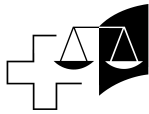


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_247/2020

Urteil vom 18. Juni 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Herrn Urs Vögele,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau,
Beschwerdegegner.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2011,

Beschwerde gegen das Urteil

des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 13. Februar 2020 (WBE.2019.214).

Sachverhalt:

A.

Die Eheleute A.A. _____ und B.A. _____ wohnen im U. _____ in der Gemeinde V. _____ /AG. Dort war A.A. _____ als Landwirt selbständig erwerbstätig. Per 1. April 2009 gab er die selbständige Erwerbstätigkeit als Landwirt auf und verpachtete das ihm gehörende Landwirtschaftsland. Am 23. Juli 2010 teilten A.A. _____ und B.A. _____ dem Regionalen Steueramt W. _____ die Aufgabe der Tätigkeit als Landwirt mit und beantragten einen Steueraufschub (Revers), wobei sie darauf hinwiesen, dass ihr 18-jähriger Sohn sich noch nicht festlegen könne, ob er später den Betrieb wie auch das Land übernehmen werde.

Am 21. September 2011 parzellierte A.A. _____ sein Grundstück GB V. _____ Parzelle Nr. xxx im Halt von 8'323 m², das ein Wohnhaus (GBV Nr. yyy), eine Scheune (GBV Nr. zzz), eine Lagerhalle (GBV Nr. uuu), eine Werkstatt (GBV Nr. vvv) und eine Gartenlaube (GBV Nr. www) umfasste und in der Weilerzone U. _____ (Landwirtschaftszone mit überlagerter Weilerzone) lag, wie folgt:

Bezeichnung	Fläche	Gebäude
Parzelle Nr. xxx	2'264 m ²	Wohnhaus, Werkstatt
(Stammparzelle Rest)		und Gartenlaube
Parzelle Nr. rrr (neu)	1'733 m ²	Lagerhalle
Parzelle Nr. sss (neu)	4'326 m ²	Scheune
Total	8'323 m ²	

Am selben Tag veräusserte A.A. _____ die neue Parzelle Nr. sss für Fr. 461'880.-- an B. _____. Im Kaufvertrag verpflichtete er sich, das baufällige Ökonomiegebäude (Scheune) bis auf die Grundmauern, d.h. inklusive Bodenplatte und Jauchegruben, bis Ende 2012 auf eigene Kosten abzureissen und den Bauschutt entsorgen zu lassen. Die Käufer verpflichteten sich, dem Steuerpflichtigen als Entschädigung für diese Leistung die pauschale Summe von Fr. 18'000.-- zu vergüten. Im Kaufvertrag wurde zudem Folgendes ausgeführt:

"Im Weiteren ist gemäss Zustimmung durch Mitunterzeichnung des Departementes Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau, betreffend die gesamte bisherige Parzelle xxx festzustellen, dass diese den Bestimmungen des bürgerlichen Bodenrechtes nicht mehr untersteht. Demgemäss ist auf den drei Parzellen xxx, rrr und sss je die Anmerkung "kein landwirtschaftliches Grundstück im Sinne des BGG" anzubringen."

Nachdem A.A. _____ per 31. Dezember 2011 die restlichen liegenschaftlichen Werte (einschliesslich seiner weiteren landwirtschaftlichen Parzellen GB V. _____ Nr. tt und qq) aus seiner Buchhaltung ausgebucht hatte, veräusserte er am 30. März 2012 die Parzelle Nr. rrr für Fr. 413'995.-- und am 19. Oktober 2012 die Parzelle Nr. xxx (Restparzelle) für Fr. 1.3 Mio. In den Jahren 2011 und 2012 fanden somit folgende Veräusserungen statt:

Grundstück	Fläche	Datum	Preis
Nr. sss (neu)	4'326 m ²	21.9.2011	Fr. 461'880.--
Nr. rrr (neu)	1'733 m ²	30.3.2012	Fr. 413'995.--
Nr. xxx (Rest)	2'264 m ²	19.10.2012	Fr. 1'300'000.--
Total	8'323 m ²		Fr. 2'175'875.--

Für die Verkäufe gab A.A. _____ jeweils Grundstückgewinnsteuererklärungen ab. Ausserdem reichten die Eheleute A. _____ am 24. Februar 2012 einen Fragebogen Kapitalgewinne ein, mit dem sie aus der Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen einen steuerbaren Liquidationsgewinn von Fr. 209'385.-- deklarierten. Gleichzeitig beantragten sie wegen Invalidität zur Weiterführung des Betriebs eine Besteuerung dieses Gewinns mit einer separat vom übrigen Einkommen bezeichneten Jahressteuer zu 40 % des Tarifs gemäss § 45 Abs. 1 lit. f des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. September 1998 (StG/AG; SAR 651.100) bzw. mit einer separaten Jahressteuer zum Normaltarif gemäss Art. 37b Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11).

B.

Am 22. Januar 2016 veranlagte die Steuerkommission V. _____ die Eheleute A. _____ für die Steuerperiode 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 667'600.-- und mit einem Vermögen von Fr. 0.--. Die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurden auf Fr. 564'131.-- (Kapitalgewinn Liquidation Fr. 555'957.-- zuzüglich private Kosten gemäss Liegenschaftsrechnung Fr. 15'779.-- abzüglich Reinverlust aus Einzelunternehmung Fr. 7'605.--) festgelegt; eine separate Liquidationsgewinnsteuer wurde nicht veranlagt. Die hiergegen erhobenen kantonalen Rechtsmittel der Eheleute A. _____ blieben erfolglos. Zuletzt wies das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau die bei ihm erhobene Beschwerde mit Urteil vom 13. Februar 2020 ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 19. März 2020 beantragen die Eheleute A. _____, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 13. Februar 2020 sei aufzuheben und das Verfahren mit der Auflage an die Vorinstanz zurückzuweisen, dass die Besteuerung des Kapitalgewinns aus der Überführung in das Privatvermögen nach § 27 Abs. 4 StG/AG gestützt auf Art. 8 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorzunehmen sei. Der Kapitalgewinn 2011 aus der Überführung der gesamten Liegenschaften in das Privatvermögen sei mit Fr. 209'385.-- festzulegen (Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen). Schliesslich sei eine separate Jahressteuer nach § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG zu erheben. Das Steueramt des Kantons Aargau beantragt die Abweisung der Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau verzichtet auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG und Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1. 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 S. 236; **139 II 404** E. 3 S. 415). 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 (**BGE 143 II 449** E. 2.1 S. 465; **134 II 207** E. 2 S. 210). 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**). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine gesteigerte Rüge- und Substanziierungspflicht (**BGE 143 II 283** E. 1.2.2 S. 286; **139 I 229** E. 2.2 S. 232; **138 I 274** E. 1.6 S. 280).

2.2. 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 140 III 115** E. 2 S. 116). 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 S. 18).

3.

Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Urteil dafür, dass die drei Parzellen, die im Jahr 2011 aus der ursprünglichen Parzelle des Beschwerdeführers hervorgingen, keine landwirtschaftliche Grundstücke gemäss § 27 Abs. 4 StG/AG gewesen seien. Die Beschwerdeführer sehen dadurch harmonisiertes kantonales Steuerrecht verletzt.

3.1. In einem Leiturteil aus dem Jahr 2011 erkannte das Bundesgericht in Bezug auf den Begriff des landwirtschaftlichen Grundstücks gemäss § 27 Abs. 4 StG/AG, dass darunter grundsätzlich alleine Grundstücke zu verstehen sind, die dem Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) dem bäuerlichen Bodenrecht unterstellt sind (**BGE 138 II 32** E. 2.2.1 S. 36 f. und E. 2.3.1 S. 38 f.). Dazu gehören hauptsächlich Grundstücke, die ausserhalb der Bauzone im Sinne von Art. 15 des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) liegen, auf denen eine landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (Art. 2 Abs. 1 BGBB) und die sich objektiv zur landwirtschaftlichen Nutzung eignen (Art. 6 Abs. 1 BGBB). Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, hat es diese Rechtsprechung in der Folge in mehrfacher Hinsicht ergänzt: So stellen Grundstücke, die wegen zu geringer Fläche (Art. 2 Abs. 3 BGBB) nicht dem bäuerlichen Bodenrecht unterstehen, dennoch landwirtschaftliche Grundstücke nach Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG dar, solange sie sich nach Art. 6 Abs. 1 BGBB objektiv zur landwirtschaftlichen Nutzung eignen (vgl. Urteile 2C_948/2017 vom 17. Juli 2018 E. 3.1; 2C_561/2017 vom 24. Mai 2017 E. 2.7). Umgekehrt kann sich der Steuerpflichtige wegen Rechtsmissbrauchs nicht auf die Privilegierung von Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG berufen, wenn er ein an sich dem BGBB unterstehendes Grundstück veräussert, dabei aber die Vorschriften des BGBB wie etwa das Zerstückelungsverbot nach Art. 58 Abs. 2 BGBB missachtet (Urteile 2C_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.11; 2C_315/2017 vom 26. März 2018 E. 5.3.5; 2C_485/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.3).

3.2. Unbestritten ist, dass die Stammparzelle früher einmal Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes gewesen war und als landwirtschaftliches Grundstück dem Schutz des BGBB unterstanden hatte. Weiter steht fest, dass die Stammparzelle auch nach der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers per 1. April 2009 die Anforderungen von Art. 2 Abs. 1 BGBB erfüllte, da sie weiterhin in der Landwirtschaftszone mit überlagerter Weilerzone und damit ausserhalb der Bauzone gemäss Art. 15 RPG lag und darauf die landwirtschaftliche Nutzung zulässig blieb.

3.3. Gewisse Zweifel bestehen hingegen, ob die Stammparzelle zum Zeitpunkt der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit per 1. April 2009 und danach noch zur landwirtschaftlichen Nutzung geeignet war (Art. 6 BGBB; vgl. dazu **BGE 132 III 515** E. 3.2 S. 518; **128 III 229** E. 2 S. 230 f.). Dem angefochtenen Urteil lassen sich zu diesem Punkt keine abschliessenden Feststellungen entnehmen. Das Bundesgericht kann den Sachverhalt diesbezüglich ergänzen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Aus den Akten ergibt sich, dass dem Beschwerdeführer mit Schreiben der kantonalen Bewilligungsbehörde Departement Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau (nachfolgend: DFR/AG) vom 23. Dezember 2008 bereits Ende 2008 in Aussicht gestellt worden war, dass die Stammparzelle auch ohne vorgängige Aufteilung "aus dem BGBB entlassen werden" könne. Dies wäre angesichts der Fläche der Stammparzelle und ihrer Lage ausserhalb der Bauzone nur zulässig gewesen, wenn sie sich nicht (mehr) für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet hätte. Für die fortgesetzte Eignung zur landwirtschaftlichen Nutzung spricht demgegenüber, dass der Beschwerdeführer die Stammparzelle nach Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit verpachtete.

3.4. Auf Basis der dem Bundesgericht vorliegenden Akten und der darin enthaltenen Beweismittel lässt sich nicht beurteilen, ob die Stammparzelle am 1. April 2009 und danach noch landwirtschaftlich nutzbar war. Wäre sie schon zu jenem Zeitpunkt nicht länger zur landwirtschaftlichen Nutzung geeignet gewesen, wären die Stammparzelle und die daraus hervorgegangenen Parzellen nicht als landwirtschaftliche Grundstücke nach § 27 Abs. 4 StG/AG einzustufen. Eine Rückweisung an die Vorinstanz zur Klärung dieser Frage könnte aber unterbleiben, falls die Grundstücke zwar weiterhin für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet waren, aber sich die Beschwerdeführer aus anderen Gründen nicht auf das Privileg von § 27 Abs. 4 StG/AG berufen können. Für die weitere Prüfung ist daher zu unterstellen, dass die Stammparzelle jedenfalls bis zur Parzellierung am 21. September 2011 zur landwirtschaftlichen Nutzung geeignet blieb.

3.4.1. Unter dieser Annahme endete die Unterstellung der Stammparzelle unter das BGGB erst und nur insoweit, als der Beschwerdeführer die Stammparzelle parzellierte und daraus Grundstücke mit weniger als 15 Aren Rebland bzw. 25 Aren anderem Land hervorging (Art. 2 Abs. 3 BGGB). Das Grundstück, das der Beschwerdeführer am 21. September 2011 veräusserte, hatte eine Fläche von 4'326 m² (43.26 Aren); die Flächen der anderen beiden Grundstücke lagen knapp unter 25 Aren. Während die anderen beiden Grundstücke mit der Parzellierung infolge ihrer zu geringen Grösse aus dem Geltungsbereich des BGGB fielen (Art. 2 Abs. 3 BGGB), blieb das Grundstück von 43.26 Aren dem BGGB unterstellt. Dennoch liess der Beschwerdeführer im Grundbuch anmerken, dass es sich bei allen drei aus der Stammparzelle hervorgegangenen Grundstücken "nicht um landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne des BGGB" handelte.

3.4.2. In diesem Zusammenhang könnte man sich fragen, ob dem Beschwerdeführer vorzuwerfen ist, sich nicht an die Vorschriften des BGGB gehalten zu haben. Insbesondere stellt sich die Frage, ob es im Lichte des Zerstückerungsverbots (Art. 58 Abs. 2 BGGB) zulässig war, die Stammparzelle in drei Teilstücke aufzuteilen, wovon zwei weniger als 25 Aren massen. Es ist jedenfalls nicht offensichtlich, dass die Voraussetzungen für eine Ausnahme (Art. 59 BGGB) oder eine Ausnahmegewilligung (Art. 60 BGGB) gegeben gewesen wären. Allenfalls hätte eine Bewilligung nach Art. 60 Abs. 1 lit. a BGGB ausgestellt werden können. Doch wäre es dann nicht zutreffend gewesen, das Grundstück von 43.26 Aren mittels Anmerkung im Grundbuch als "nicht landwirtschaftliches Grundstück im Sinne des BGGB" zu kennzeichnen.

3.4.3. Zu beachten ist jedoch, dass die kantonale Bewilligungsbehörde DFR/AG der Parzellierung und der Veräusserung der ersten Parzelle vom 21. September 2011 ausdrücklich zustimmte, indem ihr Vertreter die öffentliche Urkunde über die Parzellierung und den Verkauf des ersten Parzelle mitunterzeichnete. Dieselbe Behörde hatte die Parzellierung bereits im Schreiben vom 23. Dezember 2008 als zulässig bezeichnet. Es kann offenbleiben, ob in der Mitunterzeichnung der öffentlichen Urkunde durch diese Behörde eine Feststellung einer Ausnahme nach Art. 59 BGGB oder eine Ausnahmegewilligung für die Zerstückerung im Sinne von Art. 60 BGGB gesehen werden kann. Jedenfalls lässt sich dem Beschwerdeführer nicht vorwerfen, dass er sich widersprüchlich verhalten hätte ("venire contra factum proprium"), vertraute er doch bloss in guten Treuen auf die Richtigkeit der behördlichen Auskunft (Art. 5 Abs. 3 BV). Die vorliegende Konstellation entscheidet sich somit wesentlich von den Fällen, in denen das Bundesgericht den Steuerpflichtigen die Berufung auf die privilegierende Steuernorm versagte, weil sie die Vorschriften des bürgerlichen Bodenrechts bösgläubig missachtet und die Bewilligungsbehörden nicht involviert hatten (vgl. Hinweise oben E. 3.1, insb. Urteil 2C_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.11).

3.5. Die Vorinstanz hat der Stammparzelle und den daraus hervorgegangenen Grundstücken den Charakter landwirtschaftlicher Grundstücke nach § 27 Abs. 4 StG/AG letztlich hauptsächlich abgesprochen, weil es den Beschwerdeführern nicht darum gegangen sei, Landwirtschaftsland zu verkaufen. Vielmehr hätten sie durch den Verkauf von Bauland einen möglichst hohen Preis erzielen wollen.

3.5.1. In einem Fall, der ein Grundstück im Halt von weniger als 25 Aren betraf, das teilweise in der Bauzone lag, aber nicht entsprechend der Nutzungszonen aufgeteilt war (Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB), erwog das Bundesgericht, dass es sich nicht um ein landwirtschaftliches Grundstück handelte, weil der auf die Landwirtschaftszone entfallende Teil nicht landwirtschaftlich genutzt werden konnte, insoweit also die Eignung gemäss Art. 6 Abs. 1 BGGB fehlte (Urteil 2C_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.3.5 und 2.3.7, in: StE 2018 B 41.13 Nr. 5, StR 73/2018 S. 781). Zum selben Resultat gelangte das Bundesgericht hinsichtlich eines ähnlichen Grundstücks, dessen Verkaufspreis sich ausschliesslich anhand des Baulandanteils bestimmte und der Landwirtschaftslandanteil quasi entschädigungslos mitübertragen wurde, sodass das Baulandelement klar überwog (Urteil 2C_315/2017 vom 26. März 2018 E. 5.3.6, in: StE 2018 B 41.13 Nr. 3).

3.5.2. Anders als in diesen beiden Fällen sind die streitbetroffenen Grundstücke nie eingezont worden. Sie haben sich vielmehr stets ausserhalb der Bauzone befunden. Auch wenn Bauten in der aargauischen Weilerzone in beschränktem Umfang bewilligt werden können (vgl. § 45 des Gesetzes über Raumentwicklung und Bauwesen des Kantons Aargau vom 19. Januar 1993 [BauG/AG; SAR 713.100]), lässt sich entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht sagen, dass der Beschwerdeführer Bauland verkauft hätte. Dem angefochtenen Urteil lässt sich zwar sinngemäss entnehmen, dass die Käufer der drei Grundstücke diese nicht landwirtschaftlich zu nutzen gedachten. Die spätere Nutzung und Verwendung des Grundstücks ist jedoch für die Privilegierung nach § 27 Abs. 4 StG/AG (bzw. Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG) ohne Bedeutung. Der Umstand, dass die Käuferschaft das streitbetroffene Grundstück unwiderruflich aus

dem landwirtschaftlichen Kreislauf herauslöst, steht der Anwendung von § 27 Abs. 4 StG/AG daher nicht entgegen, solange das Grundstück bis zur Realisation die Anforderungen an ein land- oder forstwirtschaftliches Grundstück erfüllt (retrospektive Sichtweise: Urteil 2C_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.9; vgl. auch [zu Art. 18 Abs. 4 DBG] Urteil 2C_255/2019 vom 9. März 2020 E. 2.2.3).

3.5.3. Lagen die streitbetroffenen Grundstücke im massgeblichen Zeitpunkt zu keinem Teil in der Bauzone, geht es entgegen der Vorinstanz nicht an, den Beschwerdeführern das Privileg von § 27 Abs. 4 StG/AG lediglich deshalb zu versagen, weil sie den Verkaufserlös maximieren wollten. Dies gilt umso mehr, als die Vorinstanz nicht festgestellt hat, dass die Beschwerdeführer hinsichtlich des am 21. September 2011 veräusserten Grundstücks die Preisgrenze von Art. 66 BGG verletzten hätten.

3.6. Unter der Annahme, dass die Stammparzelle bis zur Parzellierung zur landwirtschaftlichen Nutzung geeignet blieb, unterstand das am 21. September 2011 veräusserte Grundstück grundsätzlich weiterhin dem bodenrechtlichen Schutz und erfüllte es die Anforderungen von § 27 Abs. 4 StG/AG. Da es vollumfänglich in der Landwirtschaftszone mit überlagerter Weilerzone lag, rechtfertigt es sich nicht, hiervon eine Ausnahme zu machen. Analoges gilt für die zwei kleineren Grundstücke, welche der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2011 in sein Privatvermögen übernahm und die er im Folgejahr verkaufte. Diese Grundstücke unterstanden zwar nach Art. 2 Abs. 3 BGG nicht mehr dem bodenrechtlichen Schutz. Solange sie aber alleine wegen zu geringer Grösse aus dem Geltungsbereich des BGG fielen, gelten sie nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dennoch als landwirtschaftliche Grundstücke gemäss § 27 Abs. 4 StG/AG (vgl. oben E. 3.1). Die Sache ist somit an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit sie klärt, ob und gegebenenfalls wann die Stammparzelle die Eignung zur landwirtschaftlichen Nutzung verloren hatte. Denn falls die drei Grundstücke zum Zeitpunkt der Veräusserung und der Privatentnahmen nicht nach Art. 6 Abs. 1 BGG zur landwirtschaftlichen Nutzung geeignet waren, handelte es sich dabei nicht um landwirtschaftliche Grundstücke und ist deshalb auch die Differenz zwischen Anlagekosten und Veräusserungserlös bzw. Realisationswert mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Andernfalls ist dieser Teil nach § 27 Abs. 4 StG/AG von der Einkommenssteuer auszunehmen.

4.

Die Beschwerdeführer sind ferner der Auffassung, dass der Liquidationsgewinn nach § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG zu besteuern sei. Der Beschwerdeführer habe seine Tätigkeit als Landwirt wegen körperlicher Beschwerden aufgegeben.

4.1. Nach § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG gilt für Steuerpflichtige, die ihre selbständige Tätigkeit u.a. wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität aufgeben, eine besondere Besteuerung der Liquidationsgewinne. Danach wird die Summe der stillen Reserven, die in den zwei Jahren vor Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgelöst wurden, mit einer separaten Jahressteuer zu 40 % des Tarifs besteuert. Diese im Steuerjahr 2011 geltende Regelung des Kantons Aargau ist in den wesentlichen Teilen von Art. 11 Abs. 5 StHG vorgegeben und stimmt insoweit mit Art. 37b DBG überein. Das Bundesgericht hat die Voraussetzungen für die privilegierte Besteuerung nach Art. 37b DBG wie folgt zusammengefasst (**BGE 143 II 661 E. 3.5 S. 666**) :

- Eintritt einer Invalidität im Sinne von Art. 8 des Bundesgesetzes 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 S. 665**);
- definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit;
- Kausalzusammenhang zwischen Invalidität und Geschäftsaufgabe;
- erstmalige Inanspruchnahme der privilegierten Besteuerung.

4.2. Die Beschwerdeführer hatten vor der Vorinstanz versucht, die Invalidität des Beschwerdeführers mittels zweier Zeugnisse des Hausarztes des Beschwerdeführers zu belegen. Die Vorinstanz hielt diese Beweismittel jedoch für ungenügend. Sie hielt den Beschwerdeführern entgegen, dass der Beschwerdeführer in der Steuererklärung 2011 ein Einkommen von Fr. 90'000.-- aus unselbständiger Erwerbstätigkeit deklariert habe. Ausserdem habe der Hausarzt in seinen Zeugnissen nicht festgestellt, dass die Tätigkeit in der Landwirtschaft nicht mehr möglich sei, sondern lediglich dringend davon abgeraten. Die Steuerbehörden und das Spezialverwaltungsgericht hätten sodann ihre Untersuchungspflicht nicht verletzt, indem sie trotz eines entsprechenden Begehrens der Beschwerdeführer kein Gutachten zur Frage der invaliditätsbedingten Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit eingeholt haben und stattdessen aufgrund der Beweislastregel zulasten der Beschwerdeführer davon ausgegangen seien, dass der Beschwerdeführer im massgeblichen Zeitpunkt nicht invalid im Sinne von § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG gewesen sei.

4.3. Es ist zweifelhaft, ob die Vorinstanz gestützt auf die Beweislastregel entscheiden durfte.

4.3.1. Nach § 190 Abs. 1 StG/AG nehmen die Steuerbehörden die erforderlichen Untersuchungen vor (vgl. auch Art. 46 Abs. 1 StHG; ZWEIFEL/ CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 5 N. 7). Analoges gilt für das Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht (§ 197 Abs. 1 StG/AG) und der Vorinstanz (§ 17 Abs. 1 des Gesetzes über die

Verwaltungsrechtspflege des Kantons Aargau vom 4. Dezember 2007 [VRPG/AG; SAR 271.200]). Es gilt im Kanton Aargau mithin also vor allen relevanten Instanzen die Untersuchungsmaxime (vgl. MARKUS BERGER, in: Klöti-Weber und andere [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 4 zu § 190 StG/AG; ANDREAS TSCHANNEN, in: Klöti-Weber und andere [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 4 zu § 190 StG/AG). Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörden und Steuerjustizbehörden stehen Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. § 180 ff. StG/AG). Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen eine steuerrelevante Tatsache bilden (Urteil 2C_483/2016 / 2C_484/2016 vom 11. November 2016 E. 6.3; vgl. auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/ HUNZIKER, a.a.O., § 5 N. 12).

4.3.2. Nach § 174 StG/AG haben die Steuerbehörden die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abzunehmen, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (vgl. auch Art. 41 Abs. 2 StHG). Diese gesetzliche Pflicht der Steuerbehörden zur Beweisabnahme reflektiert den verfassungsmässigen Anspruch der Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; vgl. dazu **BGE 141 I 60** E. 3.3 S. 64). Die Steuerbehörden und Steuerjustizbehörden dürfen auf die Beweisabnahme verzichten, wenn die angebotenen Beweismittel unerhebliche Tatsachen betreffen oder untauglich sind, Beweis zu erbringen (**BGE 144 II 427** E. 3.1.3 S. 435; **141 I 60** E. 3.3 S. 64; **117 Ia 262** E. 4b S. 268). Gleichermassen können sie Beweisanträge ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs ablehnen, wenn sie aufgrund bereits abgenommener Beweise ihre Überzeugung gebildet haben und ohne Willkür in vorweggenommener antizipierter Beweiswürdigung annehmen können, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (**BGE 144 II 427** E. 3.1.3; **141 I 60** E. 3.3 S. 64).

4.3.3. Bleibt eine Tatsache auch nach den gebotenen Untersuchungen der Behörden beweislos, greift auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. **BGE 142 II 433** E. 3.2.6 S. 439 mit Hinweisen). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; **BGE 144 II 427** E. 8.3.1; **142 II 488** E. 3.8.2 S. 508; **140 II 248** E. 3.5 S. 252; Urteil 2C_177/2018 vom 22. August 2019 E. 4.1.1).

4.3.4. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Steuerbehörden und Steuerjustizbehörden erst anhand der Beweislastregel entscheiden dürfen, wenn sie ihrer Untersuchungspflicht gehörig nachgekommen sind. Dazu müssen sie sämtliche geeigneten und erforderlichen Beweismassnahmen ergriffen und insbesondere alle tauglichen Beweismittel abgenommen und gewürdigt haben, welche der Steuerpflichtige ihnen angeboten bzw. deren Erhebung er beantragt hatte, es sei denn, es wären die Voraussetzungen der antizipierten Beweiswürdigung gegeben (vgl. oben E. 4.3.2).

4.3.5. Das Spezialverwaltungsgericht stützte sich für seine Beurteilung auf die von den Beschwerdeführern eingereichte hausärztliche Bescheinigung, gemäss welcher sich das Rückenleiden in den letzten Jahren nicht verbessert hatte. Daraus schloss das Spezialverwaltungsgericht, dass das Rückenleiden gleich geblieben sei. Es sei folglich nicht so schwer gewesen, dass deswegen die landwirtschaftliche Tätigkeit hätte aufgegeben werden müssen, hätte der Beschwerdeführer diese Tätigkeit doch trotz Rückenleidens zuvor über Jahre nicht aufgegeben (vgl. E. 12.5.5 des Urteils des Spezialverwaltungsgerichts vom 23. Mai 2019).

Es ist zwar zweifelhaft, ob aus einer ärztlichen Bescheinigung über die Nicht-Verbesserung eines Rückenleidens willkürfrei geschlossen werden kann, dieses Leiden hätte sich auch nicht verschlimmert, und gestützt hierauf in antizipierter Beweiswürdigung auf weitere Abklärungen (z.B. Einholung eines Gutachtens) verzichtet werden darf. Jedenfalls bedeutete der Schluss des Spezialverwaltungsgerichts aber eine tatsächliche Würdigung und - entgegen den Ausführungen der Vorinstanz (vgl. E. 3.2 des angefochtenen Urteils; vgl. auch oben E. 4.2) - keine Entscheidung aufgrund der Beweislastregel. Demgegenüber lehnte es die Vorinstanz ab, die Fähigkeit des Beschwerdeführers, seinen Landwirtschaftsbetrieb fortzuführen, näher abzuklären, obschon sie diese Tatfrage für unbewiesen hielt. Es lässt sich ferner nicht sagen, dass die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang ihre Mitwirkungspflichten nach § 180 ff. StG/AG verletzt hätten und die Vorinstanz deshalb hätte vermuten dürfen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2009 gesundheitlich noch in der Lage gewesen wäre, den Betrieb fortzuführen. Vielmehr haben die Beschwerdeführer die ihnen zumutbaren Anstrengungen unternommen, um den Behörden die Feststellung der relevanten Tatsachen zu ermöglichen. Falls die Abklärungen übermässige Kosten verursacht hätten und beispielsweise ein Gutachten über den Gesundheitszustand des Beschwerdeführers zum Zeitpunkt der Aufgabe der landwirtschaftlichen Tätigkeit hätte eingeholt werden müssen, hätte die Vorinstanz die Beschwerdeführer allenfalls dazu anhalten können, diese Kosten ganz oder teilweise vorzuschüssen (vgl. § 24 Abs. 4 VRPG/AG i.V.m. Art. 102 ZPO; vgl. auch Art. 33 Abs. 2 VwVG). Dies hat die Vorinstanz jedoch nicht getan. Vielmehr hat sie direkt gestützt auf die Beweislastregel entschieden. Dadurch hat sie ihre Untersuchungspflicht und das rechtliche Gehör der Beschwerdeführer verletzt.

4.4. Das angefochtene Urteil verletzt daher auch in diesem Punkt harmonisiertes kantonales Steuerrecht und Bundesrecht. Da die Sache ohnehin an die Vorinstanz zurückzuweisen ist (vgl. oben E. 3.6), wird sie auch abzuklären haben, ob der Beschwerdeführer seine selbständige Erwerbstätigkeit als Landwirt aus gesundheitlichen Gründen aufgeben musste. Falls die voraussichtlichen Kosten für diese Abklärungen

gemessen an den auf dem Spiel stehenden Interessen übermässig hoch auszufallen drohen, kann die Vorinstanz die Beschwerdeführer allenfalls nach kantonalem Verfahrensrecht dazu anhalten, die Kosten vorzuschliessen.

5.

Die Beschwerde erweist sich als begründet und ist gutzuheissen. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache ist zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung und Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Vorinstanz wird die Kosten des kantonalen Verfahrens je nach Verfahrensausgang neu zu verlegen haben. Die Rückweisung der Sache zu erneuter Abklärung gilt für die Frage der Auferlegung der Gerichtskosten als vollständiges Obsiegen im Sinne von Art. 66 Abs. 1 BGG, unabhängig davon, ob sie beantragt und ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder im Eventualantrag gestellt wird (**BGE 141 V 281** E. 11.1 S. 312). Der Kanton Aargau verfolgt Vermögensinteressen, sodass ihm als unterliegender Partei die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens aufzuerlegen sind (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Der Kanton Aargau schuldet den Beschwerdeführern eine angemessene Parteientschädigung (Art. 68 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 13. Februar 2020 wird aufgehoben. Die Sache wird zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung und Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 6'000.-- werden dem Kanton Aargau auferlegt.

3.

Der Kanton Aargau hat den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung von Fr. 4'000.-- zu bezahlen.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 18. Juni 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler