

3-RV.2020.91

P 70

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; Liquidationsgewinn

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 27. November 2019/17. Dezember 2019 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Liquidationsgewinn von CHF 1'883'500.00 (privilegierte Besteuerung) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 27. November 2019/17. Dezember 2019 liess A. mit Schreiben vom 16. Januar 2020 Einsprache erheben. Sie stellte die Anträge:

"1) In Aufhebung der definitiven Rechnung und Abrechnung, datiert vom 17.12.2019 sei die Veranlagung eines privilegierten Liquidationsgewinnes (Kapitalgewinn) auf der Basis von kumulierten Abschreibungen von Fr. 460'530.00 der Veranlagung zugrunde zu legen, aufgeteilt nach Erbquoten auf die Mitglieder der Erbengemeinschaft.

2) Es sei für alle Erben die privilegierte Abrechnung zu gewähren.

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) In Aufhebung des Einspracheentscheides sei festzustellen, dass die Abrechnung grundsätzlich auf der Basis von kumulierten Abschreibungen zu erfolgen hat.	Fr. 460.530.00
Davon hat Frau A. die Hälfte von zu versteuern.	Fr. 230'150.00
Hiervon sind 9.7 % AHV abzuziehen oder somit ist der steuerpflichtige Gewinn	Fr. 22'325.00
	<u>Fr. 207'825.00</u>

2) Es sei die privilegierte Abrechnung nach §45 Abs. 1 lit f zu gewähren. (Im Einspracheentscheid dem Grundsatz entsprechend unbestritten).

3) Unter Kostenaufgabe und Parteientschädigung zu Lasten Kanton Aargau."

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. hat eine Replik erstatten lassen.

8.

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

Im Rekurs wird geltend gemacht, die Steuerkommission sei trotz detaillierter Erläuterungen nicht auf die Einsprachebegehren eingetreten und habe die Erläuterungen und Beweismitteleingaben nicht berücksichtigt. Es liege eine Verweigerung der Abnahme der eingereichten Beweismittel vor. Zudem habe der Landwirtschaftsexperte (LE) des KStA die "Mitwirkungs- und Beratungspflicht" gegenüber der Steuerbehörde und dem Vertreter der Rekurrentin missachtet.

2.2.

Vorerst ist festzustellen, dass der LE KStA seine Beurteilung des Sachverhaltes im Auftrag der Steuerkommission vorgenommen hat. Der verfasste Bericht vom 3. April 2020 war denn auch an die Steuerkommission Q. gerichtet. Insofern kann keine Verletzung der "Mitwirkungs- und Beratungspflicht" gegenüber der Rekurrentin oder deren Vertreter eingetreten sein. Die Mitwirkungspflicht trifft als Teilaspekt der Verfahrenspflichten (§ 180 ff. StG) die steuerpflichtige Person.

2.3.

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 allgemein 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.

2.4.

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 und den Nachkommen E., C. und F., die Liegenschaften Q. Nr. aaa und Nr. bbb für CHF 4.1 Mio. an die G. AG. In Ziff. jjj des Kaufvertrages wurden die erforderlichen Genehmigungen im Zusammenhang mit laufenden Betriebs- 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 BGBB 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 Erbengemeinschaft 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 1'883'500.00 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 aus eigenem Recht wurden anerkannt.

4.3.

Mit der Einsprache wurde geltend gemacht, die Erhebung an sich und die Berechnung des Kapitalgewinnes entsprechen nicht der rechtlichen Situation. Die Erfolgsrechnungen 1999 und 2000 umfassten die Landwirtschaft nicht, da keine Buchführungspflicht bestanden habe. Aufgrund der Steuer-

bilanz seien Abschreibungen zwar aufgelistet worden. Aus den vorhandenen Unterlagen ergebe sich aber nicht, dass Abschreibungen tatsächlich gewährt worden seien. Die Steuerbilanz sei deshalb aus dem Recht zu weisen.

Mit der Landwirtschaft und Gastwirtschaft seien Grundstücke und Liegenschaften gemischt genutzt worden. Insgesamt liege ein landwirtschaftliches Gewerbe vor. Pferdehaltungsbetriebe gelten als Landwirtschaft, was sich aus der eidgenössischen Schätzungsanleitung ergebe. Dementsprechend indizierten auch die fff Stallplätze einen Gewerbebetrieb. Mit der Steuer-schätzung vom 15. Februar 2010 sei ein Landwirtschaftsbetrieb mit Wohnhaus, Gastwirtschaftsbetrieb, Garage, fest installierten Wohnwagen, Scheune mit Allzweckraum und Remise sowie Pferdestand und Pferdescheune, Allwetterplatz und Auslauf geschätzt worden. Die Totalfläche des Betriebes sei 730.61 Aren. Der Ertragswert betrage gesamthaft CHF 533'000.00, wovon auf die Gastwirtschaft CHF 244'000.00 (= 45 %) entfielen. Die landwirtschaftliche Nutzung sei damit überwiegend. Wenn es sich um einen gemischten Betrieb handle, müsse nicht einmal die Anzahl Standardarbeitskräfte (SAK) eingehalten werden.

Es habe deshalb auch 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.

Eine privilegierte Abrechnung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG sei unabhängig von der Altersgrenze dann vorzunehmen, wenn eine Invalidität die Weiterführung des Betriebes ausschliesse. "Es wird niemand bezweifeln, dass Todesfall mindestens der Invalidität gleichzusetzen ist. Als Toter besteht Unfähigkeit zur Weiterführung der selbständigen Erwerbstätigkeit." Der Vertreter der Rekurrentin setzt den Todesfall der Invalidität als Voraussetzung für eine privilegierte Besteuerung gleich.

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, müsse von diesem Betrag ausgegangen werden. Da die Rekurrentin 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 bestritten.

4.4.2.

Die Rekurrentin liess zum Bericht des LE KStA mit Eingabe vom 16. April 2020 Stellung nehmen. An den Ausführungen in der Einsprache wurde festgehalten. Die Auskunft der Landwirtschaft Aargau vom 28. März 2018 sei unzutreffend. Auf der Parzelle Nr. aaa stehe das Wohnhaus, welches der Landwirtschaft und der Gastwirtschaft gedient habe. Die Gaststube mit angebauter Scheune und Ökonomiegebäude sowie die separat stehende Scheune, eingerichtet für die Pferdehaltung, sowie die Aussengeräte seien für einen modernen Reitbetrieb erforderlich. Die Parzelle Nr. bbb sei als Allwetterplatz ebenfalls landwirtschaftlich genutzt, da die Tierschutzgesetzgebung bei Pferdehaltung solche Plätze vorschreibe. Es sei unbestritten, dass ein Pferdehaltungsbetrieb ungeachtet dessen, ob es sich um Pferdezucht, Pensionspferde oder Zugpferde handle, der Landwirtschaft zuzuordnen sei, wenn über vier Equiden gehalten würden. Vorliegend seien die dafür erforderlichen Plätze ausgewiesen. Es liege damit insgesamt ein landwirtschaftliches Gewerbe vor. Insofern sei die Auskunft der Landwirtschaft Aargau vom 28. März 2018 nicht richtig. Die Rekurrentin habe den Betrieb nicht zu Eigentum übernommen. Es habe keine partielle Erbteilung stattgefunden. Die Rekurrentin habe den Betrieb im Sinne einer Nutznießung genutzt. Die Erben seien im Umfang ihrer Erbquote am Landwirtschaftsbetrieb beteiligt geblieben. Damit gelte für die Rekurrentin und die Erben die privilegierte Besteuerung aufgrund des Todes von D. sel. im Jahr 2000. Es wurde die Veranlagung eines anteiligen Kapitalgewinnes von CHF 345'400.00 unter Abzug eines AHV-Sonderbeitrages von CHF 33'504.00 mit CHF 311'896.00 beantragt.

4.5.

Die Vorinstanz verwies im Einspracheentscheid auf den Bericht des LE KStA. Es wurde ausgeführt, dass D. sel. im Jahr 2000 erst ccc Jahre alt gewesen sei. Die Betriebsübergabe sei von Todes wegen und nicht gesundheitsbedingt oder altershalber erfolgt. Die 18-jährige Tätigkeit der Rekurrentin (Pächterin ohne Pachtvertrag/faktische Nutznießung) stelle

eine eigene Betriebsführung dar, "die für sich beurteilt wird". Die Rekurrentin 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.

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 bäuerliche 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.

4.6.

Mit Rekurs liess die Rekurrentin daran festhalten, dass die veräusserten Grundstücke Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes seien. 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 BGBB. 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. Die tatsächliche Nutzung sei überwiegend landwirtschaftlich gewesen. Es sei daher für den Verkauf eines Grundstückes zwingend eine Ausnahmegewilligung nach Art. 60 Abs. 2 lit. a bzw. lit. g BGBB erforderlich gewesen. "Damit ist bewiesen, dass die gesetzlichen Bestimmungen zur Entlassung aus dem BGBB eingehalten worden sind. Die Landwirtschaft Aargau hätte eine Bewilligung zum Verkauf nicht verweigern können, weil keine Verweigerungsgründe vorlagen. Die Entlassung aus dem BGBB erfolgte daher konkludent von Gesetzes wegen und zwar erst auf den Zeitpunkt des Verkaufs. Der Aargau verzichtet aus ökonomischen und verfahrensrechtlichen Gründen in klaren Rechtsfällen auf ein Bewilligungsverfahren und hat die Notariate informiert!". Die Auskunft der Landwirtschaft Aargau sei nicht gesetzeskonform. Massgebend für die Beurteilung sei in objektiver Betrachtung die Anzahl Stallplätze und nicht die Anzahl der gehaltenen Tiere. Es wurde wiederholt, dass die innerhalb und ausserhalb der Bauzone gelegenen

Grundstücke vom KStA insgesamt als landwirtschaftliche geschätzt worden seien. Auch deshalb sei insgesamt von einem landwirtschaftlichen Gewerbe auszugehen.

Sodann wurde die zusammen mit der Steuerveranlagung und dem Einspracheentscheid eröffnete Steuerbilanz in Zweifel gezogen. Darüber sei nie "feststellungsweise" verfügt worden. Die Werte seien willkürlich festgelegt worden. Investitionen von CHF 384'809.00 aus dem Jahr 2006 seien nicht berücksichtigt worden. Trotzdem seien die Abschreibungen erhöht worden. Auch in den Jahren mit Ermessensveranlagungen seien Abschreibungen berücksichtigt worden. Der im Jahr 2010 von den Steuerbehörden angegebene Wert sei nicht akzeptiert worden. Es werde deshalb beantragt, von wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 463'000.00 auszugehen. Der Anteil der Rekurrentin betrage 50 %.

Ein Todesfall sei rechtlich der Invalidität gleichzusetzen. Mit dem Tod von D. sel. sei die selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgegeben worden, so dass alle Erben infolge Universalsukzession die privilegierte Besteuerung im Sinne von § 45 Abs. 1 lit. f StG beanspruchen könnten.

4.7.

In der Vernehmlassung wurde vom KStA ausgeführt, D. sel. habe den Betrieb bis zu seinem Tod im Jahr 2000 bewirtschaftet. Die Rekurrentin 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 von der Rekurrentin mit dem Fragebogen 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 Wertzuwachsgewinn sei den Erbquoten entsprechend aufzuteilen. Es seien keine Unterlagen eingereicht worden, die die Qualifikation als bewilligungsfreie Handänderung zu widerlegen vermöchten. Eine landwirtschaftliche Nutzung auf Bauland sei möglich, diese jedoch kein Beweis für das Vorliegen eines landwirtschaftlichen Gewerbes. Das Restaurant sei als eigenständiger Betrieb einzustufen.

4.8.

In der Replik wurden die bisherigen Ausführungen wiederholt. Ergänzend wurde geltend gemacht, die wiedereingebrachten Abschreibungen seien gestützt auf das Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 22. April 2016

(WBE.2015.444) nur zu 50 % der Rekurrentin zuzurechnen. Die landwirtschaftliche Tätigkeit sei nicht aufgegeben worden. Bei insgesamt 0.681 SAK für die Landwirtschaft und 0.55 SAK für die Gastwirtschaft sei der Beweis erbracht, dass beim geführten gemischten Gewerbe die Landwirtschaft überwiegend gewesen sei. Die ermessensweise festgesetzten Abschreibungen würden bestritten. Eine Feststellungsverfügung sei nie erlassen worden. Die Verpachtung sei aufgrund des Konkursverfahrens nicht dauerhaft gewesen. Die Überführung der Grundstücke in das Privatvermögen sei per Verkaufstermin durch Trennung des Gewerbes von ausserhalb der Bauzone liegenden Grundstücken von den in der Bauzone liegenden Grundstücken erfolgt. Aufgrund des Konkursverfahrens sei keine Bewilligung der Landwirtschaft Aargau einzuholen gewesen. Sie sei aber vorsorglich im Kaufvertrag erwähnt worden.

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 Anlagekosten und steuerlich massgebendem Buchwert den Einkünften aus selbständiger 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 BGG, die Feststellung durch die zuständige Behörde zu erwirken, dass die infrage stehende Liegenschaft nicht dem Anwendungsbereich des BGG unterliegt (BGE 132 III 515, Erw. 3.3.2; 129 III 186, Erw. 2).

- Ein anderes im BGG 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 BGG). Der Anwendungsbereich des BGG 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 BGG). Der nichtlandwirtschaftliche Teil, dessen Schutz das Gesetz nicht bezweckt, untersteht dem BGG 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 BGG ein Korrektiv darstellt, welches der Gesetzgeber geschaffen hat, um die aus dem bürgerlichen Bodenrecht resultierenden Eigentumsbeschränkungen massvoll zu halten).

Eine gemischte Nutzung resultiert häufig daraus, dass Wohn- und/oder Wirtschaftsgebäude, die ursprünglich zur Bewirtschaftung eines landwirtschaftlichen Gewerbes dienen, 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 BGG 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 BGG 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 BGG als Orientierungshilfe abgestellt und dabei auf den BGE 125 III 175 verwiesen. Zum Begriff des landwirtschaftlichen Gewerbes wird dort ausgeführt:

"2. Das bürgerliche 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 BGG in mehrfacher Hinsicht zu beachten:

(...)

c) In den Geltungsbereich des BGG fallen 'systemwidrig' auch Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Bereich aufgeteilt sind (Art. 2 Abs. 2 lit. d BGG), und gemischte Gewerbe, wenn deren landwirtschaftlicher Charakter überwiegt (Art. 7 Abs. 5 BGG). Da das BGG den Schutz der nichtlandwirtschaftlichen Teile einer gemischten Nutzung nicht bezweckt (vgl. Art. 1 Abs. 1 BGG), bleiben diese nur so lange dem BGG unterstellt, bis sie mittels Ausnahmegewilligung (Art. 60 Abs. 1 lit. a BGG) vom Realteilungs- und Zerstückelungsverbot (Art. 58 BGG) 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 BGG sowie N. 3 und N. 5 zu Art. 60 BGG; vgl. auch HOFER, in: BGG-Kommentar, N. 23 zu Art. 6 BGG)."

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 Trainingspferd, 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 der Rekurrentin 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 Rekurrentin 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. 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 im Entscheid 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 geringer Fläche (Art. 2 Abs. 3 BGBB) nicht dem bürgerlichen 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 BGBB 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 BGBB unterstehendes Grundstück veräussert, dabei aber die Vorschriften des BGBB wie etwa das Zerstückelungsverbot nach Art. 58 Abs. 2 BGBB 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 BGBB, 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. Praxisgemäss 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. Eine Expertise ist vor diesem Hintergrund nicht 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 entsprechend Unterschrift musste ausschliesslich stellvertretend für die konkursite Rekurrentin geleistet werden (vgl. auch die Bemerkungen im Kaufvertrag vom [...] 2018, S. 2 und 3: "Konkurs auf Anteil der A., geb. tt.mm.jjjj"). Mit der Frage, ob es sich um ein Grundstück nach BGBB 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 der Rekurrentin 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 (kkk; bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 3. Juni 2016 [2C_492/2016 und 2C_493/2016]), Erw. 3.3., festgehalten, dass es sich bei den beiden im Jahr 2011 veräusserten Parzellen um bis dahin dem BGBB 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 BGG 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 BGG (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 BGG 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 wurde angegeben, dass zuletzt noch vier Pferde eingestellt waren. Bestrebungen für eine ausgedehntere Pferdehaltung fehlen. 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 ersichtlich, 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 (deklariert [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 spätestens 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 die Rekurrentin zu 50 % und die drei Nachkommen zu je 1/6 an der Erbengemeinschaft beteiligt waren. Im Grundsatz ist der Rekurrentin daher ein Anteil von 50 % zuzurechnen. Die Vorinstanz hat davon abweichend der Rekurrentin die ganzen wiedereingebrachten Abschreibungen und einen 50 %-igen Anteil am Kapitalgewinn zugerechnet.

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 ihr als faktische Nutzniesserin (zur faktischen Nutzniessung SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2019.199], Erw. 8.3.) die wiedereingebrachten Abschreibungen vollumfänglich zuzurechnen seien. Sodann wird auf das in Erw. 3.3. zitierte Bundesgerichtsurteil vom 2. November 2011 (2C_380/2011) Bezug genommen. In Erw. 3.3. des Urteils des Verwaltungsgerichtes wird 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 besteuernde 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."

8.1.3.

Es ist im Verfahren der Rekurrentin unbestritten, dass diese die faktische Nutzniessung innehatte. Dementsprechend waren ihr die mit der Nutzniessung belasteten Vermögenswerte und die Erträge daraus zuzurechnen. Fest steht damit, dass die weiteren Mitglieder der Erbengemeinschaft nicht von Abschreibungen profitiert haben. Dementsprechend sind der Rekurrentin die wiedereingebrachten Abschreibungen, da diese – gleich in der Selbstdenklaration mit dem Fragebogen Kapitalgewinne vom 19. März 2019 und gemäss der Ermittlung des LE KStA – mit CHF 522'500.00 erheblich sind, vollumfänglich 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><u>460'530.00"</u></u>

Eingesetzt wurden Kosten von total CHF 80'000.00, wovon CHF 67'500.00 dem steuerbaren Grundstücksgewinn 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 CHF 1'883'500.00 ermittelt (vgl. Berechnung des LE KStA vom 27. November 2019). Dieser basiert auf folgenden Basiswerten:

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

und folgender Berechnung:

"Anteil kumulierte Abschreibungen	100%	522'500
Anteil Wertzuwachsgewinn	50%	1'565'637
 Total Gewinn		2'088'137
./.. Pers. AHV-Beiträge	9.80%	<u>-204'637</u>
Steuerbarer Gewinn		<u>1'883'500"</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. 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 der Rekurrentin selbst 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 vorgenommenen Ermessensveranlagungen. Die vom Vertreter der Rekurrentin dagegen vorgebrachten Einwendungen (Rekurs, Ziff. 4 b, S. 8, Replik, Ziff. 4, S. 3) wurden lediglich pauschal und unbelegt erhoben. Sie sind damit nicht geeignet, ein anderes Resultat herbeizuführen.

8.2.5.

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

Verkaufserlös gemäss Kaufvertrag	CHF4'100'000.00
./. Verkaufs- und Liquidationskosten	CHF 23'220.00
massgeblicher Verkaufserlös	CHF4'076'780.00
zuzüglich Kaufpreis	
(oder Anlagekosten gemäss Aufzeichnungen)	CHF 16'378.00
./. Einkommenssteuerwerte(Buchwerte) per 31.12.2017	CHF 439'384.00
Gesamter Liquidationsgewinn	CHF3'653'774.00
./. AHV-Beitrag (9.8 %)	CHF 358'070.00
Steuerbarer Liquidationsgewinn	CHF3'295'704.00

Daraus wurde der auf die Rekurrentin entfallende Gewinnanteil (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.

Es ist unbestritten, dass der Liquidationsgewinn privilegiert nach § 45 Abs. 1 lit. f StG zu besteuern ist (separate Jahressteuer zum reduzierten Steuersatz).

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 4'000.00 der Kanzleigebür von CHF 300.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt also CHF 4'400.00 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