

3-RV.2020.90

P 69

Urteil vom 20. April 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch Urs Vögele, Schützenhausstrasse 18, 5314 Kleindöttingen

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 25. Mai 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 29. Januar 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 469'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 468'400.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 168'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 321'000.00) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 29. Januar 2020 liess A. mit Schreiben vom 10. Februar 2020 Einsprache erheben. Sie stellte die Anträge:

"1. Gewähren der privilegierten Abrechnung § 45 Absatz 1, lit f, respektive Artikel 37 DBG, respektive Artikel 11 Absatz 5 StHG.

2. Die Kapitalgewinnabrechnung habe ich auf der Basis der kumulierten Abschreibungen von total Fr. 460'300.- anteilmässig für Frau A., 16.70% oder Fr. 76'870.- zu erfolgen. Hiervon sind 9.8% AHV Sonderbeitrag oder Fr. 7533.- abzuziehen.

Der Kapitalgewinn beläuft sich somit auf Fr. 69'336.-

3. Vorladung und Besprechung."

3.

Am 25. Mai 2020 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 25. Mai 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 25. Mai 2020 (Zustellung am 15. Juni 2020) hat A. mit Rekurs vom 9. Juli 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt folgende Anträge

"1) Die Kapitalgewinnabrechnung sei auf der Basis der kumulierten Abschreibungen von ermessensweise festgelegt mit Fr. 460'530.00
anteilmässig 16.7% oder Fr. 76'870.00
vorzunehmen.
Hiervon seien 9.7 % AHV-Sonderbeitrag abzuziehen
resp. Fr. 7'456.40
Somit Veranlagung eines Kapitalgewinnes mit Fr. 64'413.60

2) Gewährung der privilegierten Abrechnung nach §45 Abs. 1 lit. f. Gestützt auf Art. 11 Abs. 5 StHG.

3) 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 KStA beantragen die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

7.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Beschwerdeverfahrens in Sachen A. betreffend direkte Bundessteuer 2018 sowie der Rekursverfahren in Sachen C. betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 (ggg) und betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 (hhh) beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. 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.

Mit Rekurs liess die Rekurrentin rügen, die Steuerkommission Q. sei trotz detaillierter Erläuterungen nicht auf die Einsprachebegehren bezüglich Kapitalgewinnberechnung eingegangen.

2.2.

Die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise müssen abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (§ 174 StG). Die Rekurrentin lässt nur sinngemäss eine Verletzung der Beweisabnahmepflicht geltend machen. Dass die Steuerbehörden die Beweisabnahmepflicht denn verletzt hätten, ist den Akten nicht zu entnehmen. Vielmehr wurden die Eingaben der Rekurrentin zu den Akten genommen.

2.3.

Ebensowenig ist eine Verletzung der Begründungspflicht festzustellen. Die Vorinstanz hat sich mit den Einwendungen der Rekurrentin insgesamt auseinandergesetzt. Ob die gezogenen Schlussfolgerungen richtig oder falsch sind, ist nicht Gegenstand der formellen Begründungspflicht. Auf die materiellen Aspekte ist nachfolgend einzugehen.

3.

3.1.

Mit Kaufvertrag vom [...] 2018 veräusserte die Erbengemeinschaft des am tt.mm.jjjj verstorbenen D. sel., bestehend aus der Rekurrentin, der Mutter C. und den Geschwistern E. und F., die Liegenschaften Q. Nr. aaa und Nr. bbb für CHF 4.1 Mio. an die G. AG. In Ziff. IV.12 des Kaufvertrages wurden die erforderlichen Genehmigungen im Zusammenhang mit den laufenden Betreibungs- und Konkursverfahren sowie in Bezug auf die Bestimmungen des bürgerlichen Bodenrechts vorbehalten. Die Urkundsperson wurde zur Einholung der erforderlichen Genehmigungen ermächtigt.

3.2.

Die Abteilung Landwirtschaft Aargau, Strukturverbesserungen & Raumnutzung des Departementes Finanzen und Ressourcen (nachfolgend: Landwirtschaft Aargau), teilte dem den Kaufvertrag beurkundenden Notar mit

Schreiben vom 28. März 2018 mit, dass es sich bei den beiden Grundstücken Q. Nr. aaa und Nr. bbb um Baulandgrundstücke handle, diese nicht Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes und somit nicht dem BGGB unterstellt seien. Die Handänderung der Grundstücke könne damit bewilligungsfrei erfolgen und der Vertrag könne direkt dem Grundbuchamt zur Anmeldung eingereicht werden. Weiter wurde festgehalten: "Die Gebühr für den vorliegenden Entscheid inkl. Vorabklärungen (durch H., I., S.) beträgt Fr. 100.-."

4.

4.1.

Mit dem Fragebogen Kapitalgewinne vom 19. März 2019 deklarierte die Erbgemeinschaft des D. sel. infolge "Steuernachfolge beim Erbgang" und "Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen" einen steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 3'070'616.00 und einen steuerpflichtigen Kapitalgewinn von CHF 460'530.00 (vgl. Aufstellung des Vertreters vom 19. März 2019). Ein Steueraufschub wurde nicht beantragt.

4.2.

Im Veranlagungsverfahren wurde ein steuerbarer Liquidationsgewinn von CHF 470'736.00 ermittelt (vgl. Berechnung des LE KStA vom 27. November 2019). Die Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung bei der Rekurrentin nach § 45 Abs. 1 lit. f StG wurden verneint, weshalb die Erfassung des Liquidationsgewinnanteils zusammen mit dem übrigen Einkommen mit CHF 470'736.00 erfolgte.

4.3.

Mit der Einsprache wurde geltend gemacht, die Erhebung an sich und die Berechnung des Kapitalgewinnes entsprechen nicht der rechtlichen Situation. C. als Erbin habe als Nutzniesserin/Pächterin den Betrieb nach dem Tod ihres Ehemannes weitergeführt. Die übrigen Erben, so die Rekurrentin hätten keinen Anteil am Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehabt. Die Rekurrentin sei Lohnempfängerin gewesen. Somit sei stillschweigend ein Steueraufschub vor dem 1. Januar 2011 gewährt worden. Damit ergebe sich die privilegierte Abrechnung aus § 4 Abs. 2 StGV. Mit dem Ableben von D. sel. am tt.mm.jjjj seien die Voraussetzungen erfüllt. Es stehe ausser Diskussion, dass ein Erbe den Betrieb weitergeführt habe. Massgebend wäre eine eigentums-mässige Weiterführung des Betriebes gewesen. Die privilegierte Abrechnung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG sei zwingend anzuwenden.

Der Betrieb mit Land- und Gastwirtschaft stelle ein gemischtes landwirtschaftliches Gewerbe nach Art. 2 Abs. 2 lit. d BGGB dar. Das gelte für Grundstücke mit gemischter Nutzung, welche nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nicht-landwirtschaftlichen Teil aufgeteilt seien, und nach Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB auch für Grundstücke und Grundstückteile mit

landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen einschliesslich angemessenem Umschwung, die in der Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörten. Für die Bewirtschaftung sei mindestens eine Standardarbeitskraft (SAK) erforderlich. Der Ertragswert betrage gesamthaft CHF 533'000.00, wovon auf die Gastwirtschaft CHF 244'000.00 (= 45 %) entfielen. Die landwirtschaftliche Nutzung sei damit überwiegend. Auch die Bestimmungen des Raumplanungsgesetzes seien erfüllt. Es sei zulässig, in der Bauzone bestehende Landwirtschaftsbetriebe zu erhalten und zu erweitern.

[...]

Pferdehaltungsbetriebe gelten als Landwirtschaft, was sich aus der eidgenössischen Schätzungsanleitung ergebe.

Mit der Steuerschätzung vom 15. Februar 2010 sei ein Landwirtschaftsbetrieb geschätzt worden. Änderungsschätzungen seien nicht erfolgt. Die Totalfläche des Betriebes sei 730.61 Aren. Wenn es sich um einen gemischten Betrieb handle, müsse nicht einmal die Anzahl SAK eingehalten werden. Für die Landwirtschaft ergäben sich 0.681 SAK, für die reduziert geführte Gastwirtschaft 0.55 SAK.

Weiter wurde auf die Schreiben vom 28. August 2019 und vom 12. November 2019 in Sachen C. verwiesen. Mit diesen Eingaben wurde im Wesentlichen geltend gemacht, es habe das Realteilungs- und Zerstückelungsverbot gegolten. Die Abteilung Landwirtschaft Aargau habe ausschliesslich den landwirtschaftlichen Teil beurteilt, nicht jedoch einen gemischten Gewerbebetrieb. Der Verkauf des Nachlasses von D. sel. sei über das Konkursamt "gelaufen". Damit sei bewiesen, dass die gesetzlichen Bestimmungen zur Entlassung der Grundstücke aus dem BGGB eingehalten worden seien. Das Schreiben der Landwirtschaft Aargau vom 28. März 2018 sei aus dem Recht zu weisen, da es nicht an den Vertreter gesandt worden sei, es sich dabei nicht um eine rechtskräftige Verfügung handle und auch keine Rechtsmittelbelehrung enthalte.

4.4.

4.4.1.

Im Auftrag der Vorinstanz erstellte der LE KStA den Bericht vom 3. April 2020. Es wurde ausgeführt, die Berechnung der kumulierten Abschreibungen basiere auf den in früheren Jahren eingereichten Unterlagen. Da die Selbstdeklaration und die Veranlagung gleichermassen von wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 522'500.00 ausgingen, und von der Rekurrentin keine Beweismittel für eine Reduktion eingereicht worden seien, sei dieser Betrag massgeblich. Da C. die Liegenschaften deklariert und die Abschreibungen selber geltend gemacht habe, seien die wiedereingebrachten Abschreibungen bei ihr zu besteuern. Nur der Wertzuwachsge Gewinn sei anteilmässig auf die Erben aufzuteilen. Die Liegenschaften Q. Nr. aaa und Nr. bbb seien keine landwirtschaftlichen

Grundstücke. Dafür spreche insbesondere, dass für den Verkauf keine Ausnahmegewilligung nach Art. 60 Abs. 1 lit. a BGGB notwendig gewesen sei. Bei Grundstücken in der Bauzone, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe nach Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB gehörten, seien nur landwirtschaftliche Gebäude und nicht Baulandreserven oder nicht-landwirtschaftliche Gebäude dem BGGB unterstellt. Die Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG sei vorliegend nicht möglich. Auf den Parzellen ausserhalb Baugebiet sei kein Kapitalgewinn berechnet worden.

4.4.2.

Mit Schreiben vom 16. April 2020 nahm der Vertreter der Rekurrentin zur Beurteilung des LE KStA Stellung. An den Ausführungen in der Einsprache wurde festgehalten. C. habe als Ehegattin den Betrieb nach dem Tod von D. sel. als Pächterin/Nutzniesserin weitergeführt. Eine eigentumsähnliche Übergabe sei nicht erfolgt. Es habe keine partielle Erbteilung gegeben. Mit dem Tod von D. sel. sei die Selbstbewirtschaftung klar aufgegeben worden. Die Erben seien in Rechte und Pflichten des Verstorbenen eingetreten, so dass auch diesen das Recht auf privilegierte Besteuerung zustehe. Die Rekurrentin habe einen Anteil von 16.7 % am gesamten Nachlass. Zu den kumulierten Abschreibungen wurde erklärt: "Die kumulierten Abschreibungen sind unbestritten und von uns akzeptiert. Wir haben lediglich darauf hingewiesen, dass sie in der Veranlagung nicht begründet wurden. Die Selbstdeklaration als solche, mit Fr. 522'500.00, ist seitens der Einsprecherin [Rekurrentin] unbestritten." Nach Art. 7 Abs. 5 BGGB gelte ein gemischtes Gewerbe als landwirtschaftliches Gewerbe, wenn es überwiegend landwirtschaftlichen Charakter habe. Mindestens 55 % des Betriebes entfielen auf landwirtschaftliche Tätigkeiten, 45 % auf den Gastwirtschaftsbetrieb. Auf der Parzelle Nr. aaa stehe das Wohnhaus, welches der Landwirtschaft und der Gastwirtschaft gedient habe, die Gaststube und die renovierte Scheune, eingerichtet für die Pferdehaltung. Der Reitplatz auf der Parzelle Nr. bbb von der Tierschutzgesetzgebung vorgeschrieben und bleibe, auch wenn in der Bauzone gelegen, Bestandteil des landwirtschaftlichen Gewerbes. Erst mit dem Verkauf sei der landwirtschaftliche Zweck der Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb aufgehoben worden.

Es wurde die Veranlagung eines anteiligen Kapitalgewinnes beantragt, der 16.7 % der kumulierten Abschreibungen betrage und sich unter Abzug eines AHV-Sonderbeitrages von CHF 7'533.00 auf CHF 69'336.00 belaufe.

4.5.

Die Vorinstanz verwies im Einspracheentscheid im Wesentlichen auf den Bericht des LE KStA. Es wurde ausgeführt, dass D. sel. im Jahr 2000 erst ccc Jahre alt gewesen sei. In der Folge habe C. den Betrieb übernommen. Die Betriebsübergabe sei von Todes wegen und nicht gesundheitsbedingt oder altershalber erfolgt. Die Vorinstanz sehe in der 18-jährigen Tätigkeit

von C. eine eigene Betriebsführung, "die für sich beurteilt wird". C. habe während einiger Steuerperioden von Abschreibungen profitiert. In den Jahren 2000 bis 2018 habe dagegen kein Nachkomme von Abschreibungen auf Grundstücken profitieren können. Es sei stossend, die Nachkommen im Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe mit kumulierten Abschreibungen zu konfrontieren, die nicht privilegiert abgerechnet werden könnten. Bei der Rekurrentin seien daher keine kumulierten Abschreibungen zu besteuern.

Die Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb seien als nicht-landwirtschaftliche Grundstücke zu qualifizieren. Der Nachweis, dass es sich um landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG handle, sei von der Rekurrentin trotz Aufforderung nicht erbracht worden. Die Landwirtschaft Aargau habe im Zusammenhang mit dem Verkauf der beiden Parzellen bestätigt, dass es sich um Baulandgrundstücke handle, die nicht Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes und somit nicht dem Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB) unterstellt seien. Gewinne aus der Veräusserung der Baulandreserven wie die unüberbaute Parzelle Nr. bbb und nicht-landwirtschaftliche Gebäude und Anlagen wie Restaurant, Reithallen und Reitplätze seien in jedem Fall nach § 27 Abs. 2 StG mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Der Rekurrentin sei ein Anteil von 16.7 % zuzurechnen.

4.6.

Mit Rekurs liess die Rekurrentin die Steuerbilanz in Zweifel ziehen. Darüber sei nie "feststellungsweise" verfügt worden. Die Werte seien willkürlich festgelegt worden, auch wenn in der Eingabe vom 19. März 2019 gestützt auf die Angaben der Steuerbehörden von einem Kapitalgewinn von CHF 510'000.00 ausgegangen worden sei. Obwohl Investitionen von CHF 384'809.00 aus dem Jahr 2006 nicht berücksichtigt worden seien, seien die Abschreibungen erhöht worden. Auch in den Jahren mit Ermessensveranlagungen seien Abschreibungen berechnet worden. Der im Jahr 2010 von den Steuerbehörden angegebene Wert sei nicht akzeptiert worden. Es werde deshalb beantragt, von wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 460'000.00 auszugehen.

Die Liegenschaft sei von D. sel. eingebracht worden. Sie stelle Männergut dar. Auch die erfolgten Umbauten seien Eigengut. Eine Errungenschaft gebe es nicht. Es seien daher nicht 75 %, sondern erbrechtlich 50 % bei C. zu erfassen. Da die Erben in die Rechte und Pflichten von Verstorbenen eingetreten seien, stehe diesen die privilegierte Abrechnung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG zu. C. habe den Betrieb ab 2000 als Pächterin und Nutzniesserin weitergeführt. Eine Übergabe zu Eigentum an sie sei – ebensowenig wie eine partielle Erbteilung – nicht erfolgt. Mit dem Tod von D. sel. habe dessen selbständige Erwerbstätigkeit geendet, so dass alle Erben infolge Universalsukzession die privilegierte Besteuerung im Sinne von § 45 Abs.

1 lit. f StG und § 4 Abs. 2 StGV (vor dem 1. Januar 2011 gewählter Steueraufschub) beanspruchen könnten.

Die veräusserten Grundstücke seien Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes. Die Gastwirtschaft werde zusammen mit dem Landwirtschaftsbetrieb seit jeher als gemischtes Gewerbe geführt. Demzufolge seien nicht allein die SAK massgebend. Vorliegend sei für den landwirtschaftlichen Teil von 0.681 SAK und für den Gastwirtschaftsbetrieb von 0.55 SAK, also total 1.231 SAK auszugehen. Auch die landwirtschaftliche Nutzung im Baugebiet müsse möglich sein. Als landwirtschaftliche Nutzung gelte gemäss Anleitung zur Schätzung landwirtschaftlicher Heimwesen auch die Haltung von mehr als 4 Pferden. Ebenso seien Reitplätze als landwirtschaftlich zu bewerten, soweit sie über einen zweistufigen Aufbau, eine Tragschicht und eine Entwässerung verfügten. Die verkauften Grundstücke fielen damit in den Anwendungsbereich des BGGB. Nachdem der Gemeinderat Q. im Jahr 2002 das Baugesuch für die Umbauten und Erneuerungen des Pferdehaltungsbetriebes (mehr als vier Pferde) bewilligt habe, sei gemäss Raumplanungsgesetz die landwirtschaftliche Nutzung in der Bauzone toleriert worden. Es sei daher für den Verkauf eines Grundstückes eine Ausnahmegewilligung nach Art. 60 Abs. 1 lit. b BGGB erforderlich gewesen. "Die Bewilligung muss auf Antrag hin erteilt werden. Somit ist das Zerstückelungsverbot und die Realteilung von Amtes wegen zu genehmigen gewesen. Dies gilt auch im Falle eines Konkursverfahrens. Sowohl die Aufteilung zwischen dem in der Bauzone und ausserhalb liegenden Anteil und dem Konkursverfahren ergibt sich, dass die Ausnahmegewilligung betr. Realteilungs- und Zerstückelungsverbot von Amtes wegen zu gewähren sind. Es ist der Hinweis gemacht, dass der Kanton Aargau in solchen Fällen auf eine formelle Gesuchstellung verzichtet und gestützt auf die gesetzlichen Bestimmungen auch keinen Einwand dagegen erhebt." Die Entlassung aus dem BGGB sei daher konkludent von Gesetzes wegen auf den Zeitpunkt des Verkaufs erfolgt.

4.7.

In der Vernehmlassung wurde vom KStA ausgeführt, D. sel. habe den Betrieb bis zu seinem Tod im Jahr 2000 bewirtschaftet. C. habe den Betrieb als Nutzniesserin weitergeführt. Die eigentliche landwirtschaftliche Tätigkeit sei 2010 (letzte Direktzahlungen) und das Restaurant 2015 aufgegeben worden. Ab 2013 seien nur noch Einnahmen aus der Vermietung von Pferdeboxen verbucht worden. Beim Betrieb der Rekurrentin habe es sich um einen Kleinbetrieb mit weniger als 0.5 SAK gehandelt. Die Anlagekosten von CHF 981'884.00, die Buchwerte von CHF 439'384.00 und die kumulierten Abschreibungen von CHF 522'500.00 entsprächen den mit dem Fragebogen für Kapitalgewinne vom 19. März 2019 deklarierten Werten. Die behauptete Investition im Jahr 2006 sei schon im Veranlagungsverfahren 2006 nicht nachgewiesen worden. Die

wiedereingebrachten Abschreibungen seien der Nutzniesserin zuzuweisen. Nur der Wertzuwachsgegninn sei den Erbquoten entsprechend aufzuteilen. Es seien keine Unterlagen eingereicht worden, die die Qualifikation als bewilligungsfreie Handänderung zu widerlegen vermöchten. Die Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb seien schon vor dem Verkauf als nichtlandwirtschaftliche Grundstücke zu qualifizieren. Es seien keine Unterlagen eingereicht worden, die den landwirtschaftlichen Gewerbestatus nach BGGb bestätigen könnten. In den Jahren 2002 bis 2010 sei der Betrieb mit Pferdehaltung geführt worden. Das Restaurant sei als eigenständiger Betrieb einzustufen.

Die Rekurrentin erfülle die Voraussetzungen von § 45 Abs. 1 lit. f StG nicht, so dass keine privilegierte Besteuerung des Kapitalgewinnes vorgenommen werden könne.

4.8.

In der Replik wurden die bisherigen Ausführungen wiederholt. Ergänzend wurde geltend gemacht, die Erben hätten nicht als Gemeinschaft den Landwirtschaftsbetrieb und die Gastwirtschaft weitergeführt. Diese seien C. pachtweise nur Nutzung überlassen worden. Die Weiterführung durch die Mutter der Rekurrentin ab dem Jahr 2000 habe nicht die Errichtung einer Nutzniessung dargestellt. Die kumulierten Abschreibungen seien darum nicht allein C. zuzurechnen. Diese habe nie Abschreibungen geltend gemacht. Die ermessensweise festgesetzten Abschreibungen würden bestritten. Eine Feststellungsverfügung sei nie erlassen worden. Für die Erben sei darum eine einheitliche Steuerabrechnung zu machen. Der Betrieb sei im Zeitpunkt des Verkaufes absolut und objektiv gesehen als Einheit mit Gaststube, Pferdehaltung und den Grundstücken ausserhalb der Bauzone bewirtschaftungsfähig gewesen. Die Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb seien daher bis zum Verkauf (durch das Konkursamt) dem BGGb unterstellt gewesen. Es sei ohnehin eine Totalliquidation vorzunehmen, so dass eine Jahressteuer zu erheben sei.

5.

5.1.

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit 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). Die Überführung hat zum Verkehrswert zu erfolgen. Bei Gewinnen aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens wird nur die Differenz zwischen Anlage-

kosten und steuerlich massgebendem Buchwert den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zugerechnet. Für die Abgrenzung gegenüber der Grundstückgewinnsteuer gilt § 106 StG (§ 27 Abs. 4 StG). Es ist demnach zu prüfen, ob die verkauften Liegenschaften Nr. aaa und Nr. bbb als landwirtschaftliche Grundstücke zu qualifizieren sind.

5.2.

5.2.1.

Das Verwaltungsgericht führte im Entscheid vom 9. August 2021 (WBE. 2020.263) dazu aus:

"4.2.1. Das BGGB kennt für die Entlassung bisher landwirtschaftlicher Grundstücke aus dem Geltungsbereich des Gesetzes – womit das Realteilungs- und Zerstückelungsverbot gemäss Art. 58 Abs. 1 und 2 BGGB für diese Grundstücke nicht mehr gelten – namentlich zwei Verfahren:

- Bestimmte Grundstücke sind, obwohl sie ausserhalb einer Bauzone liegen und daher prima vista als für eine landwirtschaftliche Nutzung geeignet erscheinen, in Wirklichkeit ohne jeden Nutzen für die Landwirtschaft; so z.B. ein Bergrestaurant oder ein Wohnhaus ohne Bezug zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe. Für solche Grundstücke rechtfertigen sich keine besonderen landwirtschaftlichen Schutzmassnahmen. In solchen Fällen erlaubt daher Art. 84 BGGB, die Feststellung durch die zuständige Behörde zu erwirken, dass die infrage stehende Liegenschaft nicht dem Anwendungsbereich des BGGB unterliegt (BGE 132 III 515, Erw. 3.3.2; 129 III 186, Erw. 2).
- Ein anderes im BGGB vorgesehenes Verfahren zielt auf die Erteilung einer Bewilligung für eine Ausnahme vom Zerstückelungsverbot: Landwirtschaftliche Liegenschaften dürfen grundsätzlich nicht in Teilgrundstücke von weniger als 25 Aren (Rebgrundstücke 15 Aren) aufgeteilt werden; die zuständige Behörde kann jedoch ausnahmsweise Abparzellierungen bewilligen. Eine Ausnahmegewilligung kann insbesondere erteilt werden, um ein landwirtschaftliches Gewerbe oder Grundstück in einen Teil innerhalb und einen Teil ausserhalb des Geltungsbereichs des Gesetzes aufzuteilen (Art. 60 Abs. 1 lit. a BGGB). Der Anwendungsbereich des BGGB erstreckt sich – systemwidrig – auch auf Grundstücke mit einer gemischten Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind (Art. 2 Abs. 2 lit. d BGGB). Der nichtlandwirtschaftliche Teil, dessen Schutz das Gesetz nicht bezweckt, untersteht dem BGGB nur bis zu dem Tag, an dem eine entsprechende Ausnahmegewilligung erteilt wird. Auf diese Bewilligung hat der Eigentümer einen Anspruch (BGE 132 III 515, Erw. 3.3.3 m.H.; vgl. auch BGE 139 III 327, Erw. 2.2, wo hervorgehoben wird, dass die Möglichkeit der Entlassung aus dem Geltungsbereich des BGGB ein Korrektiv darstellt, welches der Gesetzgeber geschaffen hat, um die aus dem bäuerlichen Bodenrecht resultierenden Eigentumsbeschränkungen massvoll zu halten).

Eine gemischte Nutzung resultiert häufig daraus, dass Wohn- und/oder Wirtschaftsgebäude, die ursprünglich zur Bewirtschaftung eines landwirtschaftlichen Gewerbes dienten, für dieses nicht mehr nötig sind oder entgegen ihrer ursprünglichen Bestimmung anderen Zwecken dienen, insbesondere (reinen) Wohnzwecken. Solche Liegenschaften

können in Anwendung von Art. 60 Abs. 1 lit. a BGGb aus dem Anwendungsbereich des Gesetzes ausgeschlossen werden, wenn sich ergibt, dass sie in Zukunft für die Aufrechterhaltung eines rentablen, eine Existenzgrundlage bildenden landwirtschaftlichen Gewerbes unnütz sind. Dabei spielen diese Kriterien nur eine Rolle, wenn die landwirtschaftliche Tätigkeit aufgegeben wurde und die zuständige Behörde darüber zu entscheiden hat, ob vorher für die Landwirtschaft gebrauchte Gebäude dem Anwendungsbereich des BGGb zu entziehen sind (BGE 132 III 515, Erw. 3.3.3 m.H.)."

5.2.2.

Das Verwaltungsgericht hat im Entscheid vom 9. August 2021 (WBE.2020.263) sodann auf den Gewerbebegriff des BGGb als Orientierungshilfe abgestellt und dabei auf den BGE 125 III 175 verwiesen. Zum Begriff des landwirtschaftlichen Gewerbes wird dort ausgeführt:

"2. Das bäuerliche Bodenrecht regelt den Rechtsverkehr mit landwirtschaftlichen Gewerben und landwirtschaftlichen Grundstücken. Wo eine landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist, beantwortet hingegen das Raumplanungsrecht. Dessen Vorgaben sind bei der Anwendung des BGGb in mehrfacher Hinsicht zu beachten:

(...)

c) In den Geltungsbereich des BGGb fallen 'systemwidrig' auch Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Bereich aufgeteilt sind (Art. 2 Abs. 2 lit. d BGGb), und gemischte Gewerbe, wenn deren landwirtschaftlicher Charakter überwiegt (Art. 7 Abs. 5 BGGb). Da das BGGb den Schutz der nichtlandwirtschaftlichen Teile einer gemischten Nutzung nicht bezweckt (vgl. Art. 1 Abs. 1 BGGb), bleiben diese nur so lange dem BGGb unterstellt, bis sie mittels Ausnahmegewilligung (Art. 60 Abs. 1 lit. a BGGb) vom Realteilungs- und Zerstückelungsverbot (Art. 58 BGGb) entbunden sind; auf Erteilung der Ausnahmegewilligung besteht ein Rechtsanspruch (Wegleitung des Eidgenössischen Amtes für Grundbuch- und Bodenrecht, in: ZBGR 75/1994 S. 88 ff., S. 93 Ziffer 2.13; STALDER, a.a.O., S. 77 bei Anm. 22; HUSER, Bäuerliches Bodenrecht und Raumplanung, BIAR 29/1995 S. 117 ff., S. 132 f. Ziffer IV mit weiteren Nachweisen; gl.M. nunmehr BANDLI, N. 28 zu Art. 2 BGGb sowie N. 3 und N. 5 zu Art. 60 BGGb; vgl. auch HOFER, in: BGGb-Kommentar, N. 23 zu Art. 6 BGGb)."

5.2.3.

Im Entscheid des Bundesgerichtes (BGE 125 III 175) wird weiter auf BGE 122 II 162, Erw. 3a, verwiesen. Dort wird speziell zur Pferdehaltung in der *Landwirtschaftszone* erklärt:

"3. Die Beschwerdeführer machen geltend, das Verwaltungsgericht habe die vier Pferdeboxen zu Unrecht als in der Landwirtschaftszone zonenkonform anerkannt.

a) Art. 16 RPG (SR 700) umschreibt Zweck und Inhalt der Landwirtschaftszonen: Diese umfassen Land, das sich für die landwirtschaftliche Nutzung oder den Gartenbau eignet oder im Gesamtinteresse landwirtschaftlich genutzt werden soll (Art. 16 Abs. 1 lit. a und b RPG). In der vorliegenden Angelegenheit ist unbestritten, dass der Beschwerdegegner auf seinem

rund 23,6 ha Land umfassenden Betrieb in der Landwirtschaftszone eine traditionelle, bodenabhängige landwirtschaftliche Nutzung im Sinne von Art. 16 RPG ausübt.

Bauten und Anlagen in diesen Gebieten müssen nach Art. 22 Abs. 2 lit. a RPG dem Zweck der Landwirtschaftszone entsprechen. Gebäude sind in der Landwirtschaftszone nach Art. 16 RPG zonenkonform, wenn sie hinsichtlich Standort und Ausgestaltung in einer unmittelbaren funktionellen Beziehung zum Landwirtschafts- bzw. Gartenbaubetrieb stehen und im Hinblick auf die bodenabhängige Nutzung des Landes als unentbehrlich erscheinen. Bei Landwirtschaftsbetrieben stimmt der Begriff der Zonenkonformität im Sinne von Art. 16 Abs. 1 RPG im wesentlichen mit demjenigen der Standortgebundenheit gemäss Art. 24 Abs. 1 RPG überein. In einer Landwirtschaftszone im Sinne von Art. 16 RPG sind nur solche Gebäude zonenkonform, die in ihrer konkreten Ausgestaltung für eine zweckmässige Bewirtschaftung des Bodens am vorgesehenen Standort notwendig und nicht überdimensioniert sind. Ausserdem dürfen gegen ihre Errichtung keine überwiegenden öffentlichen Interessen sprechen (vgl. BGE 121 II 307 E. 3b; BGE 118 Ib 335 E. 2b, je mit Hinweisen).

b) Das Bundesgericht hat die Zonenkonformität bzw. Standortgebundenheit von Ställen, Reithallen und dergleichen in bezug auf die hobby- oder gewerbsmässige Pferdehaltung durch Nichtlandwirte bereits verschiedentlich verneint (BGE 111 Ib 213 E. 3 S. 216 ff., Urteil vom 15. Oktober 1993 in ZBI 95/1994 S. 81 ff., nicht veröffentlichte Urteile vom 27. Februar 1989 i.S. Th., vom 15. September 1987 i.S. EJPD/A. und vom 16. Dezember 1986 i.S. P.). In einem in ZBI 96/1995 S. 178 ff. publizierten Urteil vom 28. März 1994 hat das Bundesgericht entschieden, dass auf einem Landwirtschaftsbetrieb ein neuer Pferdestall für ein Reitpferd und ein Trainpferd, das nach vier Jahren zu Zuchtzwecken verwendet werden soll, als zonenkonform bzw. standortgebunden bezeichnet werden könne, sofern das Reitpferd für den persönlichen Gebrauch des Betriebsinhabers bzw. seines auf dem Hof wohnenden und im Betrieb arbeitenden Sohnes bestimmt sei. Anders verhielte es sich - so das Bundesgericht in E. 3d des erwähnten Urteils -, wenn der Stall fremden Tierhaltern zur Verfügung gestellt würde (Pferdepension) oder wenn auf dem Hof eine Art Reitsportzentrum geplant wäre.

Mit diesen Ausführungen des Bundesgerichts setzt sich das Verwaltungsgericht im hier angefochtenen Entscheid nicht auseinander, sondern führt aus, es sei nicht zu beanstanden, wenn die zuständigen Behörden in der Praxis nicht darauf abstellten, ob ein Landwirt eigene Pferde halte, die gelegentlich von Dritten ausgeritten würden, oder ob er Pferde von Dritten in Pension nehme. Vielmehr ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichts die Zulassung von höchstens vier Pferden auf einem Landwirtschaftsbetrieb mit genügender Futterbasis für diese Tiere als Abgrenzung zu einem in der Landwirtschaftszone zonenfremden reinen Pferdepensions- oder Reitsportbetrieb mit Art. 16 RPG vereinbar.

c) Diese Argumentation ist im Ergebnis nicht zu beanstanden. Im vorliegenden Fall steht ein Gesuch eines Landwirts zur Diskussion, der im bestehenden, für die übrige landwirtschaftliche Nutzung nicht mehr benötigten Stall vier Pferde unterbringen will. Zur Ernährung der Tiere werden nach den für das Bundesgericht verbindlichen Angaben der Vorinstanz überwiegend auf dem eigenen Landwirtschaftsbetrieb bodenabhängig produzierte Futtermittel verwendet, weshalb - wie das Verwaltungsgericht zutreffend ausführt - Unterhalt und Fütterung der Pferde im Bereich der bodenabhängigen Tätigkeit anzusiedeln sind (vgl. SCHÜRMANN/HÄNNI, Planungs-, Bau- und besonderes Umweltschutzrecht, 3. Aufl., Bern 1995, S. 145 Fn. 367; EJPD/BRP, Erläuterungen zum RPG, N. 23 zu Art. 16).

Auch sprengt es den Rahmen herkömmlicher Bewirtschaftung von landwirtschaftlichem Boden nicht, wenn ein Landwirt neben eigenem Vieh noch einige fremde Tiere mit selbst produziertem Futter auf dem eigenen Hof unterhält. Die Haltung von vier Pensionspferden kann deshalb in der Landwirtschaftszone als zonenkonform anerkannt werden, wenn aufgrund eines Betriebskonzepts bzw. eines hinreichend abgeklärten Sachverhalts feststeht, dass die Futtergrundlage des Landwirtschaftsbetriebs für die Ernährung der eigenen und der fremden Tiere ausreicht. Diese Voraussetzungen sind in der vorliegenden Angelegenheit erfüllt. An dieser Beurteilung vermögen auch die Rügen der Beschwerdeführer nichts zu ändern. Entgegen ihrer Auffassung handelt es sich hier nicht um einen mit der Landwirtschaftszone im Sinne von Art. 16 RPG nicht zu vereinbarenden gewerblichen Pferdepensions- oder Reitsportbetrieb, sondern um eine Pferdehaltung mit ausreichender Futterbasis auf einem traditionellen Landwirtschaftsbetrieb. Allfälligen Abgrenzungsschwierigkeiten trägt die kantonale Praxis dadurch Rechnung, dass in der Landwirtschaftszone bei einem Betrieb mit ausreichender Futterproduktion die Haltung von höchstens vier Pferden als zonenkonform anerkannt wird. Diese Praxis ist mit Bezug auf den Betrieb des Beschwerdegegners nicht zu beanstanden. Im übrigen stehen der Einrichtung der hier umstrittenen vier Pferdeboxen keine überwiegenden öffentlichen Interessen entgegen.

d) Es ergibt sich somit, dass das Verwaltungsgericht Bundesrecht nicht verletzt hat, als es die hier umstrittene Pferdehaltung in der Landwirtschaftszone als zonenkonform anerkannt hat. Es ist deshalb entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer nicht weiter zu prüfen, ob und inwieweit die Pferdehaltung als Hobby (vgl. ZBI 96/1995 S. 178 ff. E. 3c, d) oder als 'innere Aufstockung' (Zusatzeinkommen aus Pensionsverträgen und Vermietung von Pferden an Dritte; vgl. ferner BGE 117 Ib 270 ff.) bewilligt werden könnte."

6.

6.1.

In der Vernehmlassung wird vorgebracht, im Jahr 2010 sei der Betrieb von C. aufgegeben worden. Sie habe keine Direktzahlungen mehr erhalten. Voraussetzungen für den Erhalt von Direktzahlungen sind unter anderem, dass der Bewirtschafter einen Betrieb führt (Art. 2 Abs. 1 lit. a DZV), über eine berufliche Grundbildung als Landwirt oder Bäuerin verfügt (Art. 2 Abs. 1 lit. c DZV) und vor dem 1. Januar des Beitragsjahres das 65. Altersjahr noch nicht erreicht hat (Art. 19 DZV). Nach Art. 2 Abs. 1 LBV gilt als Bewirtschafter die natürliche oder juristische Person oder die Personengesellschaft, die einen Betrieb auf eigene Rechnung und Gefahr betreibt (vgl. auch SGE vom 16. Januar 2020 [3-RV.2017.47]). Die am tt.mm.jjjj geborene C. erreichte die gesetzliche Altersgrenze von 65 Jahren im Jahr 2010 und war allein deshalb nicht mehr zum Bezug von Direktzahlungen berechtigt. Eine Betriebsaufgabe lässt sich dementsprechend nicht allein auf das Fehlen von Direktzahlungen ab 2010 abstützen. Dessen ungeachtet erschwert der Verlust von Direktzahlungen die Weiterführung eines Landwirtschaftsbetriebes ganz erheblich.

6.2.

Ebenso kann bei der Beurteilung, ob die Pferdehaltung als Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes gelten kann, nicht unbesehen auf die "Anleitung

für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswertes" (aktuelle Fassung vom 31. Januar 2018; nachfolgend: Schätzungsanleitung) abgestellt werden. Nach der Schätzungsanleitung sind zwar Pferdeställe zu schätzen, die Teil eines Landwirtschaftsbetriebes sind und der Haltung von Pferden dienen, wobei die Nutzungsart (Zucht, Sport, Handel, Hobby, Altersweide oder Fleischproduktion) unerheblich ist. Daraus kann aber in Bezug auf die Einkommenssteuerfolgen bei der Überführung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen (Verkauf im Jahr 2018) nicht ohne Weiteres geschlossen werden, dass es sich bei den Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb um "land- und forstwirtschaftliche Grundstücke" handelt.

6.3.

Aus dem gleichen Grund ist die vom KStA, Grundstückschätzung, vorgenommene Schätzung der Liegenschaften Nr. aaa und Nr. bbb nicht wegweisend. Mehr als Indizcharakter kann den Schätzungen nicht zukommen, zumal Reitpferdestallungen nach § 8 Abs. 2 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG) nicht zu den landwirtschaftlich genutzten Grundstücken gehören. Eine Anerkennung der geschätzten Grundstücke als landwirtschaftliche Grundstücke liegt nicht vor, zumal die Schätzung vom 15. Februar 2010 die Verhältnisse im März 2018 (Verkaufszeitpunkt) nicht zeitnah abbildet.

7.

7.1.

Das Verwaltungsgericht hat sich in der Entscheidung vom 14. Februar 2023 (WBE.2022.273-275) zu den land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken unter dem Aspekt des Rechtsmissbrauchs wie folgt geäußert.

"4.

Im Zusammenhang mit der Einkommenssteuer betont das Bundesgericht in seiner neueren Rechtsprechung, dass der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes im harmonisierten Recht nicht definiert ist. Das Bundesgericht hat daher in freier Prüfung dieses harmonisierten Begriffs erkannt, dass er nicht isoliert aus dem Steuerrecht heraus, sondern in gesetzessystematischer Hinsicht unter Berücksichtigung der Zwecksetzung des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11), 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 ist (BGE 138 II 32, Erw. 2.2.1; Urteile des Bundesgerichtes 2C_315/2017 vom 26. März 2018, Erw. 4.2; 2C_873/2011 vom 22. Oktober 2012, Erw. 5.1; 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010, Erw. 3.2).

Landwirtschaftliche Grundstücke sind hauptsächlich Grundstücke, die ausserhalb der Bauzone im Sinne von Art. 15 RPG liegen, auf denen eine landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (Art. 2 Abs. 1 BGBB) und die sich objektiv zur landwirtschaftlichen Nutzung eignen (Art. 6 Abs. 1 BGBB). Diese Rechtsprechung hat das Bundesgericht in den vergangenen Jahren in mehrfacher Hinsicht ergänzt: So stellen Grundstücke, die wegen zu ge-

ringer Fläche (Art. 2 Abs. 3 BGGb) nicht dem bäuerlichen Bodenrecht unterstehen, dennoch landwirtschaftliche Grundstücke nach Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG dar, solange sie sich nach Art. 6 Abs. 1 BGGb objektiv zur landwirtschaftlichen Nutzung eignen. Umgekehrt kann sich der Steuerpflichtige wegen *Rechtsmissbrauchs* (kursive Schrift nicht im Original) nicht auf die Privilegierung von Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG berufen, wenn er ein an sich dem BGGb unterstehendes Grundstück veräussert, dabei aber die Vorschriften des BGGb wie etwa das Zerstückelungsverbot nach Art. 58 Abs. 2 BGGb missachtet (Urteil des Bundesgerichtes 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 3.1 m.H.).

5.

5.1.

Im Bereich der Vermögenssteuer herrscht eine leicht abweichende Begrifflichkeit, indem in Art. 14 Abs. 2 StHG nicht von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken gesprochen wird, sondern von land- und forstwirtschaftlich *genutzten* Grundstücken. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt es indessen aus Gründen der Konsistenz nahe, auch Art. 14 Abs. 2 StHG trotz des abweichenden Wortlauts im Einklang mit den Bestimmungen des BGGb, des RPG und des LwG auszulegen (Zitate weggelassen)."

7.2.

Zum Rechtsmissbrauch wurde im Bundesgerichtsurteil vom 17. Juli 2018 (2C_217/2018; dem Vertreter bekannt) erwogen:

2.2.11. Hinzu kommt ein weiterer Aspekt: Auf der ursprünglichen Parzelle Nr. xxx standen im Wesentlichen ein Zweifamilienhaus, eine Scheune, Bäume, ferner der bereits angesprochene Swimmingpool. Bis zur Parzellierung wird von einer 'gemischten' Parzelle (teils eingezont, teils nicht) im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGb auszugehen gewesen sein. Damit wäre die ursprüngliche Parzelle Nr. xxx - wollte man der Argumentation der Steuerpflichtigen folgen - insgesamt dem bäuerlichen Bodenrecht unterstanden, was bedeutet, dass namentlich auch das Realteilungs- und Zerstückelungsverbot im Sinne von Art. 58 ff. BGGb zu beachten waren. Folglich hätte vor Bildung der neuen Parzelle Nr. yyy zwingend eine Bewilligung der kantonalen Behörde eingeholt werden müssen (Art. 60 BGGb). Wie die Vorinstanz unwidersprochen feststellt, ist dies unterblieben. Das Bundesgericht hatte bereits Gelegenheit, Handänderungen an Grundstücken zu beurteilen, die in Missachtung der Vorschriften des bäuerlichen Bodenrechts veräussert wurden. Praxismässig ist diesfalls die zivilrechtliche Rechtsgestaltung massgebend (Urteil 2C_485/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.3, in: ASA 86 S. 60) und kann das steuerliche Privileg nicht beansprucht werden. Es ist rechtsmissbräuchlich und stellt ein sog. *venire contra factum proprium* dar, wenn die Eigentümerschaft trotz des bestehenden Realteilungsverbots (Art. 58 Abs. 1 BGGb) keine Bewilligung einholt (Art. 60 BGGb), für die Zwecke der Besteuerung dann aber geltend macht, es liege land- und/oder forstwirtschaftliches Land vor. Dies verdient keinen Schutz (Urteil 2C_315/2017 vom 26. März 2018 E. 5.3.5).

2.2.12. Es ist daher, wie die Vorinstanz im Ergebnis zutreffend erwägt, von einem reinen Baulandverkauf auszugehen. Gemäss Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 1 StHG ist der gesamte Buchgewinn (Differenz zwischen Erlös und Einkommenssteuerwert) den steuerbaren Einkünften zuzurechnen. Für die

zweiphasige Abrechnung (dazu erstmals Urteil 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011, in: RDAF 2011 II 391, StE 2011 B 42.25 Nr. 2) bleibt unter diesen Vorzeichen kein Raum (...)."

7.3.

7.3.1.

Die Rekurrentin lässt einerseits geltend machen, es habe sich auch bei den Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb um landwirtschaftliche Grundstücke gehandelt. Andererseits wird behauptet, die von Landwirtschaft Aargau im Schreiben vom 28. März 2018 vertretene Auffassung, dass keine Bewilligung für den Verkauf der Grundstücke – und damit implizit keine landwirtschaftlichen Grundstücke vorliegen – sei falsch. Dessen ungeachtet haben die Verkäufer keine Bewilligung nach BGGB eingeholt und der beurkundende Notar – dem Schreiben der Landwirtschaft Aargau folgend – eine direkte, bewilligungsfreie Grundbuchanmeldung vorgenommen. Allein dieses Vorgehen ist rechtsmissbräuchlich. Die Rekurrentin geht in Bezug auf das Grundstücksgeschäft – wenn es ihr zum Vorteil gereicht – selber von nicht-landwirtschaftlichen Grundstücken aus. Eine Besteuerung des Verkaufserlöses nach § 27 Abs. 4 StG ist damit ausgeschlossen.

7.3.2.

Das gilt umso mehr, als sich aus dem Schreiben der Landwirtschaft Aargau vom 28. März 2018 ergibt, dass der Vertreter der Rekurrentin an den Vorabklärungen betreffend Bewilligungspflicht aktiv beteiligt war. Wie unter diesen Umständen behauptet werden kann, die Beurteilung der Landwirtschaft Aargau im Schreiben vom 28. März 2018 beinhalte nicht eine Gesamtbetrachtung des "landwirtschaftlichen Gewerbes", ist unverständlich. Im Gegenteil ist davon auszugehen, dass von Landwirtschaft Aargau gerade eine Gesamtbetrachtung vorgenommen wurde, da ausdrücklich erwähnt wird, es handle sich nicht um ein landwirtschaftliches Gewerbe. Es besteht damit offensichtlich keine Veranlassung, das Schreiben der für die Prüfung und Bewilligung zuständigen Fachstelle Landwirtschaft Landwirtschaft Aargau – wie mit der Replik beantragt – aus dem Recht zu weisen. Ebenso wenig ist eine Expertise einzuholen.

7.3.3.

Eine Praxis, dass der Kanton Aargau aus ökonomischen und verfahrensrechtlichen Gründen in klaren Rechtsfällen auf ein Bewilligungsverfahren verzichte, ist vollständig unbelegt. Bewilligungsverfahren sind durchzuführen und werden durchgeführt.

7.3.4.

An dieser Beurteilung ändert die Zustimmung der Konkursbeamtin im Grundstückkaufvertrag für die Konkursmasse nichts. Die entsprechende Unterschrift musste ausschliesslich stellvertretend für die konkursite C. geleistet werden (vgl. auch die Bemerkungen im Kaufvertrag vom [...] 2018, S. 2 und 3: "Konkurs auf Anteil der C., geb. tt.mm.jjjj"). Auch hat nicht das

Konkursamt – wie zu Unrecht vom Vertreter der Rekurrentin behauptet – die zwei Grundstücke verkauft. Mit der Frage, ob es sich um ein Grundstück nach BGGB handelt, hat das nichts zu tun.

7.4.

7.4.1.

Selbst wenn das Vorgehen der Verkäufer der Grundstücke Nr. aaa und Nr. bbb nicht als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren wäre, könnte keine Besteuerung nach § 27 Abs. 4 StG erfolgen. Es ist unbestritten, dass es sich um Baulandgrundstücke in der Bauzone handelt. Eine Besteuerung nach § 27 Abs. 4 StG könnte damit nur erfolgen, wenn die verkauften Grundstücke zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörten. Das ist – wie nachfolgend gezeigt wird – nicht nur aufgrund des Schreibens von Landwirtschaft Aargau vom 28. März 2018 zu verneinen.

7.4.2.

Schon im Verfahren ggg in Sachen von C. betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 wurde bezogen auf zwei verkaufte Grundstücke (GB Q. Parzellen Nr. ddd und Nr. eee) – wenn auch im Verfahren betreffend unentgeltlicher Rechtspflege – vom Verwaltungsgericht mit Entscheid vom [...] 2016 (iii, Erw. 3.3.; bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 3. Juni 2016 [2C_492/2016 und 2C_493/2016]) festgehalten, dass es sich bei beiden im Jahr 2011 veräusserten Parzellen nicht um bis dahin dem BGGB unterstelltes Land gehandelt habe. Die beiden Parzellen seien in den Kaufverträgen als Bauland bezeichnet worden. Zudem sei von Landwirtschaft Aargau auf dem Parzellierungs- und Vereinigungsbegehren vermerkt worden, dass keine Genehmigungspflicht gemäss Art. 2 BGGB bestanden habe.

Wurde schon bei den Verkäufen im Jahr 2011 davon ausgegangen, dass keine Genehmigungspflicht bestand und damit die verkauften Grundstücke nicht als "landwirtschaftlich" im Sinne des BGGB (und damit auch nicht als Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes) gelten, kann es sich bezogen auf die Verkäufe im Jahr 2018 – bei denen von Landwirtschaft Aargau ebenso wenig eine Bewilligungspflicht statuiert wurde – nicht anders verhalten.

7.4.3.

Damit ein Betrieb als landwirtschaftliches Gewerbe gilt, muss mindestens eine SAK nachgewiesen werden können. Die Kantone können diese Limite auf 0,6 SAK senken. Das Bundesgericht hat dazu in seinem Urteil vom 15. März 2018 (2C_200/2018) ausgeführt (Erw. 3.3.), gemäss jüngster bundesgerichtlicher Praxis zu den Kleinbetrieben sei steuerrechtlich auch dann von einem land- und/oder forstwirtschaftlichen Grundstück auszugehen, wenn die "Nichtmehrunterstellung" unter das bäuerliche Bodenrecht einzig darauf zurückzuführen sei, dass die Bewirtschaftung nicht mindestens eine volle SAK erfordere (Art. 7 Abs. 1 BGGB in der Fassung vom 5. Oktober

2007 [AS 2006 3585]; Urteil 2C_846/2016 vom 24. Mai 2017 Erw. 3.4, in: ASA 86 S. 61, StE 2017 B 41.13 Nr. 2, StR 72/2017 S. 715). Zuvor hatte das Gesetz zunächst eine halbe und später drei Viertel einer SAK verlangt.

Vom Vertreter der Rekurrentin wird bestätigt, dass zuletzt noch vier Pferde eingestellt waren. Bestrebungen, die Pferdehaltung darüber hinaus betreiben zu wollen, wurden nicht dargetan. Es ist daher für die Beurteilung nicht massgebend, dass bis zu fff Boxen für die Pferdehaltung zur Verfügung standen. Aus dem Verkauf der Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb ist denn auch ohne Weiteres zu schliessen, dass die Pferdehaltung kein wesentlicher Teil des Landwirtschaftsbetriebes mehr gewesen sein kann und alleine keine "landwirtschaftlichen Grundstücke" zu begründen vermag. Die Frage, wie viele SAK für die marginale Pferdehaltung bei sonst fehlender landwirtschaftlicher Tätigkeit notwendig waren, kann offen gelassen werden.

7.4.4.

In den Jahren 1999 und 2000 wurden mit den Jahresrechnungen Jahresgewinne aus dem Restaurant von CHF 13'613.80 (1999) bzw. CHF 37'275.75 (2000) und aus der Landwirtschaft von -CHF 1'520.20 (1999) und CHF 326.25 (2000) ausgewiesen. Daraus ergibt sich ohne weiteres, dass die selbständige Erwerbstätigkeit mit dem Restaurant diejenige der Landwirtschaft klar übertraf. Von einem (gemischten) landwirtschaftlichen Gewerbe war somit bereits damals nicht auszugehen.

Hinzu kommt, dass die ausgeübte selbständige Erwerbstätigkeit nicht erst im Jahr 2018 defizitär (deklarierter [nicht gewährter] Verlust: CHF 1'928.00) war. Schon in der Steuererklärung 2013 wurde ein Verlust von CHF 12'277.00 deklariert, wobei damals ein Umsatz aus dem Restaurant von CHF 13'555.45 (Vorjahr 2012: CHF 35'155.80; jeweils zuzüglich Eigenverbrauch) und ein direkt zugewiesener "Aufw. Restaurant" von CHF 16'439.15 (Vorjahr 2012: 12'8879.20) sowie ein Ertrag aus Pferdehaltung von CHF 10'000.00 und übriger Ertrag aus Landwirtschaft von CHF 1'100.00 bei einem "Aufw. Landw. Allgemein" von CHF 2'221.05 im Abschluss 2013 enthalten waren. Im Jahr 2014 stiegen der Restaurant-Umsatz auf CHF 24'300.00 (zuzüglich Eigenverbrauch) und die Einnahmen bei der Pferdehaltung (CHF 18'000.00), während der übrige Ertrag aus Landwirtschaft mit einem Aufwandüberschuss mit -CHF 600.00 angegeben wurde. Die übrigen Betriebseinnahmen beliefen sich auf CHF 1'414.90. Insgesamt wurde ein Verlust von CHF 1'225.20 ausgewiesen.

Auch daraus ergibt sich, dass nicht erst im Jahr 2018 kein landwirtschaftliches Gewerbe mehr geführt wurde. Es kann auch nicht von einer gemischten Nutzung mit einem überwiegenden landwirtschaftlichen Teil ausgegangen werden, war doch der Umsatz des Restaurantbetriebes regelmässig überwiegend.

7.5.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass zu Recht eine Besteuerung des Gewinnes aus dem Verkauf der Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb nach § 27 Abs. 2 StG vorgenommen wurde. Dementsprechend ist nachfolgend auf die Gewinnberechnung einzugehen.

8.

8.1.

8.1.1.

Es ist unbestritten, dass C. zu 50 % und die Rekurrentin zu 1/6 an der Erbengemeinschaft beteiligt waren. Im Grundsatz ist der Rekurrentin daher ein Anteil von 16.7 % zuzurechnen. Die Vorinstanz hat davon abweichend C. die ganzen wiedereingebrachten Abschreibungen und der Rekurrentin nur einen 16.7 %-igen Anteil am Kapitalgewinn zur Besteuerung zugewiesen.

8.1.2.

Die Rekurrentin lässt in der Replik unter Verweis auf das Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 16. April 2016 (WBE.2015.444), Erw. 3.1. und 3.2., bestreiten, dass ihrer Mutter C. als Nutzniesserin die wiedereingebrachten Abschreibungen vollumfänglich zuzurechnen seien. Vielmehr habe ein Pachtverhältnis vorgelegen. Der Einwand, es liege ausschliesslich ein Pachtverhältnis vor, wird erstmals im vorliegenden Verfahren mit der Replik erhoben.

8.1.3.

Die zivilrechtliche Begründung der Nutzniessung an Grundstücken erfolgt mittels öffentlich beurkundetem Vertrag und Grundbucheintrag (Art. 657 Abs. 1 und Art. 746 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB]). Eine faktische Nutzniessung kann jedoch ausreichen, damit in steuerlicher Hinsicht Nutzniessung angenommen wird. Praxis und Rechtsprechung zur "faktischen Nutzniessung" entwickelten sich anhand von Fällen, bei welchen ein Ehemann und Liegenschaftseigentümer verstarb, Ehefrau und Kinder hinterliess, die Erbschaft nicht geteilt wurde und die überlebende Ehefrau auch keine ausdrückliche Wahlerklärung zwischen Eigentumsviertel und Nutzniessungshälfte abgab (Art. 462 Abs. 1 ZGB in der vor 1988 geltenden Fassung), aber in der Liegenschaft wohnen blieb. In einem solchen Fall wurde die Ehefrau bezüglich der Vermögenssteuer und dem Vermögensertrag als faktische Nutzniesserin behandelt, und diese Werte wurden ihr zugerechnet, zuerst auf Grundlage einer aus den wirtschaftlichen Gegebenheiten abgeleiteten Vermutung, sie habe zivilrechtlich die Nutzniessung gewählt (AGVE 1980, S. 482 ff.), in einem späteren Fall mit einer rein steuerrechtlichen Begründung aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten (AGVE 1985, S. 446 ff.). Eine generelle Ausdehnung der Anerkennung faktischer Nutzniessung auf andere Sachverhalte zwischen Verwandten lässt sich jedoch nicht auf diese

Rechtsprechung abstützen. Faktische Nutzniessungen sind in der Veranlagungspraxis nur dann anzunehmen, wenn klare entsprechende Vereinbarungen vorliegen und/oder es müssen langjährige, unveränderte Sachverhalte zu Grunde liegen, die erst streitig wurden, nachdem sie steuerlich während Jahren seitens der Steuerbehörden und der Steuerpflichtigen übereinstimmend wie eine Nutzniessung behandelt worden waren (VGE vom 24. Februar 2010 [WBE.2009.110], mit Hinweis auf den VGE vom 20. Oktober 2004 [BE.2004.00152]; VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.383]).

8.1.4.

Weder wurde – insbesondere in Bezug auf die verkauften Grundstücke – ein Pachtvertrag eingereicht, noch wurde von der angeblichen Pächterin ein Pachtzins als Aufwand verbucht. Die in der Replik erhobene Behauptung ist nicht nur offensichtlich tatsachenwidrig. Sie wird auch bewusst unwahr erhoben (vgl. etwa die Einsprache der Rekurrentin vom 10. Februar 2020 betreffend direkte Bundesteuer 2018, Ziff. III.1., 2. Absatz: "Im Sinne einer Präzisierung ist festzustellen, dass die Erbengemeinschaft ungeteilt geblieben ist und dass C. den Betrieb nutzniessungsweise weitergeführt hat.") und ist allein deshalb unglaubwürdig. In Abweichung von den eigentumsrechtlichen Verhältnissen hatte ausschliesslich die Mutter der Rekurrentin die im Geschäftsvermögen stehenden Liegenschaften und die Erträge jahrelang in ihrer Steuererklärung deklariert. Damit kam ihr offensichtlich die Nutzung/Nutzniessung der geschäftlichen Liegenschaften zu.

8.1.5.

Im Bundesgerichtsurteil vom 2. November 2011 (2C_380/2011) wird zur Besteuerung von wiedereingebrachten Abschreibungen das folgende ausgeführt:

"Als Ergebnis sind, wie vom Spezialverwaltungsgericht im Grundsatz richtig erkannt, die im Jahr 2006 und 2009 erzielten Veräusserungsgewinne bzw. die wegen Ablaufs der Dreijahresfrist gemäss § 37 Abs. 1 StG aufzulösende Ersatzbeschaffungsrückstellung bei der Beschwerdeführerin steuerlich (nur) entsprechend ihrer Erbquote zu erfassen. Nichts anderes ergibt sich auch im Licht des Urteils des Bundesgerichts vom 2. November 2011 (2C_380/2011). In diesem Urteil wurden zwar im Zusammenhang mit der Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen zu besteuern sog. wiedereingebrachte Abschreibungen allein bei der Nutzniesserin erfasst. Diese Lösung überzeugt denn auch durchaus, soweit es um Abschreibungen geht, welche vorher vom Nutzniesser jeweils vollumfänglich steuerlich geltend gemacht und bei ihm steuermindernd berücksichtigt worden sind. Es ist nur konsequent, dass der Nutzniesser, der vorher bei Vornahme der Abschreibungen steuerlich profitiert hat, nunmehr auch die aus der Wiedereinbringung der Abschreibungen resultierende Steuerlast allein zu tragen hat. Anders verhält es sich hingegen dann, wenn wie hier überhaupt keine wieder eingebrachten Abschreibungen in Betracht fallen oder diese gegenüber dem Wertzuwachsgewinn gering ausfallen. In einem solchen Fall führt kein Weg an der quotalen Besteuerung der einzelnen

Mitglieder der Erbengemeinschaft vorbei. Die Überbindung der – erheblichen – Steuerlast aufgrund der Veräusserung der mit einer faktischen Nutzniessung belasteten Vermögensgegenstände würde hier zu einer offensichtlichen Verzerrung der Steuerlast zulasten der Beschwerdeführerin im Verhältnis zu den übrigen Mitgliedern der Erbengemeinschaft führen. Dementsprechend ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und die Angelegenheit zu neuer (quotaler) Veranlagung gemäss den verwaltungsgerichtlichen Erwägungen an die Steuerkommission zurückzuweisen."

8.1.6.

C. hatte die faktische Nutzniessung inne. Dementsprechend waren ihr die mit der Nutzniessung belasteten Vermögenswerte und die Erträge daraus zuzurechnen. Fest steht damit, dass die Rekurrentin nicht von Abschreibungen profitiert hat. Dementsprechend sind der Rekurrentin keine wiedereingebrachten Abschreibungen zuzurechnen.

8.2.

8.2.1.

Mit dem Fragebogen Kapitalgewinne vom 19. März 2019 wurde der steuerbare Kapitalgewinn mit der "Detailberechnung Steuern aus Verkauf vom 18. März 2018" vom Vertreter der Rekurrentin wie folgt berechnet:

"Anlagekosten per 31.12.2017	Fr.	961'884.00
Einkommenssteuerwert 31.12.2017	Fr.	<u>439'384.00</u>
kumulierte Abschreibungen	Fr.	<u>522'500.00</u>
 ./.. Unkosten-Anteil *)	Fr.	<u>12'500.00</u>
 Kapitalgewinn	Fr.	510'000.00
./.. AHV-Sonderbeitrag 9.7 %	Fr.	<u>49'470.00</u>
 Steuerpflichtiger Kapitalgewinn	Fr.	<u>460'530.00"</u>

Eingesetzt wurden Kosten von total CHF 80'000.00, wovon CHF 67'500.00 dem steuerbaren Grundstückgewinn und CHF 12'500.00 dem Kapitalgewinn zugerechnet wurden (vgl. Aufstellung des Vertreters vom 19. März 2019).

8.2.2.

Im Veranlagungsverfahren wurde ein steuerbarer Liquidationsgewinn von total CHF 1'883'500.00 ermittelt (vgl. Berechnung des LE KStA vom 27. November 2019). Dieser basiert auf folgenden Basiswerten:

"kumulierte Abschreibungen	522'500
Wertzuwachsgegninn	3'131'274"

und folgender Berechnung:

"Anteil kumulierte Abschreibungen	0%	0
Anteil Wertzuwachsgegninn	16.7%	521'880
Total Gewinn		521'880
<u>./. Pers. AHV-Beiträge</u>	<u>9.80%</u>	<u>-51'144</u>
<u>Steuerbarer Gewinn</u>		<u>470'736"</u>

8.2.3.

Die wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 522'500.00 in der Berechnung des LE KStA stimmen mit der zusammen mit dem Fragebogen Kapitalgewinne eingereichten "Detailberechnung Steuern aus Verkauf vom 18. März 2018" überein. Beide Berechnungen basieren auf dem identischen Buchwert und den identischen Anlagekosten. Schon allein deshalb ist darauf abzustellen.

8.2.4.

Was die Rekurrentin dagegen vorbringen lässt, überzeugt nicht. Der LE KStA hat bei seiner Berechnung auf die Bilanzen der Jahre 1999 und 2000 abgestellt. Da diese Bilanzen von C. bzw. dem verstorbenen D. sel. eingereicht wurden, ist das Vorgehen des LE KStA nicht zu beanstanden. In der Folge hat der LE KStA die Abschreibungen und Buchwerte mit einleuchtender Begründungen fortgeführt (vgl. die Steuerbilanz vom 27. November 2019). Fortzusetzen waren die Buchwerte – und damit die Abschreibungen – zweifellos auch trotz in Verletzung der Mitwirkungspflicht durch die Steuerpflichtigen vorgenommenen Ermessensveranlagungen. Die vom Vertreter der Rekurrentin dagegen vorgebrachten Einwendungen (Rekurs, Ziff. III.1., S. 3, Replik, Ziff. 4, S. 3) wurden lediglich pauschal und unbelegt erhoben. Sie sind damit nicht geeignet, ein anderes Resultat herbeizuführen. Hinzu kommt, dass der Vertreter der Rekurrentin im Schreiben vom 16. April 2020 ausführte: "Die kumulierten Abschreibungen sind unbestritten und von uns akzeptiert. Wir haben lediglich darauf hingewiesen, dass sie in der Veranlagung nicht begründet wurden. Die Selbstdenklaration als solche, mit Fr. 522'500.00, ist seitens der Einsprecherin [Rekurrentin] unbestritten." Wenn der Vertreter der Rekurrentin in der Folge von dieser "Aussage der ersten Stunde" abweichen will, kann dem nicht gefolgt werden.

8.2.5.

Die Berechnung des Liquidationsgewinnes wurde von der Vorinstanz gemäss Fragebogen Kapitalgewinne vom 27. November 2019 wie folgt vorgenommen:

Verkaufserlös gemäss Kaufvertrag	CHF 4'100'000.00
./. Verkaufs- und Liquidationskosten	CHF 23'220.00
massgeblicher Verkaufserlös	CHF 4'076'780.00
zuzüglich Kaufpreis (oder Anlagekosten gemäss Aufzeichnungen)	CHF 16'378.00
./. Einkommenssteuerwerte (Buchwerte) per 31.12.2017	CHF 439'384.00
Gesamter Liquidationsgewinn	CHF 3'653'774.00
./. AHV-Beitrag (9.8 %)	CHF 358'070.00
Steuerbarer Liquidationsgewinn	CHF 3'295'704.00

Daraus wurde der auf die Rekurrentin entfallende Gewinnanteil mit CHF 470'736.00 (vgl. Erw. 8.2.2.) ermittelt. Der Vertreter der Rekurrentin hat sich zu dieser Berechnung nicht geäussert und auch keine, eine Abweichung begründenden Beweismittel eingereicht. Die Überprüfung dieser Berechnung durch das Spezialverwaltungsgericht hat keine Fehler ergeben. Sie ist daher zu bestätigen.

9.

9.1.

9.1.1.

Der Vertreter der Rekurrentin beantragt eine privilegierte Besteuerung des anteiligen Liquidationsgewinnes gestützt auf § 45 Abs. 1 lit. f StG. Zur Begründung wird ausgeführt, mit dem Tod von D. sel. im Jahr 2000 sei die Rekurrentin in die Rechtsstellung des Verstorbenen eingetreten. Es sei ein Steueraufschub erfolgt. Mit dem Tod von D. sel. seien die Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung eingetreten. Werde bei einer Invalidität die privilegierte Besteuerung möglich, müsse das umso mehr für den Todesfall gelten.

9.1.2.

Nach § 45 Abs. 1 lit. f StG unterliegt der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 30 % des Tarifs, mindestens aber zum Satz von 1 %, die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Einkaufsbeiträge gemäss § 40 lit. d StG sind abziehbar, soweit sie nicht bereits beim ordentlichen Einkommen abgezogen werden können. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss § 40 lit. d StG nachweist, erhoben. Der Restbetrag der realisierten stillen Reserven wird mit einer Jahressteuer zu 40 % des Tarifs getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Die Zusammenrechnung nach Absatz 2 kommt nicht zur

Anwendung. Die gleiche Satz-milderung gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.

9.1.3.

Das Bundesgericht hat sich mit Urteil vom 1. Mai 2020 (2C_332/2019) zur Frage der privilegierten Besteuerung von Liquidationsgewinnen wie folgt geäußert:

"2.4.

2.4.1. Der vorliegende Fall betrifft ausschliesslich die harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern, und zwar jene des Kantons Aargau. Ausgangspunkt bildet damit Art. 11 Abs. 5 Satz 1 StHG, der folgendermassen lautet (Auszeichnungen durch das Bundesgericht)

'Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität *definitiv aufgegeben*, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern.'

Der Kanton Aargau hat die harmonisierungsrechtliche Vorgabe gleichlautend in § 45 Abs. 1 lit. f Satz 1 des Steuergesetzes (des Kantons Aargau) vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) übernommen. Im Anwendungsbereich von Art. 11 Abs. 5 StHG werden (nur) jene stillen Reserven privilegiert besteuert, die ohnehin mit der Einkommenssteuer zu erfassen sind (vorne E. 2.2). Bei land- und/oder forstwirtschaftlicher selbständiger Erwerbstätigkeit beschränkt sich dies von vornherein auf die wieder eingebrachten Abschreibungen.

2.4.2. Nach dem Gesetzestext besteht eine Grundvoraussetzung von Art. 11 Abs. 5 StHG darin, dass die selbstständige Erwerbstätigkeit entweder nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität, in jedem Fall aber '*definitiv*' ('définitivement', 'definitiva') aufgegeben wird (auf Bundesebene: Art. 37b Abs. 1 Satz 1 DBG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Februar 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit [LGBV; SR 642.114]). Mit Blick auf die Materialien soll die Steuererleichterung (Auszeichnungen und Kürzungen durch das Bundesgericht) 'nur gewährt werden für Gewinne, die *bei der endgültigen Übertragung oder Liquidation eines Unternehmens* anfallen. Wenn jedoch ein Unternehmen während seines Bestandes *einen Teil seiner Geschäftsaktiven* veräussert und dadurch ausserordentliches Einkommen erzielt, so gilt dieses weiterhin als Bestandteil des gesamthaft zu steuernden Nettoeinkommens. Im Übrigen kann nicht von einer *endgültigen Liquidation* gesprochen werden, falls eine steuerpflichtige Person ein Unternehmen überträgt, um danach ein anderes zu betreiben. (...) Es leuchtet ein, dass auch nur dann von *endgültiger Aufgabe* einer Erwerbstätigkeit gesprochen werden kann, wenn das Unternehmen sein Umlauf-

vermögen vollständig aufgelöst hat (Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II; hiernach: Botschaft UStR II], BBl 2005 4733, insb. 4823 f. zu Ziff. 4.5.2). Demzufolge geht mit der Geschäftsaufgabe grundsätzlich die endgültige und vollständige Liquidation der Aktiven und Passiven des Unternehmens einher (Urteile 2C_1050/2015 / 2C_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2; 2C_376/2011 vom 27. April 2012 E. 6.3.3 mit Hinweisen).

2.4.3. In der Doktrin wird die Meinung vertreten, dass der steuerpflichtigen Person das Privileg der ermässigten Besteuerung des Liquidationsgewinns nur 'einmal in ihrem Leben' ('une seule fois dans sa vie'; RAPHAËL GANI, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: Comm. LIFD], N. 10 zu Art. 37b DBG; vgl. Art. 1 Abs. 3 lit. b LGBV) zustehe (so auch: IVO P. BAUMGARTNER, in: Basler Kommentar, DBG, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-DBG], N. 8 zu Art. 37b DBG; ähnlich: PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 6 zu Art. 37b DBG; MARKUS REICH/LUZIUS CAVELTI, in: Basler Kommentar, StHG, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-StHG], N. 67 zu Art. 11 StHG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/ STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 4 zu Art. 37b DBG). Die genannten Autoren schliessen auf diese Weise den Fall aus, dass jemand die selbständige Erwerbstätigkeit scheinbar 'definitiv' aufgibt, um sie nach einiger Zeit wieder aufzunehmen. Diesfalls soll das Privileg nicht nochmals angerufen werden können bzw. sei zu prüfen, ob im Rahmen des Nachsteuerverfahrens auf die erste Privilegierung zurückgekommen werden kann (LOCHER, a.a.O., N. 6 zu Art. 37b DBG).

2.4.4. Die tatbestandsmässige 'endgültige und vollständige Liquidation' soll indes nach der Doktrin nicht ausschliessen, dass die steuerpflichtige Person nach der eigentlichen Liquidation des Betriebs einer 'geringfügigen', 'minimalen' oder 'untergeordneten' selbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht (GANI, in: Comm. LIFD, N. 13 zu Art. 37b DBG; REICH/CAVELTI, in: BSK-StHG, N. 69 zu Art. 11 StHG; BAUMGARTNER, in: BSK-DBG, N. 8 zu Art. 37b DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N. 4 zu Art. 37b DBG). Im hier interessierenden Steuerrecht des Kantons Aargau fallen jedenfalls 'marginale Schlusshandlungen' ausser Betracht (HANS-JÖRG MÜLLHAUPT, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/ Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 15a zu § 45 StG/AG). Dies alles beruht im Wesentlichen auf einer Ansichtsausserung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), die diese in ihrem Kreisschreiben Nr. 28 vom 3. November 2010 ('Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit'), Ziff. 2.1, zum Ausdruck brachte. Der unbestimmte Rechtsbegriff der 'geringfügigen selbständigen Erwerbstätigkeit' ('activité lucrative indépendante minime', 'attività lucrativa indipendente di poca importanza') soll nach Meinung der ESTV dahingehend aufzufassen sein, dass das mutmassliche jährliche Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit inskünftig nicht höher als der Betrag nach Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.20) ausfällt.

2.4.5. Die ESTV knüpft mithin in ihrer Verwaltungsverordnung an die Eintrittsschwelle in die berufliche Vorsorge an. Zurzeit setzt die obligatorische Versicherung bei einem Jahreslohn von mehr als Fr. 21'330.-- ein (Art. 2

Abs. 1 BVG in der Fassung vom 21. September 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019 [AS 2018 3537]). In der streitbetroffenen Steuerperiode 2015 lag die Eintrittsschwelle bei Fr. 21'150.-- (AS 2014 3343). Zur Bundesrechtskonformität dieser 'Bagatellgrenze' hatte das Bundesgericht sich bis anhin weder dem Grundsatz ('Ob') noch der Höhe nach ('Wie') ausdrücklich zu äussern; es nahm sie bislang billigend hin (Urteil 2C_1050/2015 / 2C_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2). Im Schrifttum wird das Ausmass teils als überhöht bezeichnet (siehe dazu die Zusammenfassung bei GANI, in: Comm. LIFD, N. 13 zu Art. 37b DBG), mehrheitlich aber begrüsst bzw. nicht kritisiert (GANI, a.a.O., N. 13 zu Art. 37b DBG; BAUMGARTNER, in: BSK-DBG, N. 8 zu Art. 37b DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 4 zu Art. 37b DBG; REICH/CAVELTI, in: BSK-StHG, N. 69 zu Art. 11 StHG).

2.4.6. Worin die Rechtsfolgen dieser 'Bagatell-Praxis' im einzelnen bestehen, geht aus der Verwaltungsverordnung der ESTV nicht hervor. Das Kreisschreiben Nr. 28, Ziff. 2.1, scheint sie darauf beschränken zu wollen, dass die (bisherige) selbständige Erwerbstätigkeit trotz Weiterführens einer 'geringfügigen selbständigen Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtung und ohne Personal' definitiv aufgegeben worden sei, weshalb nun Art. 37b DBG greife. Eine Aussage dazu, in welcher Weise zu verfahren sei, wenn in einer zweiten Phase auch die 'geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit' definitiv aufgegeben wird, kann dem Kreisschreiben nicht entnommen werden.

2.5.

2.5.1. Gemäss Art. 8 Abs. 2ter StHG gilt die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs nur *auf Antrag der steuerpflichtigen Person* als Überführung in das Privatvermögen (Urteile 2C_728/2015 vom 1. April 2016 E. 4.2; 2C_977/2013 vom 1. Mai 2014 E. 4.3). Neurechtlich wird von Gesetzes wegen vermutet, dass die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs keine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit begründe (Botschaft UStR II, 4825 f. zu Ziff. 4.5.3). Um die gesetzliche Vermutung des *perpetuierten* Geschäftsvermögens umzustossen, bedarf es einer der Veranlagungsbehörde bekanntgegebenen Willenserklärung der steuerpflichtigen Person (Urteil 2C_548/2018 vom 3. August 2018 E. 2.3.4 zum insofern gleichartigen Art. 18a Abs. 1 DBG; BASTIEN VERREY, in: Comm. LIFD, N. 12 zu Art. 18a DBG). Unterbleibt eine solche Willensäusserung, besteht die selbständige Erwerbstätigkeit fort und kommt es zu keiner Privatentnahme. Auch wenn nur noch Pachtzinse erzielt werden, handelt es sich dabei um Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Urteil 2C_6/2008 vom 27. Januar 2009 E. 3.1.1).

2.5.2. Dem Steueraufschub im Sinne von Art. 8 Abs. 2ter StHG ist allem voran auch die Verpachtung eines landwirtschaftlichen Gewerbes zugänglich (YVES NOËL, in: Comm. LIFD, N. 48 zu Art. 18a DBG). Kennzeichnend für ein landwirtschaftliches Gewerbe (Art. 7 Abs. 1 BGG) ist nach der bodenrechtlichen Definition das unbewegliche Geschäftsvermögen, während das Betriebsinventar (umfassend Tiere, Gerätschaften, Vorräte usw.; Art. 15 Abs. 1 BGG) in diesem Zusammenhang unerwähnt bleibt. Verpachtet der Eigentümer die land- und/oder forstwirtschaftlichen Grundstücke, Bauten und Anlagen an einen Pächter, so bleibt der Charakter des land- und/oder forstwirtschaftlichen Gewerbes insgesamt erhalten. Aus diesem Grund ist nach Ansicht der ESTV ein Steueraufschub selbst dann möglich, wenn das Betriebsinventar verkauft wird (Kreisschreiben Nr. 31 der ESTV vom 22. Dezember 2010, 'Landwirtschaftliche Betriebe - Aufschubtatbestand bei Verpachtung', Ziff. 4.3).

2.5.3. Die Doktrin unterscheidet drei Fälle (so namentlich YVES NOËL, in: Comm. LIFD, N. 46 zu Art. 18a DBG). Die erste Konstellation besteht in der Überführung des gesamten Geschäftsvermögens ins Privatvermögen, was insgesamt zur Anwendung von Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG führen kann (*imposition immédiate*). Denkbar ist zweitens, dass nur ein Teil der Aktiven überführt wird (*report partiel*; Art. 18a Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2bis StHG). Und schliesslich kann das gesamte bisherige Geschäftsvermögen verpachtet werden (*report complet*), was zum perpetuierten Geschäftsvermögen führt (vorne E. 2.5.1), sodass es (einstweilen) zu keinerlei Abrechnung kommt (Art. 18a Abs. 2 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2ter StHG)."

9.1.4.

Es ist offensichtlich, dass die Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG nicht erfüllt sind. Einerseits war die Rekurrentin im Jahr 2018 unbestrittenermassen nicht 55 Jahre alt. Andererseits verstarb D. sel. im Jahr 2000 im Alter von ccc Jahren, so dass auch damals die Alterslimite nicht erfüllt wurde. Dass sodann der *Tod* von D. sel. einer *Invalidität* mindestens gleichzusetzen sei, und die Rekurrentin daher qua steuerlicher Universalsukzession in den Genuss einer privilegierten Besteuerung komme, lässt sich weder dem Gesetzeswortlaut noch dem Sinn und Zweck von § 45 Abs. 1 lit. f StG entnehmen, steht doch die Bestimmung unter dem Titel "Jahressteuer auf Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter". Ein "Vorsorgefall" tritt bezogen auf die Person des Verstorbenen nicht ein. Eine "Übertragung" auf die Erbin ist in der vorliegenden Konstellation ausgeschlossen.

9.2.

9.2.1.

Der Vertreter der Rekurrentin beruft sich sodann auf § 4 Abs. 2 StGV. § 4 Abs. 2 StGV ergänzt § 23 StG.

9.2.2.

Führt eine selbständig erwerbende Person ihr Unternehmen nicht mehr weiter und erklärt sie schriftlich, dass dieses in ihrem Geschäftsvermögen und Eigentum verbleibt, wird die Ertragswertbesteuerung landwirtschaftlich genutzter Grundstücke nach § 51 Abs. 2 StG bis zu ihrem Ableben verlängert, und die Besteuerung der Gewinne bei endgültiger Überführung ins Privatvermögen nach § 27 Abs. 2 StG bis zu ihrem Ableben hinausgeschoben (§ 23 Abs. 1 StG). Nach dem Ableben können diese Massnahmen um 5 Jahre verlängert werden, in jedem Fall aber bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem die für die Nachfolge in der Betriebsführung geeignete und vorgesehene Person das 30. Altersjahr vollendet (§ 23 Abs. 2 StG). Diese Massnahmen sind aufzuheben, wenn die Voraussetzungen nicht mehr gegeben sind, oder die steuerpflichtige Person eine Überführung ins Privatvermögen wünscht, oder die Steuerpflicht im Kanton endet. Ist der Erblas-

serin oder dem Erblasser ein Steueraufschub bewilligt worden, so wird dieser ohne ausdrückliche gegenteilige Anordnung der Erbberechtigten stillschweigend im Sinne von § 23 Abs. 2 StG verlängert (§ 4 Abs. 1 StGV). Beim Ablauf eines Steueraufschubes gemäss § 23 StG besteht kein Anspruch auf eine Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG. Ausgenommen sind Steueraufschübe, die gestützt auf § 23 StG vor dem 1. Januar 2011 gewährt wurden. In diesem Fall richtet sich die Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG, wenn im Zeitpunkt der Gewährung des Steueraufschubes diese Voraussetzungen vorlagen (§ 4 Abs. 2 StGV).

9.2.3.

Vorliegend handelt es sich nicht um einen Anwendungsfall von § 23 StG. Eine schriftliche Erklärung, wie sie § 23 Abs. 1 StG fordert, fehlt. Ebenso wenig geht es um eine Verlängerung eines dem Erblasser gewährten Steueraufschubes. Vielmehr wurde der Betrieb fortgeführt. Somit liegt auch kein Anwendungsfall von § 4 Abs. 2 StGV vor.

9.3.

Unklar ist, inwiefern die Voraussetzungen für die erstmals mit der Replik unbegründet ins Spiel gebrachte Totalliquidation erfüllt sein sollten. Eine solche liegt ausweislich der Akten nicht vor.

10.

Der Rekurs ist dementsprechend abzuweisen.

11.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin 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 Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 600.00 der Kanzleigebür von CHF 370.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt also CHF 1'070.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (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, 20. April 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche