

## **BGer 2C\_666/2021 vom 2. Februar 2022**

Bundesgericht, 2022-02-02, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_666\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_666_2021)

FR: TF 2C\_666/2021 du 2 février 2022

IT: TF 2C\_666/2021 del 2 febbraio 2022

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Die Beschwerdeverfahren 2C\_666/2021 und 2C\_721/2021 betreffen denselben Sachverhalt und dieselben Verfahrensparteien. Es rechtfertigt sich, die beiden Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP; SR 279] ; vgl. zum Ganzen BGE 142 II 293 E. 1.2; Urteile 2C\_141/2020 / 2C\_245/2021 vom 3. Dezember 2021 E. 1.1; 2C\_151/2017 / 2C\_152/2017 / 2C\_178/2017 / 2C\_179/2017 vom 16. Dezember 2019 E. 1.1, nicht publ. in BGE 146 II 111 E. 1.1, aber in: StE 2020 B 11.3 Nr. 31).

#### **E. 1.2**

Die Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurden unter Einhaltung der gesetzlichen Frist ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und Form ( Art. 42 BGG ) eingereicht und richten sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 83, 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 sowie Art. 90 BGG ).

#### **E. 1.3**

Nach Art. 89 Abs. 1 BGG ist zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat (lit. a), durch den angefochtenen Entscheid oder Erlass besonders berührt ist (lit. b) und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (lit. c). Ebenfalls zur Beschwerde berechtigt sind Personen, Organisationen und Behörden, denen ein anderes Bundesgesetz dieses Recht einräumt ( Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG ). Eine solche spezialgesetzliche Legitimationsvorschrift findet sich in Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), wonach die Steuerpflichtigen, die nach kantonalem Recht zuständige Behörde und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beschwerdebefugt sind. Nach der Rechtsprechung vermittelt Art. 73 Abs. 2 StHG in Verbindung mit Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG ein Beschwerderecht, sofern zumindest ein formaler Bezug zum Steuerharmonisierungsrecht besteht (vgl. BGE 136 II 274 E. 3.3 ; 134 I 303 E. 1.2; Urteile 2C\_463/2017 vom 9. August 2019 E. 1.4.2 und 1.4.3; 2C\_827/2014 vom 1. September 2015 E. 2.3.1). Das spezialgesetzliche Beschwerderecht nach Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG bedarf nicht des Nachweises der Voraussetzungen gemäss Art. 89 Abs. 1 lit. b und c BGG , insbesondere ist kein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids erforderlich ( BGE 138 V 339 E. 2.3.1; 134 V 53 E. 2.2.2). Auch wenn eine spezialgesetzlich legitimierte Partei im vorinstanzlichen Verfahren die Stellung einer Partei mit allen Rechten und Pflichten hat, setzt ihre

Rechtsmittelbefugnis voraus, dass sie durch den Entscheid beschwert ist. Beschwert ist die beschwerdeführende Partei, wenn sie mit ihren Anträgen vor der Vorinstanz nicht oder nur teilweise durchgedrungen ist ( BGE 138 V 339 E. 2.3.1).

#### **E. 1.4.1**

Die Steuerpflichtigen haben im Verfahren vor der Vorinstanz mit ihren Anträgen in der Sache vollständig obsiegt: Die Vorinstanz hat die Differenz zwischen den liegenschaftlichen Buchwerten und den Anlagekosten (Fr. 334'769.--) nach Abzug des darauf anfallenden AHV-Beitrags (zum Satz von 9.7 %; Fr. 32'769.--) in der Höhe von Fr. 302'200.-- für die streitbetroffene Steuerperiode der separaten Jahressteuer nach § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG unterworfen. Die betragsmässige Abweichung zum Antrag der Steuerpflichtigen vor Bundesgericht (auf Feststellung eines Kapitalgewinns von Fr. 334'769.--) ergibt sich daraus, dass die Vorinstanz - zum Vorteil der Steuerpflichtigen - den abzugsfähigen AHV-Beitrag rechnerisch berücksichtigt hat. Die Berücksichtigung des AHV-Beitrags beanstanden die Steuerpflichtigen nicht. Sie stören sich vielmehr daran, dass die Vorinstanz zwar die im Steuerjahr 2011 steuerbaren Einkünfte aus der Privatentnahme der Parzellen yyy und nnn auf die Differenz zwischen Buchwerten und Anlagekosten begrenzt hat, dies aber nicht wie von den Beschwerdeführern gewünscht mit dem landwirtschaftlichen Charakter dieser Grundstücke, sondern mit einem Steueraufschub gemäss § 32a Abs. 1 StG /AG begründet und sich zudem in ihren Erwägungen auch zur Besteuerung der erst im Folgejahr 2012 erzielten Veräusserungsgewinne geäußert hat (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.3 und 5.5). Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sind allerdings alleine die Kantons- und Gemeindesteuern für das Steuerjahr 2011; nur insoweit entfaltet das angefochtene Urteil Rechtskraft. Ob, in welchem Umfang und in welchem Verfahren (ordentlich mit dem übrigen Einkommen oder privilegiert und gesondert nach § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG) im Jahr 2012 erzielte Veräusserungsgewinne der Einkommenssteuer unterliegen, wird im Rahmen der Veranlagung der Steuerperiode 2012 zu beurteilen sein. Die Ausführungen der Vorinstanz über die Besteuerung der Steuerpflichtigen im Folgejahr präjudizieren die steuerliche Beurteilung dieser Periode nicht. Soweit die Steuerpflichtigen das Urteil der Vorinstanz in Bezug auf die Besteuerung anfechten, fehlt ihnen nicht nur ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung des angefochtenen Urteils ( Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG ), sondern sind sie dadurch gar nicht erst beschwert. Insoweit sind sie also weder nach Art. 89 Abs. 1 BGG noch nach Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 2 StHG zur Beschwerde legitimiert.

#### **E. 1.4.2**

Eine Beschwerdelegitimation käme einzig insoweit infrage, als die Steuerpflichtigen den Kostenentscheid der Vorinstanz beanstanden. Allerdings leidet die Beschwerde der Steuerpflichtigen insoweit an einem formellen Mangel. Denn der Kostenentscheid der Vorinstanz stützt sich nicht auf das StHG oder sonstiges Bundesrecht, sondern auf kantonales Verfahrensrecht. Die Verletzung kantonalen Verfahrensrechts ist für sich genommen kein Grund für eine Beschwerde an das Bundesgericht (vgl. Art. 95 BGG ) und kann vom Bundesgericht nur beurteilt werden, soweit damit eine Verletzung des Bundesrechts ( Art. 95 lit. a BGG ), etwa des Willkürverbots ( Art. 9 BV ), des Völkerrechts ( Art. 95 lit. b BGG ) oder anderer verfassungsmässiger Rechte ( Art. 95 lit. c BGG ) verbunden ist ( BGE 143 I 321 E. 6.1). Die Verletzung von Grundrechten und kantonalem Recht überprüft das Bundesgericht zudem nur, wenn eine konkrete Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht

gem. Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6). Die Steuerpflichtigen machen geltend, es seien ihnen entgegen dem angefochtenen Urteil die effektiven Auslagen zu ersetzen. Sie erklären aber nicht, welche kantonale Vorschrift, geschweige denn, welches verfassungsmässige Recht der Kostenentscheid der Vorinstanz verletzen soll. Deshalb kann auch auf den Antrag der Steuerpflichtigen zum Kostenentscheid der Vorinstanz nicht eingetreten werden. Die Beschwerde der Steuerpflichtigen erweist sich damit insgesamt als unzulässig, weshalb darauf nicht eingetreten werden kann.

### **E. 1.5**

Das Steueramt ist vor der Vorinstanz unterlegen und folglich zur Beschwerde an das Bundesgericht legitimiert (vgl. oben E. 1.3). Auf seine Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" ( BGE 143 IV 241 E. 2.3.1; 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ). Sie hat deshalb substantiiert darzulegen, weswegen diese Voraussetzungen gegeben sein sollen; wird sie dieser Anforderung nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt ( BGE 140 III 16 E. 1.3.1).

### **E. 2.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; 139 II 404 E. 3). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (vgl. BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C\_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in BGE 143 II 33 ).

### **E. 2.3**

Im Falle eines Rückweisungsentscheids des Bundesgerichts hat die mit der Neuurteilung befasste kantonale Instanz nach ständiger Rechtsprechung die rechtliche Beurteilung, mit der die Zurückweisung begründet wird, ihrer Entscheidung zugrunde zu legen. Wegen dieser Bindung der Gerichte ist es diesen wie auch den Parteien, abgesehen von allenfalls zulässigen Noven, verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder überhaupt nicht in

Erwägung gezogen worden sind ( BGE 143 IV 214 E. 5.3.3; 135 III 334 E. 2 und 2.1; Urteile 2C\_890/2018 vom 18. September 2019 E. 3.3; 2C\_570/2015 vom 20. Januar 2016 E. 1.1).

### **E. 3**

Das Steueramt macht geltend, dass die Gewinne aus den Grundstückverkäufen - soweit sie der Einkommenssteuer unterliegen - entgegen dem angefochtenen Urteil nicht von der privilegierten Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG profitieren dürfen. In den Jahren 2011 und 2012 fehle es nämlich erstens an einer definitiven Aufgabe der Geschäftstätigkeit. Zweitens sei die per 1. April 2009 festgestellte Invalidität des Steuerpflichtigen nicht kausal gewesen für die Veräusserung der Grundstücke. Drittens könnten Steuerpflichtige die privilegierte Besteuerung mehrmals beanspruchen, weil sich der von der Privilegierung erfasste Zeitraum gemäss dem angefochtenen Urteil auf mehr als zwei Steuerperioden erstrecke.

#### **E. 3.1.1**

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II vom 23. März 2007 (AS 2008 2893) führte der Gesetzgeber für die kantonalen Steuern in Art. 11 Abs. 5 StHG und für die direkte Bundessteuer in Art. 37b DBG Tatbestände der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung ein. Art. 11 Abs. 5 StHG lautet wie folgt:

"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. Einkaufsbeiträge gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. d sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. d nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss Abs. 3 erhoben. Der auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbare Satz wird durch das kantonale Recht bestimmt. 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."

#### **E. 3.1.2**

Art. 11 Abs. 5 StHG trat am 1. Januar 2009 in Kraft (AS 2008 2893). Die Umsetzungsfrist für die Kantone betrug zwei Jahre ( Art. 72h StHG i.d.F. vom 23. März 2007; AS 2008 2893). Der Kanton Aargau setzte Art. 11 Abs. 5 StHG mittels einer Änderung von § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG um, die am 1. Januar 2011 wirksam wurde (AGS 2010/5-7).

#### **E. 3.1.3**

Neben der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung brachte die Unternehmenssteuerreform II auch Änderungen in Bezug auf den Besteuerungszeitpunkt und -umfang mit sich: So gilt die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs seither nur noch auf Antrag als Privatentnahme ( Art. 18a Abs. 2 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2ter StHG ). Unterbleibt eine solche Willensäusserung, besteht die selbstständige Erwerbstätigkeit fort und kommt es zu keiner Privatentnahme. Auch wenn nur noch Pachtzinse erzielt werden, handelt es sich dabei um Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Urteile 2C\_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.5.1, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25; 2C\_6/2008 vom 27. Januar 2009 E. 3.1.1).

Ausserdem kann bei einer Privatentnahme von Liegenschaften des Anlagevermögens beantragt werden, dass die Besteuerung einstweilen auf die Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und Anlagekosten beschränkt und im Übrigen bis zur Veräusserung aufgeschoben wird ( Art. 18a Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2bis StHG ). Die Tatbestände sind in DBG und StHG, abgesehen von Tarifaspekten, wortgleich gehalten. Mit Blick darauf dürfen Praxis und Doktrin der jeweils anderen Steuerart wechselseitig herangezogen werden (Urteile 2C\_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.3, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25; 2C\_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.2 [ Art. 37b DBG ]; 2C\_40/2017 vom 5. Oktober 2017 E. 9, nicht publ. in: BGE 143 II 661 [ Art. 11 Abs. 5 StHG ]).

#### **E. 3.1.4**

Bereits vor der Übernahme der Regelung von Art. 11 Abs. 5 StHG kannte der Kanton Aargau eine gesonderte Besteuerung für Liquidationsgewinne (vgl. § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG i.d.F. vom 22. August 2006, in Kraft ab dem 1. Januar 2007; AGS 2006 S. 355). Die Voraussetzungen und die Reichweite dieses altrechtlichen Privilegs unterscheiden sich von der nunmehr geltenden Regelung. Erfasst wurden

"Kapitalgewinne, die anlässlich der alters- oder gesundheitsbedingten Aufgabe eines Unternehmens oder Geschäftsbetriebes oder nach Ablauf eines Steueraufschubes bei der Veräusserung oder Überführung ins Privatvermögen von Grundstücken des Geschäftsvermögens erzielt werden, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt und soweit er nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliegt."

#### **E. 3.2**

Das Bundesgericht hat die Voraussetzungen für die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung nach Art. 37b DBG und Art. 11 Abs. 5 StHG wie folgt zusammengefasst ( BGE 143 II 661 E. 3.5; Urteil 2C\_247/2020 vom 18. Juni 2020 E. 4.1, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 26) :

- Eintritt einer Invalidität im Sinne von Art. 8 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1) bzw. Art. 4 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20) . Dabei genügt es, wenn die Invalidität die Ausübung der bisherigen selbständigen Tätigkeit verunmöglicht; eine generelle Erwerbsunfähigkeit ist nicht erforderlich ( BGE 143 II 661 E. 3.3; Urteil 2C\_247/2020 vom 18. Juni 2020 E. 4.1, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 26);
- definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit;
- Kausalzusammenhang zwischen Invalidität und Geschäftsaufgabe;
- erstmalige Inanspruchnahme der privilegierten Besteuerung.

#### **E. 3.3**

Mit der (definitiven) Geschäftsaufgabe geht grundsätzlich die endgültige und vollständige Liquidation der Aktiven und Verbindlichkeiten des Unternehmens einher (Urteile 2C\_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.4.2, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25; 2C\_1050/2015 / 2C\_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2; 2C\_376/2011 / 2C\_377/2011 vom 27. April 2012 E. 6.3.3, in: RDAF 2012 II S. 333, StE 2013 B 23.45 Nr. 3, StR 67/2012 S. 511, mit Hinweisen). Anders ausgedrückt, kann von einer Liquidation nur gesprochen werden, wenn das gesamte Geschäftsvermögen aufgelöst wird (Urteil 2C\_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.6, in: StE 2021 B 23.2 Nr. 63). Als Liquidationsjahr gilt dabei das Geschäftsjahr, in

welchem die Liquidation abgeschlossen wird (vgl. betreffend die direkte Bundessteuer Art. 2 der Verordnung vom 14. Februar 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit [LGBV; SR 642.114] ). Von der erfolgten "Liquidation" ist allerdings nicht schon zu sprechen, sobald die unternehmenstypischen Leistungen nicht mehr erbracht werden. Auch die Liquidation stellt eine selbständige Erwerbstätigkeit dar (REICH/VON AH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 39 zu Art. 18 DBG ). "Liquidiert" hat die selbständig erwerbende Person ihren Geschäftsbetrieb erst im Zeitpunkt der letzten Liquidationshandlung (Urteile 2C\_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.6, in: StE 2021 B 23.2 Nr. 63; 2C\_1050/2015 / 2C\_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2; 2C\_376/2011 / 2C\_377/2011 vom 27. April 2012, in: RDAF 2012 II 333, StE 2013 B 23.45 Nr. 3, StR 67/2012 S. 511; RAPHAËL GANI, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 17 zu Art. 37b DBG ; vgl. auch ESTV, Kreisschreiben Nr. 28 vom 3. November 2010 "Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit" [ESTV-Kreisschreiben Nr. 28], Ziff. 3). Nach der Auffassung der ESTV steht eine geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal nach Abschluss der Liquidation der privilegierten Liquidationsbesteuerung nicht entgegen, sofern das mutmassliche jährliche Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit den Betrag nach Art. 2 Abs. 1 BVG (Eintrittsschwelle in die obligatorische Versicherungspflicht) nicht überschreitet (vgl. ESTV-Kreisschreiben Nr. 28, Ziff. 2.1; vgl. auch Urteile 2C\_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.7, in: StE 2021 B 23.2 Nr. 63; 2C\_1050/2015 / 2C\_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2).

### **E. 3.4**

Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass dem Steuerpflichtigen bei Weiterführung der selbständigen Erwerbstätigkeit als Landwirt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die Invalidität gedroht hätte und ein Kausalzusammenhang zwischen der Invalidität und der Geschäftsaufgabe bestanden habe. Der Steuerpflichtige habe die selbständige Erwerbstätigkeit per 1. April 2009 aufgegeben. Mit Bezug auf die Parzellen nnn und die daraus hervorgegangenen weiteren Parzellen yyy und zzz hätten aber erst 2011 Liquidationshandlungen stattgefunden (vgl. angefochtenes Urteil E. 5.2).

Das Steueramt stellt die (drohende) Invalidität des Steuerpflichtigen nicht infrage. Seiner Ansicht nach war die relevante Geschäftsaufgabe (und Liquidation) jedoch bereits im Jahr 2009 erfolgt, als der Steuerpflichtige die Tätigkeit als Landwirt einstellte; die privilegierte Besteuerung hätte für diese Steuerperiode bzw. für die stillen Reserven, in den letzten zwei Geschäftsjahren vor der Geschäftsaufgabe aufgelöst worden waren, geltend gemacht werden müssen. Das Steueramt beruft sich für seine Auffassung insbesondere auf das Urteil 2C\_332/2019 vom 1. Mai 2020.

#### **E. 3.4.1**

Im Verfahren 2C\_332/2019 hatte die steuerpflichtige Person ihren Grundbesitz verpachtet und das Betriebsinventar (mit Gewinn) an den Pächter verkauft. Die realisierten stillen Reserven auf dem Betriebsinventar unterlagen der sofortigen Besteuerung, während die Besteuerung der stillen Reserven auf dem Grundbesitz bis zur Veräusserung oder Privatentnahme aufgeschoben blieb (Urteil 2C\_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 3.2.5, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25). Weil die steuerpflichtige Person ihr Geschäftsvermögen - mit Ausnahme des Grundbesitzes - liquidiert hatte und aufgrund des fortgeschrittenen Alters

der steuerpflichtigen Person nicht zu erwarten war, dass sie die Tätigkeit wieder aufnehmen würde, kam das Bundesgericht zum Schluss, dass in diesem "individuell-konkreten Fall" davon ausgegangen werden musste, dass die steuerpflichtige Person ihre selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben und sie mit der Verpachtung des Grundbesitzes höchstens noch eine geringfügige Tätigkeit fortgeführt hatte. Der Kapitalgewinn aus der Veräusserung des Betriebsinventars war deshalb der privilegierten Liquidationsbesteuerung zugänglich (Urteil 2C\_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 3.2.5 und 3.2.6, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25). Ausdrücklich offen liess das Bundesgericht hingegen, nach welchen Modalitäten das verpachtete Land im Realisationszeitpunkt (Veräusserung oder Privatentnahme) zu besteuern sein würde (Urteil 2C\_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 3.2.7, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25).

#### **E. 3.4.2**

Wie sich aus den für das Bundesgericht nach Art. 105 Abs. 1 BGG verbindlichen Feststellungen im angefochtenen Urteil ergibt und die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung betont, hat der Steuerpflichtige in den Jahren 2009 und 2010 keine (erkennbaren) Liquidationshandlungen vorgenommen. Namentlich verfügte der Steuerpflichtige Ende 2010 neben seinem Grundbesitz weiterhin über ein Betriebsinventar, das er - anders als die steuerpflichtige Person im Verfahren 2C\_332/2019 - nicht veräussert hatte (vgl. oben Sachverhalt A.i) und das keiner Besteuerung unterlag, als der Steuerpflichtige die Tätigkeit als Landwirt per 1. April 2009 invaliditätsbedingt einstellte. Der vorliegende Fall unterscheidet sich damit wesentlich von jenem, der dem Urteil 2C\_332/2019 vom 1. Mai 2020 zugrunde lag, wo das Geschäftsvermögen - mit Ausnahme des Grundbesitzes - bereits vollständig liquidiert worden war. Anders als in jenem Fall rechtfertigt es sich vorliegend deshalb nicht, von der ständigen Rechtsprechung abzuweichen, wonach mit der (definitiven) Geschäftsaufgabe die endgültige und vollständige Liquidation der Aktiven und Verbindlichkeiten des Unternehmens einhergeht, mithin also grundsätzlich erst mit Abschluss der letzten Liquidationshandlung von der (definitiven) Aufgabe des Geschäfts gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG auszugehen ist (vgl. Hinweise oben E. 3.3; zuletzt Urteil 2C\_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.6 und 2.3.6).

#### **E. 3.4.3**

Auch die Vorinstanz geht davon aus, dass für die Bestimmung des Liquidationszeitraums die letzte Liquidationshandlung massgebend ist, weswegen sie die im Jahr 2011 erzielten Liquidationsgewinne der privilegierten Besteuerung unterworfen hat. Wie die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zutreffend ausführt, lag diese Sichtweise bereits dem Urteil 2C\_247/2020 vom 18. Juni 2020 zugrunde. Zwar hat das Bundesgericht in diesem Urteil auch erwogen, dass der Steuerpflichtige die selbständige Erwerbstätigkeit per 1. April 2009 aufgegeben hatte (E. 3.2 und 3.3). Diese Aussage betraf jedoch die Frage, ob bzw. bis zu welchem Zeitpunkt von einem landwirtschaftlichen Gewerbe gemäss Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) ausgegangen werden konnte. Für den vorliegend relevanten Kontext der privilegierten Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG ging das Bundesgericht hingegen zumindest implizit davon aus, dass die selbständige Erwerbstätigkeit vor der Steuerperiode 2011 noch nicht definitiv aufgegeben worden war. Ansonsten hätte sich nämlich eine Rückweisung an die Vorinstanz zur Abklärung der Invalidität des Steuerpflichtigen erübrigt, worauf die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zu Recht hinweist. Auf jeden Fall kann die Erwägung des Bundesgerichts zur bodenrechtlichen Rechtslage nicht unbesehen

für die Beurteilung der Liquidationsgewinnbesteuerung übernommen werden. Die entsprechende Erwägung der Vorinstanz, der Steuerpflichtige habe seine selbständige Erwerbstätigkeit bereits per 1. April 2009 aufgegeben (vgl. angefochtenes Urteil E. 5.2), ist dementsprechend zumindest ungenau: Auf diesen Zeitpunkt hat der Steuerpflichtige lediglich die Tätigkeit als Landwirt eingestellt und seinen Betrieb in das Liquidationsstadium überführt. Deshalb war spätestens ab dem 1. April 2009 nicht länger von einem landwirtschaftlichen Gewerbe gemäss Art. 7 BGGB auszugehen. Hingegen wurde die selbständige Erwerbstätigkeit dadurch noch nicht im Sinne von § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG definitiv aufgegeben, zumal das Geschäftsvermögen noch nicht liquidiert worden war. Die Verpachtung des Grundbesitzes ab dem 1. April 2009 kann demgemäss nicht als eine neue, geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit gesehen werden, die der Steuerpflichtige nach der Aufgabe und der Liquidation seines Geschäftsbetriebs aufgenommen hätte. Vielmehr diente die Verpachtung einzig dazu, das Land bis zur definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit und Liquidation des Betriebs nicht brach liegen zu lassen.

#### **E. 3.4.4**

Die Vorinstanz hat weiter erwogen, dass nicht nur die im Jahr 2011 steuerbaren Liquidationsgewinne aus der Veräusserung der Parzelle zzz und der Privatentnahme der Parzellen yyy und nnn (allesamt beschränkt auf die Differenz zwischen Buchwerten und Anlagekosten), sondern auch die Kapitalgewinne aus der Veräusserung der Parzellen yyy (am 30. März 2012) und nnn (am 19. Oktober 2012) der privilegierten Liquidationsbesteuerung unterworfen seien und für die Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG zu den im Jahr 2011 steuerbaren Liquidationsgewinnen hinzuzurechnen sein werden (vgl. angefochtenes Urteil E. 5.5). Dies würde voraussetzen, dass die Liquidation erst mit den beiden Veräusserungen im Jahr 2012 ihren Abschluss fand, obschon die Steuerpflichtigen die Grundstücke gemäss ihrer Liquidationssteuererklärung vom 24. Februar 2012 bereits im Vorjahr dem Geschäftsvermögen entnommen und in ihr Privatvermögen überführt hatten (vgl. oben Sachverhalt A.i; vgl. zur Wirkung der Privatentnahme bei Aufschub der Besteuerung nach Art. 8 Abs. 2bis StHG und Art. 18a Abs. 1 DBG ESTV, Kreisschreiben Nr. 26 vom 16. Dezember 2009 "Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II", Ziff. 2.1; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 16 zu Art. 37b DBG ; YVES NOËL, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 18 ff. zu Art. 18a DBG ; REICH/VON AH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2017, N. 52h zu Art. 8 StHG ). Es wäre allerdings zumindest auch denkbar, bereits in der Privatentnahme der Parzellen yyy und nnn in der Steuerperiode 2011 die letzte Liquidationshandlung zu sehen. Nach dieser Betrachtungsweise wäre die Liquidation im Jahr 2011 abgeschlossen gewesen und die selbständige Erwerbstätigkeit hätte als zu diesem Zeitpunkt definitiv aufgegeben zu gelten. Gemäss der Lehre würden alsdann erst nach dem Liquidationszeitraum (Liquidationsjahr und vorangehendes Geschäftsjahr) erzielte Kapitalgewinne nicht mehr von der privilegierten Besteuerung profitieren (vgl. in diesem Sinne IVO BAUMGARTNER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 21c zu Art. 37b DBG ; GANI, a.a.O., N. 67 zu Art. 37b DBG ).

Die Frage, ob die Liquidation mit der Privatentnahme der Parzellen yyy und nnn im Jahr 2011 oder erst mit ihrer Veräusserung im Jahr 2012 abgeschlossen wurde, ist potenziell von Bedeutung für die Besteuerung der Kapitalgewinne, welche die Steuerpflichtigen aus den

Veräusserungen im Folgejahr 2012 erzielten. Der Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens ist allerdings auf die Steuerperiode 2011 beschränkt (vgl. oben E. 1.4.1). Für diese Periode kann die Frage offen bleiben. Denn jedenfalls gab der Steuerpflichtige seine selbständige Erwerbstätigkeit frühestens mit der Privatentnahme in der Steuerperiode 2011 definitiv auf und nicht bereits mit der Verpachtung des Grundbesitzes ab dem 1. April 2009.

### **E. 3.5**

Wenn entgegen dem Steueramt davon auszugehen ist, dass die selbständige Erwerbstätigkeit frühestens mit der Privatentnahme der beiden noch nicht veräusserten Grundstücke im Jahr 2011 definitiv aufgegeben wurde, entkräftet dies auch die übrigen Argumente des Steueramts.

#### **E. 3.5.1**

Die Vorinstanz hat für das Bundesgericht verbindlich festgestellt ( Art. 105 Abs. 1 BGG ), dass die (drohende) Invalidität für den Entschluss des Steuerpflichtigen, die selbständige Erwerbstätigkeit aufzugeben, natürlich kausal war (vgl. angefochtenes Urteil E. 5.4). Das Steueramt hält diese Feststellung zwar für offensichtlich unrichtig, allerdings ohne seine Auffassung näher zu begründen (vgl. Beschwerde Ziff. 5c). Es ist nicht ersichtlich, inwiefern der Vorinstanz in diesem Punkt Willkür vorgeworfen und ihre Feststellung im Sinne des Steueramts korrigiert werden könnte. Insbesondere entfällt der Kausalzusammenhang zwischen Invalidität und Geschäftsaufgabe nicht schon bloss durch Zeitablauf (vgl. BGE 143 II 661 E. 6.3). Dass zwischen der Einstellung der landwirtschaftlichen Tätigkeit infolge Invalidität per 1. April 2009 und dem Abschluss der Liquidation mindestens rund zweieinhalb Jahre verstrichen, schadet den Steuerpflichtigen folglich nicht.

#### **E. 3.5.2**

Nichts zu seinen Gunsten ableiten kann das Steueramt daraus, dass auch zwischen der Geschäftsaufgabe und den aufgelösten stillen Reserven ein Kausalzusammenhang bestehen muss und im Rahmen des ordentlichen Geschäftsgangs erzielte, liquidationsfremde Kapitalgewinne nicht privilegiert werden sollen (vgl. dazu Urteil 2C\_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.6 und 2.2.7, in: StE 2018 B 23.47.2 Nr. 19, StR 73/2018 S. 876). Die stillen Reserven auf den Liegenschaften, deren Auflösung die Steuerpflichtigen mit ihrer Liquidationssteuererklärung deklarierten, wurden offensichtlich nicht im Rahmen des ordentlichen Geschäftsgangs aufgelöst. Vielmehr war ihre Realisation durch Veräusserung (Parzelle zzz) und Privatentnahme (Parzellen yyy und nnn) die unmittelbare Folge der Liquidation.

#### **E. 3.5.3**

Schliesslich ist auch nicht einzusehen, inwiefern bei Bestätigung des angefochtenen Urteils Steuerpflichtige die privilegierte Liquidationsbesteuerung mehrmals beanspruchen könnten. Auch insoweit geht das Steueramt nämlich von der unzutreffenden Prämisse aus, dass die selbständige Erwerbstätigkeit bereits im Jahr 2009 (statt frühestens in der Steuerperiode 2011) aufgegeben worden sei. Aber selbst wenn der Steuerpflichtige die selbständige Erwerbstätigkeit tatsächlich bereits im Jahr 2009 aufgegeben hätte, wäre im vorliegenden Fall entgegen den Ausführungen des Steueramts nicht zu befürchten, dass die Steuerpflichtigen die privilegierte Liquidationsbesteuerung gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG mehrmals beanspruchen oder auf mehr als zwei Geschäftsjahre ausdehnen könnten. Denn aus den Feststellungen der Vorinstanz ergibt sich, dass die Steuerpflichtigen die

privilegierte Liquidationsbesteuerung erstmals für die in der Steuerperiode 2011 realisierten Liquidationsgewinne beansprucht haben. Für Steuerperioden vor 2011 hätte ihnen die harmonisierungsrechtlich vorgegebene Liquidationsbesteuerung ohnehin gar nicht zur Verfügung gestanden, da der Kanton Aargau Art. 11 Abs. 5 StHG erst per 1. Januar 2011 umgesetzt hat (vgl. oben E. 3.1.3). Ob die Steuerpflichtigen auch für die Steuerperiode 2012 von der privilegierten Liquidationsbesteuerung profitieren, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und demgemäss hier nicht zu beurteilen (vgl. oben E. 3.4.4).

### **E. 3.6.1**

Die Vorinstanz hat die Liquidationsgewinne aus der Veräusserung der Parzelle zzz und der Privatentnahme der Parzellen yyy und nnn auf die Differenz zwischen den Anlagekosten und den Buchwerten begrenzt. In Bezug auf die Parzelle zzz folgte dies laut der Vorinstanz aus der landwirtschaftlichen Natur dieses Grundstücks ( § 27 Abs. 4 StG /AG), während die Vorinstanz betreffend die Parzellen yyy und nnn von einem (partiellen) Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG /AG ausging (vgl. angefochtenes Urteil E. 4.3).

### **E. 3.6.2**

Das Steueramt macht nicht geltend, dass die Vorinstanz die in der Periode 2011 steuerbaren Einkünfte zu tief bemessen hätte. Es beantragt einzig, dass die Liquidationsgewinne zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu besteuern sei (vgl. Beschwerde Ziff. I und III.C). Die Steuerpflichtigen machen zwar in ihrer Beschwerdeantwort geltend, nie einen Antrag auf einen (partiellen) Steueraufschub gemäss § 32a Abs. 1 StG /AG gestellt, sondern lediglich die Besteuerung der drei Parzellen als landwirtschaftliche Grundstücke gemäss § 27 Abs. 4 StG /AG (Einkommenssteuer auf den wieder eingebrachten Abschreibungen bei Privatentnahme; Grundstückgewinnsteuer auf dem restlichen Kapitalgewinn bei Veräusserung) verlangt zu haben. Sie halten das angefochtene Urteil aber im Ergebnis in Bezug auf die streitbetroffene Steuerperiode 2011 dennoch für zutreffend, weil auch bei einer Besteuerung aller drei Parzellen als landwirtschaftliche Grundstücke die in der Steuerperiode 2011 erzielten Liquidationsgewinne gemäss § 27 Abs. 4 StG /AG nur im Umfang der Differenz zwischen Anlagekosten und Buchwerten der Einkommenssteuer unterliegen würden.

### **E. 3.6.3**

Wenn die Steuerpflichtigen tatsächlich keinen Antrag auf (partiellen) Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG /AG gestellt hätten, es sich bei den Parzellen yyy und nnn aber wie von der Vorinstanz erwogen nicht um landwirtschaftliche Grundstücke handelte, hätte dies zur Konsequenz, dass die in der Steuerperiode 2011 steuerbaren Einkünfte aus der Privatentnahme dieser beiden Grundstücke nicht auf die Differenz zwischen Anlagekosten und Buchwerten begrenzt wären, sondern den gesamten, durch die Privatentnahme steuersystematisch realisierten Gewinn (Differenz zwischen Verkehrswerten und Buchwerten) umfassen würden (vgl. § 27 Abs. 2 und 4 e contrario i.V.m. § 95 Abs. 2 StG /AG). Dem Bundesgericht wäre es jedoch in diesem Fall verwehrt, über das Begehren des Steueramts hinauszugehen und das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2011 höher anzusetzen, als es das Steueramt beantragt hat ( Art. 107 Abs. 1 BGG ). Ob die Steuerpflichtigen einen Antrag auf (partiellen) Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG /AG gestellt haben und ob die Vorinstanz die beiden Parzellen yyy und nnn zu Recht nicht als landwirtschaftliche Grundstücke betrachtet hat, ist deshalb in Bezug auf die hier streitbetroffene Steuerperiode 2011 nicht zu entscheiden. Denn in jedem Fall hätte der in

der Steuerperiode 2011 steuerbare Liquidationsgewinn (mindestens) Fr. 302'200.-- betragen.

### **E. 3.7**

Zusammengefasst hat die Vorinstanz das harmonisierte kantonale Steuerrecht zutreffend angewendet, indem sie für das Steuerjahr 2011 Liquidationsgewinne im Umfang von Fr. 302'200.-- festgesetzt hat, die im Verfahren nach § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG gesondert zu besteuern sind. Wie die Gewinne aus den Veräusserungen der Parzellen yyy und nnn im Folgejahr 2012 zu besteuern sein werden, ist hier nicht zu entscheiden.

### **E. 4**

Auf die Beschwerde der Steuerpflichtigen (2C\_666/2021) ist mangels Beschwer nicht einzutreten. Die Beschwerde des Steueramts (2C\_721/2021) erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen. Angesichts dieses Ausgangs sind die Gerichtskosten für die vereinigten Verfahren zur einen Hälfte den Steuerpflichtigen (unter solidarischer Haftung) und zur anderen Hälfte dem Kanton Aargau aufzuerlegen, zumal Letzterer Vermögensinteressen verfolgt ( Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG ). Da der Kanton Aargau im Verfahren 2C\_721/2021 unterliegt, hat er den Steuerpflichtigen dafür eine Parteientschädigung zu bezahlen, ohne selbst für das Verfahren 2C\_666/2021, in dem er obsiegt, Anspruch auf Parteientschädigung zu haben ( Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.