



Entscheid

30. Juni 2026

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Barbara Collet, Steuerrichter Marius Obertüfer und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

vertreten durch RA lic.iur. C,

Beschwerdeführer,

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt, Konsum,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2020

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2020 ein steuerbares Einkommen von Fr. 127'451.-. Als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen als Landwirt führten sie einen Betrag von Fr. 81'640.- auf. Dieser Betrag setzte sich aus einem Geschäftserfolg in der Höhe von Fr. 1'043.- und einem der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Geschäftsertrag (Liquidationsgewinn) von Fr. 80'597.- zusammen. Der Liquidationsgewinn resultierte aus der aufgrund der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit erfolgten Überführung von Traktoren und Zugfahrzeugen und von Liegenschaften aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen. Betreffend die hier streitbetroffene Liegenschaft Kat.-Nr. XXXX (Wohnhaus mit Nebengebäuden), an der Wohnadresse der Pflichtigen in der Gemeinde D führten die Pflichtigen kumulierte Abschreibungen in der Höhe von Fr. 46'292.- auf.

Mit Auflage vom 19. Januar 2023 forderte das kantonale Steueramt die Pflichtigen – soweit hier noch interessierend – auf, den Kontoauszug des Kontos 7910 betreffend den Gewinn aus dem Verkauf von Betriebseinrichtungen in der Höhe von Fr. 38'351.- inkl. Belegen einzureichen. Sodann sei betreffend Liegenschaften eine Aufstellung über die veräusserten Aktiven unter Angabe der jeweiligen Buchwerte, der Verkaufspreise sowie der Katasternummern vorzulegen.

Mit E-Mail vom 23. Februar 2023 nahmen die Pflichtigen zur Auflage Stellung und reichten Unterlagen ein. Sie erklärten dabei, dass sie die landwirtschaftliche selbständige Erwerbstätigkeit per 31. Dezember 2020 eingestellt und das landwirtschaftliche Gewerbe verpachtet hätten. In diesem Zusammenhang sei ein Teil der Maschinen an den künftigen Pächter verkauft worden.

Am 21. September 2023 unterbreitete das kantonale Steueramt den Pflichtigen den Vorschlag einer Veranlagung eines steuerbaren Einkommens von Fr. 127'400.- und eines steuerbaren Liquidationsgewinns von Fr. 2'761'300.-. Die Differenz zur Deklaration des Liquidationsgewinns der Pflichtigen ergab sich dabei aus der Erfassung eines Wertzuwachsgewinns auf der Liegenschaft Kat.-Nr. XXXX in der Höhe von netto Fr. 2'680'755.- (= Wertzuwachsgewinn brutto Fr. 2'978'617.- abzüglich 10%-AHV-Beiträge von Fr. 297'862.-).

Die Pflichtigen nahmen am 28. Februar 2024 zum Vorschlag Stellung. Sie brachten vor, dass es sich beim Grundstück Kat.-Nr. XXXX um ein landwirtschaftliches Grundstück handle, weshalb eine Besteuerung nach Art. 18 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und damit eine Besteuerung nur der wiedereingebrachten Abschreibungen zu erfolgen habe.

Mit E-Mail vom 11. Juli 2024 nahm die Steuerkommissärin Bezug auf die Stellungnahme und forderte die Pflichtigen auf, Auskunft darüber zu geben, ob sie am Antrag auf Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachsgewinns bis zur Veräusserung gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG, wie in der Steuererklärung geltend gemacht, festhielten. Mit E-Mail vom 14. August 2024 führten die Pflichtigen aus, dass sie keinen Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachsgewinns beantragten, da kein solcher angefallen sei.

Mit Veranlagungsverfügung vom 19. September 2024 eröffnete das kantonale Steueramt den Pflichtigen die Veranlagung eines steuerbaren Einkommens von Fr. 127'400.- sowie eines steuerbaren Liquidationsgewinn von Fr. 1'960'600.- (satzbestimmend Fr. 392'100.-). Die Differenz zum Vorschlag ergab sich aus einer Beschränkung der Besteuerung des Wertzuwachsgewinns auf den in der Kernzone gelegenen Anteil der Liegenschaft Kat.-Nr. XXXX auf netto Fr. 1'880'068.- (= Wertzuwachsgewinn brutto Fr. 2'088'965.- abzüglich 10%-AHV-Beiträge von Fr. 208'897.-).

B. Am 18. Oktober 2024 erhoben die Pflichtigen hiergegen Einsprache und beantragten, es sei auf die Besteuerung des Wertzuwachsgewinns in der Höhe von Fr. 2'088'965.- zu verzichten.

Mit Auflage vom 14. Januar 2025 forderte das kantonale Steueramt die Pflichtigen auf, hinsichtlich des selbständigen Haupterwerbs des Pflichtigen sämtliche vollständigen Pachtverträge einzureichen. Sodann sei hinsichtlich der Liegenschaft Kat.-Nr. XXXX ein detaillierter Nutzungsbeschrieb der einzelnen Gebäude Vers.-Nr. 1, 2, 3 und 4 vorzulegen und bekannt zu geben, welche Gebäude verpachtet seien.

Mit E-Mail vom 17. Februar 2025 nahmen die Pflichtigen zur Auflage Stellung und reichten Unterlagen ein.

Mit Entscheid vom 26. März 2025 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Die Pflichtigen erhoben hiergegen am 25. April 2025 Beschwerde mit folgenden Anträgen:

1. Der Einsprache-Entscheid vom 26. März 2025 sei für die direkte Bundessteuer 2020 bezüglich Liquidationsgewinn aufzuheben.
2. Das steuerbare Einkommen für die Liquidationsgewinnsteuer 2020 sei für die direkte Bundessteuer mit Fr. 80'500.- festzulegen und getrennt vom übrigen Einkommen zum Satz von einem Fünftel dieses Betrages zu besteuern.
3. Eventualiter sei das steuerbare Einkommen für die Liquidationsgewinnsteuer 2020 für die direkte Bundessteuer unter Freistellung der Differenz zwischen dem Verkehrswert gemäss Art. 66 BGG und den Anlagekosten im Zeitpunkt des Wegfalls des BGG-Schutzes mit einem noch zu ermittelnden Betrag festzulegen und getrennt vom übrigen Einkommen zum Satz von einem Fünftel dieses Betrages zu besteuern.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Beschwerdegegners bzw. des Staates (zuzüglich MWST).

Mit Beschwerdeantwort vom 24. Juni 2025 schloss das kantonale Steueramt auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Mit Replik vom 4. September 2025 nahmen die Pflichtigen erneut Stellung und reichten weitere Unterlagen ein, was die Duplik des kantonalen Steueramts vom 25. September 2025 nach sich zog. Mit Triplik vom 10. Dezember 2025 und Quadruplik vom 8. Januar 2026 liessen sich die Parteien weiter vernehmen. Weitere Eingaben erfolgten nicht.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Steuerbar sind nach Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen gemäss Abs. 2 derselben Bestimmung auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG).

Von dieser Regelung sind jedoch die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ausgenommen (Art. 18 Abs. 4 DBG). Entgegen dem Wortlaut ist dabei das Privileg nicht nur der echten Realisation vorbehalten, sondern dieser gleichgestellt ist die Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen (sog. steuersystematische Realisation; BGr, 17. Juli 2018, 2C_217/2018, E. 2.2.7 f.). Auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken realisierte Wertzuwachsgewinne bleiben bei der direkten Bundessteuer steuerfrei; das Besteuerungsrecht des Bundes beschränkt sich diesbezüglich auf die wieder eingebrachten Abschreibungen.

Diese einkommenssteuerliche Privilegierung der Veräusserer von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken hat primär historische Gründe (vgl. BGE 138 II 32 E. 2.2.1 ff., mit Hinweisen auf kritische Stimmen in der Literatur).

b) aa) Der Begriff des "land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes" (Art. 18 Abs. 4 DBG) wird im Bundessteuerrecht nicht definiert. Bei der Begriffsbestimmung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung das Prinzip der Einheit der Rechtsordnung zu beachten, weshalb nicht nur steuerlichen Belangen Rechnung zu tragen ist, sondern die Bestimmungen und Zielsetzungen insbesondere des Bundesgesetzes über das bürgerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB), des Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (RPG) und des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 (LwG) zu berücksichtigen sind. Diesen Gesetzen ist der Zweck gemeinsam, das Eigentum des landwirtschaftlichen Bodens, der einen volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor darstellt, zu Gunsten landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten. Gemäss Bundesgericht muss der steuerrechtliche Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks im Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich

sowie den Veräusserungsbeschränkungen, wie sie sich aus dem bürgerlichen Bodenrecht ergeben, konkretisiert werden (vgl. BGE 138 II 32 E. 2.2.1).

bb) Von einem steuerlich privilegierten Grundstück kann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGG gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Das ist gemäss Art. 2 Abs. 1 BGG 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 BGG für vier weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGG genannte Fälle, und zwar

- 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.

Die ESTV hat die entsprechenden Begriffe im Kreisschreiben Nr. 38 vom 17. Juli 2013 (Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten, nachfolgend KS 38) näher umschrieben. Was Grundstücke betrifft, welche auf der Zonengrenze liegen, wird festgehalten, dass sie dem BGG vorsorglich ganz unterstellt werden (Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG und KS 38 Ziff. 2.5).

cc) Die Ausnahmeregelung für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von Art. 18 Abs. 4 DBG findet demgemäss keine Anwendung, wenn es um unbebaute und vollumfänglich in der Bauzone gelegene Grundstücke geht (ungeachtet dessen, dass sie allenfalls land- und/oder forstwirtschaftlich genutzt werden bzw. zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören), die nicht zum angemessenen Umschwung

eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen gehören (BGE 138 II 32 E. 2.3.1 und 2.3.2).

Diese bundesgerichtliche Praxis beruht auf der Überlegung, dass ein im Zusammenhang mit so genannten "Baulandreserven" (unüberbaute und vollständig in der Bauzone gelegene Grundstücke) im Anlagevermögen eines Landwirtschaftsbetriebs erzielter Veräusserungsgewinn nicht durchwegs mit einem privaten Kapitalgewinn gleichgesetzt werden kann. In dieser Situation wird denn auch beim Verkauf eines Grundstücks regelmässig der Baulandpreis erzielt.

dd) Vollständig in der Landwirtschaftszone gelegene Grundstücke, welche für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet sind und einzig aufgrund ihrer geringen Grösse dem BGGB nicht unterstellt sind (Art. 2 Abs. 3 BGGB), sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als landwirtschaftliche Grundstücke (im Sinne von Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]) zu qualifizieren (BGr, 24. Mai 2017, 2C_561/2016).

ee) Im Entscheid BGr, 26. März 2018, 2C_315/2017 (E. 5.3.4), stellte das Bundesgericht klar, dass das Kriterium der Unterstellung unter den sachlichen Anwendungsbereich des BGGB für die Anwendung von Art. 18 Abs. 4 DBG grundsätzlich, aber nicht allein ausschlaggebend sei. Der steuerrechtliche Begriff des "land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes" müsse im Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen konkretisiert werden, wie sie sich aus dem bürgerlichen Bodenrecht ergeben. Dementsprechend könne von einem steuerlich privilegierten Grundstück nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGGB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien, was hauptsächlich nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 und darüber hinaus nach Art. 2 Abs. 2 BGGB zu beurteilen sei (BGE 138 II 32 E. 2.2.1).

Das Bundesgericht präzierte im Entscheid vom 26. März 2018 hinsichtlich eines (an sich aufgrund seiner geringen Grösse im Sinne von Art. 2 Abs. 3 BGGB nicht dem BGGB unterstellten) zum Teil innerhalb der Bauzone (699 m²) und zum andern Teil in der Landwirtschaftszone (537 m²) liegenden und nicht nach Nutzungszonen aufgeteilten Grundstücks, dass es grundsätzlich unter den sachlichen Anwendungsbereich von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB falle. Aufgrund seiner geringen Grösse werde es vom

Anwendungsbereich des BGGB allerdings wiederum nur erfasst, falls es Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes bilde (Art. 2 Abs. 3 BGGB). Da in jenem Fall ein widersprüchliches Verhalten der Steuerpflichtigen darin lag, dass sie im Rahmen der Veräusserung des Grundstücks nicht von einer (auf dem Vorliegen eines landwirtschaftlichen Gewerbes basierenden) Unterstellung unter das BGGB ausgegangen waren, sich im Falle der Besteuerung hingegen auf die Unterstellung beriefen, erachtete es das Bundesgericht als rechtsmissbräuchlich, sich unter diesen Voraussetzungen auf den erweiterten Anwendungsbereich des BGGB (Art. 2 Abs. 2 lit. c i.V.m. Art. 2 Abs. 3 BGGB) zu stützen.

Unter der Annahme, dass das sowohl in der Bau- als auch in der Landwirtschaftszone gelegene Grundstück nicht Teil eines Gewerbes sei, erwog das Bundesgericht, dass nicht nur auf den sachlichen Anwendungsbereich abzustellen sei (was hier wie erwähnt aufgrund von Art. 2 Abs. 3 BGGB zu verneinen war), sondern auch der Gesetzeszweck mitzuberücksichtigen sei. Dass das in jenem Fall streitbetroffene Grundstück von der Zielsetzung des Erhalts des landwirtschaftlichen Bodens als einem volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor erfasst sei, verneinte das Bundesgericht, da das Element Bauland gegenüber dem landwirtschaftlichen Element beim Kaufpreis deutlich zum Ausdruck kam. In solchen Konstellationen komme Art. 18 Abs. 4 DBG nicht zur Anwendung (BGr, 26. März 2018, 2C_315/2017, E. 5.3.6).

Mit anderen Worten kommt Art. 18 Abs. 4 DBG in Fällen, in welchen ein zonengemischtes Grundstück, welches die Minimalgrösse nach Art. 2 Abs. 3 BGGB nicht erreicht und nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört, nur zur Anwendung, wenn das (kleine) Grundstück als dem Schutzbereich des BGGB aufgrund seines überwiegend landwirtschaftlichen Charakters angehörig zu beurteilen ist. Für die Beurteilung von Letzterem ("landwirtschaftlicher Charakter bzw. Ausrichtung") kann dabei auf die Herleitung eines konkreten Kaufpreises abgestellt werden.

ff) Art. 18 Abs. 4 DBG ist ansonsten insofern voraussetzungslos gehalten, als die spätere Nutzung des Grundstücks von keiner weiteren Bedeutung ist. Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Art. 18 Abs. 4 DBG ist, dass das Grundstück bis zur Privatentnahme oder der Veräusserung als land- oder forstwirtschaftliches Grundstück qualifizierte und unter dem Schutz des BGGB gestanden hat (retrospektive Sichtweise, BGr, 9. März 2020, 2C_255/2019, E. 2.2.3 mit Verweis auf BGr, 17. Juli 2018, 2C_217/2018, E. 2.2.9).

gg) In verschiedenen Fällen erachtete es das Bundesgericht als gerechtfertigt, Art. 18 Abs. 4 DBG die Anwendung zu versagen, wenn das Prinzip des Verbots von "venire contra factum proprium" ("widersprüchliches Verhalten") verletzt wurde. So betrachtete es das Bundesgericht als in diesem Sinne treuwidrig, wenn bei der Veräusserung eines zonengemischten Grundstücks trotz des bestehenden Realteilungs- oder Zerstückelungsverbots keine Bewilligung für die Abparzellierung eingeholt wurde, während für die Zwecke der Besteuerung hernach geltend gemacht wurde, es liege forst- oder landwirtschaftliches Land vor (BGr, 3. Mai 2024, 9C_336/2023, E. 3.2.5; BGr, 18. Juni 2020, 2C_247/2020, E. 3.1; BGr, 17. Juli 2018, 2C_217/2018, E. 2.2.11; BGr, 26. März 2018, 2C_315/2017, E. 5.3.5).

hh) Das BGGb sieht vor, dass eine Grundstücksteilung zu bewilligen ist, wenn ein landwirtschaftliches Gewerbe oder Grundstück in einen Teil innerhalb und in einen Teil ausserhalb des Geltungsbereichs des BGGb aufgeteilt werden soll (Art. 60 lit. a BGGb). Der Gesetzgeber beabsichtigt damit eine Entflechtung bzw. Übereinstimmung von raumplanerischen Zonen und effektiver Nutzung. Der erweiterte Geltungsbereich des bäuerlichen Bodenrechts nach Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGb soll in diesem Sinne an sich eine übergangsrechtliche Lösung sein (vgl. auch Schmid-Tschirren/Bandli, in: Kommentar zum BGGb, 2. A., 2011, Art. 2 N 20 und 27). Mit der Teilung wird der ausserhalb des Geltungsbereichs, meist in der Bauzone liegende Grundstücksteil aus dem Anwendungsbereich des BGGb entlassen und seiner vom Nutzungsplan bestimmten nicht-landwirtschaftlichen Bodenwidmung zugeführt (Herrenschwand/Bandli, in: Kommentar zum BGGb, 2. A., 2011, Art. 60 N 4).

Die Schutzwirkung der "vorsorglichen" Unterstellung unter das BGGb im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGb endet im Zeitpunkt einer Parzellierung (BGr, 14. Februar 2020, 2C_317/2018, E. 2.2).

c) Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern (Art. 37b Abs. 1 Satz 1 DBG, in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2011).

2. a) Vorliegend geht es um das Grundstück Kat.-Nr. XXXX an der strasse in der Gemeinde D mit einer Grundstücksfläche von 32'913 m². Davon liegen 2'150 m² in der Kernzone und 30'763 m² in der Landwirtschaftszone.

Auf dem Grundstück befinden sich vier Gebäude (R-act. 3/4; T-act. S. 55 ff.): ein Wohnhaus mit Baujahr 1783 (Geb.-Nr. 1), ein ehemaliger Stall bzw. eine Scheune mit Baujahr 1935 (Geb.-Nr. 2, nachfolgend: ehemaliger Stall), ein Garagengebäude/Hühnerstall mit Baujahr 1954 (Geb.-Nr. 3) und eine Scheune mit Baujahr 1970 (Geb.-Nr. 4). Das Wohnhaus und der ehemalige Stall befinden sich vollumfänglich in der Bauzone, während sich die Scheune und ca. die Hälfte des Garagengebäudes/Hühnerstalls in der Landwirtschaftszone befinden.

In der Eingabe vom 23. Februar 2023 erklärten die Pflichtigen, es handle sich beim Wohnhaus um ein Zwei-Familien-Bauernhaus. Bis Oktober 2016 sei der alte Teil ("Stöckliwohnung") vom Vater des Pflichtigen bewohnt worden, welcher hernach ins Alters- und Pflegeheim umgezogen sei. Danach habe diese Wohnung leer gestanden. In der ersten Zeit nach dem Umzug sei nicht klar gewesen, ob der Vater bzw. Schwiegervater wieder in die Wohnung zurückkehren würde. Per 31. Juli 2020 verstarb der Vater. Danach hätten sie die Sanierung der Wohnung geplant, welche ab Herbst 2020 in Angriff genommen worden sei. Seit 2022 wohnten die Pflichtigen in der sanierten Wohnung. Ihre ehemalige Wohnung würden sie nunmehr vermieten.

Mit Eingabe vom 17. Februar 2025 reichten die Pflichtigen einen Pachtvertrag vom 28. Oktober 2020 ein, wonach 280 Aren des Grundstücks Kat.-Nr. XXXX (im Landwirtschaftsteil: gepflügtes Ackerland bzw. Weide) sowie ca. die Hälfte der Scheune Geb.-Nr. 4 (Scheune/Stall/Remise/Mistlagerplatz) an die Eheleute E verpachtet wird. Ca. einen Drittel (bzw. gemäss Vertrag 1/2) der Scheune beanspruche der Pflichtige weiterhin für seine eigenen Landmaschinen, Geräte, das Holzlager für die Heizung sowie für Forstgeräte zur Wald- und Baumpflege. Die Familie des Pflichtigen halte in dieser Scheune sodann Pferde zur Umgebungspflege. Der ehemalige Stall werde an diverse Kleinmieter für das Einstellen von Wohnmobilen und Wohnwagen vermietet. Er diene sodann auch als Brennholzlagergebäude. Die Garage werde selbst benutzt und enthalte noch ein Hühnerhaus und Einstellräume.

Von ihren übrigen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken verpachteten die Pflichtigen mit Verträgen vom November 2020 bzw. April 2021 weitere Teile, wobei sie zwei Grundstücke in der Gemeinde D (Kat.-Nrn. YYYY und ZZZZ) im eigenen Besitz behielten und zwei Grundstücke in einer Drittgemeinde (Kat.-Nrn. AAAA und BBBB) verkauften.

Allfällige Bewilligungen nach Art. 30 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die landwirtschaftliche Pacht vom 4. Oktober 1985 (LPG) holten die Pflichtigen nicht ein.

b) Der Pflichtige war in der Steuerperiode 2020 für die E AG als Aussendienstmitarbeiter tätig, wofür er mit netto Fr. 136'177.- entlohnt wurde. In der Steuererklärung gab er als Beruf "Aussendienst u. Landwirt" an. Für seine daneben betriebene landwirtschaftliche Tätigkeit reichte er eine Jahresrechnung ein. Diese enthält pro 2020 keinen Lohnaufwand. Im Vorjahr belief sich der Lohnaufwand auf Fr. 2'200.-. Der Direktaufwand Landwirtschaft belief sich auf Fr. 30'341.- und bestand im Wesentlichen aus Saatgut, Dünger, Pflanzenschutz und Arbeiten durch Dritte. Mit Fr. 71'751.25 schlug hingegen der Unterhalt Bauten, Hofraum zu Buche. Der grösste Teil des landwirtschaftlichen Ertrags ergab sich aus Acker- und Futterbau. Der Tierbestand lag per 31. Dezember 2020 bei Null. Das streitbetroffene Grundstück Kat.-Nr. XXXX hielt der Pflichtige, mindestens was die Gebäude betrifft, im Anlagevermögen.

Der Pflichtige gab die eigene Tätigkeit gemäss seinen Angaben per 31. Dezember 2020 auf und reichte eine Liquidationsbilanz infolge Aufgabe der landwirtschaftlichen Tätigkeit bzw. Überführung ins Privatvermögen per 31. Dezember 2020 ein. Im Hilfsblatt "Liquidationsgewinn" erklärte der Pflichtige unter Ziffer 1, dass er per Liquidationsjahr eine Überführung der Liegenschaften ins Privatvermögen mit Antrag auf Überführung zu den Anlagekosten gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG vornehme. Der Pflichtige beantragte damit an sich den Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachsgewinns.

Das kantonale Steueramt stellte mit Veranlagungsvorschlag vom 21. September 2023 gleichwohl die Besteuerung des Liquidationsgewinns in Aussicht. Es erwähnte aber im Einschätzungsvorschlag desselben Datums, dass die Besteuerung des Wertzuwachses auf Antrag bis zur Veräusserung aufgeschoben werden könne. Die Pflichtigen liessen dazu vernehmen, dass kein Aufschub beantragt werde, da der Wertzuwachs vorliegend aufgrund von Art. 18 Abs. 4 DBG nicht zu besteuern sei. In der Einsprache präzisierten sie, dass sie auf den Aufschub der Wertzuwachsbesteuerung nicht

verzichtet hätten, sondern dass kein (zu steuernder) Wertzuwachsgewinn vorliege, weshalb auch kein Aufschub der Besteuerung beantragt werden könne.

c) Zu beantworten ist deshalb, ob das kantonale Steueramt zu Recht eine Besteuerung des Wertzuwachsgewinns auf dem Baulandanteil des Grundstücks Kat.-Nr. XXXX vorgenommen hat (nur auf diesen Teil begrenzte das kantonale Steueramt die Besteuerung des Wertzuwachses gemäss Veranlagungsverfügung vom 19. September 2024). Die übrigen – soweit bekannt – allesamt vollumfänglich in der Landwirtschaftszone liegenden, ins Privatvermögen überführten Grundstücke sind vorliegend nicht streitbetroffen bzw. nur im Zusammenhang mit der Frage des allfälligen Vorliegens eines landwirtschaftlichen Gewerbes.

3. a) Die Pflichtigen brachten mit Beschwerde vor, beim strittigen Grundstück Kat.-Nr. XXXX handle es sich um ein zonengemischtes Grundstück, da es teilweise innerhalb der Bauzone liege (2'149 m²), zum überwiegenden Teil jedoch der Landwirtschaftszone angehöre (30'764 m²). Gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB falle dieses Grundstück daher in den Geltungsbereich des BGGB, womit Art. 18 Abs. 4 DBG anwendbar sei.

Von den vier Gebäuden befinde sich die Scheune (Geb.-Nr. 4) vollumfänglich in der Landwirtschaftszone. Der Zugang erfolge jedoch über die Bauzone. Das Garagegebäude/Hühnerhaus (Geb.-Nr. 3) liege rund zur Hälfte in der Bauzone und in der Landwirtschaftszone, der Zugang erfolge jedoch ebenfalls über die Bauzone. Das Wohnhaus selber liege in der Bauzone. Die zum Haus gehörenden Rasenflächen und der Garten befänden sich jedoch teilweise in der Landwirtschaftszone. Der ehemalige Stall (Geb.-Nr. 2) befinde sich ebenfalls vollständig in der Bauzone und auch der Zugang erfolge über die Bauzone.

Bis zum 31. Dezember 2020 habe der Pflichtige selbst ein landwirtschaftliches Gewerbe betrieben. Bei den erwähnten Gebäuden handle es sich deshalb um Betriebsgebäude eines landwirtschaftlichen Gewerbes. Die landwirtschaftliche Nutzfläche des streitbetroffenen Grundstücks sei seit 1. Januar 2021 verpachtet, ebenso die Hälfte der Scheune. Der Pflichtige habe früher Milchwirtschaft betrieben und in der Scheune sei das Milchvieh gehalten worden. Heute werde Ackerbau betrieben. Gegenwärtig werde die Scheune noch zur Hälfte vom Pflichtigen für Nutzponyhaltung und als Futterlager

und Unterbringung von landwirtschaftlichen Maschinen und Forstgeräten genutzt. Es sei jederzeit mit wenigen Investitionen möglich, die Scheune wieder der Milchviehhaltung zugänglich zu machen. Das Garagengebäude (Geb.-Nr. 3), das teilweise in der Landwirtschaftszone und teilweise in der Bauzone liege, diene der Hühnerhaltung und als Einstellraum/Garage.

Der Hof des Pflichtigen umfasse ohne Pachtland knapp 23 Hektare. Die Gewerbeeigenschaft bzw. die Voraussetzung einer Standardarbeitskraft (SAK) sei bereits bei der restriktiven Annahme einer Nutzfläche von 15 Hektaren überschritten. Der Hof stelle daher ein landwirtschaftliches Gewerbe dar, was nach objektiven Kriterien zu beurteilen sei. Der Baulandteil der Liegenschaft Kat.-Nr. XXXX würde daher in Anwendung von Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGb selbst bei einer – unzulässigen – Abparzellierung weiterhin in den Geltungsbereich des BGGb fallen.

Selbst wenn der Hof des Pflichtigen kein landwirtschaftliches Gewerbe darstellen würde, wäre das Grundstück Kat.-Nr. XXXX als zonengemischtes Grundstück gleichwohl aufgrund von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGb dem BGGb unterstellt.

Bei der Beurteilung der Anwendbarkeit von Art. 18 Abs. 4 DBG sei eine retrospektive Optik einzunehmen. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei diese Bestimmung insofern voraussetzungslos gehalten, als die spätere Nutzung und Verwendung des Grundstücks von keiner weiteren Bedeutung sei.

Eine Abparzellierung würde im vorliegenden Fall sodann keine reine Formsache darstellen. Die auf der Zonengrenze stehenden Gebäude müssten allenfalls abgerissen werden. Sodann wäre ein Gesuch nach Art. 24a RPG zu stellen.

Würde man in der Anwendung von Art. 18 Abs. 4 DBG auf das vorliegende Grundstück eine Verletzung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sehen, so wäre Art. 18 Abs. 4 DBG die Anwendung auch bei Fällen von Grundstücken nach Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGb zu versagen. Gemäss Art. 60 Abs. 2 BGGb sei nämlich auch in diesen Fällen unter den entsprechenden Voraussetzungen eine Realteilung möglich.

Im Falle der Nichtanwendung von Art. 18 Abs. 4 DBG sei die Differenz zwischen dem Verkehrswert gemäss Art. 66 BGGb und den Anlagekosten im Zeitpunkt des

Wegfalls des BGBB-Schutzstatus von der Besteuerung auszunehmen. Der "fiktive" Wegfall des BGBB-Schutzes sei dann als im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen erfolgt zu betrachten, wobei im Ergebnis der dannzumalige Verkehrswert dem Überführungswert entspreche und sich die Besteuerung demzufolge ebenfalls auf die wiedereingebrachten Abschreibungen beschränke.

b) Mit Replik vom 4. September 2025 ergänzten die Pflichtigen, dass für die Beurteilung, ob ein landwirtschaftliches Gewerbe vorliege, die Art und Weise der effektiven Bewirtschaftung unbeachtlich sei. Ob ein landwirtschaftliches Gewerbe vorliege, beurteile sich lediglich nach objektiven Kriterien und nicht nach der tatsächlichen Nutzung. Ob die mögliche Bewirtschaftungsform einer solchen entspreche, wie sie auf dem fraglichen Grundstück in den letzten Jahren praktiziert worden sei, sei unerheblich. Der Eigentümer eines landwirtschaftlichen Gewerbes solle sich der Gewerbeeigenschaft und den damit einhergehenden Einschränkungen nicht durch extensive Bewirtschaftung oder das "Herunterfahren" der Produktion "entziehen" können.

Es sei weiter so, dass die Gewerbeeigenschaft auch während eines Zeitraums von sechs Jahren weiterhin bestehen bleibe, wenn sämtliche Grundstücke des Gewerbebetriebs parzellenweise verpachtet seien und damit der eigentliche Betrieb bereits aufgegeben worden sei.

Was die beiden mit Verträgen vom 6. August 2020 verkauften Grundstücke Kat.-Nrn. AAAA und BBBB in der Nachbargemeinde betreffe, so habe Letzteres im Eigentum der Pflichtigen gestanden und sei somit nicht Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes des Pflichtigen gewesen. Es habe sich sodann um ein Waldgrundstück gehandelt. Das andere Grundstück (AAAA) habe hingegen zum landwirtschaftlichen Gewerbe des Pflichtigen gehört. Der Verkauf des Grundstücks habe damit eine grundsätzlich nicht zulässige Realteilung dargestellt, der Verkauf sei jedoch gestützt auf Art. 60 BGBB bewilligt worden. Hätte es sich beim Betrieb des Pflichtigen nicht um ein landwirtschaftliches Gewerbe gehandelt, wäre diese Tatsache festgestellt und verfügt worden, dass keine Realteilung vorliege und folglich keine Bewilligung notwendig sei.

Es werde sodann daran festgehalten, dass es für eine Abparzellierung des Bau- landteils bzw. für den Erhalt einer entsprechenden Bewilligung einer umfassenden verfahrensrechtlichen Koordination bedürfe.

c) Mit Triplik vom 10. Dezember 2025 hielten die Pflichtigen daran fest, dass es sich beim verkauften Grundstück Kat.-Nr. AAAA um einen Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes gehandelt habe. Es könne zwar sein, dass die parzellenweise Verpachtung eines landwirtschaftlichen Gewerbes einer Bewilligung bedürfe. Dies sei den Pflichtigen indessen nicht bewusst gewesen.

d) Zusammenfassend stellen sich die Pflichtigen auf den Standpunkt, beim streitbetroffenen Grundstück handle es sich um ein landwirtschaftliches Grundstück im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG, womit eine Besteuerung des Wertzuwachses gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG entfalle. Zudem bringen sie vor, beim betroffenen Grundstück habe es sich um einen Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes gehandelt. Sinngemäss entfalle die Besteuerung des Wertzuwachses deshalb auch aufgrund von Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG. Ob ein landwirtschaftliches Gewerbe betroffen sei, beurteile sich nach einer objektiven und prospektiven Sichtweise.

4. a) Das kantonale Steueramt erwog im Einspracheentscheid vom 26. März 2025 hingegen, dass das streitbetroffene Grundstück Kat.-Nr. XXXX nicht Teil eines Gewerbes gewesen sei. Zonengemischte Grundstücke unterständen sodann zwar dem bäuerlichen Bodenrecht, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt seien. Das bäuerliche Bodenrecht habe aber kein Schutzinteresse an Bauland, das nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehöre. Die Aufteilung zonengemischter Grundstücke entlang der raumplanerischen Zonengrenzen sei gesetzlich vorgesehen, es sei lediglich eine Ausnahmegewilligung nötig.

Im vorliegenden Fall handle es sich um ein landwirtschaftliches Grundstück, wobei davon auszugehen sei, dass ein Anspruch auf Abparzellierung bestehe. Der Kernzonenteil unterliege nicht dem Schutzbereich des BGG.

Ohnehin sei aber die formelle Unterstellung unter das BGG nicht das ausschlaggebende Kriterium. Entscheidend sei vielmehr, ob das Grundstück in einer Gesamtbetrachtung der gemeinsamen Zwecksetzung des bäuerlichen Bodenrechts, des Raumplanungsgesetzes und des Landwirtschaftsgesetzes diene. Ziel all dieser drei Gesetze sei es, das Eigentum des landwirtschaftlichen Bodens, der einen volkswirtschaftlichen Produktionsfaktor darstellt, zu Gunsten landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten. Zonengemischte Grundstücke, die nicht zu einem Gewerbe gehörten, fielen nicht unter

den Schutzbereich des BGGB. Es sei daher sachgerecht, die Praxispräzisierung des Bundesgerichts im Entscheid vom 26. März 2018, 2C_315/2017 auch auf grössere zonenmischte Grundstücke gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB anzuwenden, bei welchen das Element Bauland gegenüber dem landwirtschaftlichen Element wertmässig überwiege. Dabei werde das Baulandelement in Bezug auf den Kaufpreis beurteilt. Der Gutachter habe für den Baulandteil einen relativen Landwert von rund Fr. 303.-/m² eingesetzt und für den Landwirtschaftslandteil einen solchen von Fr. 7.-/m², womit der Baulandteil wertmässig überwiege.

Ein Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachses sei von den Pflichtigen nicht beantragt worden. Würde seitens des Steueramts zum (vorliegenden) Überführungszeitpunkt auf die Besteuerung verzichtet, so könnte der Wertzuwachsgegninn zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr besteuert werden. Dies würde zu einer nicht hinnehmbaren Ungleichbehandlung mit Steuerpflichtigen führen, die entweder im Zeitpunkt der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen über den Wertzuwachsgegninn abrechneten oder bei der Überführung einen Aufschub der Besteuerung bis zur Veräusserung beantragten.

Mit einer Besteuerung des Wertzuwachsgegnins auf dem Baulandteil werde dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen.

b) Mit Beschwerdeantwort vom 24. Juni 2025 brachte das kantonale Steueramt vor, dass ein Betriebskonzept nötig sei, um die Existenz eines Gewerbes nach Art. 7 BGGB zu belegen. Mindestens zurück bis ins Jahr 2003 habe die Standardarbeitskraft (SAK) des Betriebs des Pflichtigen stets unter 1 gelegen. Da der Pflichtige seit mindestens 20 Jahren keine Milchviehhaltung mehr betreibe und die SAK-Zahlen bereits seit längerer Zeit unter der Gewebegrenze von 1 SAK lägen, sei die Gewerbeeigenschaft nicht gegeben. Der Kernzonenanteil an der streitbetroffenen Liegenschaft bestehe so dann schon seit jeher, weshalb der Wertzuwachsgegninn vollumfänglich zu besteuern sei.

c) Mit Duplik vom 25. September 2025 erwog das kantonale Steueramt aufgrund zusätzlicher Unterlagen, dass der Pflichtige sich bewusst gewesen sein musste, dass kein Gewerbe vorlag.

d) Zusammenfassend hält das kantonale Steueramt dafür, dass das Grundstück hinsichtlich des in der Bauzone gelegenen Teils bei der Überführung ins Privatvermögen nicht dem Schutz des BGBB unterstanden habe. Den Pflichtigen sei sodann bewusst gewesen, dass auch kein landwirtschaftliches Gewerbe vorgelegen habe. Sich nun auf Art. 18 Abs. 4 DBG zu berufen, sei daher sinngemäss rechtsmissbräuchlich.

5. a) Unbestritten ist, dass es vorliegend um ein zonengemischtes Grundstück geht, womit ein Grundstück nach Art. 2 Abs. 2 lit. c BGBB zur Diskussion steht. Die genannte Bestimmung hält fest, dass ein Grundstück, welches teilweise innerhalb einer Bauzone liegt, als Ganzes dem BGBB untersteht, solange es nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt ist (vgl. auch KS 38 Ziff. 2.5). Die Zonenaufteilung besteht gemäss unwidersprochener Darstellung des kantonalen Steueramts vorliegend "seit jeher", weshalb grundsätzlich die Besteuerung des gesamten Wertzuwachses zur Diskussion steht.

Unbestritten ist weiter, dass sich das Grundstück bis am 31. Dezember 2020 im Geschäftsvermögen des Pflichtigen befand. Genau ersichtlich ist dies aus den Akten allerdings nicht. So wird in der Bilanz lediglich "Boden" zu Fr. 50'000.- und "Wies- und Ackerland" zu Fr. 82'850.- aufgeführt. Welcher Boden und welches Wies- und Ackerland dazu gehören, ist aus den Akten nicht ersichtlich.

Mit der Überführung sämtlicher im Geschäftsvermögen liegenden Grundstücke ins Privatvermögen des Pflichtigen fand eine steuersystematische Realisierung der stillen Reserven auf den Liegenschaften statt ("der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen"; vgl. E. 1a), womit die stillen Reserven an sich nach Art. 18 Abs. 2 DBG zu besteuern sind. Art. 18 Abs. 4 DBG nimmt aber wie gesehen land- und forstwirtschaftliche Grundstücke aus und sieht diesbezüglich nur eine Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen vor.

Während die Eigenschaft des vorliegend sowohl in der Kernzone als auch in der Landwirtschaftszone liegenden Grundstücks Kat.-Nr. XXXX als ein solches nach Art. 2 Abs. 2 lit. c BGBB im Grundsatz nicht strittig ist, liegt im Streit, ob die steuerrechtliche Norm von Art. 18 Abs. 4 DBG vorliegend auf das gesamte Grundstück anzuwenden sei oder nur auf den in der Landwirtschaftszone gelegenen Anteil.

b) Der in der Bauzone liegende Teil ist wie gesehen überbaut mit einem Wohnhaus und einem ehemaligen Stall/Feldschopf, welcher noch als Unterstand für Camper und Wohnwagen und der Brennholzlagerung dient. Auf dem Landwirtschaftsteil befindet sich eine Scheune bzw. ein Stall für die (Gross-)Tierhaltung. Das Garagengebäude bzw. der Hühnerstall ragt sowohl in die Bau- als auch in die Landwirtschaftszone hinein.

Weiter umfasste der Grundbesitz des Pflichtigen per Ende 2020 insgesamt rund 19.2 ha Land (bestehend aus neun Liegenschaften verteilt auf die Wohnsitz- und Nachbargemeinde; strittig ist diesbezüglich, ob ein landwirtschaftliches Gewerbe vorliegt und wenn ja, in welchem Umfang).

Mit Pachtvertrag vom 28. Oktober 2020 verpachtete der Pflichtige 280 Aren des Grundstücks Kat.-Nr. XXXX (im Landwirtschaftsteil: gepflügtes Ackerland bzw. Weide) sowie ca. die Hälfte der Scheune Geb.-Nr. 4 (Scheune/Stall/Remise/Mistlagerplatz) an die Eheleute E. Den Pachtzins für den Boden bzw. das Kulturland vereinbarten sie auf Fr. 4'000.- pro Jahr. Den Pachtzins für die Scheune und den Stall legten sie auf jährlich Fr. 12'000.- bzw. Fr. 1'000.- pro Monat fest. Ca. einen Drittel (bzw. gemäss Vertrag 1/2) der Scheune beanspruchte der Pflichtige weiterhin für seine eigenen Landmaschinen, Geräte, das Holzlager für die Heizung sowie für Forstgeräte zur Wald- und Baumpflege.

Von ihren übrigen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken verpachteten die Pflichtigen wie erwähnt (E. 2a) mit Verträgen vom November 2020 bzw. April 2021 sechs weitere Liegenschaften und behielten zwei Grundstücke in der Gemeinde D (Kat.-Nrn. YYYY und ZZZZ) im eigenen Besitz. Zwei Grundstücke in der Nachbargemeinde (Kat.-Nrn. AAAA und BBBB) verkauften sie, wobei anlässlich der Veräusserung des Grundstücks Kat.-Nr. AAAA die Realteilung bewilligt wurde. Für die parzellenweisen Verpachtungen holten die Pflichtigen keine Bewilligungen ein.

c) Per 31. Dezember 2020 war das streitbetroffene Grundstück Kat.-Nr. XXXX nicht parzelliert und stellte wie erwähnt ein zonengemischtes Grundstück dar. Die Präzisierung des Bundesgerichts im Entscheid vom 26. März 2018 (2C_315/2017) bezog sich auf ein zonengemischtes Grundstück, welches die Mindestgrösse von 15 bzw. 25 Aren nicht besass und demnach dem Schutzbereich des BGGB – im Unterschied zum vorliegenden Fall – an sich nicht unterlag (Art. 2 Abs. 3 BGGB).

In jenem Fall wäre die Unterstellung unter das BGGb lediglich insoweit zu bejahen gewesen, als das Grundstück Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes darstellte oder aber die Unterstellung gemäss Bundesgericht dem Sinn und Zweck des BGGb entsprach. Für die Annahme von Letzterem (Unterstellung aufgrund von Sinn und Zweck des Gesetzes, nämlich Erhalt des landwirtschaftlichen Bodens als volkswirtschaftlich wesentlichem Produktionsfaktor) stellte das Bundesgericht wie erwähnt einen Bezug zum Verkaufspreis her. Da der (konkret erzielte) Preis massgeblich vom Baulandanteil beeinflusst war, betrachtete das Bundesgericht eine Privilegierung nach Art. 18 Abs. 4 DBG als nicht gerechtfertigt. Dies bedeutet mithin, dass die Zielsetzung des Gesetzes als nicht betroffen erachtet wird, wenn sich ergibt, dass der massgebende Aspekt bei der Preisfindung der Baulandanteil war.

Diese Präzisierung bezieht sich aber wie gesehen ausdrücklich auf (unter dem Minimalmass liegende) Grundstücke im Sinne von Art. 2 Abs. 3 BGGb, bei denen zu entscheiden ist, ob sie (und zwar als Ganzes) als dem BGGb nach Sinn und Zweck (dennoch) unterstellt gelten sollen oder nicht (BGr, 26. März 2018, 2C_315/2017, E. 5.3.6). Dieser Entscheid ist daher restriktiv zu verstehen. Hinzu kam dort, dass die Gewerbeeigenschaft zwar nicht ausgeschlossen war, die Berufung darauf aber als rechtsmissbräuchlich eingestuft wurde.

d) Für den vorliegenden Fall, welcher nicht ein Grundstück unterhalb der Minimalgrösse betrifft, bedeutet dies, dass die Unterstellung unter Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGb auch in Erwägung des erwähnten Entscheids zu bestätigen ist. Zwar ist an sich davon auszugehen, dass eine Parzellierung erfolgen könnte, womit hernach auf dem Baulandanteil der Baulandpreis realisiert werden könnte (die Voraussetzungen und das Prozedere hängen aber insbesondere auch davon ab, ob ein landwirtschaftliches Gewerbe vorliegt oder nicht). Auch trifft es aufgrund der Akten zu, dass sich auf den ermittelten Verkehrswert per 31. Dezember 2020 überwiegend der Baulandanteil auswirkte. Andererseits besteht kein gesetzlicher Zwang zur Parzellierung und hat eine solche (noch) nicht stattgefunden. Eine Parzellierung "von Amtes wegen" ist nicht vorgesehen. Es ist daher offen, ob und wann eine solche überhaupt stattfinden wird. Erst dann aber – im Zeitpunkt einer Parzellierung – ist hinsichtlich des Baulandanteils von einem Verlust des Schutzes nach dem BGGb auszugehen (vgl. BGr, 14. Februar 2020, 2C_317/2018, E. 2.2).

Das Grundstück ist die sachenrechtliche Einheit, von der das Grundbuch ausgeht und an der das BGG anknüpft. Es ist die kleinste Einheit, die entweder ganz oder überhaupt nicht in den Geltungsbereich des Gesetzes fällt (vgl. Art. 2 Abs. 2 lit. c und lit. d BGG; vgl. Eduard Hofer, in: Kommentar zum BGG, 2. A., 2011, Art. 6 N 1 und Art. 7 N 37d, auch zum Folgenden). Eine Ausnahme ergibt sich lediglich aus Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG, wo auch in der Bauzone liegende Grundstücke *und Grundstücksteile* mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenen Umschungs, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören, in den Anwendungsbereich des BGG fallen, nicht aber für Grundstücke nach Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG, welche ausdrücklich als Ganzes dem Anwendungsbereich des BGG unterliegen.

Zwar ist der Schutz nichtlandwirtschaftlicher Grundstücksteile nicht Zweck des BGG. Solche Grundstücksteile bleiben dem BGG aber solange unterstellt, bis sie mittels Ausnahmegewilligung nach Art. 60 Abs. 1 lit. a BGG vom Realteilungs- und Zerstückelungsverbot entbunden werden (Herrenschwand/Bandli, Art. 60 N 3, mit weiteren Hinweisen).

Auch die steuerliche Unterteilung eines zonengemischten Grundstücks – vor der Parzellierung – ist nicht vorgesehen. Eine gesetzliche Grundlage für die Privilegierung im Rahmen von Art. 18 Abs. 4 DBG nur eines Teils eines Grundstücks, welches nach Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG als Ganzes dem BGG untersteht, ist nicht vorhanden. Der Baulandteil des Grundstücks ist aufgrund der (aktuellen) Unterstellung unter das BGG gerade noch nicht frei handelbar, womit sich eine Aufteilung verbietet.

Die Qualifikation des Grundstücks Kat.-Nr. XXXX als Grundstück nach Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB führt deshalb dazu, dass Art. 18 Abs. 4 DBG anzuwenden ist. Es geht zu weit, einzig aufgrund der Möglichkeit, das Bauland dereinst abzutrennen und separat zu veräussern, den Baulandteil des Grundstücks bereits zuvor als landwirtschaftlich nicht mehr geschützt zu betrachten. Das Gegenteil ist der Fall.

Daran ändert auch die Argumentation des kantonalen Steueramts nichts, dass damit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht nachgelebt werde, ist die Privilegierung von landwirtschaftlichen Grundstücken, wozu wie gesehen auch Teile in der Bauzone oder Grundstücke mit Anteilen in der Bauzone gehören können, doch gesetzlich gewollt. Zudem entspricht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aufgrund der Unterstellung unter das BGGB gerade nicht der separaten Bewertung von Bauland- und Landwirtschaftslandteil und ist entsprechend heruntergesetzt.

Dass diesbezüglich eine Zeitpunkt Betrachtung Platz greifen muss, wird auch mit Blick auf Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB klar, wonach nicht strittig ist, dass überbautes Bauland samt angemessenem Umschwung, welches Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes bildet, ebenfalls unter die Privilegierung fällt, auch wenn (auch) dieses Bauland nicht dauerhaft dem landwirtschaftlichen Gewerbe verschrieben bleiben muss (vgl. Art. 60 Abs. 1 lit. a BGGB, wonach auch landwirtschaftliches Gewerbe in einen Teil innerhalb und ausserhalb des Geltungsbereichs des BGGB aufgeteilt werden kann bzw. Ausnahmen vom Realteilungsverbot bewilligt werden können).

Es ist weiter unstrittig, wenn auch nicht ausschlaggebend, dass das in der Landwirtschaftszone gelegene Land (der weitaus grösste Anteil der Liegenschaft) von den Pflichtigen auch tatsächlich landwirtschaftlich bewirtschaftet wurde.

e) Nach diesen Erwägungen fragt sich einzig noch, ob die Berufung auf den Schutz des BGGB aufgrund der konkreten Umstände als rechtsmissbräuchlich zu erachten ist.

Während der Pflichtige offenbar anlässlich des Verkaufs der Parzelle Kat.-Nr. AAAA in der Nachbargemeinde geltend machte, dass dieses Grundstück Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes sei (vgl. Ziff. 11 des Kaufvertrages vom 6. August

2020, holte er gleichwohl bei der Verpachtung der übrigen Grundstücke keine Bewilligung nach Art. 30 Abs. 1 LPG ein, was widersprüchlich ist.

Damit steht die Annahme eines Rechtsmissbrauchs zwar an sich im Raum. Allerdings ist vorliegend die privilegierte Besteuerung aufgrund von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG zu bejahen und ist die zusätzliche mögliche Qualifikation als landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG vorliegend nicht entscheidend, weshalb dies auch nicht abschliessend beurteilt zu werden braucht. Selbst wenn also ein Rechtsmissbrauch hinsichtlich der Darstellung des streitbetroffenen Grundstücks als Teil eines Gewerbes bejaht würde, wäre dies insofern nicht relevant, als es nicht rechtsmissbräuchlich ist, sich auf die Eigenschaft des Grundstücks als ein solches nach Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG zu berufen.

f) Aufgrund der vorstehenden Erwägungen beträgt damit der separat zu besteuern- de Liquidationsgewinn gemäss Art. 37b DBG deklarations- und antragsgemäss Fr. 80'500.-. Dies entspricht realisierten stillen Reserven von Fr. 43'260.- und wiedereingebrachten Abschreibungen von Fr. 46'292.-, abzüglich 10%-AHV-Beiträge von Fr. 8'955.-. Zwar erscheinen wiedereingebrachte Abschreibungen von Fr. 46'292.- für einen Zeitraum von über 20 Jahren prima facie als relativ tief, insbesondere unter Berücksichtigung des im Vergleich dazu hohen Liegenschaftsunterhaltsaufwands in den Jahresrechnungen, doch kann es dabei sein Bewenden haben, werden diese doch von keiner Partei aufgegriffen bzw. in Frage gestellt.

Soweit die Pflichtigen indessen beantragen, der Liquidationsgewinn von Fr. 80'500.- sei zu einem Satz von einem Fünftel dieses Betrages zu besteuern, kann ihnen nicht gefolgt werden, hätte dies doch eine vollständige Steuerbefreiung zur Folge. Hier greift vielmehr der Mindeststeuersatz von 2% gemäss letztem Teilsatz von Art. 37b Abs. 1 DBG.

6. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens dem beinahe vollständig unterliegenden Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG) und ist den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die Steuerperiode 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 127'400.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif). Der steuerbare Liquidationsgewinn beträgt Fr. 80'500.- (zum Mindestsatz von 2%; gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG).

[...]