

# **BGer 9C\_336/2023 vom 3. Mai 2024**

Bundesgericht, 2024-05-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_336\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_336_2023)

FR: TF 9C\_336/2023 du 3 mai 2024

IT: TF 9C\_336/2023 del 3 maggio 2024

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen ( Art. 29 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) und mit freier Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 149 II 66 E. 1.3; 149 IV 9 E. 2 Ingress; 149 IV 97 E. 1 Ingress). Die allgemeinen Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen grundsätzlich vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 89 und Art. 100 BGG ). Zu prüfen aus dem Bereich der Sachurteilsvoraussetzungen bleibt, welche Natur dem angefochtenen Entscheid im Hinblick auf Art. 90 ff. BGG beizumessen ist (hinten E. 1.3) und insbesondere, ob der streitbetroffene Entscheid unmittelbar beim Bundesgericht angefochten werden kann (hinten E. 1.4). Ausgangspunkt bildet dabei das gesetzliche Erfordernis, dass der vor Bundesgericht angefochtene Entscheid von einer letzten kantonalen Instanz ausgehen muss (hinten E. 1.2).

### **E. 1.2.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ist zulässig gegen Entscheide

letzter kantonalen Instanzen , sofern nicht die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zulässig ist ( Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG ). Die Kantone setzen als unmittelbare Vorinstanzen des Bundesgerichts

obere Gerichte ein, soweit nicht nach einem anderen Bundesgesetz Entscheide

anderer gerichtlicher Behörden der Beschwerde an das Bundesgericht unterliegen ( Art. 86 Abs. 2 BGG ). Als Vorinstanz des Bundesgerichts kommt im Bereich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten damit nur eine gerichtliche Behörde infrage. Verfügungen oder Einspracheentscheide einer eidgenössischen, kantonalen oder kommunalen Verwaltungsbehörde sind vom Anwendungsbereich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ausgeschlossen.

### **E. 1.2.2**

Die Eigenschaft als "Gericht" im Sinne von Art. 86 Abs. 2 BGG , der die Art. 191b und 191c BV ausführt, bedingt insbesondere, dass die kantonale Gerichtsbehörde den Anforderungen von Art. 110 und Art. 111 Abs. 3 BGG genügt. Aufgrund von Art. 110 BGG haben die Kantone zu gewährleisten, dass diese kantonale Gerichtsbehörde oder eine vorgängig zuständige

andere gerichtliche Behörde den Sachverhalt frei prüft und das massgebende Recht von Amtes wegen anwendet ( Art. 110 BGG ). Die unmittelbare Vorinstanz des Bundesgerichts muss sodann mindestens die Rügen nach den Art. 95-98 BGG prüfen können ( Art. 111 Abs. 3 BGG ; BGE 142 II 49 E. 4.4; 141 II 307 E. 6.5; 136 II 470 E. 1.1; Urteile

2C\_33/2021 vom 29. Juni 2021 E. 4.3; 2C\_127/2018 vom 30. April 2019 E. 3.1.1).

### **E. 1.2.3**

Der Begriff des "oberen" Gerichts erfordert, dass die Justizbehörde für das ganze Kantonsgebiet zuständig und hierarchisch keiner anderen Gerichtsinstanz unterstellt ist ( BGE 147 I 333 E. 1.7.2; 147 II 300 E. 1; 143 III 290 E. 1.1; 136 II 470 E. 1.1; 135 II 94 E. 4.1 ; 134 I 125 E. 3.5; siehe auch BGE 148 I 104 E. 1.4). Ein Rechtsstreit soll nicht vor das Bundesgericht getragen werden können, ohne dass er zuvor von einer

höchsten kantonalen Instanz beurteilt worden ist, weshalb es den Kantonen verwehrt ist, als zweite Instanz ein unteres kantonales Gericht einzusetzen. Dies wird "normalerweise das kantonale Verwaltungsgericht sein" (so Botschaft vom 28. Februar 2001 zur Totalrevision der Bundesrechtspflege [nachfolgend: Botschaft Totalrevision 2001], BBl 2001 4202, insb. 4326 zu Art. 80 Abs. 2 E-BGG; vgl. BGE 143 III 290 E. 1.1). In aller Regel werden daher zwei kantonale Gerichtsinstanzen bestehen ("double instance cantonale"). Verfügt ein Kanton in Verwaltungssachen aber nur über eine einzige Gerichtsinstanz, was das Bundesrecht nicht ausschliesst, dann "gilt automatisch diese als oberes Gericht" (so wiederum Botschaft Totalrevision 2001, a.a.O., S. 4326 zu Art. 80 Abs. 2 E-BGG; insbesondere zum Abgaberecht: Urteile 2C\_1158/2012 vom 27. August 2013 E. 1.2.2; 2C\_124/2013 vom 25. November 2013 E. 1.3.3).

### **E. 1.2.4**

Wenn die Beschwerde nur gegen Entscheide letzter kantonalen Instanzen zulässig ist, bedeutet dies, dass der kantonale Rechtsmittelweg zwingend in seiner Gesamtheit zu durchlaufen ist (wiederum Botschaft Totalrevision 2001, a.a.O., S. 4326 zu Art. 80 Abs. 1 E-BGG; unter vielen schon: BGE 72 I 95 ; 81 I 147 E. 2 ; 84 I 232 E. 1, je zur seinerzeitigen staatsrechtlichen Beschwerde, wo sich allerdings die heute nicht mehr bedeutsame Frage ausserordentlicher Rechtsmittel stellte; nunmehr etwa Urteil 2F\_1/2018 vom 16. Januar 2018 E. 2.1). Dies ist der

formell-organisatorische Aspekt von Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG . Der Begriff der "Letztinstanzlichkeit" bedeutet darüber hinaus in

materiell-inhaltlicher Hinsicht , dass die Rügen, die nun dem Bundesgericht unterbreitet werden sollen, soweit möglich schon vor der Vorinstanz vorgebracht werden müssen ( BGE 143 III 290 E. 1.1; 134 III 524 E. 1.3). Welche Instanz innerkantonale Letztinstanzlich entscheidet, ist an sich - in den Schranken von Art. 86 Abs. 2 und 3 BGG - Sache des kantonalen Rechts ( Art. 3 BV ; BGE 145 I 121 E. 1.3.1).

### **E. 1.2.5**

Die Steuerpflichtigen sind der Ansicht, sie seien befugt, das Verwaltungsgericht zu "überspringen" und gegen das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau unmittelbar an das Bundesgericht zu gelangen. Sie ersuchen um einen "verfahrensleitenden Entscheid betreffend Sprungbeschwerde" (Sachverhalt, lit. C.a). Das Institut der "Sprungbeschwerde", das die Steuerpflichtigen ergreifen möchten, findet sich namentlich in Art. 47 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021) , dieser in der Fassung vom 19. September 1978, in Kraft seit 1. Juni 1979 (AS 1979 114). Danach gilt:

"Hat eine nicht endgültig entscheidende Beschwerdeinstanz im Einzelfalle eine Weisung erteilt, dass oder wie eine Vorinstanz verfügen soll, so ist die Verfügung unmittelbar an die

nächsthöhere Beschwerdeinstanz weiterzuziehen; in der Rechtsmittelbelehrung ist darauf aufmerksam zu machen."

Mit der Revision von 1978 wurde die bis dahin bestehende "Kann-Vorschrift" durch eine "Muss-Bestimmung" ersetzt. Gemäss Art. 47 Abs. 2 VwVG in der ursprünglichen Fassung vom 20. Dezember 1968 (AS 1969 737) hatte es im freien Belieben der beschwerdeführenden Person gestanden, auf eine Beschwerdeinstanz zu verzichten und die nächsthöhere Instanz anzurufen, wenn es um die Anfechtung einer im zweiten Rechtsgang erlassenen Verfügung der Unterinstanz ging, die inhaltlich auf einer "Weisung" der nicht endgültig entscheidenden Oberinstanz beruhte (dazu Botschaft vom 12. Februar 1975 über die Reorganisation der Bundesverwaltung [nachfolgend: Botschaft Reorganisation 1975], BBl 1975 I 1453, insb. 1538 zu Art. 47 E-VwVG; anders noch die Botschaft vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, die eine Sprungbeschwerde ausgeschlossen hatte, BBl 1965 II 1348, insb. 1365 zu Art. 6-8 E-VwVG). Musterfall einer Sprungbeschwerde ist die im zweiten Rechtsgang erlassene Verfügung eines Bundesamtes, deren Inhalt auf Weisungen seitens des zuständigen Departements beruht (dazu etwa BGE 124 II 189 E. 1e; 122 V 405 E. 1c; 110 Ib 96 ; 108 Ib 413 ). Diesfalls ist unmittelbar die Beschwerde an die nächsthöhere Beschwerdeinstanz (zum damaligen Zeitpunkt: Bundesgericht oder Bundesrat; heute insgesamt: Bundesverwaltungsgericht) zu ergreifen. Dahinter steht der Gedanke der "raschen, zweckmässigen und einfachen Erledigung des anhängig gemachten Verfahrens ohne überflüssigen Prozessaufwand und Umständlichkeit" (Botschaft Reorganisation 1975, a.a.O., S. 1538 zu Art. 47 E-VwVG).

Konzeptionell anders verhält es sich im Bereich von Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 2009; SR 641.20) . Danach ist die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) unmittelbar als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten, sofern ein entsprechender Antrag seitens der steuerpflichtigen (oder mithaftenden) Person vorliegt oder diese dem Antrag der ESTV zustimmt (formelles Kriterium). Überdies muss es sich um eine "einlässlich begründete" Verfügung handeln (materielles Kriterium; vgl. BGE 140 II 202 E. 6.3.5). Die Situation von Art. 83 Abs. 4 MWSTG 2009 wickelt sich im ersten Rechtsgang ab, und zwar im Verfügungsstadium. Eine "Weisung" seitens einer nächsthöheren Beschwerdeinstanz liegt nicht vor.

#### **E. 1.2.6**

Dem Bundesgerichtsgesetz ist das Institut, wie es sich in Art. 47 Abs. 2 VwVG findet, unbekannt. Deshalb soll im vorliegenden Zusammenhang, angelehnt an die eingängige französischsprachige Rechtsprechung (so etwa BGE 122 V 405 E. 1c), von "Beschwerde *omisso medio*" statt von "Sprungbeschwerde" gesprochen werden. Hat nun eine Partei, die ans Bundesgericht gelangt, einzelne oder mehrere Stufen des Rechtswegs ausgelassen, ohne dass sie von Bundesgesetzesrechts wegen hierzu ausdrücklich oder zumindest implizit ermächtigt wäre, so ist das Bundesgericht unter dem

formell-organisatorischen Aspekt zur Beurteilung der Eingabe unzuständig. Aufgrund des Fehlens einer unerlässlichen Sachurteilsvoraussetzung ist auf die Sache an sich nicht einzutreten ( Art. 30 Abs. 1 BGG ), worauf sich weitere Schritte erübrigen. Das Bundesgericht

kann in einem solchen Fall aber von Amtes wegen zur Weiterleitung der Eingabe an die mutmasslich zuständige

kantonale Behörde schreiten. Eine eigentliche Weiterleitungspflicht sieht das Gesetz nur vor, falls eine andere eidgenössische Behörde zuständig wäre ( Art. 30 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 333 E. 2; Urteile 2C\_1029/2021 vom 28. Dezember 2021 E. 2.4; 2C\_963/2019 vom 21. Dezember 2019 E. 1.2; 2C\_498/2019 vom 29. Mai 2019 E. 2; 2F\_1/2018 vom 16. Januar 2018 E. 2.2 und 2.3). Die Weiterleitung erfolgt diesfalls an den iudex ad quem .

### **E. 1.3.1**

Das Bundesgericht soll sich der Konzeption nach nur einmal mit derselben Angelegenheit befassen müssen und diese dabei abschliessend beurteilen können (Einheit des Verfahrens; BGE 144 III 253 E. 1.3; 144 III 475 E. 1.2; je mit Hinweisen). Aus diesem Grund ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an sich nur zulässig, sofern der angefochtene Entscheid das Verfahren entweder vollständig (

Endentscheid ; Art. 90 BGG ) oder zumindest teilweise abschliesst (

Teilentscheid ; Art. 91 BGG ). Im Abgaberecht ist von einem Teilentscheid, so die ständige bundesgerichtliche Praxis, nur zurückhaltend auszugehen. Abgaberechtlich liegt ein Teilentscheid vor, falls im angefochtenen Entscheid erstens über mehrere Steuerperioden gesondert und zweitens zumindest in Bezug auf eine Steuerperiode abschliessend entschieden wurde (Urteile 9C\_629/2022 vom 26. Januar 2023 E. 1.1; 2C\_563/2022 vom 31. Oktober 2022 E. 2.2.3; 2C\_708/2022 vom 26. September 2022 E. 2.4; 2C\_676/2018 vom 22. August 2018 E. 3.2).

### **E. 1.3.2**

Selbständig eröffnete

Vor- und Zwischenentscheide ( Art. 92 und 93 BGG ) schliessen das Verfahren nicht ab; die Hauptsache ist weiterhin hängig. Sie bilden damit keinen End- oder Teilentscheid ( BGE 149 II 170 E. 1.2; 148 IV 155 E. 1.1). Beschwerden gegen selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht lediglich in drei Konstellationen zulässig. Selbständige Anfechtbarkeit besteht, wenn der Vor- oder Zwischenentscheid die Zuständigkeit oder den Ausstand betrifft ( Art. 92 BGG ; BGE 148 IV 155 E. 1.1; 147 III 159 E. 3; 145 IV 228 E. 1; 144 III 475 E. 1.1.2), falls er einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil rechtlicher Natur bewirken kann ( Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG ; BGE 149 II 170 E. 1.3; 148 IV 155 E. 1.1; 147 III 159 E. 4.1) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde ( Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG ; BGE 149 II 170 E. 1.2 ; 146 I 36 E. 2.2; zur doppelten Voraussetzung insbesondere BGE 143 III 290 E. 1.4). Einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil rechtlicher Natur nimmt die Praxis namentlich auch an, wenn im Fall eines Rückweisungsentscheids (dazu auch E. 1.3.4) die rückweisungsbetroffene Instanz eine ihres Erachtens rechtswidrige neue Verfügung zu erlassen hat, zu deren späterer Anfechtung sie nicht befugt ist ( BGE 149 II 66 E. 1.2 ; 145 I 239 E. 3.3; 145 V 266 E. 1.3; 144 IV 321 E. 2.3; 144 V 280 E. 1.2.2).

### **E. 1.3.3**

Die auf diese drei Konstellationen beschränkte selbständige Anfechtbarkeit von Vor- und Zwischenentscheiden bildet aus prozessökonomischen Gründen eine Ausnahme vom Grundsatz, dass das Bundesgericht sich mit jeder Angelegenheit nur einmal befassen soll. Aus diesem Grund ist Art. 93 Abs. 1 BGG restriktiv zu handhaben ( BGE 149 II 170 E. 1.3;

148 IV 155 E. 1.1), zumal selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheid mit Beschwerde gegen den noch zu treffenden Endentscheid angefochten werden können, soweit sie sich auf dessen Inhalt auswirken ( Art. 93 Abs. 3 BGG ; BGE 149 II 170 E. 1.2; 148 IV 155 E. 2.1; 144 III 253 E. 1.3; 144 III 475 E. 1.2). Es obliegt der beschwerdeführenden Partei darzutun, dass die Eintretensvoraussetzungen von Art. 93 BGG erfüllt sind, soweit deren Vorliegen nicht offensichtlich ist ( Art. 42 Abs. 2 BGG ; BGE 149 II 170 E. 1.3; 148 IV 155 E. 1.1; 144 III 475 E. 1.2).

#### **E. 1.3.4**

Ein

Rückweisungsentscheid schliesst das Verfahren weder ganz noch teilweise ab. Formell liegt weder ein End- noch ein Teilentscheid, sondern ein Zwischenentscheid vor, so dass die Anfechtungsvoraussetzungen herrschen, wie sie aus Art. 93 BGG hervorgehen. Wenn die von der eidgenössischen oder kantonalen Vorinstanz des Bundesgerichts ausgesprochene Rückweisung an eine Unterinstanz aber einzig noch der

(rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der rückweisungsempfangenden Unterinstanz aus diesem Grund in der Sache selbst

keinerlei Entscheidungsspielraum verbleibt, ist ein solcher Entscheid nach der Praxis der öffentlich-rechtlichen Abteilungen des Bundesgerichts wie ein Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG zu behandeln. Das Bundesgericht hat dies immer wieder zum Ausdruck gebracht (unter vielen: Urteile 9C\_609/2022 vom 13. Juni 2023 E. 1.2.3, nicht publ. in: BGE 149 II 255 ["nimmt die öffentlich-rechtliche Praxis des Bundesgerichts einen anfechtbaren Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG an"]; 8C\_110/2021 vom 26. Januar 2022 E. 1.3.2, nicht publ. in: BGE 148 II 73 ["assimilé à une décision finale"]; 2C\_1069/2020 vom 27. Oktober 2021 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 147 II 385 ["une telle décision est tenue pour finale"]; 2C\_151/2017 und weitere vom 16. Dezember 2019 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 146 II 111 ["gilt der Entscheid im öffentlichen Recht als End- und nicht als Zwischenentscheid"]; BGE 144 V 280 E. 1.2 ["ein ohne weiteres selbstständig anfechtbarer Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG "]).

#### **E. 1.3.5**

Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau hatte in seinem Urteil WBE.2018.454 vom 14. März 2019 in der Sache selbst (nur) teilweise entschieden und im Übrigen die Sache zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid an die örtliche Steuerkommission zurückgewiesen (Sachverhalt, lit. A.c). Das Bundesgericht hat dies im ersten Rechtsgang dahingehend gewürdigt, dass das Verwaltungsgericht unter dem Aspekt des "Ob" entschieden (und die Einkommenssteuer für gegeben erachtet), den Aspekt des "Wie" (Einbezug in die ordentliche Veranlagung oder Vornahme einer separaten Jahressteuer) aber offengelassen habe (Urteil 2C\_410/2019 vom 7. Mai 2019 E. 3.4; dazu Sachverhalt, lit. A.c). Aufgrund der nicht bloss auf die rechnerische Umsetzung gerichteten Rückweisung an die Erstinstanz konnte kein "formeller" Endentscheid ( Art. 90 BGG ) vorliegen, da das Verfahren nicht abgeschlossen wurde, ebenso wenig wie von einem Teilentscheid zu sprechen war, da einzig die Steuerperiode 2012 streitig war ( Art. 91 BGG ; vorne E. 1.3.1). Infolgedessen lag dem Bundesgericht ein

Zwischenentscheid vor ( Art. 93 Abs. 1 BGG ), der unter den gegebenen Voraussetzungen nicht selbständig anfechtbar war (Sachverhalt, lit. A.d). Denn die Erstinstanz hatte den

Sachverhalt näher abzuklären und erst noch darüber zu befinden, ob der Veräusserungsgewinn in die ordentliche Veranlagung einzubeziehen oder zum Gegenstand einer separaten Jahressteuer zu machen sei. Damit verblieb der Erinstanz ein rechtserheblicher Entscheidungsspielraum.

#### **E. 1.4.1**

In einem zivilrechtlichen Leiturteil zur Frage der Beschwerde

omisso medio an die Höchstinstanz hat das Bundesgericht unlängst wiederholt, dass der kantonalrechtlich vorgesehene Rechtsmittelweg

regelmässig auch dann vollständig zu durchlaufen sei, wenn die rückweisungsempfangende Unterinstanz auf Rückweisung durch die kantonale Oberinstanz hin neu befunden hat. Es könne aber

ausnahmsweise infrage kommen, dass der kantonal oberinstanzliche Rückweisungsentscheid im Anschluss an den Endentscheid der rückweisungsempfangenden Unterinstanz unmittelbar beim Bundesgericht angefochten werde. Die Zulässigkeit dieser Beschwerde

omisso medio hänge indes davon ab, dass dem Bundesgericht

ausschliesslich Rügen unterbreitet würden, welche die Erwägungen im seinerzeitigen Rückweisungsentscheid der oberen kantonalen Instanz zum Inhalt hätten. Ausserdem dürften nur Punkte aufgegriffen werden, über die das kantonale letztinstanzliche Gericht abschliessend - und somit für das rückweisungsempfangende unterinstanzliche Gericht verbindlich - entschieden habe ( BGE 149 III 44 E. 1.1 mit Hinweisen).

#### **E. 1.4.2**

Damit stellt die Rechtslage sich insofern anders dar als beispielsweise im Bereich des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung ( Art. 127 Abs. 3 BV ). Dort herrscht im geltenden Recht eine strikte, ausnahmslose Pflicht zum Durchlaufen des jeweiligen kantonalen Rechtsmittelwegs (Botschaft Totalrevision 2001, a.a.O., S. 4326 zu Art. 80 Abs. 1 E-BGG). Dies gilt selbst dann, wenn im Kanton, in welchem der Rechtsmittelweg einzig deshalb durchlaufen werden muss, um letztlich an das Bundesgericht gelangen zu können, ein an sich genehmes unterinstanzliches Urteil ergangen ist ( BGE 133 I 300 E. 2.4 ; 133 I 308 E. 2.4; Urteile 9C\_674/2021 vom 20. März 2023 E. 2.3; 2C\_401/2020 vom 28. Juli 2021 E. 1.2.1, nicht publ. in: BGE 148 I 65 ; Alfred Meier/Diego Clavadetscher, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, FStR 2007 S. 135 ff., insb. 139 f. Ziff. 5.3.2.2.1).

Dieses formell-organisatorische Erfordernis stösst in Teilen der Literatur auf Kritik und wird dort als "Scheingefecht" oder "Scheinprozess" bezeichnet (dazu namentlich Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, 134, mit Hinweisen, der ein Wiedererwägungsgesuch im erstveranlagenden Kanton bevorzugt; weiterführend Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, 2. Aufl. 2013, N. 1237 ff.; die Praxis begrüssend etwa Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5. Aufl. 2021, Kap. 7 N. 90). Die bundesgerichtliche Praxis beschreitet einen anderen Weg und betont, dass dieser Rechtsmittelzug (insbesondere auch) dem Öffnen des Weges an das Bundesgericht diene ( Art. 100 Abs. 5 BGG ). Entsprechend liege unter Legitimations Gesichtspunkten keine blosse "Pro-forma-Anfechtung" bzw. kein "Scheingefecht" vor (Urteile 2C\_514/2021 /

2C\_516/2021 vom 5. August 2021 E. 3.3.2; 2C\_663/2019 vom 26. März 2020 E. 1.3; dazu Martin Kocher, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Interkantonaies Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 44 N. 344 ff., insb. 349, und 383 ff.).

Vom Kanton, welcher nach Ansicht der steuerpflichtigen Person einen zutreffenden Entscheid getroffen hat, ist in einem solchen Fall zu erwarten, dass er nicht etwa einen Nichteintretensentscheid fällt, sondern auf die Beschwerde eintritt und sie abweist (Martin Zweifel/Hugo Casanova/Michael Beusch/Silvia Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht - Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 25 N. 48; de Vries Reilingh, a.a.O., N. 1241; Kocher, a.a.O., N. 350).

### **E. 1.4.3**

Wie es sich im vorliegenden Fall mit der Pflicht, den Rechtsmittelweg zu durchlaufen bzw. einen letztinstanzlichen Entscheid eines oberen Gerichts herbeizuführen, verhält, ist nachfolgend vor diesem Hintergrund zu prüfen (hinten E. 2).

### **E. 1.5.1**

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 149 I 109 E. 2.1). Dementsprechend ist das Bundesgericht weder an die in der Beschwerde vorgebrachten 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 148 II 73 E. 8.3.1; 148 V 366 E. 3.1).

### **E. 1.5.2**

Die freie Kognition erfasst grundsätzlich auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile 9C\_674/2021 vom 20. März 2023 E. 1.2.2; 2C\_404/2020 vom 16. Dezember 2020 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 147 II 248 ; 2C\_68/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2, nicht publ. in: BGE 145 II 2 ). Vorbehalten bleiben Konstellationen, in welchen das Harmonisierungsrecht den Kantonen und Gemeinden einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt oder es keine Anwendung findet (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Bei der Überprüfung des rein kantonalen oder kommunalen Rechts steht regelmässig die Prüfung des allgemeinen Willkürverbots ( Art. 9 BV ) im Vordergrund ( BGE 149 I 109 E. 2.1; 147 IV 433 E. 2.1 ; 146 I 11 E. 3.1.3; zur Willkür in der Rechtsanwendung namentlich BGE 149 I 125 E. 5.1).

### **E. 1.5.3**

Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 149 I 109 E. 2.1; 149 III 81 E. 1.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen ( BGE 149 III 81 E. 1.3).

### **E. 1.6**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 149 I 207 E. 5.5; 149 II 43 E. 3.5; 149 IV 57 E. 2.2). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen ( BGE 149 IV 57 E. 2.2). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit ( BGE 149 II 43 E. 3.6.4 ; 148 I 160 E. 3; 148 III 215 E. 3.1.4; 148 IV 356 E. 2.1; 148 V 366 E. 3.3; vorne E. 1.5.3).

### **E. 2.1**

Gegen harmonisierungsrechtliche Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, steht der Rechtsmittelweg an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau offen ( § 198 Abs. 1 StG /AG). Aus diesem Grund hat das Spezialverwaltungsgericht grundsätzlich als "anderes", mithin "unteres" (nicht "oberes") Gericht im Sinne von Art. 86 Abs. 2 BGG zu gelten, auf dessen Ebene Art. 110 BGG uneingeschränkt anwendbar ist (Urteil 2C\_1049/2016 vom 18. November 2016). Das Spezialverwaltungsgericht ist zwingend anzurufen, um an das Verwaltungsgericht gelangen zu können, ebenso wie das Verwaltungsgericht zwingend mit der Sache zu befassen ist, um einen Entscheid des Bundesgerichts herbeiführen zu können.

Ausnahmsweise kommt aber auch dem Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau in abgaberechtlichem Zusammenhang die Eigenschaft als

letzte kantonale Instanz zu und gilt dieses als

oberes Gericht . So besagt Art. 56 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21), dass im Bereich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer "der Entscheid der kantonalen Rekurskommission durch Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden" kann.

In diesem Sinne stellt Art. 56 VStG gegenüber Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG eine lex specialis dar, womit das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, beschränkt auf den Bereich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer, eine taugliche Vorinstanz des Bundesgerichts bildet (Urteile 2C\_500/2017 vom 6. Juni 2017 E. 2.1; 2C\_322/2016 vom 23. Mai 2016).

### **E. 2.2**

Das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau hat seine Rechtsmittelbelehrung im angefochtenen Entscheid vom 23. März 2023 dahingehend formuliert, dass eine etwaige Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau zu ergreifen wäre (Sachverhalt, lit. B.c). Mit Blick darauf, dass einer harmonisierungsrechtlichen Frage nachzugehen war (Aspekt des "Ob"), weshalb es bei der Anwendbarkeit von Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG bleibt, ist die Rechtsmittelbelehrung inhaltlich zutreffend. Es liegt unstreitig keine Konstellation im Sinne von Art. 56 VStG vor.

Aufgrund von § 198 Abs. 1 StG /AG (vorne E. 2.1), der im Ergebnis Art. 86 BGG vorweg nimmt bzw. entsprechend den kantonalen Gegebenheiten präzisiert, wäre die Beschwerde

an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau zu ergreifen gewesen. Dies anerkennen im Übrigen auch die Steuerpflichtigen. Sie begründen ihr gewissermassen "übergesetzliches" Vorgehen, für welches sie keine ausdrückliche Norm des eidgenössischen Rechts anzurufen vermögen, sinngemäss damit, dass es einem prozessualen Leerlauf gleichkäme, wenn zunächst das Verwaltungsgericht anzurufen wäre, bevor sie ans Bundesgericht gelangen könnten. Denn das Verwaltungsgericht habe, was unbestritten ist, seine Meinung im Rückweisungsentscheid dahingehend gebildet und kundgetan, dass die streitbetroffenen Veräusserungsgewinne nicht mit der Grundstückgewinn-, sondern mit der Einkommenssteuer zu erfassen seien.

Die Frage des "Ob" sei mithin, so die Steuerpflichtigen, durch das Verwaltungsgericht abschliessend geprüft worden. Aus diesem Grund sei es angebracht, diese Instanz zu überspringen und unmittelbar das Bundesgericht anzurufen.

### **E. 2.3.1**

Wie dem Bundesgericht bereits aus dem Verfahren 2C\_410/2019 bekannt ist (Sachverhalt, lit. A.d), hat das Verwaltungsgericht im seinerzeitigen Urteil WBE.2018.454 vom 14. März 2019 einen Rückweisungsentscheid getroffen und den Aspekt des "Ob" in abschliessender Weise geklärt. Es hat, wie die Steuerpflichtigen zutreffend feststellen, erwogen, dass die erzielten Veräusserungsgewinne Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit bildeten und der

Einkommenssteuer unterlägen. Die Konstellation erinnert damit an jene, wie sie dem unlängst veröffentlichten Leiturtel ( BGE 149 III 44 ) zugrunde lag (vorne E. 1.4.1). Dieses Leiturtel scheint den Steuerpflichtigen nicht bekannt gewesen zu sein; sie berufen sich vielmehr auf BGE 143 III 290 und 135 III 335 E. 2.

### **E. 2.3.2**

Im erstgenannten Urteil, BGE 143 III 290 , hatte das Bundesgericht daran erinnert, dass die Beschwerde in Zivilsachen gemäss ständiger Praxis auch gegen einen erstinstanzlichen Endentscheid zulässig sein könne, dann nämlich, wenn nicht der Inhalt dieses erstinstanzlichen Endentscheids beanstandet wird, sondern vielmehr die

Kostenregelung der rückweisenden Oberinstanz angefochten werden soll. Die unmittelbare Anfechtungsmöglichkeit rühre daher, dass der in einem oberinstanzlichen Rückweisungsentscheid getroffene Kostenspruch zuvor, also nach dem Ergehen des oberinstanzlichen Rückweisungsentscheids, beim Bundesgericht (noch) nicht angefochten werden könne ( BGE 143 III 290 E. 1.3; 142 II 363 E. 1.1; 137 V 57 E. 1.1; 135 III 329 E. 1.2.2; 133 V 645 E. 2.2). Mit derselben Logik müsse es möglich sein, im Anschluss an den erstinstanzlichen Endentscheid auch die

inhaltlichen Anordnungen der rückweisenden Oberinstanz unmittelbar beim Bundesgericht anzufechten, falls in der Beschwerde ausschliesslich Fragen zum oberinstanzlichen Rückweisungsentscheid aufgeworfen würden. Denn ein oberinstanzlicher Rückweisungsentscheid sei nicht nur für die rückweisungsempfangende Unterinstanz verbindlich, er könne im zweiten Rechtsgang selbst von der seinerzeit rückweisenden Oberinstanz nicht mehr aufgegriffen werden ( BGE 143 III 290 E. 1.5).

### **E. 2.3.3**

Das Bundesgericht hat die Überlegungen, die zu BGE 143 III 290 E. 1.5 führten, nunmehr in BGE 149 III 44 E. 1.1 (Urteil 5A\_130/2022 vom 8. September 2022) bestätigt (vorne E.

1.4.1). Auch im jüngsten Leiturtel ging es mithin um einen zivilrechtlichen Sachverhalt, weshalb die Rechtsfrage im Lichte der Beschwerde in Zivilsachen ( Art. 72 ff. BGG ) und der dortigen Regelung betreffend die Vorinstanzen ( Art. 75 BGG ) zu beurteilen war. Dieser Hinweis auf das zivilrechtliche Umfeld ist insofern bedeutsam, als es sich gezeigt hat, dass die Praxis zur sog. Einheitsbeschwerde nicht in allen Teilen einheitlich ist. Unterschiede bestehen, was die Beschwerde in Zivilsachen und die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angeht, etwa im Bereich der hier interessierenden selbständigen Anfechtbarkeit von Rückweisungsentscheiden (vorne E. 1.3.4). Selbständig anfechtbare Rückweisungsentscheide sind der Praxis zur Beschwerde in Zivilsachen bis heute fremd. In deren Anwendungsbereich geht das Bundesgericht regelmässig von einem Vor- oder Zwischenentscheid aus ( BGE 149 III 44 E. 1.1; 145 III 42 E. 2.1; 144 III 253 E. 1.3 und 1.4), gegen den nur unter den Voraussetzungen von Art. 92 und 93 BGG Beschwerde geführt werden kann.

#### **E. 2.3.4**

Es zeigt sich damit, dass die Praxen der öffentlich-rechtlichen und der zivilrechtlichen Abteilungen in Bezug auf die Würdigung eines Rückweisungsentscheids nicht übereinstimmen und dass im Rückweisungsfall zurzeit einzig die zivilrechtlichen Abteilungen eine Beschwerde

omisso medio zulassen. Entsprechend fragt sich, ob im vorliegenden Fall, der die direkte Bundessteuer und damit öffentliches Recht betrifft, der zivilrechtlichen Sichtweise zu folgen sei, wie sie zuletzt in BGE 149 III 44 E. 1.1 bestätigt wurde. Die öffentlich-rechtliche Praxis des Bundesgerichts hat sich hierzu noch nicht abschliessend ausgesprochen.

Im Urteil 9C\_233/2020 vom 23. November 2020 E. 2 und 3 liess das Bundesgericht ausdrücklich offen, ob die Rechtsprechung zur Beschwerde in Zivilsachen ( BGE 143 III 290 betreffend Art. 75 BGG ) sich ohne Weiteres und in jedem Fall auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten übertragen lasse. Es berief sich immerhin auf das Urteil 2C\_546/2018 vom 11. März 2019 E. 1.2.1, wo die Beschwerde

omisso medio im Rahmen der hauptfrageweisen, "abstrakten" Normenkontrolle zugelassen wurde. Auch in der Praxis zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liess das Bundesgericht sich mitunter vom Gedanken leiten, dass das (nochmalige) zwingende Absolvieren des gesamten Rechtsmittelweges im zweiten Rechtsgang einem "prozessualen Leerlauf" gleichkäme.

So verhielt es sich etwa in den Urteilen 1C\_700/2017 vom 20. April 2018 E. 1 ("formalité vide de sens") und 1C\_187/2017 vom 20. März 2018 E. 2.3.2 ("leere, zwecklose Formalität"), die ebenso im zitierten Urteil 9C\_233/2020 herangezogen wurden. Auch jüngst ist das Bundesgericht in öffentlich-rechtlichem Bereich wieder zum Ergebnis gelangt, dass - bezogen auf Rückweisungsfälle - die Möglichkeit zur Beschwerde

omisso medio gegeben sein müsse (Urteil 1C\_551/2021 vom 15. Mai 2023 E. 1.4). In anderem Zusammenhang schloss es sich dieser Praxis ebenso an, um dann aber zu erwägen, die Anweisungen an die rückweisungsempfangende Instanz seien im konkreten Fall nicht derart eng gefasst, dass dieser kein eigener Spielraum mehr zustehe (weswegen die Beschwerde an die Oberinstanz keinen "Leerlauf" begründen würde). Entsprechend war die Möglichkeit zur Beschwerde

omisso medio zu verwehren (Urteil 1C\_658/2021 vom 11. November 2021 E. 2).

### **E. 2.3.5**

Dass es zumindest unter dem Gesichtspunkt der Verfahrensökonomie und Verfahrenspraktikabilität geboten sein kann, die Beschwerde

omisso medio im Anschluss an die im zweiten Rechtsgang urteilende Erstinstanz (auch) im öffentlich-rechtlichen Umfeld zuzulassen, entspringt keiner neuen Erkenntnis. Ein Blick in die Rechtsprechung zur seinerzeitigen staatsrechtlichen Beschwerde (Art. 84 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG 1943; AS 60 271]) zeigt, dass das Instrument der "relativen Subsidiarität" (Art. 86 Abs. 2 OG 1943) und damit die Möglichkeit zur Beschwerde

omisso medio mehr als einhundert Jahre zurückreicht ( BGE 38 I 435 E. 1). Danach durfte vom Erfordernis der Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzugs ausnahmsweise abgesehen werden, wenn entweder ernsthafte

Zweifel an der Zulässigkeit eines bestimmten kantonalen Rechtsmittels bestanden (unter vielen: BGE 116 Ia 442 E. 1a) oder aber - wie vorliegend von Bedeutung - davon auszugehen war, dass ansonsten eine

leere, zwecklose Formalität zu bewältigen wäre (zu beidem: BGE 114 Ia 263 E. 2b). Im zweiten Fall standen - wie vorliegend - die Rückweisungskonstellationen im Vordergrund ( BGE 143 III 290 E. 1.2; 106 Ia 229 E. 4; 105 Ia 56 E. 1a; 103 Ia 360 E. 1a ; 96 I 636 E. 1 ; 93 I 17 E. 2b ; 89 I 358 E. 1 ; 86 I 38 ; 84 I 232 E. 2b ; 68 I 18 E. 2 ; 66 I 1 E. 3 ["l'usage d'une voie de droit cantonale apparaît d'emblée inutile"] ; 38 I 435 E. 1 ["on peut faire abstraction de cette formalité, lorsqu'il est d'ores et déjà évident qu'elle est dépourvue de toute utilité pratique"], je zur sog. relativen Subsidiarität der staatsrechtlichen Beschwerde; siehe auch Wilhelm Birchmeier, Handbuch des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege, 1950, 345 ff.; Walter Kälin, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Aufl. 1994, 328 f.).

### **E. 2.4.1**

Mit dem Ende der staatsrechtlichen Beschwerde, die zwar zusammen mit der früheren Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. OG 1943) in der Einheitsbeschwerde aufging (Botschaft Totalrevision 2001, a.a.O., S. 4319 zu Art. 80 Abs. 2 E-BGG), deren relative Subsidiarität aber nicht ausdrücklich fortgeführt wurde, ging die im öffentlichen Recht einst verbreitete "Leerlauf"-Praxis formell unter. Wie aber dargelegt (vorne E. 2.3.4), ist es in der jüngeren Vergangenheit wiederholt zur Anwendung des "Leerlauf"-Arguments gekommen, ohne dass das Bundesgericht daraus eine allgemeine Regel hätte ableiten müssen. Im Fehlen einer klaren, das gesamte öffentliche Recht erfassenden Sichtweise des Bundesgerichts zu den "Leerlauf"-Fällen mag man eine Lücke erkennen. Auf jeden Fall erscheint es nun, anhand des gegebenen Falles, als unumgänglich, sich der Frage zu stellen und festzuhalten, ob an die seinerzeitige Rechtsprechung zu Art. 84 ff. OG 1943 anzuknüpfen sei.

### **E. 2.4.2**

Die Vereinigung der vier betroffenen öffentlich-rechtlichen Abteilungen des Bundesgerichts hat im Rahmen des Verfahrens nach Art. 23 Abs. 2 BGG (Sachverhalt, lit. C.b) die gestellte Frage ("Kann im Verfahren der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ein aufgrund einer Rückweisung der oberen kantonalen Instanz

ergangener unterinstanzlicher Entscheid direkt beim Bundesgericht angefochten werden, wenn ausschliesslich die Erwägungen im Rückweisungsentscheid der oberen Instanz kritisiert und nur Punkte gerügt werden, über welche die obere Instanz abschliessend - und somit für die untere Instanz verbindlich - entschieden hat?") positiv beantwortet (Beschluss vom 18. März 2024).

### **E. 2.4.3**

Dies ist wie folgt zu begründen: Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten steht unzweifelhaft auch in der Tradition der staatsrechtlichen Beschwerde. Die mit dem Bundesgerichtsgesetz von 2005 angestrebte Konzeption, wonach sich das Bundesgericht, wenn möglich, nur einmal mit derselben Angelegenheit befassen und diese hierbei abschliessend beurteilen soll (Einheit des Verfahrens; BGE 149 III 44 E. 1.1; 144 III 253 E. 1.3; 144 III 475 E. 1.2; 143 III 290 E. 1.3; 142 V 551 E. 3.3.1), wird mit der ausnahmsweisen Zulassung der Beschwerde

omisso medio nicht durchkreuzt. Die Möglichkeit hierzu ist freilich auf Fälle zu beschränken, in welchen die rückweisende Oberinstanz zuhanden der rückweisungsempfangenden Unterinstanz abschliessende inhaltliche (verfahrensrechtliche oder materiellrechtliche) Vorgaben trifft, welche die beschwerdeführende Person im Anschluss an den neuen Entscheid der rückweisungsempfangenden Instanz anzufechten wünscht. Dies setzt gleichsam die ständige bundesgerichtliche Rechtsprechung fort. Dieser zufolge ist (auch) die rückweisende Oberinstanz an die in ihrem Rückweisungsentscheid getroffenen Erwägungen gebunden, sodass die Oberinstanz im zweiten Rechtsgang darauf nicht zurückkommen kann (Bindungswirkung des Rückweisungsentscheids; BGE 149 III 44 E. 1.1; 143 III 290 E. 1.5; 133 III 201 E. 4.2; 125 III 421 E. 2a).

### **E. 2.4.4**

Die Zulassung der Beschwerde

omisso medio in diesem eng umschriebenen Rahmen erleichtert der beschwerdeführenden Person die Prozessführung und kann zur Verkürzung der gesamten Verfahrensdauer beitragen. Aus der Natur des Verfahrensrechts, das der Verwirklichung des materiellen Rechts dient, ergibt sich der Grundsatz, dass das Verfahrensrecht die Durchsetzung des materiellen Rechts bei sorgfältiger Prozessführung nicht vereiteln ( BGE 123 III 213 E. 5b; 116 II 215 E. 3) oder unnötig verzögern darf. Das Verfahrensrecht soll insbesondere die "einfache Durchsetzung des materiellen Rechts ermöglichen" ( BGE 148 III 270 E. 6.2), was sich auch auf dessen Auslegung auswirkt ( BGE 139 III 457 E. 4.4.3.3; 127 III 461 E. 3d). Das Verfahrensrecht ist nicht Selbstzweck. Es bestehen gute Gründe, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG nunmehr dahingehend auszulegen, dass die Beschwerde

omisso medio ausnahmsweise - im eng umrissenen Rahmen - zugelassen werden soll. Dabei handelt es sich um ein Recht der beschwerdeführenden Person, keineswegs um eine Pflicht. So ist es der beschwerdeführenden Person auch weiterhin unbenommen, den gesamten kantonalen Instanzenzug zu durchlaufen, sollte sie dies wünschen bzw. müssen, weil die Unterinstanz - ausserhalb des Rahmens der oberinstanzlichen Vorgaben - weitere Anordnungen getroffen hat oder soweit die oberinstanzlichen Erwägungen seinerzeit selbständig nicht anfechtbar waren ( Art. 93 Abs. 3 BGG ).

### **E. 2.5.1**

Zusammenfassend heisst dies, dass das Recht zur Beschwerde

omisso medio im öffentlich-rechtlichen Umfeld zuzulassen ist, wenn:

- die kantonale Oberinstanz im ersten Rechtsgang einen rückweisenden Zwischenentscheid erlassen hat, der entweder vor Bundesgericht nicht selbständig anfechtbar war oder den die betroffene Partei nicht bereits vor Bundesgericht angefochten hat ( Art. 93 Abs. 3 BGG ) und

- die kantonale Unterinstanz im zweiten Rechtsgang die oberinstanzlichen Vorgaben weisungskonform umsetzt, was die betroffene Partei nun anzufechten wünscht.

Zielt die Kritik am Entscheid, den die Unterinstanz im zweiten Rechtsgang erlassen hat, nicht ausschliesslich auf das, was die Oberinstanz angeordnet hatte, sondern nur oder auch auf andere Aspekte (wie etwa die Art und Weise der Umsetzung der oberinstanzlichen Anordnungen durch die rückweisungsempfangende Unterinstanz), so hat es beim Erfordernis des erschöpften innerkantonalen Rechtsmittelwegs zu bleiben. Ein "Splitting" - teils Beschwerde

omisso medio , teils ordentlicher Rechtsweg - kommt nicht infrage.

### **E. 2.5.2**

Im derart umrissenen Rahmen muss der vorliegende Sachverhalt einer Beschwerde

omisso medio an das Bundesgericht zugänglich sein: Ein Blick in das Urteil 3-RV.2020.51 des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 23. März 2023 verdeutlicht (dortige E. 4.4; Sachverhalt, lit. B.c), dass das Spezialverwaltungsgericht, das die Rückweisung empfangen hatte, lediglich die Sichtweise des Verwaltungsgerichts übernommen bzw. darauf verwiesen und die oberinstanzliche Auffassung geteilt hat, wonach die streitbetroffenen Veräusserungsgewinne mit der Einkommenssteuer zu erfassen seien. Unter den gegebenen Voraussetzungen blieb der rückweisungsempfangenden Unterinstanz nichts anderes übrig, als nunmehr die Einkommenssteuer zur Anwendung zu bringen. Die Steuerpflichtigen stossen sich nicht an der Bemessung der Einkommenssteuer (Frage des "Wie"). Sie sind unvermindert der Ansicht, dass die Gewinne mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen seien (Frage des "Ob"). Da dies höchstrichterlich noch nicht geklärt ist, muss ihnen der Weg ans Bundesgericht so oder anders offenstehen. Den Steuerpflichtigen ist insofern beizupflichten, als vom Gang an das Verwaltungsgericht keine (wesentlich) neuen Überlegungen zu erwarten sind, nachdem dieses an seine im Rückweisungsverfahren vertretene Ansicht zum Aspekt des "Ob" gebunden ist. In Auslegung von Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 sowie Art. 110 BGG kann das Bundesgericht daher auf die Eingabe eintreten, nicht ohne zu wiederholen, dass die Möglichkeit zur Beschwerde

omisso medio nur ausnahmsweise, d.h. unter den hiervor skizzierten Vorzeichen, zuzugestehen ist.

### **E. 3.1**

In der Sache selbst ist einzig streitig und zu prüfen, ob der Gewinn aus der Veräusserung der Grundstücke Nr. xxx (erworben 1993) und yyy (erworben 2004), die beide je mehrheitlich der Bauzone (W2), im Übrigen der Landwirtschaftszone zugewiesen waren, mit der Einkommenssteuer (so die kantonalen Instanzen) oder mit der Grundstückgewinnsteuer (dies die Meinung der Steuerpflichtigen) zu erfassen sei (Frage des "Ob"). Die Frage des "Wie" ist nicht mehr Streitgegenstand; die Steuerpflichtigen haben

ihren ursprünglichen Antrag, wonach der Gewinn § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG zu unterstellen sei, im zweiten Rechtsgang vor der örtlichen Steuerkommission zurückgezogen (Sachverhalt, lit. B.a). Für die Frage des "Ob" ist die Rechtsnatur der beiden streitbetroffenen Parzellen ausschlaggebend. Erfüllten sie die

steuerrechtlichen Voraussetzungen, die an Grundstücke land- und/oder forstwirtschaftlicher Natur gestellt werden, so wäre der Veräusserungsgewinn den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zuzurechnen (Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG bzw. § 27 Abs. 4 StG /AG). Der konjunkturelle und der industrielle Mehrwert unterlägen demgegenüber der kantonalen Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG bzw. § 106 Abs. 1 in Verbindung mit § 27 Abs. 4 StG /AG). Sollte es sich dagegen um andersartiges, "gewöhnliches", also nicht land- und/oder forstwirtschaftliches Geschäftsvermögen handeln, wie die Vorinstanz dies annimmt, wäre neben den wieder eingebrachten Abschreibungen auch der Wertzuwachs mit der Einkommenssteuer zu erfassen (Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 1 StHG; Urteil 2C\_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.1).

### **E. 3.2.1**

Gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG ist das bäuerliche Bodenrecht auch auf Grundstücke anwendbar, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind. Das Gesetz gilt aber

nicht für Grundstücke von weniger als 15 Aren Rebland oder 25 Aren anderem Land, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören ( Art. 2 Abs. 3 BGG ). Alsdann normiert Art. 59 BGG ein Realteilungsverbot ("Von landwirtschaftlichen Gewerben dürfen nicht einzelne Grundstücke oder Grundstücksteile abgetrennt werden"). Die kantonale Bewilligungsbehörde bewilligt aber Ausnahmen vom Realteilungsverbot, wenn das landwirtschaftliche Gewerbe oder Grundstück in einen Teil innerhalb und in einen Teil ausserhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes aufgeteilt wird ( Art. 60 Abs. 1 lit. a BGG ; Urteil 2C\_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.11). Bei dieser Bewilligung handelt es sich keineswegs um eine reine Formalität. Bundesgerichtlicher Rechtsprechung zufolge weist die Ausnahmegewilligung gemäss Art. 60 Abs. 1 lit. a BGG nicht nur eine bodenrechtliche, sondern auch eine raumplanerische Dimension auf, was das Bedürfnis nach deren verfahrensrechtlicher Koordination begründet (Urteil 2C\_747/2013 vom 8. September 2014 E. 3.2 und 4.2.1; BGE 125 III 175 E. 2c; siehe auch Margret Herrenschwand/ Christoph Bandli, in: Schweizerischer Bauernverband [Hrsg.], Das bäuerliche Bodenrecht, 2. Aufl. 2011, N. 4 zu Art. 60 BGG ). Wie die Veräusserung bedarf spiegelbildlich auch der Erwerb eines bodenrechtlich geschützten Grundstücks grundsätzlich der Bewilligung ( Art. 61 Abs. 1 BGG ). Bewilligungspflichtig ist darüber hinaus etwa die Ausnahme vom Prinzip der Selbstbewirtschaftung ( Art. 64 BGG ).

### **E. 3.2.2**

Die Vorinstanz hat in ihrem Entscheid vom 14. März 2019 festgestellt, dass beide Grundstücke bis zur Veräusserung landwirtschaftlich genutzt worden seien und dass sie bis zuletzt dem landwirtschaftlichen Gewerbe des Steuerpflichtigen angehört hätten (zum Begriff des landwirtschaftlichen Gewerbes: Art. 7 Abs. 1 BGG ; Urteil 2C\_39/2021 vom 4. November 2021 E. 3.1). Der Halt des Grundstücks erreichte in keinem der beiden Fälle den Grenzwert von 25 Aren (Sachverhalt, lit. A.a), auch nicht in der Summe. Dies alles ist unbestritten geblieben und daher für das Bundesgericht verbindlich ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.6). Die Vorinstanz hat alsdann diesen Sachverhalt unter das massgebende Recht

subsumiert und gefolgert, dass Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG (und nicht Art. 2 Abs. 3 BGG) anwendbar sei. Bei allem bodenrechtlichen Schutz sei aber festzuhalten, dass die Parzelle Nr. yyy seit dem Erwerb durch den Steuerpflichtigen im Jahr 2004 und die Parzelle Nr. xxx "mindestens ab 2004"

für keine dauerhafte landwirtschaftliche Nutzung (mehr) bestimmt gewesen seien. Seit 2004 habe die mögliche Nutzung als Bauparzelle im Vordergrund gestanden.

Aus diesem Grund finde Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG bzw. die entsprechende Norm des harmonisierten kantonalen Rechts (§ 27 Abs. 4 StG /AG) keine Anwendung (Sachverhalt, lit. A.c). Folglich sei der erzielte Veräusserungsgewinn mit der Einkommenssteuer zu erfassen.

### **E. 3.2.3**

Die Steuerpflichtigen halten dem entgegen, dass neben Art. 2 Abs. 2 lit. c auch

Art. 2 Abs. 3 BGG anwendbar sei. Die zwei Grundstücke hätten zusammen mit der angrenzenden Parzelle Nr. www, deren Pächter sie "seit Jahrzehnten" seien, eine wirtschaftliche Einheit gebildet. Die beiden höchstrichterlichen Entscheide, auf die das Verwaltungsgericht verweise (Urteile 2C\_315/2017 vom 26. März 2018 und 2C\_217/2018 vom 17. Juli 2018), hätten auf einer anderen Ausgangslage beruht. In beiden Fällen habe das veräusserte Grundstück - anders, als dies vorliegend zutrefte - zu keinem landwirtschaftlichen Gewerbe (mehr) gehört. Das Verwaltungsgericht versuche nun, die beiden Grundstücke, obwohl diese bodenrechtlich geschützt seien, als "steuerrechtlich nicht landwirtschaftlich" zu qualifizieren. Dies finde weder im Harmonisierungsrecht noch in § 27 Abs. 4 StG /AG eine Grundlage, weshalb es bei der Grundstückgewinnsteuer zu bleiben habe.

### **E. 3.2.4**

Mit Recht stimmen die Parteien darin überein, dass die beiden Grundstücke bodenrechtlich geschützt waren. Die Tatbestandselemente von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG waren offenkundig gegeben. Was Art. 2 Abs. 3 BGG betrifft, so hält die Norm nach dem Gesagten fest, dass

kein bodenrechtlicher Schutz besteht für Grundstücke von weniger als 25 Aren "anderem" Land, die keinem landwirtschaftlichen Gewerbe angehören. Da die beiden Grundstücke zwar weniger als 25 Aren massen, aber unstreitig einem landwirtschaftlichen Gewerbe angehörten, was im Übrigen die Steuerpflichtigen mehrfach unterstreichen, findet Art. 2 Abs. 3 BGG keine Anwendung. Die Steuerpflichtigen scheinen Art. 2 Abs. 3 BGG insofern Bedeutung beizumessen, als solche Grundstücke zwar nicht bodenrechtlich geschützt sind, aber dennoch als land- und/oder forstwirtschaftlicher Natur im Sinne von Art. 18 Abs. 4 DBG bzw. Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 bzw. Art. 12 Abs. 1 StHG gelten, solange sie sich nach Art. 6 Abs. 1 BGG objektiv zur landwirtschaftlichen Nutzung eignen (Urteile 2C\_247/2020 vom 18. Juni 2020 E. 3.1; 2C\_948/2017 vom 17. Juli 2018 E. 3.1; 2C\_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.3.3; 2C\_315/2017 vom 16. März 2018 E. 5.3.3; 2C\_561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.7). Rechtsprechungsgemäss greift in diesem Fall das steuerrechtliche Privileg (Grundstückgewinn- anstelle der Einkommenssteuer), selbst wenn kein bodenrechtlicher Schutz besteht.

### **E. 3.2.5**

Einschränkend gilt demgegenüber, dass das steuerrechtliche Privileg unter Umständen nicht zur Anwendung gelangt, selbst wenn das veräusserte Grundstück unter bodenrechtlichem Schutz gestanden hatte. Ein derartiger Fall tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn das bodenrechtlich geschützte Grundstück veräussert wird, ohne dass die seitens der veräussernden und/oder der erwerbenden Person erforderlichen Bewilligungen vorliegen. Es ist rechtsmissbräuchlich und stellt ein sog.

venire contra factum proprium dar, wenn die Eigentümerschaft die Veräusserung abwickelt, als ob kein bodenrechtlicher Schutz bestehe, für die Zwecke der Besteuerung dann aber geltend macht, es habe land- und/oder forstwirtschaftliches Land vorgelegen. Solch widersprüchliches Verhalten verdient praxisgemäss keinen Schutz, weswegen die veräussernde Person das ihr ansonsten zustehende steuerliche Privileg nicht beanspruchen kann. Das Bundesgericht hat dies in der jüngeren Vergangenheit immer wieder in Erinnerung gerufen (Urteile 2C\_247/2020 vom 18. Juni 2020 E. 3.1; 2C\_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.11; 2C\_315/2017 vom 26. März 2018 E. 5.3.5; 2C\_463/2016 vom 26. März 2018 E. 5.2; 2C\_485/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.3).

### **E. 3.3.1**

Die streitbetroffenen Grundstücke unterstanden dem bodenrechtlichen Schutz von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG. Folglich hätte, noch bevor es zur Veräusserung kam, das Geschäft der kantonalen Bewilligungsbehörde vorgelegt werden müssen. Den vorinstanzlichen Feststellungen zufolge, die auch diesbezüglich unbestritten sind, unterblieb dies. Die beiden Rechtsgeschäfte wurden abgewickelt, ohne dass seitens des veräussernden Steuerpflichtigen und/oder seitens der erwerbenden Personen die erforderlichen Ausnahmegewilligungen beantragt worden wären (Art. 60 Abs. 1 lit. a bzw. Art. 61 Abs. 1 und Art. 64 BGG). Dies bestätigt ein Blick in die entsprechenden Kaufverträge, die je mit Verpflichtungsgeschäft vom 16. Juli 2012 abgeschlossen wurden. Sie befinden sich in den amtlichen Akten und dürfen im bundesgerichtlichen Verfahren sachverhaltsergänzend herangezogen werden ( Art. 105 Abs. 2 BGG ).

### **E. 3.3.2**

Aus den Akten geht ein weiteres entscheidendes Element hervor: Die damalige Urkundsperson, die als Hilfsperson für den Steuerpflichtigen tätig wurde, war mit einer Anfrage vom 10. Oktober 2011 an das Departement für Finanzen und Ressourcen des Kantons Aargau gelangt. Das Schreiben zielte darauf ab, den bodenrechtlichen Status der beiden Grundstücke zu klären. Die Sektion Strukturverbesserungen und Raumnutzung des Departements reagierte mit Brief vom 17. Oktober 2011. Die Auskunft ging dahin, dass "Grundstücke unter 25 Aren, welche teilweise in der Bauzone liegen, vollumfänglich aus dem Geltungsbereich des BGG entlassen [werden], auch wenn sie Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes sind". Dies entspreche "geltender Praxis" des Kantons Aargau. Die beiden fraglichen Grundstücke könnten daher "vollumfänglich aus dem Geltungsbereich des BGG entlassen" werden, ebenso wie auf eine Anmerkung im Grundbuch verzichtet werden könne.

### **E. 3.3.3**

Diese Antwort scheint den Interessen des Steuerpflichtigen widersprochen zu haben. Die Bedenken formulierte sein damaliger Treuhänder in einem an die Urkundsperson gerichteten Brief vom 24. Januar 2012 folgendermassen: "Die Abteilung Landwirtschaft hat

zwar bestätigt, es handle sich nicht um Kaufobjekte, die im Geltungsbereich des BGGB liegen. Diese Rechtsauffassung ist anzuzweifeln, weil ja das Gewinnanteilsrecht auf den Grundstücken lastet und ein landwirtschaftliches Gewerbe vorliegt. (...) Es ist somit nicht entgegen dem gesetzlichen Wortlaut zu entscheiden, es handle sich nicht um landwirtschaftlich, dem BGGB nicht unterstellte Grundstücke". Jedenfalls gelangte die Urkundsperson daraufhin mit E-Mail vom 26. Januar 2012 abermals an die Sektion Strukturverbesserungen und Raumnutzung, die gleichentags ebenso per E-Mail einräumte, dass der Treuhänder "dem genauen Gesetzestext folgend (...) durchaus recht" habe. Wollte man dem Gesetzestext folgen, würde aber, so die amtliche Auskunft, das Realteilungsverbot greifen, weswegen ein Verkauf ausgeschlossen wäre. Schliesslich kam es zum freihändigen Verkauf der beiden Grundstücke, ohne dass Bewilligungen im Sinne von Art. 60, Art. 61 und Art. 64 BGGB beantragt bzw. erteilt worden waren. Von einer grundbuchrechtlichen Anmerkung im Sinne von Art. 86 Abs. 1 lit. a BGGB wurde abgesehen.

#### **E. 3.3.4**

Die geschilderte "geltende Praxis", die der Kanton Aargau in seinem Schreiben vom 17. Oktober 2011 zum Ausdruck brachte, findet im bürgerlichen Bodenrecht keine Grundlage. Sie erstreckt den Ausschluss des bürgerlichen Bodenrechts, wie er (nur) aus Art. 2 Abs. 3 BGGB hervorgeht, bundesrechtswidrig auf Fälle von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB, wenngleich das Grundstück in einem solchen Fall begriffsnotwendig zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört. Dieser Bundesrechtswidrigkeit war sich zumindest der Treuhänder des Steuerpflichtigen bewusst, wie aus seiner Einschätzung der Rechtslage hervorgeht, die er der Urkundsperson am 24. Januar 2012 vortrug. Darauf ist der Steuerpflichtige nunmehr im steuerrechtlichen Zusammenhang zu behaften. Das Wissen, über das sein seinerzeitiger Treuhänder und die Urkundsperson verfügten, ist dem Steuerpflichtigen anzurechnen ( Art. 101 OR per analogiam; Urteil 9C\_674/2021 vom 20. März 2023 E. 3.3.9). Dass der Steuerpflichtige letztlich dennoch handelte, als ob kein bodenrechtlicher Schutz bestehe, und nunmehr die Anwendung der Grundstücksgewinnsteuer beantragt, verstösst gegen das Rechtsmissbrauchsverbot. Mit Blick darauf verbietet sich die Unterstellung unter Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 bzw. Art. 12 Abs. 1 StHG.

#### **E. 3.3.5**

In einem den Kanton Aargau betreffenden Fall hat das Bundesgericht allerdings erwogen, dass das Fehlen der Bewilligungen dann unschädlich sei, wenn die steuerpflichtige Person "stets im Einvernehmen mit der Bewilligungsbehörde" gehandelt habe. Die damaligen Sachumstände können mit der heutigen Sachlage nicht vollends in Übereinstimmung gebracht werden. Im seinerzeitigen Fall hatte die Bewilligungsbehörde die Parzellierung nicht nur als zulässig bezeichnet und später der Parzellierung und Veräusserung des Grundstücks ausdrücklich zugestimmt, sie hatte darüber hinaus auch beim Verpflichtungsgeschäft mitgewirkt ("Mitunterzeichnung der öffentlichen Urkunde durch diese Behörde"; so Urteil 2C\_247/2020 vom 18. Juni 2020 E. 3.4.3). Dass die behördliche Mitwirkung im vorliegenden Fall ebenso weit gegangen sei, trägt der Steuerpflichtige nicht vor, ebenso wenig wie die Vorinstanz diesbezügliche Feststellungen getroffen hat.

#### **E. 3.4.1**

Im Ergebnis ist die vorinstanzliche Sichtweise zu bestätigen, auch wenn diese aus einem anderen Grund ("Kippeffekt" aufgrund des Erwerbs der zweiten Parzelle zwecks

Arrondierung der ungünstigen Struktur der bisherigen Parzelle) angenommen hat, der erzielte Veräusserungsgewinn sei mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Entscheidend ist hier einzig, dass zwei Grundstücke veräussert wurden, die aufgrund des widersprüchlichen Verhaltens

für die Zwecke des Steuerrechts nicht als land- und/oder forstwirtschaftliche Parzellen betrachtet werden dürfen. Der realisierte Kapitalgewinn untersteht der Einkommenssteuer. Der gestellte Hauptantrag, der sinngemäss dahin geht, dass der Kapitalgewinn nicht mit der Einkommenssteuer zu erfassen sei (Sachverhalt, lit. C.a), findet bundesrechtlich keine Grundlage.

#### **E. 3.4.2**

Für diesen Fall beantragen die Steuerpflichtigen, die Einkommenssteuer sei auf den Gewinn aus dem Verkauf der Parzelle Nr. yyy (Fr. 435'000.-) zu beschränken. Dies hat daran zu scheitern, dass die erforderlichen Bewilligungen im Bereich

beider Grundstücke fehlten. Eine ungleiche Behandlung der beiden Grundstücke entbehrt hinreichend unterschiedlicher rechtlicher und tatsächlicher Gegebenheiten. Der Eventualantrag ist ebenso wenig begründet wie der Hauptantrag.

#### **E. 3.4.3**

Subeventualiter ersuchen die Steuerpflichtigen um angemessene Herabsetzung der Kosten des Verfahrens vor dem Spezialverwaltungsgericht. Diese hatten Fr. 8'000.- betragen, wie aus dem angefochtenen Entscheid hervorgeht. Die Steuerpflichtigen erblicken im Kostenspruch eine Verletzung des Verhältnismässigkeitsprinzips, des Äquivalenzprinzips und des allgemeinen Willkürverbots.

Wie die Steuerpflichtigen zutreffend ausführen, sieht § 22 Abs. 1 lit. b des Dekrets [des Kantons Aargau] vom 24. November 1987 über die Verfahrenskosten (VKD/AG; SAR 221.150) einen Gebührenrahmen vor. Dieser ist recht weit gefasst und beläuft sich für ein Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht auf Fr. 200.- bis Fr. 15'000.-. Nicht zutreffend ist hingegen, wenn die Steuerpflichtigen meinen, auch § 23 Abs. 1 VKD/AG sei anwendbar. Denn diesem zufolge gilt: "Wird ein Verfahren nicht vollständig durchgeführt, namentlich wenn es ohne Sachentscheid beendet wird, kann auf die Erhebung einer Staatsgebühr verzichtet werden." Ein derartiges "verkürztes Verfahren" (so die Marginalie zu § 23 VKD/AG) liegt hier aber nicht vor: Zwar ist den Steuerpflichtigen insofern beizupflichten, als der angefochtene Entscheid sich zu einem nicht unbeträchtlichen Teil darauf beschränkt, die oberinstanzlichen Erwägungen zu zitieren (dortige E. 4.1). Dies ändert nichts daran, dass ein "vollständiges" und "vollwertiges" Sachurteil vorliegt, das in Dreierbesetzung zu fällen war und das eine materielle Auseinandersetzung mit den oberinstanzlichen Weisungen erforderte (dortige E. 4.2).

Die Steuerpflichtigen untermauern ihre Kritik im Wesentlichen mit dem angeblichen Verstoß gegen Art. 9 BV ; zum Verhältnismässigkeitsprinzip ( Art. 5 Abs. 2 BV ) und dem Äquivalenzprinzip ist keine nähere Begründung ersichtlich. Willkür in der Rechtsanwendung liegt rechtsprechungsgemäss vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht nur die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist.

Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht ( BGE 149 I 329 E. 5.1; 149 II 225 E. 5.2). Wenn auch einzuräumen ist, dass der Kostenansatz von Fr. 8'000.- wohl eher am oberen Rand des Zulässigen angesiedelt ist, so begründet dies alleine aber keine Willkür in der Rechtsanwendung. Von Verfassungs wegen ist der Kostenspruch, der auf rein kantonalem, nicht harmonisiertem (Verfahrens-) Recht beruht und ausschliesslich auf Bundesrechtsverletzungen hin zu prüfen ist ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 148 II 465 E. 8.1), nicht zu beanstanden.

### **E. 3.5**

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet; sie ist abzuweisen.

### **E. 4**

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen ( Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ), wofür diese zu gleichen Teilen und solidarisch haften ( Art. 66 Abs. 5 BGG ). Dem Kanton Aargau ist keine Entschädigung zuzusprechen ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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