

Liquidationsgewinn

Bewertung einer Baulandparzelle bei zukünftig möglicher Umzonung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 5. September 2025

Anlässlich der Liquidation eines Geschäfts ist bei der Bewertung von Liegenschaften auf den Zeitpunkt der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen abzustellen. Wenn die betreffende Parzelle zu diesem Zeitpunkt offiziell als Bauzone eingestuft wurde, ändert der Umstand, dass wegen überdimensionierten Bauzonen möglicherweise eine zukünftige Umzonung drohen könnte, nichts an der Bewertung als Bauland. Auch eine tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung ändert daran nichts. Allfällig kann mit einem gewissen Einschlag die zukünftige Entwicklung noch berücksichtigt werden. Die gesetzliche Möglichkeit des steuerlichen Aufschubs bis zur tatsächlichen Veräusserung ist ein Gestaltungsrecht, welches vorbehaltlos ausgeübt werden muss. Ein gestelltes Eventualbegehren reicht deshalb nicht aus (Beschwerde am Kantonsgericht hängig).

Sachverhalt:

A. Im Jahr 2017 wurde die Liegenschaftsparzelle Nr. 1, GB G. vom Geschäfts- ins Privatvermögen des Pflichtigen überführt. Diese Überführung erfolgte gemäss Art. 37b DBG im Rahmen der Liquidation des landwirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. In der Verkehrswertschätzung der Steuerverwaltung des Geschäftsbereichs Spezialsteuern vom 4. März 2021 wurde der Verkehrswert für die Parzelle Nr. 1, GB G. auf CHF 1'049'594.– (CHF 182.– pro m² [CHF 200.– pro m² abzüglich latenter Steuern] x 5'767 m²) geschätzt. Auf diesen Wert wurde auch in der Veranlagungsverfügung – Liquidationsgewinn Direkte Bundessteuer 2017 vom 24. März 2022 abgestellt.

B. Mit Schreiben vom 8. April 2022 erhob E., der damalige Vertreter des Pflichtigen, gegen die Veranlagungsverfügung zum Liquidationsgewinn zur direkten Bundessteuer 2017 vom 24. März 2022 Einsprache und beantragte, den Liquidationsgewinn von CHF 1'659'400.– auf CHF 312'969.– zu reduzieren. Der Vertreter des Pflichtigen machte im Wesentlichen geltend, dass die von der Steuerverwaltung festgesetzten Verkehrswerte zur Berechnung des Liquidationsgewinns zu hoch seien. Dazu reichte er eigene Berechnungen mit abweichenden Verkehrswerten ein. Ferner machte der Vertreter des Pflichtigen geltend, dass die Parzelle Nr. 1, GB G. nicht erschlossen sei. Ohne Zustimmung der Gemeinde könne das Land nicht bebaut werden und es sei damit zu rechnen, dass dieses Grundstück «ausgezont» werde. Des Weiteren führte der Pflichtige aus, dass der letzte Jahresabschluss per 31. Dezember 2009 erstellt worden sei. Zudem machte er geltend, dass er einen Aufschub des Kapitalgewinns laut Art. 18a Abs. 1 DBG in Betracht ziehen würde, sofern der Wert einen «normalen-ordentlich» zu erwartenden Liquidationsgewinn übersteigen sollte.

Mit E-Mail vom 16. Oktober 2024 legte die Steuerverwaltung die Berechnung des Liquidationsgewinns laut der angefochtenen Veranlagungsverfügung offen. Des Weiteren sandte sie dem Pflichtigen unter anderem die Verkehrswertschätzung der Steuerverwaltung des Geschäftsbereichs Spezialsteuern vom 4. März 2021 und Berechnungen zum Liquidationsgewinn zu. Dazu führte sie insbesondere aus, dass der Antrag auf Besteuerung nach Art. 18a Abs. 1 DBG im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung zu stellen sei. Die Mitteilung im Rechtsmittelverfahren, dass – je nach Resultat – allenfalls ein Antrag nach Art. 18a Abs. 1 DBG gestellt werden würde, könne deshalb nicht akzeptiert werden, zumal die Folgejahre bis zur Steuerperiode 2020 bereits rechtskräftig veranlagt worden seien. Des Weiteren machte die Steuerverwaltung geltend, dass eine drohende Umzonung in keiner Weise vom Pflichtigen belegt worden sei. Sie verwies dabei auch auf die CHF 200.– pro m² Bauland, die der Kanton Basel-Landschaft dem Pflichtigen für die Erstellung von Strassen und Fahrnisbauten bezahlt habe. Zudem sei vom Amt für Statistik für das Jahr 2017 ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis für Wohnbauland in G. in der Höhe von CHF xxx.– ausgewiesen worden. Entsprechend erscheine der in der Verkehrswerteinschätzung verwendete Quadratmeterpreis in der Höhe von CHF 182.– als sehr tief.

Mit Schreiben vom 26. November 2024 wandte sich der Vertreter des Pflichtigen an die Steuerverwaltung und machte geltend, dass die Gemeinde G. dabei sei, die Parzelle 1, GB G. im Rahmen der

Überprüfung der Bauzone auszuzonen. Der von der Steuerverwaltung angenommene Verkehrswert in der Höhe von CHF 182.– pro m² sei deshalb viel zu hoch. Vielmehr sei von einem Wert für landwirtschaftlich genutztes Land (Agrarland) auszugehen. Mit den übrigen Bewertungen der Steuerverwaltung sei der Pflichtige aber einverstanden.

Mit Entscheid vom 10. Februar 2025 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut, hielt jedoch am Verkehrswert der Parzelle Nr. 1, GB G. fest. Zur Begründung legte sie im Wesentlichen dar, dass eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid betreffend Umzonung bis dato nicht vorliege. Hinzu komme, dass die Parzelle Nr. 1, GB G. im Jahr 2017 in das Privatvermögen überführt worden sei. Somit sei auf den Verkehrswert von 2017 abzustellen. Der Bericht betreffend Umzonung stamme jedoch vom April 2022. Eine Einbusse des Verkehrswerts per Ende 2017 sei nicht nachgewiesen worden. Da nur eine teilweise Erschliessung vorliege, erscheine der Verkehrswert in der Höhe von CHF 1'049'594.– nach wie vor angemessen.

C. Mit Eingabe vom 5. März 2025 erhebt der Vertreter des Pflichtigen Beschwerde und beruft sich nach wie vor darauf, dass sich das Grundstück 1, GB G. für eine Auszonung eigne. Der Liquidationswert sei anhand dieser Berechnungen anzupassen und von CHF 1'049'594.– auf CHF 57'680.– zu reduzieren. Hierzu führt der Vertreter des Beschwerdeführers aus, dass die Parzelle in der Wohn-/Geschäftszone mit Zentrumsfunktion liege und nicht erschlossen sei. Ferner macht er insbesondere geltend, dass laut der Auskunft des Vize- und Gemeindepräsidiums die Gemeinde G. derzeit offiziell an der Erarbeitung der Auszonungspläne arbeite und die Umsetzung in drei Jahren abgeschlossen sein sollte. Zudem führt der Vertreter des Beschwerdeführers aus, dass sein Mandant den geplanten Rückstufungen uneingeschränkt zustimme, vorausgesetzt, dass die Bewertungen gemäss Steuerentscheid vom 10. Februar 2025 aufgehoben würden und das Land entsprechend als Landwirtschaftsland eingestuft werde. Des Weiteren bringt er vor, dass gegen das aktuelle Einspracheverfahren Bedenken hinsichtlich der nicht enten Bearbeitungsdauer bestehen würden. So habe die Bearbeitungszeit des Einspracheverfahrens die erwartete Dauer deutlich überschritten. Namentlich im Zeitraum vom 31. Oktober 2022 bis am 11. November 2024 sei keine Mitteilung der Behörde zum Bearbeitungsstand erfolgt, was nicht akzeptabel sei. Durch diese Verzögerung würden dem Beschwerdeführer erhebliche Mehrkosten entstehen. Diese seien namentlich Kosten für die Wiedereinarbeitung, hohe Verzugszinsen bei den Steuern und eine mögliche Nachzahlung an die AHV. Dementsprechend beantragt der Vertreter des Beschwerdeführers im Allgemeinen, die Verzugszinsen auf maximal die im Schreiben vom 12. April 2022 veranschlagte Bearbeitungsdauer von sechs Monaten zu erheben und entsprechend zu kürzen.

Mit Vernehmlassung vom 15. April 2025 beantragt die Beschwerdegegnerin die Abweisung der Beschwerde. Gemäss den aktuellen Ausführungen der Gemeinde G. im März 2025 sei die Parzelle Nr. 1, GB G. zwar gefährdet für eine Auszonung, weil die Gemeinde allem Anschein nach anhand des prognostizierten Bevölkerungswachstums für die Zukunft über zu grosse Bauzonen verfügen würde. Derartige Auszonungen seien aber bislang noch nicht beschlossen worden. Zudem liege die betroffene Parzelle bereits im überbauten Siedlungsgebiet, also nicht am Rande der Bauzone, wie es für die Auszonung bei überdimensionierten Bauzonen üblich sei. Die Parzelle Nr. 1, GB G. gelte als teilweise erschlossen, d.h. sie verfüge über einen Wasser- und Abwasseranschluss. Der von der Beschwerdegegnerin angesetzte Quadratmeterpreis von CHF 182.– gelte als moderat. Dadurch werde im Ergebnis die latente Gefahr einer zukünftigen (teilweisen) Auszonung der Parzelle indirekt auch berücksichtigt.

In der Stellungnahme vom 2. Juli 2025, in welcher der Beschwerdeführer neu durch Frau Y. vertreten wird, werden die Begehren gestellt (1) es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 10. Februar 2025 betreffend Liquidationsgewinn / Direkte Bundessteuer 2017 aufzuheben. Ferner (2) sei für die Berechnung der direkten Bundessteuer 2017 betreffend Liquidationsgewinn von einem Verkehrswert von CHF 57'670.– für die Parzelle Nr. 1, GB G. auszugehen. Eventualiter (3) sei die Parzelle Nr. 1, GB G. im Rahmen der direkten Bundessteuer 2017 betreffend Liquidationsgewinn gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG zu besteuern. (4) Dies unter o/e Kostenfolge zu Lasten des Staates. Die Vertreterin des Beschwerdeführers macht im Wesentlichen geltend, dass gemäss BGer 2C_662/2020, E. 2.2.2 der Verkehrswert dem Preis entspräche, welcher bei der Veräusserung eines Vermögensobjekts im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen wäre, den also ein unbefangener Käufer unter normalen Umständen zu bezahlen bereit wäre. Seitdem die Gemeinde G. ihre Pläne zur Reduzierung der Bauzone öffentlich konkretisiert habe, könne auf dem Markt für die

Parzelle Nr. 1, GB G. kein Preis für Bauland erzielt werden. Unter den gegebenen Umständen wäre ein Dritter im gewöhnlichen Geschäftsverkehr höchstens bereit, den Wert für Landwirtschaftsland auszugeben. Die Vertreterin des Beschwerdeführers macht des Weiteren geltend, dass gemäss dem Amt für Boden und Statistik BL für Landwirtschaftsland im Kanton Basel-Landschaft durchschnittlich CHF 4.–/m² bezahlt werde. Die Parzelle Nr. 1, GB G. habe 5'767 m², womit der Verkehrswert bei CHF 23'068.– liege. Ferner sei die Parzelle Nr. 1, GB G. nicht eingezont. Dabei führt sie auf, dass wenn erstmals ein Zonenplan erstellt werde, welcher den bundesrechtlichen Planungsgrundsätzen entspreche und das Grundstück im Rahmen dieses neuen Zonenplans von einer Bauzone in eine Nichtbauzone überführt werde, eine sogenannte «Nichteinzonung» vorliege. Dies bedeute, dass die Parzelle faktisch nie in einer Bauzone gelegen sei und nun erstmals im Rahmen eines Zonenplans einer Nutzung zugeschrieben werde. Das umstrittene Land sei zwar altrechtlich als Bauland ausgeschieden, gelte jedoch seit der Verabschiedung des Raumplanungsgesetzes vom 22. Juni 1979, bzw. seit Ablauf der Anpassungsfrist für die kommunalen Nutzungspläne, nicht mehr als Baugebiet. Da das Land vom Beschwerdeführer landwirtschaftlich genutzt worden sei und gegenwärtig für die landwirtschaftliche Nutzung verpachtet werde, sei faktisch in casu Art. 18 Abs. 4 DBG einschlägig. In Bezug auf den Verkehrswert der Parzelle Nr. 1, GB G. führt die Vertreterin des Beschwerdeführers aus, dass der Kanton für voll erschlossenes Land in der Bauzone einen Preis von CHF 200.– bezahle und nicht schlüssig sei, weshalb für teilerschlossenes Land der Verkehrswert CHF 182.– betragen sollte. Sie führt zudem mit Verweis auf den Entscheid 2C_548/2018 vom 3. August 2018, E. 2.3.4 aus, dass nicht nachvollziehbar sei, weshalb ein Antrag im Sinne von Art. 18a Abs. 1 DBG nicht bis zur rechtskräftigen Veranlagungsverfügung und nicht bedingt gestellt werden könne.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (VV DBG; SGS 336.21) i.V.m. § 129 Abs. 3 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– übersteigen, von der Fünferkammer beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2.

2.1 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 Art. 18 Abs. 2 DBG gehören alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe bzw. Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten insbesondere alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Die Überführung einer Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen (Privatentnahme) stellt eine sog. steuersystematische Realisation nach Art. 18 Abs. 2 DBG dar. Dies hat eine Besteuerung der Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert der Liegenschaft als Einkommen zufolge.¹

2.2 Im vorliegenden Fall hat die Beschwerdegegnerin für die Berechnung des Liquidationsgewinnes den Verkehrswert für die Parzelle Nr. 1, GB G. auf CHF 1'049'594.– festgelegt. Demgegenüber bringt der Beschwerdeführer vor, es müsse bei der strittigen Parzelle von einem Verkehrswert von CHF 57'670.– ausgegangen werden.

¹ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. A. Zürich 2023, Art. 18 N 112 ff.

Als Verkehrswert wird im Allgemeinen der Wert verstanden, zu welchem eine Sache oder ein Vermögenswert am freien Markt zu einem bestimmten Zeitpunkt veräussert werden kann. Was unter dem unbestimmten Rechtsbegriff des Verkehrswerts zu verstehen ist, stellt eine Rechtsfrage dar, während der Preis, der tatsächlich erzielt wird, eine Tatfrage ist.² Bei der Ermittlung des Verkehrswerts unbebauter Grundstücke ist soweit als möglich auf Vergleichspreise abzustellen, die im gleichen Zeitraum für lage-, zonen-, form- und erschliessungsmässig nahezu gleiche oder doch weitgehend ähnliche Grundstücke erzielt wurden.³

Die Parzelle Nr. 1, GB G. wurde im Jahr 2017 vom Geschäfts- in das Privatvermögen des Beschwerdeführers überführt. Aus diesem Grund stellt sich die Beschwerdegegnerin auf den Standpunkt, für die Beurteilung des Verkehrswerts sei folglich auf das Jahr 2017 abzustellen. Das Gericht schliesst sich dieser Ansicht insofern an, als vorliegend das Jahr 2017 für die Bestimmung des Verkehrswertes ausschlaggebend ist.

In Bezug auf die Fragestellung, ob die Parzelle Nr. 1, GB G. als Bauland ausgewiesen werden kann, begründet der Beschwerdeführer seine Einstufung der Parzelle als Landwirtschaftsland unter anderem mit deren gegenwärtigen Verpachtung als landwirtschaftliche Nutzung. Zudem sei die betroffene Parzelle vom Beschwerdeführer stets landwirtschaftlich genutzt worden. Ferner befinde sich das Grundstück in einer Wohn- und Geschäftszone und sei nur teilweise erschlossen. Überdies bringt der Beschwerdeführer das Argument der Nichteinzonung der Parzelle im Falle der Erstellung eines Zonenplans vor, welcher den bundesrechtlichen Planungsgrundsätzen nicht entspreche. In diesem Rahmen würde das Grundstück von einer Bauzone in eine Nichtbauzone überführt werden. Dies bedeute, dass die Parzelle faktisch nie in einer Bauzone gelegen sei und ihr erstmals eine Nutzung zugeschrieben werde. Aus diesen Gründen heraus verlangt der Beschwerdeführer die tiefere Bewertung der Parzelle und die damit einhergehende Anpassung des Liquidationswertes. Das Gericht vertritt jedoch die Auffassung, es müsse hinsichtlich der Baulandeigenschaft der Parzelle nicht an die tatsächliche Verwendung angeknüpft werden. Demnach ist auch der an der Verhandlung durch den Beschwerdeführer eingereichte Pachtvertrag in diesem Zusammenhang nicht massgeblich. Stattdessen ist die rechtlich zulässige Nutzung der betreffenden Parzelle im Jahr 2017 für die Zuweisung als Bauland ausschlaggebend. Gemäss dem damals wie auch heute noch geltenden Zonenplan Siedlung der Gemeinde G. liegt die fragliche Parzelle in einer Wohn- und Geschäftszone. Von einem bundesrechtswidrigen Zonenplan ist nicht auszugehen. Aus dem Umstand, dass im Bericht zur Überprüfung der Bauzone vom April 2022 ein Reduktionsbedarf der Bauzonen der Gemeinde G. festgestellt und die Parzelle 1, GB G. als für eine Umzonung geeignet erachtet wird, kann nicht ohne Weiteres gefolgt werden, der Zonenplan entspreche seit dem 22. Juni 1979 nicht den bundesrechtlichen Planungsgrundsätzen. Ausserdem war im hier relevanten Jahr 2017 die Auszonung der Parzelle selbst noch nicht vorgesehen, da der hierzu erstellte Umzonungsbericht erst aus April 2022 datiert. Des Weiteren kann der von der Beschwerdegegnerin angesetzte Quadratmeterpreis von CHF 182.– insofern als moderat eingestuft werden, als gemäss Amt für Zahlen und Statistik der durchschnittliche Preis für Wohnbauland in G. im Jahr 2017 bei CHF xxx.– pro m2 lag. Somit wurde ein gewisses Risiko der Auszonung mitberücksichtigt. Aufgrund dieser Umstände kann von der Möglichkeit eines Erhalts einer Baubewilligung für die Parzelle Nr. 1, GB G. im Jahr 2017 ausgegangen werden. Folglich war die Parzelle im Jahr 2017 bebaubar und als Bauland veräusserbar. Demzufolge ist der von der Beschwerdegegnerin bestimmte Verkehrswert in der Höhe von CHF 1'049'594.– nicht zu beanstanden.

2.3 Der Beschwerdeführer stellt eventualiter das Begehren, die Parzelle Nr. 1, GB G. im Rahmen der direkten Bundesteuer 2017 betreffend Liquidationsgewinn gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG zu besteuern. Diese Bestimmung sieht die Möglichkeit vor, wonach, wenn eine Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt wird, die steuerpflichtige Person verlangen kann, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgescho-

² Vgl. BGE 122 I 168; Urteil des Bundesgerichts (BGer) 2C_296/2009 vom 11. Februar 2010 E. 3.2, in: StR 65/2010 S. 453; StE 2010 A 21.14 Nr. 18; so schon ASA 53 S. 204.

³ Vgl. BGE 122 I 168 E. 3a; Urteil des Steuergerichts (StGE) 510 11 62 vom 23. März 2012, E. 3c.

ben. Wird das Wahlrecht gemäss dieser Bestimmung ausgeübt, verlegt sich der Zeitpunkt des Gewinnausweises auf die spätere Veräusserung, d. h. die Besteuerung wird bis zu einem späteren Zeitpunkt aufgeschoben (Besteuerungsaufschub). Es handelt sich hierbei nicht bloss um einen Zahlungsaufschub.⁴ Durch diesen Aufschub wird nicht etwa die Privatentnahme als solche unterdrückt. Vielmehr geht die Liegenschaft effektiv ins Privatvermögen über und wird einkommenssteuerrechtlich auch als solches behandelt. Einzig die Wertzuwachskomponente verharrt dank des Aufschubs vorläufig weiter in einem «funktionellen» Geschäftsbereich. Dieser muss aktenkundig bleiben.⁵ Im Zeitpunkt des Aufschubs ist über die stillen Reserven der Liegenschaft (noch) nicht abzurechnen, soweit sie auf den Wertzuwachs zurückzuführen sind. Erst im Falle einer späteren Veräusserung der Liegenschaft wird über die stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit abgerechnet, die auf deren Wertvermehrung beruhen.⁶ Die Ausübung des Wahlrechts gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG ist als Gestaltungsrecht zu verstehen und folglich bedingungsfeindlicher Natur.

Es stellt sich die Frage, ob die Gewährung eines Steueraufschubs nach Art. 18a Abs. 1 DBG während des offenen Veranlagungsverfahrens jederzeit beantragt werden kann. Entgegen der von der Beschwerdegegnerin im Einspracheentscheid vertretenen Auffassung erachtet das Gericht für die Ausübung des Gestaltungsrechts im Sinne von Art. 18a Abs. 1 DBG nicht den Zeitpunkt der Steuererklärung als massgebend. Das Stellen des Begehrens ist demnach solange möglich, als das betreffende Verfahren noch nicht rechtskräftig abgeschlossen ist und wie es das Rechtsmittelverfahren zulässt.⁷ Demzufolge ist es dem Beschwerdeführer grundsätzlich erlaubt, während des vorliegenden Verfahrens das entsprechende Begehren eines Steueraufschubs im Sinne von Art. 18a Abs. 1 DBG zu stellen. Als Gestaltungsrecht ist das Begehren nach Art. 18a Abs. 1 DBG aber vorbehaltlos zu beantragen. Die steuerpflichtige Person hat zu entscheiden, ob das Gericht über die Bemessungsgrundlage befinden soll oder ob eine Besteuerung gemäss Art. 18a DBG beantragt wird. Falls ein Steueraufschub geltend gemacht wird, erfolgt – wie gesagt – eine Bemessung erst im Zeitpunkt einer späteren Veräusserung. Im vorliegenden Fall wurde der Antrag auf Besteuerung nach Art. 18a DBG als Eventualbegehren gestellt. Aufgrund des Gesagten kann diesem bedingt gestellten Antrag im vorliegenden Verfahren nicht stattgegeben werden.

3. Der Beschwerdeführer bringt zudem die Verzögerung des Einspracheverfahrens durch die Beschwerdegegnerin vor. Insbesondere im Zeitraum vom 31. Oktober 2022 bis am 11. Oktober 2024 sei keine Mitteilung der Behörde zum Bearbeitungsstand ergangen. Durch diese Verzögerung seien erhebliche Mehrkosten insbesondere für Verzugszinsen entstanden. Das Beschleunigungsgebot findet seine Rechtsgrundlage in Art. 29 Abs. 1 BV sowie § 3 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes Basel-Landschaft (VwVG BL) vom 13. Juni 1988 und gewährt jeder Person vor Gerichts- und Verwaltungsbehörden einen Anspruch auf Beurteilung innert angemessener Frist. Der Begriff der angemessenen Frist ist dabei relativer Natur und muss anhand eines jeden Einzelfalls bestimmt und konkretisiert werden. Zu berücksichtigen sind insbesondere die Art und Natur des Verfahrens, der Umfang und die Komplexität der Sache, das Verhalten der Verfahrensbeteiligten, die Bedeutung der Sache für die Betroffenen sowie die für die Sache spezifischen Entscheidungsabläufe. Angesichts der grossen Zahl von Steuerpflichtigen bedeutet Steuerveranlagung stets auch Massenverwaltung.⁸ Entscheidend ist demnach, ob sich die Umstände, welche zu einer Verzögerung des Verfahrens geführt haben, objektiv rechtfertigen lassen.⁹ Die Folgen des Beschleunigungsgebots sind je nach Rechtsgebiet unterschiedlich. Im Steuerrecht gilt das Prinzip «alles oder nichts». Ist eine Angelegenheit verjährt, ist die Steuer nicht zu bezahlen. Ist die Angelegenheit jedoch noch nicht verjährt, ist die gesamte Steuer zu bezahlen. Der vom Beschwerdeführer vorgebrachte Zeitraum ist zwar lang, aber doch noch nicht als überlang zu

⁴ Vgl. VON AH, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 18a DBG N 5.

⁵ Vgl. LOCHER Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., Basel 2019, Art. 18a DBG N 7.

⁶ LOCHER, a. a. O., Art. 18a DBG N 10.

⁷ Kreisschreiben Nr. 38 der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV vom 17. Juli 2013, Anhang 2 vom 29. September 2017, Ziff. 3.1.

⁸ Vgl. ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl., Zürich/Genf 2024, § 3 Rz. 1.

⁹ Vgl. BGE 130 I 312 E. 5.2; BGer 1C_3017/2017 vom 9. Januar 2018 E. 2 ff.; WALDMANN, in: Waldmann/Belser/Epiney (Hrsg.), Basler Kommentar, Bundesverfassung, Basel 2015, N 26 ff. zu Art. 29 BV.

bezeichnen.¹⁰ Demnach ist, soweit der Beschwerdeführer eine Rechtsverzögerung der kantonalen Behörden geltend macht, diese als unbegründet zu erachten und keine Beschränkung der Verzugszinsen auszusprechen.

4. Die Beschwerde ist demnach vollumfänglich abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 3'500.– zu bezahlen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG), welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (Art. 144 Abs. 4 DBG i. V. m. Art. 64 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...

¹⁰ Vgl. BGer 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021, E. 3.4; BGer 2C_664/2021 vom 20. Januar 2022, E. 4.2.2.