

3-RV.2020.54

P 92

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Wick
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch lic. iur. Marcel Aebi, Rechtsanwalt
Contractus AG, Lenzburgerstrasse 2, Postfach 112, 5702 Niederlenz

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____ **vom 17. Dezember 2019**
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 18. Juni 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 2'275'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 2'323'400.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 2'893'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 5'026'000.00) veranlagt. Dabei wurde ein "Kapitalgewinn Überführung" von CHF 2'207'370.00 zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A. hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 18. Juni 2019 liessen A. und B. mit Schreiben vom 26. Juni 2019 Einsprache erheben. Sie stellten unter anderem den Antrag, auf die "Aufrechnung Kapitalgewinn Kantons- und Gemeindesteuern" von CHF 2'207'370.00 sei zu verzichten.

3.

Am 17. Dezember 2019 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 17. Dezember 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab. "Die steuerbaren Faktoren werden im Sinne der Erwägungen erhöht." Das steuerbare Einkommen wurde gemäss Verfügung vom 19. Februar 2020 auf CHF 2'453'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 2'501'400.00) erhöht. Das steuerbare und satzbestimmende Vermögen blieben unverändert.

5.

Den Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2019 (Versand am 19. Februar 2020; Zustellung nach den Angaben im Rekurs am 20. Februar 2020) haben A. und B. mit Rekurs vom 17. April 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende

"BEGEHREN

- 1.1. Der Einsprache-Entscheid der Steuerkommission Q. vom 17. Dezember 2019 (betr. A. und B.) sei aufzuheben.
- 1.2. Die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 (betr. A.) durch die Steuerkommission Q. vom 19. Februar 2020 sei aufzuheben.
2. Der Rückzug des Antrags des A. auf Überführung der Grundstücke Nr. aaa und bbb ins Privatvermögen vom 9. Januar 2015 sei steuerlich zu akzeptieren.

3. Die Ehegatten A. und B. seien für das Jahr 2015 (ohne Überführungstatbestand bezüglich der Parzellen Nr. aaa und bbb) gemäss Selbstdeklaration zu besteuern.
4. Eventualantrag im Falle der Abweisung Ziff. 2.: Der Gewinn aufgrund der Überführung der Grundstücke Q. Nr. aaa und bbb ins Privatvermögen vom 9. Januar 2015 sei nicht mit einer Einkommenssteuer (sondern mit der deklarierten Grundstückgewinnsteuer) zu besteuern.
5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Steueramts des Kantons Aargau/der Gemeinde Q."

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

6.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

7.

A. und B. haben keine Replik erstatten lassen.

8.

Das Gemeindesteueramt Q. hat aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Rekursverfahren 3-RV. 2016.190, 3-RV.2018.68 und 3-RV.2020.51 in Sachen von A. und B. beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Die Rekurrenten lassen die Aufhebung des Veranlagungsentscheides 2015 vom 19. Februar 2020 verlangen, da die Rekurrentin in den Veranlagungsentscheiden nicht als Steuerpflichtige bezeichnet worden sei. Die Rekurrentin habe auch nie einen Antrag auf Überführung von Liegenschaften in das Privatvermögen gestellt. Sie sei nicht von E. vertreten gewesen. Damit sei das rechtliche Gehör nicht gewahrt worden.

2.2.

Entgegen der Darstellung im Rekurs wurden sowohl die Veranlagungsverfügung vom 18. Juni 2019 als auch der Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2019 sowie die "Definitive Steuerveranlagung 2015, Einsprache-Entscheid" vom 19. Februar 2020 an die Rekurrenten adressiert. Diese Verfügungen wurden ihnen zugestellt je mit dem Vermerk "Original dieser Veranlagung wird an den Vertreter gesandt". Nur das an den Vertreter gesandte Exemplar nennt (aus Platzgründen) nur den Rekurrenten als steuerpflichtige Person.

Ebensowenig trifft zu, dass die Rekurrentin E. nicht zur Vertretung bevollmächtigt hätte, was sich mindestens aus dessen Schreiben vom 14. August 2019 ergibt. Ebenso wurde das Verhandlungsprotokoll vom 17. Dezember 2019, welches beide Rekurrenten und als bevollmächtigten Vertreter noch die "Beratungsstelle E." nennt, vom Vertreter der Rekurrenten im Rekursverfahren – wohl vor dem Hintergrund der Teilnahme der Rekurrentin an der Einspracheverhandlung – ohne Beanstandung unterzeichnet. Daran ändert der Umstand nichts, dass die schriftliche Vollmacht vom 9. Januar 2015 allein vom Rekurrenten unterzeichnet wurde, zumal sich die Ehegatten im Steuerverfahren mit dem Handeln durch einen Ehegatten allein ohnehin vertreten können.

2.3.

Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist nicht festzustellen. Der Antrag auf Aufhebung des Einspracheentscheides vom 17. Dezember 2019 bzw. des Veranlagungsentscheides vom 19. Februar 2020 ist daher abzuweisen.

3.

3.1.

Mit Schreiben vom 9. Januar 2015 liessen die Rekurrenten von ihrem damaligen Vertreter den Antrag auf Überführung der Parzellen "GB Nr. ccc, Liegenschaft Q. Nr. aaa, 1'111 m², Acker, Wiese, Weide, Weg" und GB Nr. ddd, Liegenschaft Q. Nr. bbb, 2'199 m², Acker, Wiese, Weide / C" in das Privatvermögen unter anschliessender Wiedereinbringung in das nichtlandwirtschaftliche Geschäftsvermögen stellen.

Die Rekurrenten stützten sich dabei auf das Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 (2C_11/2011 = BGE 138 II 32) und das Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 23. Oktober 2014 (3-RV.2014.57). Danach könne "auf den Zeitpunkt der Einzonung in den Baubereich die Entlassung aus dem BGGB und dem landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen verlangt werden" mit anschliessendem Übergang in das "normale" Geschäftsvermögen. Wie im dem Bundesgerichtsurteil vom 28. Januar 2010 (2C_708/2010) zugrunde liegenden Sachverhalt, beruhe der Systemwechsel auf dem Entscheid der Steuerpflichtigen, in einem bestimmten Zeitpunkt eine Nutzungsänderung zu vollziehen. Der Wechsel eines landwirtschaftlichen Grundstückes in eine andere geschäftliche Nutzung könne gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht ohne steuersystematische Realisation erfolgen. Deshalb werde hier die Überführung in das Privatvermögen und die sofortige Wiedereinbringung in das nichtlandwirtschaftliche Geschäftsvermögen verlangt. Es handle sich dabei um einen veräusserungsähnlichen Vorgang im Sinne von § 96 Abs. 2 lit. b StG. "Vor der Wiedereinbringung in landwirtschaftliches Geschäftsvermögen, resp. in diesem Zeitpunkt, unterliegt das Land der Grundstückgewinnsteuer unter Berücksichtigung der max. Haltezeit. Einzig der Wertzuwachs, seit der Wiedereinbringung in nichtlandwirtschaftliches Geschäftsvermögen darf einkommenssteuerlich erfasst werden." Die rechtlichen Voraussetzungen seien gegeben. Die Einzonung sei durch Beschluss der Gemeindeversammlung Q. vom tt.mm. 2013 erfolgt. Der Regierungsrat des Kantons Aargau habe am tt.mm. 2014 die Einzonung genehmigt.

Gestützt auf diese Ausführungen liessen die Rekurrenten folgende Anträge stellen:

- "1. Die Überführung ins Privatvermögen (für eine logische Sekunde), die der Einkommenssteuer unterliegt, ist steuerfrei, da keine Abschreibungen gemacht wurden (gemäss § 27, Abs. 4 Kantonales Gesetz und Art. 18, Abs. 4 DBG, unterliegt nur die Differenz zwischen Anlagekosten und dem Einkommenssteuerwert der Einkommensbesteuerung. Abschreibungen wurden keine gemacht).
2. Wir beantragen die Wiedereinbringung in nichtlandwirtschaftliches Geschäftsvermögen, im Sinne von § 96, Abs. 2, zum Betrag von Fr. 740.00 per m² oder Fr. 2'449'400.00.

Hiervon ist eine Grundstücksgewinnsteuer geschuldet von 5 % oder Fr. 122'450.00."

3.2.

3.2.1.

Die Rekurrenten haben den Rückzug des Antrages auf Überführung der Liegenschaften Nrn. aaa und Nr. bbb in das Privatvermögen mit anschließender Einbringung in das nicht-landwirtschaftliche Geschäftsvermögen erstmals mit E-Mail vom 28. Februar 2020 in Betracht gezogen (was das KStA ablehnte). Mit Rekurs wird erneut der Rückzug des Überführungsantrages begehrt.

3.2.2.

Im Rekurs wird ausgeführt, zum vom Rekurrenten gestellten Eventualantrag, Rückzug des Überführungsantrages vom 9. Januar 2015 und Besteuerung im Jahr 2019, sei dem Einspracheentscheid nichts zu entnehmen.

Zur Begründung wurde geltend gemacht, der Rückzug des Antrages auf Überführung sei möglich, solange die Veranlagung nicht rechtskräftig abgeschlossen worden sei (E-Mail vom 28. Februar 2020). Im Rekurs wurde weiter dargelegt, das Gesetz äussere sich nicht dazu, ob eine Überführungserklärung eine Gestaltungswirkung habe. Das KStA habe in seiner E-Mail vom 10. März 2020, wonach ein Antrag auf Überführung nicht zurückgezogen werden könne, keine rechtliche Grundlage genannt. Es stelle sich die verfahrensrechtliche Frage, bis zu welchem Zeitpunkt ein Rückzug im Verfahren noch rechtzeitig sei und beachtlich bleibe. Bei der Einzonung von Landwirtschaftsland in die Bauzone finde nicht automatisch eine Überführung in das Privatvermögen statt. Im Jahr 2014 (Einzonung) und im Jahr 2015 – als Folge des Rückzuges des Antrages auf Überführung – habe kein steuerrelevanter Vorgang stattgefunden. Erst mit der Ausübung des Kaufrechts im Jahr 2019 sei das der Fall gewesen. Die Rekurrenten hätten nicht zu verantworten, dass der Antrag 4 ½ Jahre lang nicht behandelt worden sei. Erst mit der Veranlagungsverfügung und in der Folge mit dem Einspracheentscheid sei dieser faktisch abgelehnt worden, indem die Veranlagung mit einer Grundstücksgewinnsteuer verweigert worden sei. Es habe bis dahin auch keine Veranlassung bestanden, den Antrag zurückzuziehen.

3.3.

3.3.1.

Bereits mit Urteil vom 29. Mai 1996 (RV.94.50198) hat sich das Spezialverwaltungsgericht (damals: Steuerrekursgericht) zur Behandlung von Überführungserklärungen geäußert:

"3. a) Der Rekurrent war Inhaber einer Bäckerei, deren Betrieb er auf den 31. Juli 1993 eingestellt hat. Die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätig-

keit als solche bewirkt nicht automatisch eine Überführung des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen des Inhabers (Baur/Klöti/Koch/Meier/ Ursprung: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz [Kommentar], Muri-Bern 1991, N. 227 zu § 22 StG). Die Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen setzt eine eindeutige Willensäusserung des Steuerpflichtigen an die Steuerbehörde voraus, dass er eine Überführung vorgenommen oder sein gesamtes Geschäft liquidiert habe (Kommentar, N. 230 zu § 22 StG; ASA 57 S. 217). Die Erklärung des Steuerpflichtigen für sich allein genügt nicht. Sie muss auch von den Steuerbehörden angenommen worden sein (ASA 47 S. 423, 52 S. 360, 53 S. 269). Umgekehrt kann eine Überführung ohne ausdrückliche Erklärung vorliegen, wenn der Steuerpflichtige einen Tatbestand setzt, der einen eindeutigen Schluss auf eine Privatentnahme zulässt bzw. wenn er der Veranlagungsbehörde entsprechende Umstände klar zur Kenntnis bringt, damit diese in die Lage versetzt wird, daraus die im Gesetz vorgesehenen Folgen zu ziehen (VGE vom 1. Februar 1994 in Sachen E.M.; ASA 41 S. 507; Känzig: Wehrsteuer [direkte Bundessteuer], Basel 1982, 2. Auflage, I. Teil, N. 171 zu Art. 21 BdBSt). Hingegen gibt es eine stille und heimliche Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen nicht (AGVE 1982 S. 345; 1991 S. 404; Kommentar, N. 230 zu § 22 StG).

Sofern der Eigentümer sein Unternehmen nicht weiterführt und schriftlich erklärt, dass dieses in seinem Geschäftsvermögen und Eigentum verbleibt, so kann die Besteuerung eines Gewinnes bei endgültiger Überführung ins Privatvermögen aufgeschoben werden (§ 21 Abs. 1 lit. b StG).

b) Der Rekurrent hat mit der Abgabe der Steuererklärung für Liquidationsgewinne gegenüber den Steuerbehörden die verbindliche Erklärung abgegeben, dass er den geschäftlich genutzten Teil der Liegenschaft X in A. ins Privatvermögen überführen wolle. Gemäss der Rechtsprechung von Steuerrekursgericht und Verwaltungsgericht stellt die Abgabe der Steuererklärung für Liquidationsgewinne eine bedingungs- und voraussetzungslose Willenserklärung dar (RGE vom 30. Dezember 1992 in Sachen EG E.; VGE vom 7. Oktober 1993 in Sachen EG E.; RGE vom 15. November 1995 in Sachen EG E.). Ein wesentlicher Aspekt des Grundsatzes von Treu und Glauben im Sinne von § 127 Abs. 2 StG ist das Verbot widersprüchlichen Verhaltens (Kommentar, N. 7 und 9 zu § 127 StG). Dazu gehört, dass eindeutige Willensäusserungen nicht beliebig zurückgenommen und durch andere ersetzt werden können.

c) Der Rekurrent macht geltend, er sei bei der Abgabe der Steuererklärung einem wesentlichen Irrtum unterlegen, indem er der Meinung gewesen sei, dass ein Steueraufschub auch nachher noch verlangt werden könne. Auf Irrtum beruhende Willensmängel können auch im Verwaltungsrecht von rechtserheblicher Bedeutung sein (vgl. ausführliche Darstellung im Merkblatt des Kantonalen Steueramtes vom 14. Februar 1994 betreffend Rückzug des Begehrens um Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen). Ein Irrtum ist aber nur dann beachtlich, wenn er von der betroffenen Person nicht verschuldet worden ist. Keine Berufung auf Irrtum ist möglich, wenn es um einen Rechtsirrtum geht (BGE 98 V 257/8). Darum handelt es sich im vorliegenden Fall, weil der Rekurrent eine unrichtige Vorstellung über die rechtliche Bedeutung einer vorbehaltlos abgegebenen Steuererklärung hatte. Dazu kommt, dass im Steuererklärungsformular festgehalten ist, dass vorgängig abzuklären sei, ob ein Steueraufschub beantragt werde (Wegleitung Ziffer 2). Zwar ist dem Formular selber nicht zu entnehmen, wie der Steuerpflichtige vorgehen muss, wenn er einen

Steueraufschub beanspruchen will. Da der Rekurrent indessen fachkundig beraten war, kann dies auf sich beruhen."

Das Bundesgericht hat sich in Bezug auf eine Überführungserklärung im Urteil vom 3. März 2010 (2C_612/2009, Erw. 2.2 und 2.3), gleich geäußert.

3.3.2.

Gleich ist die Rechtsprechung in Bezug auf den Rückzug eines Rechtsmittels. So ist eine Rückzugserklärung endgültig und kann nicht frei widerrufen werden. Ein Widerruf ist grundsätzlich nur möglich, wenn der Rückzug auf einem wesentlichen Willensmangel beruht (RGE vom 25. August 2011 [3-RV.2011.36]; RGE vom 15. November 2006 [3-RV.2006.121]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 194 StG N 14).

3.4.

3.4.1.

Nicht anders verhält es sich im vorliegenden Sachverhalt. Zum einen kann dem vom Vertreter der Rekurrenten unterzeichneten Protokoll der Einspracheverhandlung vom 17. Dezember 2019 nicht entnommen werden, dass der mit Schreiben vom 9. Januar 2015 gestellte Überführungsantrag zurückgezogen wurde. Vielmehr ist dem Protokoll zu entnehmen: "Der Antrag auf die Überführung ins Privatvermögen sei rechtzeitig erfolgt: dem StA obliegt nur die Zuweisung zur jeweiligen Steuerperiode." Zum anderen wurde der Einspracheentscheid dem Vertreter der Rekurrenten nach eigenen Angaben am 20. Februar 2020 zugestellt. Die Eingaben betreffend Rückzug des Überführungsantrages erfolgten am 28. Februar 2020 per E-Mail an das KStA und mit Schreiben vom 12. März 2020 an die Steuerkommission Q. Mit E-Mail vom 19. März 2020 ist die Steuerkommission Q. auf ihren Entscheid nicht zurückgekommen. Dazu bestand auch keine Veranlassung.

3.4.2.

Es liegt offensichtlich kein wesentlicher Willensmangel vor, wenn die Vorinstanz, gestützt auf die Empfehlungen des Landwirtschaftsexperten (LE) des KStA, von der im Überführungsantrag vom 9. Januar 2015 vertretenen Rechtsauffassung der Rekurrenten abweicht. Ein Rechtsirrtum vermag die abgegebene Erklärung, der zweifelsohne eine Gestaltungswirkung zukommt, nicht ungeschehen zu machen. Ebenso wenig vermag eine sich in der Zukunft eröffnende, offensichtlich nicht vorhergesehene Möglichkeit zur Steueroptimierung die Überführungserklärung nachträglich auszuradieren. So wurde erst in der E-Mail vom 28. Februar 2020 ausgeführt, dass dem Rekurrenten "mit grosser Wahrscheinlichkeit noch in diesem Jahr ein Stallneubau auf seiner Hofparzelle bewilligt [werde]. Er möchte den Neubau anschliessend realisieren." Beantragt wurde, dass ein Besteuerungsaufschub nach § 37 StG im Umfang der anrechenbaren Kosten des Stallneubaus von

CHF 2 - 2.5 Mio. zu gewähren sei. Gleiches wurde im Rekurs geltend gemacht. Eine optimierte Steuerplanung begründet in Bezug auf die Überführungserklärung keinen Willensmangel.

3.4.3.

Zum gleichen Ergebnis führt die Rechtsprechung zur Frage, bis wann Bilanzkorrekturen (Bilanzänderung/Bilanzberichtigung) zulässig sind. Bei der Bilanzberichtigung wird ein handelsrechtswidriger durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt, während bei der Bilanzänderung ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird. Eine Bilanzänderung ist nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. Der Steuerpflichtige kann nicht nachträglich Änderungen vornehmen, wenn er etwa merkt, dass er mit andern Bewertungsansätzen oder Abschreibungen, die sich handelsrechtlich hätten vertreten lassen, besser wegkäme. Bilanzberichtigungen können demgegenüber bis zur Rechtskraft einer Veranlagung vorgenommen werden. Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten einer steuerpflichtigen (auch juristischen) Person auswirken (zum Ganzen: BGE 141 II 83, Erw. 3.3 f., mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. Januar 2015 [2C_24/2014] Erw. 2.2., mit Hinweisen).

Wie ausgeführt geht es vorliegend um eine Änderung der mit Schreiben vom 9. Januar 2015 beantragten Überführung von Grundstücken in das Privatvermögen in einen Antrag auf Steueraufschub mit Ersatzbeschaffung. Auch insoweit könnte denn auch nur eine Änderung bis zur Einreichung einer Steuererklärung beachtlich sein. Vorliegend wurde zusammen mit dem Überführungsantrag eine Steuererklärung – wenn auch für Grundstücksgewinne – eingereicht. Eine Rücknahme des Überführungsantrages war auch insofern ab dem Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung nicht mehr möglich.

3.4.4.

Im Ergebnis sind die Rekursanträge 2 und 3 (Rückzug des Antrags des Rekurrenten auf Überführung der Grundstücke Q. Nrn. aaa und bbb in das Privatvermögen und Besteuerung gemäss Selbstdeklaration ohne Überführungstatbestand bezüglich der Parzellen Nr. aaa und bbb) abzuweisen.

4.

4.1.

Zu prüfen ist weiter, ob die Vorinstanz zu Recht eine Besteuerung eines Liquidationsgewinnes nach § 27 Abs. 2 StG vorgenommen hat. Die Rekurrenten beantragen eventualiter die Erfassung des Gewinns aus der Überführung der Parzellen Nrn. aaa und bbb mit der deklarierten Grundstücksgewinnsteuer.

4.2.

4.2.1.

Zur Beurteilung des mit Schreiben vom 9. Januar 2015 und Ergänzung vom 20. Juni 2017 gestellten Antrages auf Überführung der Parzellen Nrn. aaa und bbb in das Privatvermögen mit Wiedereinbringung in nichtlandwirtschaftliches Geschäftsvermögen erstattete der LE KStA den Bericht vom 17. August 2017. Dieser stellte vorerst fest, dass der von den Rekurrenten gestellte Antrag in den Buchhaltungen der Jahre 2014 und 2015 nicht buchhalterisch umgesetzt worden sei. Weiter wurde erläutert, dass sich die zweiphasige Abrechnung (Erfassung des bis zur Einzonung entstandenen Gewinnes mit der Grundstückgewinnsteuer; Einkommenssteuer auf dem danach entstandenen Wertzuwachs) gemäss Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 (2C_11/2011) nur "aufdränge", wenn sich nicht erst im Nachhinein, sondern im Zeitpunkt der Umzonung eine Realisation ergebe. Da der Einzonungszeitpunkt (Genehmigung der Einzonung durch den Regierungsrat des Kantons Aargau vom tt.mm. 2014) in einem offenen Veranlagungsverfahren liege, sei auf den Antrag einzutreten. Vorliegend seien die in der Bauzone gelegenen unüberbauten Parzellen Nrn. aaa und bbb, welche nicht zum angemessenen Umschwung eines Grundstückes mit landwirtschaftlichen Gebäuden zu zählen seien, nicht als landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG zu behandeln. Der aufgrund der Überführung und Wiedereinbringung erzielte Gewinn (Differenz zwischen Verkehrswert nach BGGB vor Einzonung und Verkehrswert Bauland als Einbringungswert bei Einzonung) unterliege daher vollumfänglich der Einkommenssteuer. Der Grundstückgewinnsteuer unterliege die Aufwertung im Umfang der Differenz zwischen den Anlagekosten und dem "neuen steuerlichen Buchwert (Verkehrswert BGGB vor Einzonung)".

4.2.2.

Die Rekurrenten liessen zum Bericht des LE KStA mit Schreiben vom 5. September 2017 Stellung nehmen. Es wurde geltend gemacht, dass bezüglich der Überführung noch keine obligationenrechtliche Buchführungspflicht bestehe, da noch kein wesentlicher Umsatz erzielt worden sei. Die Überführung der Grundstücke sei auf das Datum der Antragstellung abzurechnen. Der Antrag vom 9. Januar 2015 sei innert Jahresfrist seit der Einzonung und damit zeitnah gestellt worden. Die Parzellen Nrn. aaa und bbb gehörten zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe und seien deshalb als landwirtschaftliche Grundstücke zu behandeln. Es wurde erklärt, dass bei der Einbringung der Grundstücke aus dem landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen in das Privatvermögen nur über die wiedereingebrachten Abschreibungen abzurechnen sei. Auf dem Gewinn bei Wiedereinbringung der Parzellen Nrn. aaa und bbb zum Verkehrswert von CHF 2'449'000.00 sei die Grundstückgewinnsteuer nach § 96 Abs. 2 StG zu erheben.

4.2.3.

Der LE KStA berechnete mit dem Fragebogen Kapitalgewinne Landwirtschaft (datiert am 8. März 2019) einen steuerbaren Liquidationsgewinn von CHF 2'207'370.00.

4.3.

Mit der Einsprache wurde geltend gemacht, die Parzelle Nr. aaa im Halte von 1'111 m² und die Parzelle Nr. bbb mit 2'199 m², total 3'310 m², seien Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes der Rekurrenten gewesen. Erst mit der Einzonung in die Bauzone sei eine Nutzungsänderung eingetreten. Es sei somit eine zweiphasige Abrechnung gleich wie im mit Urteil des Bundesgerichts mit Urteil vom 28. Januar 2011 (2C_708/2010) behandelten Fall vorzunehmen. Infolge der Antragstellung auf Überführung in das Privatvermögen habe unmittelbar nach der Einzonung zeitnah die privilegierte Abrechnung zu erfolgen. Die Zuführung eines landwirtschaftlich genutzten Grundstückes in eine geschäftliche Nutzung wie den Liegenschaftenthandel könne nicht ohne steuersystematische Realisation erfolgen. Es handle sich um einen veräusserungsähnlichen Vorgang gemäss § 96 Abs. 2 lit. b StG. Einzig der Wertzuwachs nach der Überführung unterliege der Einkommenssteuer. Zuvor sei die Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Dazwischen liege der Systemwechsel.

Eine heimliche Überführung in das Privatvermögen erfolge nicht. Der Antrag auf Überführung sei am 9. Januar 2015 gestellt worden. Bis zu diesem Zeitpunkt hätten die beiden Parzellen zum landwirtschaftlichen Gewerbe gehört, da die Entlassung von Grundstücken aus dem Anwendungsbereich des bäuerlichen Bodenrechtes nur auf Antrag erfolge. Eine automatische Entlassung aus dem BGBB sei im Gesetz nicht vorgesehen (Art. 58 und 60a BGBB). Die privilegierte Besteuerung erfolge auch bei landwirtschaftlichen Grundstücken in der Bauzone (Urteile des Bundesgerichtes 2C_142/2012 und 2C_539/2010). Daraus ergebe sich, dass nicht der Zeitpunkt der Einzonung der Grundstücke, sondern der Zeitpunkt des Antrages auf Überführung derselben für die Abrechnung massgeblich sei. Die beiden Parzellen seien trotz Einzonung landwirtschaftliche Grundstücke geblieben.

Mit Schreiben an Landwirtschaft Aargau vom 6. Januar 2015 sei das Gesuch um Entlassung der Parzellen Nr. aaa und bbb aus dem Anwendungsbereich des BGBB gestellt worden. Bis zu diesem Zeitpunkt seien die Parzellen dem bäuerlichen Bodenrecht unterstellt gewesen. Da die Parzellen Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes gewesen seien und es keine Entlassung ohne Bewilligung gebe, sei die Auskunft von Landwirtschaft Aargau, wonach die Parzellen nicht dem Geltungsbereich des BGBB unterstellt seien, falsch. Erst mit dem Entscheid vom 12. Januar 2015 hätten die Parzellen nicht mehr im Anwendungsbereich des BGBB gelegen. Dazu werde auf das Bundesgerichtsurteil 2C_142/2012 verwiesen. Es

gelte das Realteilungs- und Zerstückelungsverbot. Deswegen sei eine Ausnahmegewilligung erforderlich gewesen. Um die Ausnahmegewilligung zu erwirken, sei das Gesuch vom 6. Januar 2015 an Landwirtschaft Aargau gestellt worden. Die Überführung sei am 12. Januar 2015 von Landwirtschaft Aargau bewilligt worden. Andererseits hätten die Rekurrenten selber für die Nutzungsänderung gesorgt. Mit Eingabe vom 9. Januar 2015 sei die Überführung der zuvor landwirtschaftlich genutzten Parzellen in das Privatvermögen verlangt worden.

4.4.

4.4.1.

Der LE KStA nahm zur Einsprache mit Bericht vom 19. Juli 2019 Stellung. In Beachtung des Bundesgerichtsurteils vom 2. Dezember 2011 (2C_11/2011) könne zwar auf den Zeitpunkt der Einzonung in den Baubereich ein Übergang von einem landwirtschaftlichen zu einem "normalen" Geschäftsvermögen angenommen werden. Der Einzonungszeitpunkt (Genehmigung des Regierungsrates vom tt.mm. 2014) liege nicht im gleichen Jahr, wie der Antrag auf Überführung vom Geschäfts- in das Privatvermögen. Vielmehr sei der Antrag nachträglich gestellt worden. Die Abrechnung könne daher nicht zweiphasig erfolgen. Es gehe hier um unüberbaute und vollumfänglich in der Bauzone liegende Grundstücke, die nicht als angemessener Umschwung zu landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen gehörten. Die fehlende Überbauung schliesse die steuerliche Privilegierung aus, ohne das die landwirtschaftliche Nutzung und die Zugehörigkeit zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe überhaupt noch zu prüfen seien. Es handle sich nicht um landwirtschaftliche Grundstücke nach § 27 Abs. 4 StG. Mit der Einzonung vom tt.mm. 2014 und der Entlassung der Grundstücke mit Schreiben der Abteilung Landwirtschaft vom 12. Januar 2015 aus dem Anwendungsbereich des BGG hätten die Parzellen Nrn. aaa und bbb die Eigenschaft als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke verloren. Der mit der Überführung und Wiedereinbringung erzielte Gewinn unterliege vollumfänglich der Einkommenssteuer. Mit dem Kaufrechtsvertrag mit der F. AG vom 31. März 2016 sei der Verkehrswert der Grundstücke mit mindestens CHF 800.00/m² bewertet worden, während mit der Veranlagung lediglich ein Verkehrswert von CHF 740.00/m² berücksichtigt worden sei. Dementsprechend wurde der Kapitalgewinn auf neu CHF 2'385'390.00 festgesetzt.

4.4.2.

An der Verhandlung vom 17. Dezember 2019 wurde ausweislich des vom neuen Vertreter unterzeichneten Protokolls festgehalten, dass der Antrag auf Überführung rechtzeitig – innerhalb eines Jahres – erfolgt sei. Es sei die eingereichte korrigierte Jahresrechnung 2015 zu berücksichtigen.

4.4.3.

Die Steuerkommission Q. stellte zur Begründung des Einspracheentscheides auf den Bericht des LE KStA vom 19. Juli 2019 ab und erhöhte den steuerbaren Liquidationsgewinn. Zur Begründung wurde ergänzend ausgeführt, entgegen der Darstellung der Rekurrenten könne die Einzonung nicht überraschend und "nicht unbemerkt an den Eigentümern vorbei" erfolgt sein. Von den Behörden seien sämtliche für eine Einzonung erforderlichen Publikationen vorgenommen worden. Das politisch vorgesehene Prozedere sei vom Entscheid der Gemeindeversammlung Q. am tt.mm. 2013 bis zur Rechtskraft der Zonenplanänderung im April 2014 eingehalten worden. Die (bevorstehende) Zonenplanänderung sei somit jedermann bekannt gewesen. Die Rekurrenten hätten somit ab dem Gemeindeversammlungsbeschluss bis Ende 2014 rund 15 Monate Zeit gehabt, um den Antrag auf Überführung periodengerecht einzureichen. Das Ganze wirke wie ein Versuch, verpasste Verfahrensabläufe in einer folgenden Steuerperiode nachzuholen.

4.5.

Im Rekurs wurde ausgeführt, die nebeneinander liegenden Parzellen Nrn. aaa und bbb seien betriebswirtschaftlich als Einheit zu betrachten. Sie seien seit mehreren Generationen landwirtschaftlich bewirtschaftet worden. Es sei im bisherigen Verfahren unbestritten geblieben, dass es sich bei beiden Parzellen bis zur Einzonung um landwirtschaftliche Grundstücke gehandelt habe. Nicht eindeutig sei die bundesgerichtliche Rechtsprechung der Jahre 2010 bis 2018. Offen bleibe die Frage, ob bei Einzonung eines landwirtschaftlichen Grundstücks nach BGGB und dessen Überführung ins Privatvermögen im Zeitpunkt der Einzonung nur ein Gewinn zu landwirtschaftlichen Werten bis zur Umzonung mit der Grundstückgewinnsteuer und der Wertzuwachs infolge der Umzonung mit der Einkommenssteuer abzurechnen sei, oder auch der Wertzuwachs infolge Umzonung mit der Grundstückgewinnsteuer zu belegen und lediglich noch der anschliessende Wertzuwachs (Wertsteigerung nach der Einzonung) mit der Einkommenssteuer abzurechnen sei. Mit der Regelung in Art. 12 Abs. 1 StHG sei bezweckt worden, den Eigentümer landwirtschaftlich genutzter Grundstücke mit privaten Eigentümern von Grundstücken gleichzustellen. Bei Veräusserung landwirtschaftlicher Grundstücke sollte keine bedeutend höhere Steuer als bei privaten Grundstücken resultieren. Es widerspreche dem Willen des Gesetzgebers, Mehrwerte aufgrund von Umzonungen von landwirtschaftlichen Grundstücken mit der Einkommenssteuer zu erfassen.

Die Preisentwicklung beim Bauland seit 1991 habe 2014 zur Mehrwertabschöpfung nach Art. 5 des Raumplanungsgesetzes (RPG) bei Einzonungen geführt, welche für alle Grundeigentümer gleichermassen gelte. Die Mehrwertabgabe werde bei der Grundstückgewinnsteuer zu den Anlagekosten gerechnet. Eine Anrechnung bei der Einkommenssteuer sei im

Gesetz nicht vorgesehen. Der Gesetzgeber sei somit bei der Mehrwertabgabe davon ausgegangen, dass Einzonungsgewinne generell der Grundstückgewinnsteuer unterlägen. Die Besteuerung von Einzonungsgewinnen mit der Einkommenssteuer verletze nicht nur Art. 12 Abs. 1 StHG, sondern auch Art. 5 Abs. 1^{sexies} RPG. Bei Erfassung der Gewinne mit der Einkommenssteuer resultiere inklusive Sozialabgaben eine Belastung von rund 50 %, in Berücksichtigung der Mehrwertabgabe eine solche von 70 %. Das zeige, dass Überführungsgewinne nicht mit der Einkommenssteuer zu belegen seien. Der entsprechende Gewinn sei somit rechtlich, als auch sachlich und verhältnismässig mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen.

4.6.

In den Vernehmlassungen der Delegation der Steuerkommission Q. und des KStA wurde an den bisherigen Ausführungen festgehalten

5.

5.1.

Die Rekurrenten liessen am 9. Januar 2015 den Antrag auf Überführung der Parzellen vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen mit unmittelbar anschliessender Einbringung in das übrige Geschäftsvermögen stellen. Sie beantragten damit eine zweiphasige Abrechnung.

5.2.

5.2.1.

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. Der Veräusserung ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen gleichgestellt (§ 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). Nach § 7 Abs. 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV) sind die Einkommenssteuerwerte (Anlagekosten abzüglich Abschreibungen) von Grundstücken des Geschäftsvermögens in der Bilanz bzw. in den Aufstellungen über Aktiven und Passiven auszuweisen.

5.2.2.

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 des Bundesgesetzes über das bürgerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB) abzustellen sei. Von einem steuerlich privilegierten Grundstück könne nur gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB 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.

5.2.3.

Das Bundesgericht führt im erwähnten Entscheid 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 BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Das ist nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 BGBB hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Darüber hinaus gilt die Anwendung des BGBB (und somit auch die besagte steuerliche Ausnahmeregelung) für vier weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGBB genannte Fälle, nämlich:

- a) Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- b) Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- c) Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind;
- d) Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind."

5.2.4.

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 festgehalten:

"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 Berücksichti-

gung 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 werden 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."

5.2.5.

Das Bundesgericht hat sich auch im Entscheid vom 29. März 2018 (2C_959/2017) zur Einschränkung der Zweiphasenbesteuerung bei Umzonung geäussert:

"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 Wertzuwachsgegenüber 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 hinzunehmender 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 verlangten, 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 BGGB nicht auf eine von den Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Änderung des Gesetzes (wie eine Änderung der für die Anwendbarkeit des BGGB 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."

Gleich hat das Bundesgericht in seinem Urteil vom 29. März 2018 (2C_962/2017), Erw. 3.5., mit Urteil vom 14. Februar 2020 (2C_317/2018) und mit Urteil vom 8. Juli 2020 (2C_155/2020) entschieden.

5.3.

5.3.1.

An der ausserordentlichen Gemeindeversammlung der Einwohnergemeinde Q. vom tt.mm. 2013 wurde die Gesamtrevision Nutzungsplanung Siedlung und Kulturland (Bauzonen- und Kulturlandplan sowie Bau- und Nutzungsordnung) genehmigt. Der Beschluss der Gemeindeversammlung ist nach Ablauf der Frist für ein fakultatives Referendum am 4. November 2013 in Rechtskraft erwachsen. Der Regierungsrat erteilte dazu am tt.mm. 2014 seine Bewilligung. Im April 2014 erwuchs dieser Beschluss in Rechtskraft. Mit der Zonenplanrevision wurden die Parzellen Nrn. aaa und bbb aus der Landwirtschaftszone in die Bauzone W3 eingezont.

5.3.2.

Mit Schreiben vom 9. Januar 2015 liessen die Rekurrenten den Antrag auf Überführung der Parzellen vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen mit unmittelbar anschliessender Einbringung in das übrige Geschäftsvermögen stellen.

5.3.3.

Mit Schreiben vom 12. Januar 2015 wurde vom Departement Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau, Strukturverbesserung & Raumnutzung (nahfolgen Landwirtschaft Aargau) auf Gesuch des damaligen Vertreters vom 6. Januar 2015 die Entlassung der Parzellen Nrn. aaa und bbb aus dem Geltungsbereich des BGGB bewilligt. Es wurde zur Begründung festgehalten, dass es sich um unbebaute Grundstücke in der Bauzone handle. Die Grundstücke seien daher für das landwirtschaftliche Gewerbe nicht betriebsnotwendig und unterlägen darum nicht dem BGGB.

5.3.4.

Der damalige Vertreter ersuchte Landwirtschaft Aargau mit Schreiben vom 21. Juni 2019 – damit erst nach der Zustellung der Veranlagungsverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 vom 18. Juni 2019 und vor der Erhebung der Einsprache vom 26. Juni 2019 – um "Korrektur" des Schreibens vom 12. Januar 2015. Es wurde beantragt, die "bis Jahresende 2014 ausserhalb der Bauzone liegenden Parzellen als Bestandteil des landw. Gewerbes offiziell anzuerkennen."

5.3.5.

Mit Schreiben vom 26. Juni 2019 lehnte Landwirtschaft Aargau eine Korrektur des Schreibens vom 12. Januar 2015 ab. Es wurde erklärt: "Die beiden Parzellen aaa und bbb wurden mit Entscheid des Regierungsrates vom tt.mm. 2014 der Bauzone zugewiesen. Bis zur Rechtskraft dieses Entscheides unterlagen diese Grundstück dem BGGB (landwirtschaftliche Grundstücke kleiner 25 Aren, Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes). Seit Rechtskraft dieses Entscheides unterliegen diese beiden Parzellen

nicht mehr dem BGBB (Baulandgrundstücke ohne betriebsnotwendige Bauten gemäss Art. 2 BGBB)."

5.3.6.

Es steht damit einerseits fest, dass im Zeitpunkt des Antrages auf Überführung der Parzellen Nrn. aaa und bbb in das Privatvermögen vom 9. Januar 2015 Grundstücke des Geschäftsvermögens in der Bauzone, nicht jedoch land- und forstwirtschaftliche Grundstücke vorlagen. Bereits bis zur Entlassung der Grundstücke aus dem Anwendungsbereich des BGBB wurden diese nicht als betriebsnotwendige Grundstücke eines landwirtschaftlichen Gewerbes qualifiziert. Andererseits steht ebenso fest, dass der Antrag auf Überführung erst "im Nachhinein", d.h. klar nach der Einzonung der Parzellen Nr. aaa und bbb in die Bauzone gestellt wurde. Dementsprechend kann eine zweiphasige Abrechnung, wie von den Rekurrenten erstmals mit Schreiben vom 9. Januar 2015 verlangt, nicht in Frage kommen. Die Vorinstanz hat diese daher zu Recht abgelehnt.

6.

6.1.

Nachfolgend zu prüfen ist somit die Berechnung des einkommenssteuerpflichtigen Gewinnes. Im Rekurs wurden, für den Fall der Einkommensbesteuerung, keine detaillierten Anträge zur Gewinnberechnung gestellt und dementsprechend keine Begründungen abgegeben.

6.2.

6.2.1.

Die Rekurrenten selbst gingen mit der eingereichten Grundstücksgewinnsteuererklärung von einem Verkehrswert bei Überführung von CHF 740.00/m² bei unbestrittener Fläche von 3'310 m² aus. Mit dem Einspracheentscheid und der angedrohten reformatio in peius wurde ein Verkehrswert von CHF 800.00/m² berücksichtigt. Die Steuerkommission stützte sich dabei auf den im Kaufrechtsvertrag vom 31. März 2016 vereinbarten Minimalpreis.

6.2.2.

Mit der Veranlagung wurde das landwirtschaftliche Einkommen (selbständige Erwerbstätigkeit) auf insgesamt CHF 2'227'777.00 festgesetzt. Der Kapitalgewinn aus der Überführung betrug dabei CHF 2'449'000.00 (3'310 m² x CHF 740.00/m² abzüglich Buchwert von CHF 400.00). Berücksichtigt wurden zudem AHV-Beiträge von CHF 241'630.00. Mit der reformatio in peius wurde der einkommenssteuerpflichtige Kapitalgewinn auf CHF 2'646'800.00 abzüglich AHV-Beiträge von CHF 261'410.00 erhöht (vgl. Fragebogen für Kapitalgewinne vom 19. Juli 2019; Veranlagungsdetails).

6.2.3.

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes handelt es sich beim im Kaufrechtsvertrag vom 31. März 2016 vereinbarten Wert von CHF 800.00/m² um einen zeitnahen Verkehrswert, der dann auch bezahlt wurde. Es kann somit ohne Weiteres darauf abgestellt werden. Ebenso wurde korrekt die AHV gewinnmindernd berücksichtigt.

6.3.

Die Berechnung des Kapitalgewinnes ist damit insgesamt nicht zu beanstanden.

7.

7.1.

Die von den Rekurrenten im Rekurs gegen die Erfassung des (ganzen) Kapitalgewinnes grundsätzlich vorgebrachten Argumente (Verstoss gegen die Regelung des StHG; unverhältnismässige Besteuerung der Landwirte durch Kumulation von Einkommenssteuer und Mehrwertabgabe; Benachteiligung/Ungleichbehandlung der Landwirte gegenüber privaten Landeigentümern) vermögen nicht zu überzeugen.

7.2.

Das Verwaltungsgericht hat sich in seiner Entscheid vom 14. März 2018 (WBE.2018.454) in Sachen der Rekurrenten bereits ausführlich mit den steuerlichen "Rahmenbedingungen" auseinandergesetzt. In Erw. 2 wurde die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichtes einlässlich zusammengefasst. Es wurde festgehalten, was unter einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück im Sinne von § 27 Abs. 4 StG zu verstehen ist. Es wurde auf die Auslegung der steuerrechtlichen Normen im StHG und DBG sowie zur Wertkongruenz dieser Normen mit weiteren landwirtschafts- und bodenrechtlichen Erlassen (RPG, LwG, BGBB) eingegangen. Der Charakter der Regelung der Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke als Ausnahmetatbestand – so das Bundesgericht – wurde betont. Die privilegierte Besteuerung der Wertzuwachsgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsgrundstücken (und die damit verbundene Gleichstellung mit der privaten Grundstückgewinnbesteuerung) wurde nicht nur allgemein als sachlich unbegründet eingestuft. Sie erweise sich ganz besonders für ein in der Bauzone gelegenes und unüberbautes Grundstück als fragwürdig, unterliege ein solches doch nicht den Verfügungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts. Dieser kaum gerechtfertigten Privilegierung wirke die mit Art. 2 Abs. 2 BGBB harmonisierte Konkretisierung von § 27 Abs. 4 StG entgegen (BGE 138 II 39, Erw. 2.3.1.).

Die rekurrentische Behauptung einer gesetzeswidrigen ungleichen Anwendung oder Auslegung der StHG-Normen stösst allein damit ins Leere.

7.3.

Für die Erhebung einer Mehrwertabgabe im Jahr 2015 bestand keine gesetzliche Grundlage im kantonalen und kommunalen Recht, so dass sich die Frage der Kumulation von Einkommenssteuer und Mehrwertabgabe nach RPG vorliegend gar (noch) nicht stellte.

8.

Der Rekurs ist somit vollumfänglich abzuweisen.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens 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 Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 10'000.00 der Kanzleigebür von CHF 275.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt also CHF 10'375.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
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, 25. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner