzen auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, Vorbemerkungen [VB] zu §§ 119-131 N 95). Der Pflichtige kann sich angesichts einer ihn treffenden Praxisänderung deshalb nicht darauf berufen, dass er seine Dispositionen im Vertrauen auf den Fortbestand der alten Praxis getroffen habe (BGE vom 15. November 1999, ZStP 2000, 25 [28]). Der Grundsatz von Treu und Glauben sowie der Rechtsgleichheit hat somit grundsätzlich bei einer Praxisänderung, die sich auf sachliche Gründe stützen kann, zurückzutreten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu §§ 119-131 N 96).

b) Vorliegend ist die Praxisänderung bzw. die enger gefasste Definition des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks im Zusammenhang mit der Veräusserung eines Grundstückes in der Bauzone und dem daraus resultierenden steuerbaren Kapitalgewinn sachlich geboten, da die privilegierte Besteuerung der Wertzuwachsgerinne auf land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsgrundstücken (und die damit verbundene Gleichstellung mit der privaten Grundstückgewinnbesteuerung) nicht nur allgemein als sachlich unbegründet eingestuft wird,

sondern sich ganz besonders für ein in der Bauzone gelegenes und unüberbautes Grundstück als fragwürdig erweist, da ein solches nicht den Verfügungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts unterliegt (vgl. dazu oben E. 3d). Die Anwendung der neuen Bundesgerichtspraxis auf alle noch offenen Veranlagungen ist daher geboten. Die Anrufung des Grundsatzes von Treu und Glauben durch die Beschwerdeführer kann somit nicht gehört werden.

c) Zum selben Schluss kommt auch die ESTV im bereits zitierten Kreisschreiben, wonach die neue Bundesgerichtspraxis auf alle noch offenen Veranlagungen anzuwenden ist (Kreisschreiben Nr. 38 der ESTV vom 17. Juli 2013, a.a.O., Ziff. 5, Umsetzung des Urteils des Bundesgerichts 2C_11/2011). Dieser Grundsatz wurde von der ESTV mit Mitteilung an alle kantonalen Veranlagungsbehörden betreffend die direkte Bundessteuer vom 3. März 2014, wonach das Kreisschreiben Nr. 38 auf alle offenen Fälle, unabhängig der betroffenen Steuerperiode resp. der Realisierung des steuerbaren Kapitalgewinnes durch Veräusserung, angewendet werden muss, nochmals bekräftigt. Der Landwirtschaftsexperte der ESTV führe eine vertiefte Erhebung durch, um die Umsetzung in der ganzen Schweiz zu überwachen.

d) Vorliegend geht es um die Steuerperiode 2010, in welcher der steuerbare Kapitalgewinn realisiert worden ist. Die Praxisänderung wurde vom Bundesgericht im Jahr 2011 vorgenommen. Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen hat die Steuerverwaltung bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer 2010 im Jahr 2013 damit zu Recht die neue höchstgerichtliche Praxis angewandt.

5. Die Beschwerdeführer halten weiter dafür, sie seien aufgrund der behördlichen Auskunft in ihrem Vertrauen zu schützen. Bezüglich des Vorgehens hinsichtlich der Schenkung der zwei Baulandparzellen an die Kinder habe man Abklärungen mit dem Notariat und der Steuerverwaltung getroffen, welche verbindliche Auskünfte erteilt hätten.

a) Der Grundsatz des Vertrauensschutzes verleiht Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusagen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten einer Behörde. Der Einzelne muss sich auf Informationen oder auf das Verhalten einer Behörde verlassen können, wenn gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: a) Wenn die informierende Behörde für die Erteilung der Auskunft zuständig war, b) die steuerpflichtige Person nicht erkennen konnte, dass es sich um eine unrichtige Auskunft handelte, c) sie im Vertrauen auf die Auskunft bereits

Dispositionen getroffen hat, die nicht mehr rückgängig gemacht werden können, d) die massgebenden Rechtsnormen seit der Auskunftserteilung nicht geändert haben und e) das öffentliche Interesse einer Verbindlichkeit der unrichtigen Auskunft nicht entgegen steht (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Auflage, Zürich 2012, N 823; Simonek in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2 N 1 ff.; Müller/Schefer, Grundrechte der Schweiz, 4. Auflage, Bern 2008, S. 25 ff.).

b) Vorliegend ist die zuständige Behörde für die Erteilung einer Auskunft die Steuerverwaltung. Die von den Beschwerdeführern erwähnten Auskünfte des Notariats fallen daher von vornherein ausser Betracht. Die Pflichtigen machen geltend, telefonisch hätten sie die Auskunft erhalten, die Transaktion löse keine Steuerfolgen aus. Auf die Einholung eines schriftlichen Rulings sei aufgrund der klaren Rechtslage verzichtet worden. Auch eine mündliche Auskunft sei verbindlich, solange sie bewiesen werden könne. Der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen obliegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen, wobei steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen sind (vgl. Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002, S. 416 und 453). Es wäre also an den Beschwerdeführern, die mündliche Auskunft zu belegen. Dem sind sie nicht nachgekommen. Im Gegenteil machen sie sogar geltend, dass der Beweis nicht erbracht werden könne. Da bereits der Nachweis der Auskunft misslingt, kann offen bleiben, inwiefern die Beschwerdeführer gestützt darauf in ihrem guten Glauben zu schützen wären. Die Anrufung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes durch die Beschwerdeführer kann daher ebenfalls nicht gehört werden.

6. Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich, dass die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung grundsätzlich zu Recht erfolgte. Zu prüfen verbleibt, ob die Aufrechnung in quantitativer Hinsicht korrekt erfolgte. Die Zahlen in der Berechnung der Steuerverwaltung wurden seitens der Pflichtigen grundsätzlich anerkannt. Umstritten war einerseits die Berücksichtigung der Anlagekosten gemäss bäuerlichem Bodenrecht in Höhe von Fr. 7.--/m². Dieses Vorbringen wurde seitens der Steuerverwaltung im Einspracheverfahren gutgeheissen und der Grundstücksgewinn entsprechend von Fr. 431'660.-- auf Fr. 422'569.-- reduziert, was nicht zu beanstanden ist. Andererseits machten die Pflichtigen geltend, es sei von einem Landpreis von Fr. 260.--/m² auszugehen. Der der Aufrechnung zugrundeliegende Landpreis von rund Fr. 320.--/m² sei zu hoch. Die Steuerverwaltung hält dafür, gemäss Schenkungsvertrag betrage der Schenkungswert für die beiden Landparzellen im Halte von insgesamt 1'497 m² Fr. 480'000.--,

was rund Fr. 320.--/m² entspreche. Auf den von ihnen festgelegten Preis seien die Beschwerdeführer zu behaften. Zudem hätten die Pflichtigen im Jahr 2012 Bauland für rund Fr. 350.--/m² verkauft. Dass die Steuerverwaltung die Beschwerdeführer auf den von ihnen selbst festgelegten Preis behaftet, ist nicht zu bemängeln. Vielmehr stellt das sich Berufen auf einen anderen als den, öffentlich beurkundeten, Schenkungswert durch die Beschwerdeführer ein widersprüchliches Verhalten dar, welches keinen Schutz verdient. Dies gilt noch umso mehr, als der Pflichtige selbst mit Kaufvertrag vom 7. August 2012 die Parzelle Nr. F. GB D. im Halte von 327 m² zu einem Kaufpreis von Fr. 114'900.-- bzw. rund Fr. 350.--/m² (Fr. 114'900.-- / 327 m²) verkauft hat. Die rund Fr. 350.--/m² liegen sogar höher als die strittigen rund Fr. 320.--/m². Die Parzelle Nr. F. GB D., welche ebenfalls in der Bauzone liegt, grenzt an eine der hier strittigen Parzellen, nämlich die Parzelle Nr. C. GB D. Die Verhältnisse sind damit vergleichbar. Der im strittigen Schenkungsvertrag festgelegte Baulandpreis entsprach somit dem Verkehrswert bzw. lag sogar etwas darunter. Die rund Fr. 320.--/m² sind damit angemessen und nicht zu korrigieren. Daraus folgt, dass die von der Steuerverwaltung im Einsprache-Entscheid vom 5. November 2013 vorgenommene Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinnes in Höhe von Fr. 422'569.-- bzw. die entsprechende Aufrechnung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu Recht erfolgte.

Aus all diesen Gründen erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Beschwerdeführern gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen und es ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Den Beschwerdeführern werden gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
4. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Beschwerdeführer (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichts-Vizepräsident:

Gerichtsschreiber:

Dr. L. Schneider

D. Brügger