

3-RV.2019.25
P 112

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 R.**_____ **vom 6. Dezember 2018**
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Mai 2018 wurden B. und A. von der Steuerkommission R. für das Jahr 2011 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'377'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 2'938'000.00 veranlagt. Dabei wurde ein Gewinn aus dem Verkauf von Baulandgrundstücken von CHF 1'309'913.00 zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von B. gerechnet. Beim steuerbaren Vermögen wurden aufgrund dieser Aufrechnung zusätzliche Schulden "AHV-Beiträge 2011" von CHF 136'687.00 und "Steuern 2011" von CHF 497'000.00 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. 1'309'913.00
- 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 R. 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 die Verjährung von Amtes wegen zu beachten.
- 2) Reduktion des Einkommens um Fr. 1'309'913.00

- 3) Vorbehältlich, dass die Veranlagung nicht verjährt ist, Erhebung eines Kapitalgewinnes auf der Differenz Einbringungswert 2008 (damaliger Verkaufserlös pro m² zum Erlös 2011)
- 4) Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der bundesgerichtlichen Beurteilung.
- 5) UKF"

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

6.

Das Gemeindesteueramt R. 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.2019.24 in Sachen A. betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2008 sowie direkte Bundessteuer 2008 und Kantons- und Gemeindesteuern 2010 beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2011. 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 die "Einhaltung der gesetzlichen Bestimmung und der bundegerichtlichen Beurteilung" beantragen. Dabei handelt es sich nicht um einen selbständigen Antrag, sondern um eine Zusammenfassung der Begründung von Antrag 2. 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 Grundstückgewinnsteuern; vgl. auch VGE vom 21. Januar 1998 [BE.97.00268], in welchem das aargauische Verwaltungsgericht festhielt, es sei bei der Auslegung des Be-

griffs "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 Einforderungsverfahren im einen Verfahren auch als Einforderungsverfahren 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. März (recte: Mai) 2018 und damit mehr als fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode 2011 zugestellt worden. Die relative Verjährung sei damit eingetreten.

4.2.2.

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

- | | |
|--------------|---|
| - 10.02.2011 | prov. Rechnung 2011 |
| - 28.09.2012 | Eingang der Steuererklärung 2011 |
| - 23.06.2015 | Eröffnung angepasste prov. Rechnung 2011 |
| - 08.07.2015 | Einsprache gegen prov. Rechnung 2011 |
| - 13.07.2015 | Schreiben betr. Einsprache gegen prov. Rechnung |
| - 17.08.2015 | Schreiben betr. prov. Rechnung |
| - 02.12.2016 | Schreiben Unterbrechung Verjährungsfrist |
| - 21.06.2017 | Mahnung prov. Rechnung 2011 |
| - 22.05.2018 | definitive Steuerveranlagung 2011 |
| - 20.07.2018 | Mahnung definitive Steuerrechnung 2011" |

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 in Wiederholung der Deklaration die Überführung ins Privatvermögen per 2008 festgelegt worden. Die Nichtbefolgung des Deklarationsrechts stelle eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar.

4.3.

Die Besteuerung der Baulandverkäufe betrifft die Steuerperiode 2011. Die relative fünfjährige Verjährungsfrist begann somit am 1. Januar 2012 zu laufen. Sie wurde insbesondere mit der Zustellung einer angepassten provisorischen Steuerrechnung 2011 unterbrochen. Dass diese den Steuerpflichtigen zugeworfen 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 2. Dezember 2016 (Zustellung am 5. Dezember 2016) unterbrochen wurde und ab dem Zeitpunkt der Einspracheerhebung mit Schreiben vom 18. Juni 2018, der Steuerkommission R. am 19. Juni 2018 zugeworfen, stillstand.

4.4.

Die Steuerbehörden haben konstant an der Einkommensbesteuerung der Gewinne aus den Landverkäufen und am entsprechenden Besteuerungsanspruch festgehalten. Dass der Vertreter der Rekurrentin und von B. sel. die Erfassung der Kapitalgewinne mit der Grundstückgewinnsteuer als richtig erachtete, ändert nichts daran, dass die Verjährung bisher nicht eingetreten ist.

Es ist denn auch nicht ersichtlich, inwiefern schon bei geäusselter abweichender Rechtsauffassung eine "Nichtbefolgung des Deklarationsrechts" mit einer Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegen sollte, zumal die Steuerpflichtigen eine Steuererklärung 2011 einreichten und mit dem Fragebogen Kapitalgewinne eine weitere Meinungsäusserung zur Besteuerung der Gewinne abgeben konnten und abgegeben haben.

4.5.

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

5.

5.1.

Die Rekurrentin und B. sel. deklarierten mit der Steuererklärung 2011 ein steuerbares Einkommen von CHF 51'392.00 (Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 1'950.00, Renteneinkünfte von CHF 40'746.00, Wertschriftenertrag CHF 28'485.00, Nettoertrag aus Liegenschaften -CHF 7'520.00 und Abzüge von total CHF 14'925.00 zuzüglich Selbstbehalt Krankheitskosten von CHF 2'570.00).

5.2.

5.2.1.

In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden die Rekurrentin und B. sel. von der Steuerkommission R. für das Jahr 2011 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'377'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 2'938'000.00 veranlagt. Dabei wurde ein Gewinn aus dem Verkauf der Baulandgrundstücke Parzellen Nr. aaa, bbb, ccc, ddd (recte: eee) und fff von CHF 1'309'913.00 zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von B. sel. gerechnet. Beim steuerbaren Vermögen wurden aufgrund dieser Aufrechnung zusätzliche Schulden "AHV-Beiträge 2011" von CHF 136'687.00 und "Steuern 2011" von CHF 497'000.00 berücksichtigt.

5.2.2.

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

"Verkaufspreis Bauland	CHF 1'621'400
./. Buchwert	CHF 1'200
./. Verkaufskosten	CHF 173'600
realisierter Liquidationsgewinn	CHF 1'446'600
./. pers. AHV-Beitrag	
(Basis: realisierter Liquidationsgewinn dir. Bundessteuer)	CHF 136'687
Steuerbarer Liquidationsgewinn,	
massgebend für die Kantonssteuer	CHF 1'309'913"

5.2.3.

Mit dem Einspracheentscheid hielt die Steuerkommission R., 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. Bis zu diesem Zeitpunkt hätten

die Grundstücke dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB) unterstanden. Im Jahr 2008 sei eine nichtlandwirtschaftliche Tätigkeit durch Einbringung der Liegenschaften in nichtlandwirtschaftliches Geschäftsvermögen durch Planung, Baugesuchseingabe, Erschliessung, Parzellierung und Verkauf aufgenommen worden. B. sel. habe von sich aus eine Nutzungsänderung angestrebt und vollzogen, "wie das in den Bundesgerichtsurteilen 2 C – 708/2010, das nach wie vor Gültigkeit hat und mehrfach bestätigt wurde und das auch im Urteil 2C – 11/2011 seine Bestätigung fand". Er habe auch anerkannt, dass er zufolge Nutzungsänderung nach der Einbringung in den Baubereich als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler behandelt werde. Die Einbringung in das nichtlandwirtschaftliche Geschäftsvermögen sei nach dem Zweiphasensystem zum Verkehrswert im Jahr 2008 erfolgt. Die Besteuerung der Differenz zwischen Einbringungswert 2008 nach § 96 Abs. 2 lit. b StG und Verkaufserlös 2011 sei möglich (Rekurs, S. 4, Ziff. 4). "Der Steuerpflichtige hat aus natürlichem Rechtsempfinden richtig deklariert und ein gesetz- und bundesgerichtskonformes Handeln gemacht."

Nicht zu beachten sei die Beurteilung im Bundesgerichtsurteil 2C_959/2017, da andere Urteile mit gleichem Sachverhalt, so unter anderem die Urteile 2C_708/2010 und 2C_846/2016 sowie 2C_561/2016 vom Bundesgericht abweichend beurteilt worden seien. "Es obliegt dem Recht des Steuerpflichtigen auch bundesgerichtliche Urteile zu kritisieren. Er macht dies begründet."

Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, die einer Nutzungsänderung zugeführt werden, seien zwingend nach dem Zweiphasensystem zu behandeln. Die "direkte Einbringung vom landwirtschaftlichen Ertragswert in den Verkaufserlös [sei] nicht statthaft, da die Überführung ins Privatvermögen für eine logische Sekunde vor der Wiedereinbringung in nichtlandwirtschaftliches Geschäftsvermögen zu machen sei". Der Steuerpflichtige habe am 4. Dezember 2014 vor der Steuerkommission R. ganz klar dargelegt, dass die Abrechnung 2008 mit einem Grundstücksgewinn zufolge Wiedereinbringung in nichtlandwirtschaftliches Geschäftsvermögen nach § 96 Abs. 2 lit. b StG von CHF 5'560'000.00 anzunehmen sei. Die Abschreibungen während der 30-jährigen landwirtschaftlichen Tätigkeit seien mit CHF 108'000.00 angegeben worden.

Mit der Bewilligung der ersten Parzellierung im Jahr 2008 und der Baubewilligung der Erschliessung sowie der Landabtretung an die C sei die Nutzungsänderung vom Gemeinderat R. bestätigt worden. Die Parzelle Nr. ggg sei vor dem Jahr 2008 nicht baureif gewesen. Dass in der Folge ein abschnittsweiser Verkauf erfolgt sei, könne den Steuerpflichtigen nicht zum Nachteil gereichen.

6.

6.1.

B. sel. war selbständig erwerbender Landwirt. Ab den Jahr 2008 parzellerte er fortlaufend Baulandparzellen von der Parz. ggg und der Parz. fff ab, so auch die fünf Parzellen Nrn. fff (651 m²), eee (790 m²), aaa (901 m²), bbb (778 m²) und ccc (746 m²).

Am 11. Februar 2011 wurde die Parzelle Nr. bbb für CHF 326'200.00, am 8. März 2011 die Parzelle Nr. aaa für CHF 375'400.00, am 16. Mai 2011 die Parzelle Nr. eee für CHF 331'000.00, am 29. Juni 2011 die Parzelle Nr. fff für CHF 275'400.00 und am 25. August 2011 die Parzelle Nr. ccc für CHF 313'400.00 verkauft.

Die Parzellen ggg und hhh (Verkauf 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 BGGB gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Das ist nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 BGGB 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 BGGB (und somit auch die besagte steuerliche Ausnahmeregelung) für vier weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGGB 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 Wertzuwachsge Gewinn 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 Wertzuwachsge Gewinn wird wie bei natürlichen Personen ohne Geschäftsvermögen von der Grundstückge Gewinnsteuer 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) auszu legen 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 BGGB 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 BGGB) oder wenn einer der vier weiteren, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGGB 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 Kapitalge Gewinn 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 T. Parzelle Nr. ggg lag im Zeitpunkt der Abparzellierung von fünf Parzellen am 7. Juli bzw. am 14. Juli 2008 unbestritten massen 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 BGGB 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 BGG)* gehört hätten (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG), was nicht der Fall ist. Gründe dafür, weshalb trotz fehlendem sachlichen Anwendungsbereich des BGG 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 Grundstückgegninnbesteuerung. Im dualistischen System wird der gesamte Kapitalgegninn 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 Grundstückgegninnsteuer 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 Gegninne aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften der Einkommenssteuer; von der Grundstückgegninnsteuer erfasst würden solche Veräusserungsgegninne nur, wenn sie nicht unter die Einkommens- oder Gegninnsteuer 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 Gegninns mit der Grundstückgegninnsteuer, 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 hinzunehmender Praktikabilitäts- und Umsetzungsproblemen eine zwischen zwei Phasen unterscheidende steuerliche Erfassung bei *Umzonungen* (mit der Grundstückgegninnsteuer 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 BGG nicht auf eine von den Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Änderung des Gesetzes (wie eine Änderung der für die Anwendbarkeit des BGG 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 2011 von diesen Erwägungen abzuweichen, zumal diese Rechtsprechung vom Bundesgericht – entgegen der unbegründeten Auffassung des Vertreters der Rekurrentin (vgl. Rekurs, S. 4, Ziff. 5 a) – 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. fff lagen seit 2002 und im Zeitpunkt der Parzellierung in der Bauzone. Es handelte sich demnach bei den fünf 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". Ebensowenig 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. fff, eee, aaa, bbb und ccc standen somit im Zeitpunkt der Verkäufe im Jahr 2011 nicht im Schutzbereich des BGBB (was in der Replik, S. 2, Ziff. 2, wenn auch unter Verweis auf das Zweiphasensystem, anerkannt wurde) 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 oder 2011 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 Parzelle Nr. ggg bzw. fff als (Stamm-) Grundstück aus dem Schutzbereich des BGBB (vor dem Jahr 2002) erfolgen müssen.

Vielmehr wurden fünf 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 R. 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 R. 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 Totalliquidation wurde vom Vertreter der Rekurrentin und B. sel. nicht verlangt. Eine solche wurde aber mit Schreiben vom 27. September 2018 betreffend Vorperiode 2010 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 10'335.00.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
die Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteuernamt R.

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