

**3-RV.2019.24**  
P 111

**Urteil vom 24. Juni 2021**

Besetzung      Präsident Heuscher  
                 Richter Lämmli  
                 Richter Hess  
                 Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrentin      **A.**\_\_\_\_\_

vertreten durch Urs Vögele, Schützenhausstrasse 18, 5314 Kleindöttingen

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
                 **vom 6. Dezember 2018**  
                 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2010

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 22. Mai 2018 wurden B. und A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2010 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'612'000.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 2'079'000.00 veranlagt. Dabei wurde ein Gewinn aus dem Verkauf von Baulandgrundstücken von CHF 1'548'786.00 zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von B. gerechnet. Beim steuerbaren Vermögen wurden aufgrund dieser Aufrechnung zusätzliche Schulden "AHV-Beiträge 2010" von CHF 159'734.00 und "Steuern 2010" von CHF 577'000.00 berücksichtigt.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 22. Mai 2018 liessen B. und A. mit Schreiben vom 18. Juni 2018 Einsprache erheben. Sie stellten die Anträge:

- "1) Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen
- 2) Reduktion des steuerpflichtigen Einkommens um Fr. 1'545'536.00
- 3) Allfällige Abrechnung eines Kapitalgewinnes nach Art. 45 Abs. 1 lit. f
- 4) Beurteilung nach Bundesgerichtsurteil 2C-708/2010
- 5) Vorladung und Besprechung"

### **3.**

Am 6. Dezember 2018 fand eine Einspracheverhandlung statt.

### **4.**

Mit Entscheid vom 6. Dezember 2018 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

### **5.**

Den Einspracheentscheid vom 6. Dezember 2018 (Zustellung am 19. Dezember 2018) haben B. und A. mit Rekurs vom 23. Januar 2019 (Postaufgabe am 24. Januar 2019) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende

#### **"ANTRÄGE**

- 1)** Es sei das steuerpflichtige Einkommen um Fr. 1'545'536.00 herabzusetzen.
- 2)** Es sei in Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen § 27, Absatz 4 des kantonalen Steuergesetzes, Artikel 8, Abs. 2 StHG und gestützt auf das Bundesgerichtsurteil 2 C-708 / 2010 zu urteilen.

- 3) Es sei von Amtes wegen die Verjährung abzuklären.
- 4) Ein allfälliger Kapitalgewinn (zwischen Einbringungswert im Jahre 2008 und Verkaufserlös im Jahre 2010) wäre nach vorbehältlich der Verjährung zu besteuern.
- 5) Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

**6.**

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

**7.**

B. und A. haben eine Replik erstatten lassen.

**8.**

B. ist am 20. Dezember 2020 verstorben.

**9.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren 3-RV.2015.115, 3-BB.2019.7 in Sachen B. sel. und A. und 3-RV.2019.25 in Sachen A. betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2008 sowie direkte Bundessteuer 2008 und Kantons- und Gemeindesteuern 2011 beigezogen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2010. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

Stirbt ein Steuerpflichtiger, so hat dies zur Folge, dass – unter Vorbehalt der Ausschlagung – dessen Erben kraft Gesamtrechtsnachfolge Vermögen und Schulden des Erblassers übernehmen. Gemäss § 10 Abs. 1 StG treten die Erben auch die Steuernachfolge des Erblassers an. Die sogenannte Steuernachfolge umfasst den Eintritt der Erben in die aus dem Steuerrechtsverhältnis fliessenden Rechte und Pflichten, d.h. sie treten in die Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten und in die Steuerzahlungspflicht ein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 10 StG N 11, § 175 StG N 19; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 12 DBG N 1 ff.). Die Veranlagung erfolgt so, wie sie gegenüber dem Erblasser zutreffend gewesen wäre (VGE vom 17. Mai 2001 [BE.2000.00330]). Beim Versterben eines Ehegatten bleibt es bei der gemeinsamen Veranlagung. Es findet nur ein Parteiwechsel statt, indem anstelle des verstorbenen Steuerpflichtigen die Mitglieder der Erbengemeinschaft in das Verfahren einbezogen werden.

#### **2.2.**

B. ist am 20. Dezember 2020 verstorben. Einzige Erbin ist seine Ehefrau A.. Sie ist in die Rechtsstellung des verstorbenen B. eingetreten und damit im Rekursverfahren einzige Rekurrentin.

### **3.**

Die Rekurrentin lässt beantragen, es "sei in Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen § 27, Absatz 4 des kantonalen Steuergesetzes, Art. 8, Abs. 2 StHG und gestützt auf das Bundesgerichtsurteil 2 C – 708 / 2010 zu urteilen." Dabei handelt es sich nicht um einen selbständigen Antrag, sondern um eine Zusammenfassung der Begründung von Antrag 1. Insofern ist darauf nicht separat einzugehen (vgl. auch VGE vom 3. Oktober 2017 [WBE.2017.117], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 29. März 2018 [2C\_959/2017]).

#### **4.**

##### **4.1.**

##### **4.1.1.**

Die Rekurrentin lässt die Verjährung der Veranlagung geltend machen. Darauf ist vorab einzugehen. Ist die Verjährung eingetreten, ist der Rekurs aus formellen Gründen gutzuheissen. Andernfalls sind die materiellen Einwände zu prüfen.

##### **4.1.2.**

Nach § 177 Abs. 1 StG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (relative Verjährung). Die Verjährung beginnt nicht oder steht still während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens (§ 177 Abs. 2 lit. a StG). Die Verjährung wird unterbrochen und beginnt neu mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder einer mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird (§ 177 Abs. 3 lit. a StG; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 177 StG N 29 ff.). Ebenso wird der Lauf der relativen Verjährungsfrist unterbrochen bei jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige oder mithaftende Person (§ 177 Abs. 3 lit. b StG). Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (§ 177 Abs. 4 StG; absolute Verjährung).

##### **4.1.3.**

Zu den auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Einforderungshandlungen gehören einerseits Einforderungshandlungen im engeren Sinn (Zahlungsaufforderungen, Mahnungen, Betreibungsbegehren), aber auch alle auf die Feststellung des Steueranspruches gerichteten und dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebrachten Amtshandlungen der (zuständigen) Steuerbehörden (Zustellung des Steuererklärungsformulars, Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung, Beweisaufgaben, Vorladungen, Eröffnung der [definitiven oder provisorischen] Veranlagung, Aufforderung oder Mahnung zur Zahlung etc.). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur direkten Bundessteuer ist der Begriff der Einforderungshandlung weit zu fassen; es genügt auch eine amtliche Mitteilung, die lediglich eine spätere Veranlagung in Aussicht stellt und deren Zweck sich in der Unterbrechung des Verjährungsablaufs erschöpft (vgl. BGE 126 II 1 = StE 2000 B 92.9 Nr. 5; Urteil des Bundesgerichts vom 22. September 2009 [2C\_155/2009]; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.295]). Diese bundesgerichtliche Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer ist auch bei den kantonalen Steuern anzuwenden, da die Umschreibung "jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung" in § 177 Abs. 3 lit. a StG nicht enger gemeint sein kann als der Begriff "Einforderungshandlung", welcher der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zugrunde liegt (vgl. SGE vom 25. August 2016

[3-RV.2016.30]; RGE vom 21. Juni 2012 [3-RV.2011.191]; RGE vom 26. Februar 2009 [3-RV.2008.27] betreffend Grundstücksgewinnsteuern; vgl. auch VGE vom 21. Januar 1998 [BE.97.00268], in welchem das aargauische Verwaltungsgericht festhielt, es sei bei der Auslegung des Begriffs "auf Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlungen" angezeigt, auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 128 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 zurückzugreifen).

#### **4.1.4.**

Nach aargauischer Lehre und Rechtsprechung (zuletzt VGE vom 24. Januar 2018 [WBE.2017.268], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 7. Januar 2019 [2C\_222/2018]) bewirkt insbesondere die Zustellung der provisorischen Steuerrechnung (§ 225 Abs. 1 und 2 StG) die Unterbrechung der Veranlagungsverjährung. Gleiches gilt für provisorische Rechnungen der direkten Bundessteuer (Art. 162 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). Das Verwaltungsgericht hat in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung entschieden, dass auf die Verfolgung eines bestimmten Steueranspruchs gerichtete verjährungsunterbrechende Handlungen selbst dann eine Verjährungsunterbrechung bewirken, wenn sie im unzutreffenden Verfahren (ordentliches Verfahren statt Jahressteuerverfahren oder umgekehrt) erfolgt sind (statt vieler AGVE 1991, S. 225 f.; VGE vom 10. Februar 2017 [WBE.2016.462], Erw. 1.3). Voraussetzung ist, dass die beiden Steuern in einem so engen Verhältnis zueinanderstehen, dass Einforderungshandlungen im einen Verfahren auch als Einforderungshandlungen im anderen Verfahren gelten (VGE vom 10. Februar 2017 [WBE.2016.462], Erw. 1.3). Die Unterbrechungshandlung muss zudem von einer Behörde vorgenommen werden, die zur Feststellung und Geltendmachung der Steuerforderung zuständig ist (AGVE 1993, S. 294, Erw. 4b = StE 1994 B 92.9 Nr. 4; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 177 StG N 37).

#### **4.2.**

##### **4.2.1.**

Die Rekurrentin lässt im Rekurs geltend machen, die Veranlagung sei am 22. Mai 2018 und damit mehr als fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode 2010 zugestellt worden. Die relative Verjährung sei damit eingetreten.

##### **4.2.2.**

Die Vorinstanz verweist in der Vernehmlassung auf die folgenden verjährungsunterbrechenden Handlungen:

- |               |                                                 |
|---------------|-------------------------------------------------|
| "- 05.02.2010 | prov. Rechnung 2010                             |
| - 10.09.2010  | Verfallsanzeige prov. Rechnung 2010             |
| - 09.08.2011  | Eingang der Steuererklärung 2010                |
| - 23.06.2015  | Eröffnung angepasste prov. Rechnung 2010        |
| - 08.07.2015  | Einsprache gegen prov. Rechnung 2010            |
| - 13.07.2015  | Schreiben betr. Einsprache gegen prov. Rechnung |

- 17.08.2015 Schreiben betr. prov. Rechnung
- 21.12.2015 Schreiben Unterbrechung Verjährungsfrist
- 21.06.2017 Mahnung prov. Rechnung 2010
- 22.05.2018 definitive Steuerveranlagung 2010
- 20.07.2018 Mahnung definitive Steuerrechnung 2010"

#### **4.2.3.**

In der Replik liess die Rekurrentin ausführen, die angegebenen Daten hätten keinen Einfluss auf die Unterbrechung der Verjährung. Es sei am 11. Januar 2010 eine Steuererklärung Grundstückgewinne und am 31. März 2011 der Fragebogen Kapitalgewinn eingereicht worden. Im Fragebogen Kapitalgewinn sei die Überführung ins Privatvermögen per 2008 deklariert worden.

#### **4.3.**

Die Besteuerung der Baulandverkäufe betrifft die Steuerperiode 2010. Die relative fünfjährige Verjährungsfrist begann somit am 1. Januar 2011 zu laufen. Sie wurde insbesondere mit der Zustellung einer angepassten provisorischen Steuerrechnung 2010 unterbrochen. Dass diese den Steuerpflichtigen zugegangen ist, ergibt sich aus der "Einsprache gegen die provisorischen Steuerrechnungen 2010 und 2011" von B. sel. und der Rekurrentin vom 8. Juli 2015. Damit begann eine neue fünfjährige relative Verjährungsfrist zu laufen, welche ein weiteres Mal mit Schreiben vom 21. Dezember 2015 unterbrochen wurde und ab dem Zeitpunkt der Einspracheerhebung mit Schreiben vom 18. Juni 2018, der Steuerkommission Q. am 19. Juni 2018 zugegangen, stillstand.

#### **4.4.**

Weder die relative noch die absolute Verjährung ist damit im Veranlagungsverfahren eingetreten. Der Antrag der Verjährung ist dementsprechend abzuweisen und eine materielle Prüfung der Einwendungen der Rekurrentin vorzunehmen.

### **5.**

#### **5.1.**

Die Rekurrentin und B. sel. deklarierten mit der Steuererklärung 2010 ein steuerbares Einkommen von CHF 48'411.00 (Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 1'670.00, Renteneinkünfte von CHF 40'068.00, Wertschriftenertrag CHF 20'923.00, Nettoertrag aus Liegenschaften -CHF 1'507.00 und Abzüge von total CHF 14'850.00 zuzüglich Selbstbehalt Krankheitskosten von CHF 2'107.00).

#### **5.2.**

##### **5.2.1.**

In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden die Rekurrentin und B. sel. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2010 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'612'000.00 und zu einem steuerbaren Vermögen

von CHF 2'079'000.00 veranlagt. Dabei wurde ein Gewinn aus dem Verkauf der Baulandgrundstücke Parzellen Nr. aaa, bbb, ccc, ddd, eee und fff von CHF 1'548'786.00 zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von B. sel. gerechnet. Beim steuerbaren Vermögen wurden aufgrund dieser Aufrechnung zusätzliche Schulden "AHV-Beiträge" von CHF 159'734.00 und "Steuern 2010" von CHF 577'000.00 berücksichtigt.

### 5.2.2.

Der Veranlagungsverfügung liegt die Berechnung vom 20. Juni 2013 zu Grunde:

|                                                                             |                       |
|-----------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| "Verkaufspreis Bauland                                                      | CHF 1'996'800         |
| ./. Buchwert                                                                | CHF 1'980             |
| ./. Verkaufskosten                                                          | CHF 286'300           |
| realisierter Liquidationsgewinn                                             | CHF 1'708'520         |
| ./. pers. AHV-Beitrag                                                       |                       |
| (Basis: realisierter Liquidationsgewinn dir. Bundessteuer)                  | CHF 159'734           |
| <b>Steuerbarer Liquidationsgewinn,<br/>massgebend für die Kantonssteuer</b> | <b>CHF 1'548'786"</b> |

### 5.2.3.

Mit dem Einspracheentscheid hielt die Steuerkommission Q., insbesondere auch gestützt auf den Bericht des leitenden Landwirtschaftsexperten (LE) des KStA vom 10. August 2018, daran fest. Ausgeführt wurde weiter, dass eine Besteuerung nicht nach § 45 Abs. 1 lit. f StG erfolgen könne, da keine Totalliquidation vorliege.

## 5.3.

### 5.3.1.

Mit Einsprache, Rekurs und Replik lässt die Rekurrentin ausführen, B. sel. habe bis und mit dem Jahr 2007 ein Einkommen aus landwirtschaftlicher Tätigkeit ausgewiesen. Er habe per 31. Dezember 2007 die selbständige Erwerbstätigkeit als Landwirt aufgegeben. Die Liegenschaften und insbesondere die Hofparzelle Nr. ggg im Halte von 19'998 m<sup>2</sup> hätten dementsprechend landwirtschaftliches Geschäftsvermögen dargestellt. Die Parzelle Nr. ggg sei dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB) unterstellt gewesen. Im Jahr 2008 sei eine nichtlandwirtschaftliche Tätigkeit aufgenommen worden, indem am 11. Januar 2008 ein Baugesuch für die Erschliessung der Parzelle Nr. ggg eingereicht worden sei. Das Baugesuch sei am 10. März 2008 bewilligt worden. Anschliessend seien die Erschliessungsanlagen gebaut worden. Die Parzelle Nr. ggg habe erst mit der Erstellung der notwendigen Erschliessungsanlagen zur Bebauung freigegeben werden können. Bis dahin sei das Grundstück nicht baureif gewesen. Somit stehe ganz klar fest, dass B. sel. in einem bestimmten Zeitpunkt eine Nutzungsänderung beschlossen und vollzogen habe. "Diese Rechtsauffassung ist nachträglich im Bundesgerichtsurteil 2 C – 708/2010 als Zweiphasensystem festgehalten

und ist im Urteil 2C – 11/2011 bestätigt worden". Das Bundesgericht habe klar festgehalten, dass der Zeitpunkt der Einzonung in den Baubereich für die Besteuerung massgebend sei. Die Abteilung Planung und Bau der Gemeinde Q. habe mit Schreiben vom 21. Oktober 2014 festgehalten, dass die Parzelle Nr. ggg vor dem Jahr 2008 nicht in den Baubereich eingebracht worden sei. B. sel. habe seine bis 2007 dem BGGB unterstellte Hofparzelle Nr. ggg in "anderes Geschäftsvermögen" überführt. Mit der Beplanung, Erschliessung, Parzellierung und dem Verkauf habe B. sel. geschäftsmässig gehandelt. Aufgrund des zwingend anzuwendenden Zweiphasensystems sei die Abrechnung über die kumulierten Abschreibungen zwingend im Jahr 2008 vorzunehmen gewesen. Für eine logische Sekunde seien die Grundstücke zu Privatvermögen geworden, um anschliessend in nichtlandwirtschaftliches Geschäftsvermögen eingebracht zu werden. Aus diesem Grund sei auf dem Kapitalgewinn zwischen Einbringungswert 2008 und Veräusserungserlös 2010 die Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Es wurde dazu auch auf die Bundesgerichtsurteile 2C\_846/2012 und 2C\_948/2017 verwiesen.

Ein allfälliger Kapitalgewinn im Jahr 2010 in der Differenz zwischen Verkaufserlös 2008 und Verkaufserlös 2010 unterliege nicht der privilegierten Abrechnung (privilegiert mit der Einkommenssteuer zu erfassender Liquidationsgewinn). Das Urteil 2C\_708/2010 sei nicht überholt. "Einzonung in den Baubereich heisst Erreichen der Überbaubarkeit, was ab 2008 geschehen ist."

## **6.**

### **6.1.**

B. sel. war selbständig erwerbender Landwirt. Ab den Jahr 2008 parzellierte er fortlaufend Baulandparzellen von der Parz. ggg und der Parz. hhh ab, so auch die sechs Parzellen Nrn. aaa (702 m<sup>2</sup>), bbb (841 m<sup>2</sup>), ccc (790 m<sup>2</sup>), ddd (759 m<sup>2</sup>), eee (790 m<sup>2</sup>) und fff (885 m<sup>2</sup>).

Am 17. Januar 2010 wurde die Parzelle Nr. aaa für CHF 295'800.00, am 18./22. Januar 2010 die Parzelle Nr. bbb für CHF 351'400.00, am 10 Juni 2010 die Parzelle Nr. ccc für CHF 331'000.00, am 25. August 2010 die Parzelle Nr. ddd für CHF 318'600.00, am 25. August 2010 die Parzelle Nr. eee für CHF 331'000.00 und am 13. September 2010 die Parzelle Nr. fff für CHF 369'000.00 verkauft.

Die Parz. ggg und die Parz. iii (Verkauf am 21. Dezember 2016) verblieben im Eigentum von B. sel.

## **6.2.**

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Landwirtschaftsbetrieb steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (§ 27 Abs. 2 StG).

Bei Gewinnen aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens wird nur die Differenz zwischen Anlagekosten und steuerlich massgebendem Buchwert den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zugerechnet. Für die Abgrenzung gegenüber der Grundstückgewinnsteuer gilt § 106 StG (§ 27 Abs. 4 StG).

## **6.3.**

Mit Urteil vom 2. Dezember 2011 (2C\_11/2011 = BGE 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 Nr. 14 = StR 2012 S. 137) entschied das Bundesgericht, dass zur Beurteilung, ob ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück im Sinne von § 27 Abs. 4 StG gegeben ist, auf die Regelung gemäss Art. 2 BGG abzustellen sei. Von einem steuerlich privilegierten Grundstück könne nur gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGG gültigen Voraussetzungen erfüllt seien.

Mit dieser Lösung wurde die zuvor gängige Praxis, wonach für die Frage, ob ein landwirtschaftliches Grundstück im Sinne von § 27 Abs. 4 StG gegeben ist, einzig auf dessen tatsächliche Nutzung abgestellt wurde, geändert.

## **6.4.**

Das Bundesgericht führt in der erwähnten Entscheidung vom 2. Dezember 2011 (2C\_11/2011 = BGE 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 Nr. 14 = StR 2012 S. 137) weiter aus:

"Dementsprechend kann von einem steuerlich privilegierten Grundstück nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGG gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Das ist nach Massgabe von 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 (und somit auch die besagte steuerliche Ausnahmeregelung) für vier weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGG 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."

## 6.5.

Weiter wurde vom Bundesgericht in Bezug auf die Umzonung von Grundstücken des landwirtschaftlichen Geschäftsvermögens in die Bauzone, dabei insbesondere beziehungsweise auf das Urteil des Bundesgerichts vom 28. Januar 2011 (2C\_708/2010), das Folgende ausgeführt:

"2.4 In steuersystematischer Hinsicht ist jedoch noch kurz auf das in StE 2011 B 42.25 Nr. 2 veröffentlichte Urteil 2C\_708/2010 vom 28. Januar 2011 einzugehen, das ebenfalls den Kanton Aargau und dessen dualistisches System (vgl. oben E. 2.1 eingangs) betraf. Das Bundesgericht hielt fest, dass die Zuführung eines landwirtschaftlich genutzten Grundstücks in eine geschäftliche Nutzung (z.B. Liegenschaftenhandel) nicht ohne steuersystematische Realisation erfolgen darf. Es handelt sich um einen veräusserungsähnlichen Vorgang im Sinne von § 96 Abs. 2 lit. b StG/AG. Vorher unterliegt das Land der Grundstückgewinnsteuer, unter Berücksichtigung der maximalen Haltezeit. Einzig der seitherige Wertzuwachs darf einkommenssteuerlich erfasst werden. Dazwischen findet ein Systemwechsel statt, welcher im dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung zwingend berücksichtigt werden muss. Nur auf diese Weise wird der vor dem Übergang aufgelaufene und der danach eingetretene Mehrwert je der sachlich richtigen Steuer zugeführt (vgl. dort insb. E. 2.5 u. 2.6).

Auch vorliegend kann allenfalls auf den Zeitpunkt der Einzonung in den Baubereich hin ein solcher Übergang von einem landwirtschaftlichen zu einem 'normalen' Geschäftsvermögen angenommen werden. Im Fall 2C\_708/2010 beruhte der Systemwechsel darauf, dass die Pflichtigen selber für ihr(e) Grundstück(e) in einem bestimmten Zeitpunkt eine Nutzungsänderung beschlossen und dann auch vollzogen. In einem Fall wie dem hier zu beurteilenden ergäbe sich der Übergang hingegen nicht aus einer kurz vor der streitigen (End-)Abrechnung getroffenen Entscheidung der Pflichtigen, sondern aus den rechtlichen Auswirkungen der gegebenenfalls lange zurückliegenden Umzonung.

Dieser Unterschied zum Fall 2C\_708/2010 würde zwar auch hier nicht zwingend ausschliessen, dass übliches (und steuerlich nicht privilegiertes) Geschäftsvermögen bloss für die Zeitspanne zwischen Umzonung und nachmaliger Privatentnahme angenommen wird. Für die Zeit vor der Umzonung könnte an sich die privilegierte Ausnahmeregelung zum Zuge kommen. Das würde jedoch in einem Fall wie dem vorliegenden bedeuten, dass bei der Überführung ins Privatvermögen im Nachhinein noch für die Zeit bis zur Umzonung die Grundstückgewinnsteuer zu erheben wäre. Das brächte in zahlreichen Fällen kaum hinzunehmende Praktikabilitäts- und Umsetzungsprobleme mit sich, insbesondere angesichts der im bäuerlichen Bereich oft (sehr) langen Haltedauer der Grundstücke und bei lange zurückliegenden Umzonungen. Solche Probleme könnten sich u.a. dann ergeben, wenn für die frühere Grundstückbesteuerung nicht das jetzige Steuergesetz, sondern die bis Ende 2000 geltende und von der heutigen Rechtslage teilweise abweichende Regelung (vgl. dazu das Urteil 2C\_380/2011 vom 1. November 2011, insb. E. 2.1, mit weiteren Hinweisen) anwendbar wäre. Zu bedeutend würden die Probleme auf jeden Fall dann, wenn die Umzonung noch vor dem Inkrafttreten des BGGB erfolgte.

Diese Probleme sind in dem hier wesentlichen Gesamtrahmen zu sehen, wonach eine fragwürdige Ausnahmeregelung angemessen eingegrenzt werden muss. Die Notwendigkeit einer solchen Eingrenzung ist nicht nur für das allgemeine Verhältnis zwischen § 27 Abs. 2 und 4 StG/AG von

Belang, sondern auch im Zusammenhang mit der vorliegend massgeblichen spezifischen Frage, inwieweit eine steuersystematisch wünschbare, aber unter dem (hier zumindest ebenso bedeutenden) Gesichtspunkt der Koordination verschiedener Rechtsbereiche problematische Differenzierung doch noch berücksichtigt werden kann. In Anbetracht sämtlicher Gesichtspunkte drängt sich eine zwischen zwei Phasen unterscheidende steuerliche Erfassung (mit der Grundstückgewinnsteuer bis zur Umzonung, mit der Einkommenssteuer für den danach entstandenen Wertzuwachs) nur insoweit auf, als sie nicht erst im Nachhinein, z.B. hier im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen, zu geschehen hat, sondern schon im Zeitpunkt der Umzonung erfolgt (namentlich auf Verlangen des Pflichtigen). Das war vorliegend nicht der Fall. Deshalb erweist es sich auch in Anbetracht des Urteils 2C\_708/2010 als zutreffend, dass die Vorinstanz ihre Beurteilung ausschliesslich auf § 27 Abs. 2 StG/AG gestützt hat."

## **6.6.**

### **6.6.1.**

Das Bundesgericht hat den identischen Sachverhalt in Sachen der Rekurrentin und B. sel. mit Urteil vom 28. März 2018 (2C\_959/2017) in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 wie folgt beurteilt:

#### **"3.**

Die Steuerpflichtigen haben in der Steuerperiode 2008 vier Grundstücke aus ihrem Geschäftsvermögen verkauft.

**3.1.** Die Beschwerdeführer rügen, sie hätten sich genau gleich wie die Steuerpflichtigen im Urteil 2C\_708/2010 verhalten, weshalb ihre Beschwerde auch gutgeheissen werden müsse. Zudem hätten sie sich im Jahr 2008 zielbewusst unternehmerisch verhalten und eine Nutzungsänderung der Grundstücke für den Liegenschaftenhandel beschlossen; weil eine solche Nutzungsänderung nicht ohne steuersystematische Realisation erfolgen könne, sei auch für sie eine Abrechnung nach dem Zweiphasensystem vorzunehmen.

**3.2.** Im Rahmen des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit werden Gewinne aus dem Verkauf von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken auf Bundesebene nur bis zur Höhe der Anlagekosten der Einkommenssteuer unterworfen (Art. 18 Abs. 1 und Abs. 4 DBG); der Wertzuwachsgegninn bleibt – wie bei Kapitalgewinnen des Privatvermögens (Art. 16 Abs. 3 DBG) – steuerfrei (FELIX RICHNER, Landwirtschaftliche Grundstücke im Recht der harmonisierten Steuern, ZStP 4/2012 S. 295). Auf Kantonsebene werden die Gewinne ebenfalls bis zur Höhe der Anlagekosten mit der Einkommenssteuer besteuert (Art. 8 Abs. 1 StHG); der Wertzuwachsgegninn wird wie bei natürlichen Personen ohne Geschäftsvermögen von der Grundstückgewinnsteuer erfasst (Art. 12 Abs. 1 StHG; RICHNER, a.a.O., S. 294 f.; Botschaft des Bundesrates über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke vom 11. März 2016 [zit. Botschaft land- und forstwirtschaftliche Grundstücke], BBl 2016 1823 f.).

**3.3.** Der Begriff des land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes wird im harmonisierten Recht nicht definiert. Das Bundesgericht hat in freier Prüfung dieses harmonisierten Begriffs erkannt, dass er nicht isoliert aus dem Steuerrecht heraus, sondern in gesetzessystematischer Hinsicht unter Berücksichtigung der Zwecksetzung des BGGB, des Bundesgesetzes vom

22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) und des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 (LwG; 910.1) auszulegen sei (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36; Urteile 2C\_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.2; 2C\_873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 5.1; 2C\_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2; vgl. zur Kritik an dieser Rechtsprechung RICHNER, a.a.O., S. 288). Die steuerliche Privilegierung von landwirtschaftlichen Grundstücken im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG rechtfertigt sich grundsätzlich nur, wenn die für die Anwendbarkeit des BGBB aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36, E. 2.3.1 S. 38 f.; Urteile 2C\_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.2; 2C\_873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 5.1; 2C\_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2). Dies ist hauptsächlich der Fall, wenn das Grundstück ausserhalb der Bauzone im Sinne von Art. 15 RPG liegt und eine landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (Art. 2 Abs. 1 BGBB) oder wenn einer der vier weiteren, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGBB genannten Fälle vorliegt (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 37, E. 2.3.2 S. 39; WERNER SALZMANN, BGE 2C\_11/2011: Urteil des Bundesgerichts vom 2. Dezember 2011 i.S. Besteuerung von Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Bauland im Geschäftsvermögen von Landwirten, Blätter für Agrarrecht, 2015 [Heft 1/3], S. 8). Die herrschende bundesgerichtliche Praxis führt dazu, dass die Liegenschaften im Geschäftsvermögen eines Landwirtschaftsbetriebs in land- und forstwirtschaftliche und nicht land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zu unterteilen sind (Urteil 2C\_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.2; SALZMANN, a.a.O., S. 9).

#### 4.

**4.1.** Das Grundstück GB S. Parzelle Nr. ggg lag im Zeitpunkt der Abparzellierung von fünf Parzellen am 7. Juli bzw. am 14. Juli 2008 unbestrittenermassen seit über sechs Jahren in der Bauzone. Im Jahr 2008 verkauften die Beschwerdeführer vier abparzellierte Grundstücke, worauf ihnen der aus dem Verkauf resultierende Gewinn von Fr. 1'137'600.-- steuerlich als Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit aufgerechnet wurde. Die vier verkauften, vollständig in der Bauzone gelegenen Parzellen würden nur dem sachlichen Anwendungsbereich des BGBB unterstehen und als land- und forstwirtschaftlich im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG qualifizieren (vgl. dazu oben, E. 3.3), wenn sie im massgeblichen Zeitpunkt der Veräusserung *mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen überbaut* gewesen wären und *zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe (im Sinne von Art. 7 BGBB)* gehört hätten (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB), was nicht der Fall ist. Gründe dafür, weshalb trotz fehlendem sachlichen Anwendungsbereich des BGBB die verkauften Grundstücke ausnahmsweise als land- und forstwirtschaftlich zu qualifizieren wären (vgl. dazu Urteil 2C\_561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2), bestehen nicht. Die Parzellen sind somit nicht privilegiert (Art. 12 Abs. 1 StHG; § 27 Abs. 4, § 106 StG/AG) zu besteuern; der Wertzuwachsgegninn unterliegt der Einkommensbesteuerung (siehe Urteil 2C\_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.4).

**4.2.** Das aargauische Steuergesetz folgt im Grundsatz dem dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung. Im dualistischen System wird der gesamte Kapitalgewinn auf Geschäftsvermögen mit der Einkommenssteuer belastet, dies in Abgrenzung zu monistischen Systemen, in welchen die wieder eingebrachten Abschreibungen mit der Einkommenssteuer, der Wertzuwachsgegninn hingegen mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden (Urteil 2C\_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.5; RICHNER, a.a.O., S. 304 f.; Botschaft land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, BBl 2016 1825). Gemäss § 27 Abs. 2 StG/AG unterliegen insbesondere Gewinne

aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften der Einkommenssteuer; von der Grundstückgewinnsteuer erfasst würden solche Veräusserungsgewinne nur, wenn sie nicht unter die Einkommens- oder Gewinnsteuer fielen (§ 95 Abs. 2 StG/AG; BGE 138 II 32 E. 2.1.1 S. 35; Urteil 2C\_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.5). Die Besteuerung des Verkaufserlöses als Einkunft aus selbstständiger landwirtschaftlicher Erwerbstätigkeit (§27 Abs. 2 StG/AG) erweist sich somit als zutreffend. Auch eine nachträgliche Erfassung eines Teils des Gewinns mit der Grundstückgewinnsteuer, wie sie die Beschwerdeführer offenbar nach den Grundsätzen des Urteils 2C\_708/2010 vom 28. Januar 2011 E. 2 vorschwebt, ist nicht am Platz. Nach der bundesgerichtlichen Praxis drängt sich wegen kaum zunehmender Praktikabilitäts- und Umsetzungsproblemen eine zwischen zwei Phasen unterscheidende steuerliche Erfassung bei *Umzonungen* (mit der Grundstückgewinnsteuer bis zur Umzonung, mit der Einkommenssteuer für den danach entstandenen Wertzuwachs) nur auf, sofern sie nicht im Nachhinein, sondern (namentlich auf Verlangen des Pflichtigen) *schon im Zeitpunkt der Umzonung erfolgt* (ausdrücklich BGE 138 II 32 E.2.4 S. 41; ebenso Urteil 2C\_846/2016 vom 24. Mai 2017 E. 3.3); dass die Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Umzonung der massgeblichen Parzelle, von welcher im Jahr 2008 fünf Parzellen zwecks Verkaufs abparzelliert worden sind, eine solche Abrechnung verlangte, ist weder dargelegt noch ersichtlich. Dass die Beschwerdeführer, wie sie vorbringen, zielbewusst eine Nutzungsänderung angestrebt und durchgeführt hätten, genügt dafür nicht. Anders als in dem von ihnen zitierten Urteil 2C\_846/2016 vom 24. Mai 2017 E. 3.4 ist hier die Nichtmehr-Unterstellung unter das BGBB nicht auf eine von den Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Änderung des Gesetzes (wie eine Änderung der für die Anwendbarkeit des BGBB erforderlichen Standardarbeitskraft) zurückzuführen, sondern auf die Umzonung. Die Tatsache, dass das betreffende Grundstück umgezont wurde, musste den Beschwerdeführern im Zeitpunkt der Umzonung bekannt und bewusst gewesen sein, weshalb in Übereinstimmung mit BGE 138 II 32 E. 2.4 S. 41 die Sonderregelung der zweistufigen Abrechnung nicht nachträglich zur Anwendung gebracht werden kann."

#### **6.6.2.**

Es ist kein Grund ersichtlich, für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 von diesen Erwägungen abzuweichen, zumal diese Rechtsprechung vom Bundesgericht wiederholt bestätigt wurde (zuletzt: Bundesgerichtsurteile vom 8. Juli 2020 [2C\_155/2020] und 14. Februar 2020 [2C\_317/2018], beide dem Vertreter der Rekurrentin bekannt).

#### **7.**

##### **7.1.**

Die Parzellen Nr. ggg bzw. hhh lagen seit 2002 und im Zeitpunkt der Parzellierung in der Bauzone. Es handelte sich demnach bei den sechs verkauften Parzellen nicht um Landwirtschaftsland, das unter dem Schutzbereich des BGBB stand.

##### **7.2.**

Der Hinweis der Rekurrentin auf den Umstand, dass die Parzellen erst im Jahr 2008 erschlossen wurden, vermag daran nichts zu ändern. Für die Qualifikation eines Grundstücks gemäss BGBB wird nicht unterschieden

zwischen "erschlossenem Land in der Bauzone" und "unerschlossener Baulandreserve in der Bauzone". Ebenso wenig spielt es eine Rolle, ob ein Grundstück in der Bauzone bereits baureif oder noch nicht baureif ist. Entscheidend ist einzig, ob das Grundstück in der Bauzone liegt oder nicht.

### **7.3.**

Die Parzellen Nrn. aaa, bbb, ccc, ddd, eee und fff standen somit im Zeitpunkt der Verkäufe im Jahr 2010 nicht im Schutzbereich des BGGB und es lagen keine landwirtschaftlichen Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG vor. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen ist entgegen der Ansicht des Vertreters der Rekurrentin weder im Jahr 2008, noch im Jahr 2010 eine (vor den Verkäufen erfolgte) Überführung von landwirtschaftlichem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen mit direkt anschliessender Wiedereinbringung in das übrige Geschäftsvermögen abzurechnen. Eine solche Überführung hätte im Zeitpunkt der Entlassung der Parzellen Nr. ggg bzw. hhh als (Stamm-)Grundstück aus dem Schutzbereich des BGGB (vor dem Jahr 2002) erfolgen müssen.

Vielmehr wurden sechs nicht in den Anwendungsbereich von § 27 Abs. 4 StG fallende Grundstücke des Geschäftsvermögens veräussert. Der Gewinn unterliegt damit gestützt auf § 27 Abs. 2 StG der Einkommenssteuer. Die Steuerkommission Q. hat die Gewinne also zu Recht als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst. Insofern erweist sich der Rekurs als unbegründet.

Offenbleiben kann dabei, ob B. sel. als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler zu qualifizieren gewesen ist oder nicht. Da B. sel. so oder anders nicht landwirtschaftliche Grundstücke des Geschäftsvermögens veräussert hat und eine vorgängige Überführung wie gesehen nicht zu erfolgen hat, spielt dies für die Beurteilung des Rekurses keine Rolle.

### **7.4.**

Die Rekurrentin hat sich nicht zur Höhe des von der Steuerkommission Q. erfassten Gewinnes aus den Verkäufen der sechs Baulandgrundstücke und den angerechneten gewinnmindernden Aufwendungen äussern lassen. Es sind keine offensichtlichen Fehler der Berechnung erkennbar. Der Rekurs ist insoweit abzuweisen.

### **8.**

Eine mögliche Totalliquidation wurde zwar im Bericht des LE KStA vom 10. August 2018 aufgezeigt, vom Vertreter der Rekurrentin und B. sel. aber mit Schreiben vom 27. September 2018 verworfen. Mangels Totalliquidation ist keine solche abzurechnen.

**9.**

Der Rekurs erweist sich demnach in allen Punkten als unbegründet. Er ist abzuweisen.

**10.**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens von den Rekurrenten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

**2.**

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 10'000.00, der Kanzleigebür von CHF 235.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 10'335.00, zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
den Vertreter der Rekurrentin (2)  
die Rekurrentin  
das Kantonale Steueramt  
das Gemeindesteueramt Q.

---

**Rechtsmittelbelehrung**

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

---

Aarau, 24. Juni 2021

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard