KANTON AARGAU

Verwaltungsgericht

2. Kammer

WBE.2025.373 / JH / we
(3-RV.2023.112)
Art. 49

Urteil vom 28. September 2026

Besetzung	Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz Verwaltungsrichter Ch. Huber Verwaltungsrichter Plüss Gerichtsschreiber Hössle
Beschwerdeführer 1	***A.*_____**
Beschwerdeführerin 2	***B.*_____** beide vertreten durch lic. iur. Pius Koller, Rechtsanwalt, Gewerbepark Bata 10, Postfach 250, 4313 Möhlin **gegen** ***Kantonales Steueramt,*** Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau ***Gemeinderat R.*_____**
Gegenstand	Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012; Liquidationsgewinn Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 27. August 2025

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.
1.
Der vorliegende Entscheid steht in engem Zusammenhang mit den Entscheiden des Verwaltungsgerichts WBE.2019.214 vom 13. Februar 2020 und WBE.2020.263 vom 9. August 2021 sowie den Urteilen des Bundesgerichts 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020 und 2C_666/2021, 2C_721/2021 vom 2. Februar 2022 (siehe dazu auch hinten, lit. A/3). Bezüglich des Sachverhalts kann daher ergänzend auf diese Entscheide verwiesen werden. Nachfolgend werden nur die für den vorliegenden Fall massgebenden Sachverhaltselemente wiedergeben.

2.
2.1
Die Eheleute A._____ und B._____ wohnen im Weiler Q._____ in der Gemeinde R._____, Kanton Aargau, wo A._____ als Landwirt selbstständig erwerbstätig war. A._____ war Eigentümer der Liegenschaft R._____ Nr. ggg (nachfolgend: Stammparzelle Nr. ggg) mit einer Fläche von 8'323 m^2 in der Weilerzone Q._____ (Landwirtschaftszone mit überlagerter Weilerzone). Auf dieser befanden sich folgende Gebäude: Wohnhaus (Gebäudeversicherung [GBV] Nr. kkk), Lager- und Ausstellungsraum, Gartenlaube (GBV Nr. ccc), Garage / Remise (GBV Nr. fff), Scheune, Garage, Maststall (GBV Nr. jjj) sowie Geflügelmaststall (GBV Nr. lll).

2.2
Gemäss eigenen Angaben der Eheleute A. und B._____ (Schreiben vom 19. November 2014) handelte es sich um einen kleinen Landwirtschaftsbetrieb mit einer Fläche von ca. 85'000 m^2, mit Milchwirtschaft und Freilandmastpoulets. Zum Landwirtschaftsbetrieb gehörten neben der Stammparzelle Nr. ggg noch die in der Landwirtschaftszone gelegenen Grundstücke GB R._____ Nr. hhh mit 37'447 m^2 (nachfolgend: Landwirtschaftsparzelle Nr. hhh) und Nr. iii mit 46'288 m^2 (nachfolgend: Landwirtschaftsparzelle Nr. iii).

2.3
Mit Pachtvertrag vom 28. März 2009 verpachtete A._____ die beiden zu seinem Betrieb gehörigen landwirtschaftlichen Parzellen, Landwirtschaftsparzelle Nr. hhh (ohne 38 Aren Wald) und Landwirtschaftsparzelle Nr. iii (ohne 17 Aren Wald) per 1. April 2009 an C._____. Die Stammparzelle Nr. ggg wurde mit dem gleichen Vertrag ebenfalls per 1. April 2009 an C._____ verpachtet, allerdings ohne die Gebäude und die Flächen der Gebäudeareale.

Im Zusammenhang mit der Verpachtung dieser Parzellen unterzeichneten die Eheleute A. und B._____ am 23. Juli 2010 gegenüber den Steuerbehörden einen Revers, in welchem sie unter anderem festhielten:

> Wir haben unser Landwirtschafts-Land per 1. April 2009 verpachtet. Wir beantragen hiermit Steueraufschub (Revers)
>
> Da unser Sohn 18jährig, sich noch nicht festlegen kann, ob er später den Betrieb wie auch das Land übernehmen möchte.

2.4
Am 21. September 2011 parzellierte A._____ die Stammparzelle Nr. ggg wie folgt:

Bezeichnung	Fläche	Gebäude (GBV Nr.)
Restparzelle Nr. ggg	2'264 m^2	Wohnhaus (kkk); Garage / Remise (fff); Lager- und Ausstellungsraum, Gartenlaube (ccc)
Parzelle Nr. aaa	1'733 m^2	Geflügelmaststall (lll)
Parzelle Nr. bbb	4'326 m^2	Scheune, Garage, Maststall (jjj)
Total	8'323 m^2	

2.5
Am Tag der Parzellierung, d. h. am 21. September 2011, veräusserte A._____ die Parzelle Nr. bbb für Fr. 461'880.00 an D._____ und E._____.

Im Kaufvertrag verpflichtete sich A._____, bis Ende April 2012 auf eigene Kosten das baufällige Ökonomiegebäude (Scheune GBV Nr. jjj) bis auf die Grundmauern, d. h. inklusive Bodenplatte und Jauchegruben, abzureissen und den Bauschutt entsorgen zu lassen. Die Käufer verpflichteten sich, dem Steuerpflichtigen als Entschädigung für diese Leistung die pauschale Summe von Fr. 18'000.00 zu vergüten (Kaufvertrag vom 21. September 2011, S. 9, Ziff. 7.1).

Im Kaufvertrag wurde zudem ausgeführt:

> Im Weiteren ist gemäss Zustimmung durch Mitunterzeichnung des Departementes Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau, betreffend die gesamte bisherige Parzelle ggg festzustellen, dass diese den Bestimmungen des bäuerlichen Bodenrechtes nicht mehr untersteht. Demgemäss ist auf den drei Parzellen ggg, aaa und bbb je die Anmerkung "kein landwirtschaftliches Grundstück im Sinne des BGBB" anzubringen.

2.6
Nachdem A._____ per 31. Dezember 2011 die restlichen liegenschaftlichen Werte (einschliesslich der beiden Landwirtschaftsparzellen Nr. hhh und Nr. iii) aus seiner Buchhaltung ausgebucht hatte, reichten die Eheleute A. und B._____ am 24. Februar 2012 den "Fragebogen Kapitalgewinne"

ein, mit dem sie einen steuerbaren Kapitalgewinn aus Überführung ins Privatvermögen von Fr. 209'385.00 deklarierten. Gleichzeitig beantragten sie wegen invaliditätsbedingter Unfähigkeit zur Weiterführung des Betriebs eine Besteuerung dieses Gewinns mit einer separat vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 40 % des Tarifs gemäss § 45 Abs. 1 lit. f des Steuergesetzes vom 15. September 1998 (StG; SAR 651.100; hier in der vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2012 in Kraft stehenden Fassung, nachfolgend: aStG) bzw. mit einer separaten Jahressteuer gemäss Art. 37b Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11).

2.7
Schliesslich veräusserte A._____ am 30. März 2012 die Parzelle Nr. aaa für Fr. 413'995.00 an K. und L._____ und am 19. Oktober 2012 die Restparzelle Nr. ggg für Fr. 1.3 Mio. an F._____ und H._____.

Die Veräusserungen der parzellierten ehemaligen Parzelle Nr. ggg erfolgten zusammengefasst wie folgt:

Bezeichnung	Fläche	Verkaufsdatum	Verkaufspreis	
Parzelle Nr. bbb	4'326 m^2	21. Sept. 2011	Fr.	461'880.00
Parzelle Nr. aaa	1'733 m^2	30. März 2012	Fr.	413'995.00
Restparzelle Nr. ggg	2'264 m^2	19. Okt. 2012	Fr.	1'300'000.00
Total	8'323 m^2		Fr.	2'175'875.00

Im Zusammenhang mit den Grundstückveräusserungen reichte A._____ Grundstückgewinnsteuererklärungen ein.

3.
3.1
Nach einem ausgedehnten Schriftenwechsel mit den Eheleuten A. und B._____ bzw. deren Vertreter veranlagte sie die Steuerkommission R._____ am 22. Januar 2016 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 667'600.00 und mit einem Vermögen von Fr. 0.00. Die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wurden auf Fr. 564'131.00 (Kapitalgewinn Liquidation Fr. 555'957.00 zuzüglich private Kosten gemäss Liegenschaftsrechnung Fr. 15'779.00 abzüglich Reinverlust aus Einzelunternehmung Fr. 7'605.00) festgelegt; eine separate Liquidationsgewinnsteuer wurde nicht veranlagt.

3.2
Einsprache und Rekurs der Eheleute A. und B._____ gegen diese Veranlagung blieben erfolglos. Mit Beschwerde vom 25. Juni 2019 gelangten die Eheleute A. und B._____ ans Verwaltungsgericht und stellten dabei unter anderem folgende Anträge:

> 1.
> Es sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 23. Mai 2019 aufzuheben und der veranlagte Kapitalgewinn von Fr. 555'957.00 ersatzlos zu streichen.
>
> 2.
> Es sei die Besteuerung des Kapitalgewinns aus kumulierten Abschreibungen mit separater Jahressteuer zu erfassen, in Anwendung von § 45. Abs. 1 lit. f StG AG.
>
> 3.
> Die Vorinstanz resp. die Steuerbehörden seien zu verpflichten, das vom Bundesgericht im Urteil 2C-708/2010 zwingend vorgeschriebene 2-Phasensystem anzuwenden.
>
> […]

Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde mit Urteil WBE.2019.214 vom 13. Februar 2020 ab.

3.3
Die dagegen von den Eheleuten A. und B._____ erhobene Beschwerde hiess das Bundesgericht mit Urteil 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020 gut. Es hob den verwaltungsgerichtlichen Entscheid auf und wies die Sache zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung und Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurück.

3.4
Nach ergänzenden Abklärungen zum Sachverhalt entschied das Verwaltungsgericht mit Urteil WBE.2020.263 vom 9. August 2021 wie folgt:

> 1.
> In Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 23. Mai 2019 (3-RV.2017.98) aufgehoben.
>
> 1.1.
> Das steuerbare Einkommen der Beschwerdeführer für die Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2011 wird auf Fr. 103'400.00 (Fr. 103'478.00) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 0.00 festgesetzt.
>
> 1.2.
> Der gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG getrennt vom übrigen Einkommen mit einer Jahressteuer zu 40 % des Tarifs zu besteuernde Liquidationsgewinn wird, soweit er im Jahr 2011 erzielt wurde, auf Fr. 302'200.00 festgesetzt.
>
> […]

Das Verwaltungsgericht erwog, die Stammparzelle Nr. ggg sei auch nach der Geschäftsaufgabe des Landwirtschaftsbetriebs aufgrund des von den Eheleute A. und B._____ am 23. Juli 2010 unterzeichneten Revers nach § 23 StG (siehe vorne lit. A/2.3) im Geschäftsvermögen verblieben. Erst nach Inkrafttreten der neurechtlichen Bestimmungen von § 32a StG und

Art. 18a DBG am 1. Januar 2011 habe die Möglichkeit bestanden, einer Überführung ins Privatvermögen mit teilweisem Steueraufschub Gebrauch zu machten. Diese neurechtlichen Bestimmungen würden in ihrem Anwendungsbereich die Bestimmung von § 23 StG verdrängen. Es sei deshalb nicht vorstellbar, dass sowohl beim Enden eines Steueraufschubs gemäss § 23 StG voll und gleichzeitig nach § 32a Abs. 1 StG und Art. 18a DBG "geteilt" (d. h. einstweilen nur über die wieder eingebrachten Abschreibungen und erst beim Verkauf über die restlichen stillen Reserven) abgerechnet werde. Nachdem im zu beurteilenden Fall ein Steueraufschub nach § 23 StG gewährt worden sei, müsse hinsichtlich der Parzelle Nr. bbb bereits per 21. September 2011 (Datum der Veräusserung) über die wieder eingebrachten Abschreibungen abgerechnet werden und hinsichtlich der Parzelle Nr. aaa sowie der Restparzelle Nr. ggg per 31. Dezember 2011 (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.263 vom 9. August 2021, Erw. I/3.2 und 3.3).

Demzufolge berechnete das Verwaltungsgericht die Höhe des in der Steuerperiode 2011 erzielten Liquidationsgewinns anhand der wiedereingebrachten Abschreibungen der 2011 veräusserten Parzelle Nr. bbb sowie der wiedereingebrachten Abschreibungen der erst 2012 veräusserten Parzelle Nr. aaa und Restparzelle Nr. ggg gemäss der nachfolgenden Berechnung (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.263 vom 9. August 2021, Erw. I/5.5):

Liquidationsgewinn 2011 (wieder eingebrachte Abschreibungen)

	Buchwerte (in Fr.)		Anlagekosten (in Fr.)	
GBV Nr. kkk	179’952		215’015	
Kanalisation	20’297		38’215	
GBV Nr. ccc	18’051		41’243	
GBV Nr. fff	55’882		96’346	
GBV Nr. jjj	46’343		89’852	
GBV Nr. lll	23’159		99’752	
feste Einrichtungen	-		40’446	
		343’684		620’869
Boden	80’733		80’733	
BVG	5’626		12’510	
Melioration	-		50’700	
		86’359		143’943
Total		430’043		764’812
				-430’043
Differenz Anlagekosten minus Buchwert = wiedereingebrachte Abschreibungen				**334’769**

Unter Berücksichtigung eines abzugsfähigen AHV-Beitrags für Selbständigerwerbende (anwendbarer Beitragssatz von 9.7 % im Jahr 2011) resultiert damit ein im Jahr 2011 erzielter Liquidationsgewinn von (abgerundet) Fr. 302'200.00.

Was die Besteuerung anbelangt, hielt das Verwaltungsgericht Folgendes fest (Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.263 vom 9. August 2021, Erw. I/5.5):

> Dieser Gewinn wird – zusammen mit dem im Folgejahr 2012 im Zusammenhang mit dem Verkauf der beiden Grundstücke Nr. aaa und Nr. ggg (Restparzelle) erzielten Kapitalgewinn (die Liquidationssteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG ist wie jene gemäss Art. 37b DBG auf dem in den beiden letzten Jahren erzielten Liquidationsgewinn zu erheben; vgl. dazu auch Art. 9 der Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 [LGBV; SR 642.114]) – in einem Gesamtbetrag gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG getrennt zu 40 % des Tarifs der Steuer zu besteuern sein.

3.5
Gegen diesen Entscheid erhoben sowohl die Steuerpflichtigen als auch das Kantonalen Steueramts (KStA) Beschwerde beim Bundesgericht. Das Bundesgericht trat mit Urteil 2C_666/2021, 2C_721/2021 vom 2. Februar 2022 auf die Beschwerde der Steuerpflichtigen nicht ein und wies die Beschwerde des KStA ab.

4.
Mit Verfügung vom 20. Dezember 2022 (Versanddatum) wurden die Eheleute A. und B._____ von der Steuerkommission R._____ für die privilegierte Liquidationsbesteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f aStG der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 (Liquidationsjahr 2012 und Vorperiode 2011) zu einem steuerbaren Liquidationsgewinn von Fr. 1'358'630.00 veranlagt.

Wie die nachfolgende Aufstellung zeigt, ist der gesamte von der Steuerkommission R._____ anhand Ziffer 5 des Fragebogens "Kapitalgewinne Landwirtschaft" im Liquidationsjahr 2012 ermittelte Liquidationsgewinn in Höhe von Fr. 1'169'911.00 auf die Kapitalgewinne aus der Veräusserungen der Parzelle Nr. aaa per 30. März 2012 und der Restparzelle Nr. ggg per 19. Oktober 2012 zurückzuführen. Nach Abzug der darauf geschuldeten AHV-Beiträge von Fr. 113'481.00 resultiert ein steuerbarer Liquidationsgewinn im Liquidationsjahr 2012 in Höhe von Fr. 1'056'430.00. Hinzu kommt der bereits im Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.263 vom 9. August 2021 für die Vorperiode 2011 festgesetzte steuerbare Liquidationsgewinn von Fr. 302'200.00:

	Ermittlung des Liquidationsgewinns	**(Alle Beträge in Fr.)**	
	Verkaufserlös		
	Parzelle Nr. aaa	413'995	
	Restparzelle Nr. ggg	1'300'000	
=	Grundstücke, Liegenschaften	1'713'995	
+	Übriges Anlagevermögen	-	
+	Umlaufvermögen (Vorräte, Viehabe, etc.)	-	
./.	Verkaufs- und Liquidationskosten	-6'842	
=	Nettoverkaufserlös	1'707'153	1'707'153
	Einkommenssteuerwerte (Buchwerte)		
	Parzelle Nr. aaa	102'451	
	Restparzelle Nr. ggg	434'791	
=	Grundstücke, Liegenschaften	537'242	
+	Übriges Anlagevermögen	-	
+	Umlaufvermögen	-	
=	Einkommenssteuerwerte (Buchwerte)	537'242	-537'242
=	**Im Liquidationsjahr (2012) realisierter Liquidationsgewinne**	**1'169'911**	
./.	Geschuldeter persönlicher AHV-Beitrag auf obigem Liquidationsgewinn (9,7 %)	-113'481	
=	Steuerbarer Liquidationsgewinn 2012	1'056'430	1'056'430
+	**Im Vorjahr (2011) realisierter Liquidationsgewinn**	**334'769**	
./.	Geschuldeter persönlicher AHV-Beitrag auf obigem Liquidationsgewinn (9,7 %)*	-32'569	
=	Steuerbarer Liquidationsgewinn 2011	302'200	302'200
=	**Steuerbarer Liquidationsgewinn 2011 und 2012**		**1'358'630**

* AHV-Beitrag 2011 aufgerundet, damit der veranlage abgerundete steuerbare Liquidationsgewinn 2011 resultiert.

Anzumerken ist, dass die wiedereingebrachten Abschreibungen auf der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg bereits in der Steuerperiode 2011 zum Liquidationsgewinn hinzugerechnet wurden (siehe vorne lit. A/3.4). Da die Eheleute A. und B._____ in der Steuerperiode 2012 auf diesen Liegenschaften keine Abschreibungen mehr vorgenommen hatten, betrugen die wiedereingebrachten Abschreibungen für das Liquidationsjahr 2012 dementsprechend Fr. 0.00.

B.
A._____ und B._____ erhoben gegen die Veranlagungsverfügung vom 20. Dezember 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 (privilegierter Liquidationsgewinn) mit Eingabe vom 19. Januar 2023 bzw. 25. Januar 2023 Einsprache. Die Steuerkommission R._____ wies diese Einsprache nach Durchführung einer Einspracheverhandlung mit Einspracheentscheid vom 14. Juli 2023 ab, soweit es darauf eintrat.

C.
Mit Eingabe vom 10. August 2023 liessen A._____ und B._____ Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 14. Juli 2023 erheben.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, entschied am 27. August 2025 (3-RV.2023.112) wie folgt:

1.
Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 8'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 440.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 8'540.00, (unter solidarischer Haftbarkeit) zu bezahlen.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 3. Oktober 2025 gelangten A._____ und B._____ an das Verwaltungsgericht und liessen folgende Anträge stellen:

1.
In Gutheissung der Beschwerde sei das vorinstanzliche Urteil vom 27. August 2025 (3-RV.2023.112) aufzuheben und es sei festzustellen, dass die selbständige Erwerbstätigkeit bereits im Jahr 2011 definitiv aufgegeben und die Liquidation im Jahr 2011 beendet worden und demzufolge auf die Besteuerung eines Kapitalgewinnes im Jahr 2012 zu verzichten ist. Sodann sei festzustellen, dass die Parzellen Nr. ggg (Restparzelle) und aaa als landwirtschaftliche Grundstücke gemäss § 27 Abs. 4 StG zu qualifizieren sind und der im Jahr 2012 realisierte Wertzuwachsgewinn von total CHF 1'169'911.00 mit der kantonalen Grundstückgewinnsteuer zu veranlagen ist.

2.
Eventualiter sei in Gutheissung der Beschwerde das vorinstanzliche Urteil vom 27. August 2025 (3-RV.2023.112) aufzuheben und das Verfahren sei mit verbindlichen Weisungen der Beschwerdeinstanz an eine Vorinstanz zu neuem Entscheid zurückzuweisen.

3.
Es sei festzustellen, dass bezüglich Kantons- und Gemeindesteuern Liquidationsgewinn 2012 die Veranlagungsverjährung eingetreten ist.

4.
Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zuzüglich Mehrwertsteuer auf der Parteientschädigung im vorinstanzlichen und im vorliegenden Verfahren zu Lasten der Gemeinde R._____ und/oder des Kantons Aargau.

2.

In seiner Eingabe vom 8. Oktober 2025 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Mit Beschwerdeantwort vom 16. Dezember 2025 beantragte das KStA die Abweisung der Beschwerde. Die Steuerkommission R._____ reichte keine Beschwerdeantwort ein.

3.
Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 28. September 2026 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.
1.
Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 StG; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.
2.1
Das Rechtsbegehren in Ziffer 1 der Beschwerde enthält unter anderem die Anträge, dass festzustellen sei, dass die selbständige Erwerbstätigkeit im Jahr 2011 definitiv aufgeben worden sei und dass die Parzelle Nr. aaa sowie die Restparzelle Nr. ggg landwirtschaftliche Grundstücke gemäss § 27 Abs. 4 StG seien. Diese Feststellungsbegehren zielen im Ergebnis darauf ab, dass der im Jahr 2012 erzielte Wertzuwachsgewinn nicht mit der Liquidationssteuer, sondern mit der Grundstückgewinnsteuer zu besteuern sei (vgl. dazu auch hinten Erw. II/2). Dafür steht den Beschwerdeführenden ein Gestaltungsbegehren (auf Aufhebung und Abänderung) zu, weshalb kein Raum für ein subsidiäres Feststellungsbegehren bleibt (zur Subsidiarität von Feststellungsbegehren vgl. statt vieler BGE 149 II 147, Erw. 3.3.3.3; 148 I 160, Erw. 1.6; 141 II 113, Erw. 1.7; Urteile des Bundesgerichts 9C_154/2023 vom 3. Januar 2024, Erw. 1.1, 2C_69/2021 vom 17. Dezember 2021, Erw. 1.2 [nicht publiziert in BGE 148 II 218], und 2C_500/2017 vom 6. Juni 2017, Erw. 2.1). Auf diese Feststellungsbegehren kann folglich nicht eingetreten werden. Da sich aus dem Gesamtkontext (gestellte Begehren sowie Begründung) jedoch die entsprechenden Gestaltungsbegehren ergeben, bleibt dieser Umstand ohne Auswirkungen bzw. werden die Feststellungsbegehren in die entsprechenden Gestaltungsbegehren umgedeutet.

2.2
Im Rechtsbegehren in Ziffer 3 der Beschwerde verlangen die Beschwerdeführenden, es sei festzustellen, dass bezüglich der "Kantons- und Gemeindesteuern Liquidationsgewinn 2012" die Veranlagungsverjährung eingetreten sei. Aufgrund der im vorstehenden Absatz bereits dargelegten

Subsidiarität von Feststellungsbegehren gegenüber Gestaltungsbegehren darf auf dieses Feststellungsbegehren nicht eingetreten werden. Die Beschwerdeführenden hätten anstelle des Feststellungsbegehrens ohne Weiteres die Nichtbesteuerung des Liquidationsgewinns 2012 infolge eingetretener Veranlagungsverjährung beantragen und damit ein Gestaltungsbegehren stellen können. Ein solches geht jedoch weder aus dem Rechtsbegehren in Ziffer 3 noch sinngemäss aus der dazugehörigen Begründung in Ziffer 23 der Beschwerde hervor.

Da die Verjährung jedoch von Amtes wegen berücksichtigt werden muss (vgl. BGE 142 II 182, Erw. 3.2.1; BGE 138 II 169, Erw. 3.2), ist die vorgebrachte Verjährungseinrede trotzdem zu prüfen.

3.
Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist unter Vorbehalt der in Erw. I/2 gemachten Ausführungen einzutreten.

II.
1.
1.1
Die Beschwerdeführenden machen in der Beschwerde unter anderem geltend, dass ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden sei. Die Vorinstanz habe sich nicht mit dem Standpunkt der Beschwerdeführenden auseinandergesetzt, dass die Privatentnahme der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg zeitgleich mit der Geschäftsaufgabe am 21. September 2011 erfolgt sei und nicht erst am 31. Dezember 2011 (vgl. Beschwerde, S. 17).

1.2
Aus dem in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) gewährten Anspruch auf rechtliches Gehör wird die Verpflichtung der Behörden abgeleitet, ihre Entscheide zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. Dazu müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Dagegen ist nicht erforderlich, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (BGE 146 II 335, Erw. 5.1; 143 III 65, Erw. 5.2). Der betreffende Anspruch ist damit nur verletzt, wenn die Behörde auf die für den Verfahrensausgang wesentlichen Vorbringen selbst implizit nicht eingeht (Urteil des Bundesgerichts 2C_152/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 2 m. w. H.).

1.3
Die Vorinstanz hat ihren Entscheid ausführlich begründet und es war den Beschwerdeführenden möglich, diesen in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterzuziehen. In Bezug auf den Zeitpunkt der Privatentnahme hielt die Vorinstanz fest, dass sie die Ausführungen im damaligen Entscheid des Verwaltungsgerichts (WBE.2020.263, Erw. 3.3 ff.) als schlüssig erachte.

Im Rekurs hielten die Beschwerdeführenden lediglich fest, dass die Privatentnahme per 21. September 2011 erfolgt sei. Eine Begründung für diese Behauptung oder was die Beschwerdeführenden daraus haben ableiten wollen, kann dem Rekurs nicht entnommen werden. Es ist nicht ersichtlich, weshalb sich die Vorinstanz deshalb mit dieser Frage vertiefter hätte auseinandersetzen sollen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt jedenfalls nicht vor.

2.
2.1
Die Beschwerdeführenden beantragen mit ihrem Hauptbegehren sinngemäss (siehe vorne Erw. I/2), in der Steuerperiode 2012 sei auf eine Besteuerung eines Kapitalgewinns mit der Einkommenssteuer (privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung) zu verzichten, da die selbständige Erwerbstätigkeit bereits in der Steuerperiode 2011 aufgegeben worden sei. Der Wertzuwachsgewinn von Fr. 1'169'911.00 aus den Veräusserungen der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg sei mit der Grundstückgewinnsteuer zu besteuern (vgl. die gesamten Anträge vorne, lit. D/1).

2.2
Streitgegenstand bildet somit die Besteuerung des bei der Veräusserung der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg erzielten Kapitalgewinns.

Nach dem dualistischen System, dem das Aargauer Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 folgt, hängt die Besteuerung des Kapitalgewinns bei der Veräusserung von Grundstücken von natürlichen Personen davon ab, ob das veräusserte Grundstück dem Privatvermögen oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist.

Bei der Veräusserung von Grundstücken im Privatvermögen unterliegt der dabei erzielte private Kapitalgewinn nicht der Einkommenssteuer (§ 33 Abs. 1 lit. i StG), sondern der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 ff. StG). Als Grundstückgewinn wird dabei die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten (sog. Wertzuwachsgewinn) besteuert (§ 101 StG).

Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken im Geschäftsvermögen unterliegen hingegen als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vollumfänglich der Einkommenssteuer. Steuerbar ist dabei die

Differenz zwischen dem Verkaufserlös und dem Einkommenssteuerwert (welcher dem um allfällige steuerrechtliche Korrekturen angepassten Buchwert entspricht), also der bei der Veräusserung erzielte Kapitalgewinn. Dieser setzt sich zusammen aus dem Wertzuwachsgewinn (= Verkaufserlös minus Anlagekosten) und der Summe aller auf dem veräusserten Grundstück vorgenommenen Abschreibungen, soweit diese steuerlich abzugsfähig waren (sog. wiedereingebrachte Abschreibungen).

Eine Ausnahme gibt es bei der Veräusserung von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken im Geschäftsvermögen natürlicher Personen. Die dabei erzielten Kapitalgewinne unterliegen – mit Ausnahme der sog. wiedereingebrachten Abschreibungen, welche gemäss § 27 Abs. 4 StG mit der Einkommenssteuer zu erfassen sind – der Grundstückgewinnsteuer (vgl. § 27 Abs. 4 i. V. m. § 106 Abs. 1 StG). Diese Bestimmungen harmonieren mit Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) und haben ihre Entsprechung in Art. 18 Abs. 2 und 4 DBG (Urteil des Bundesgerichts 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011, Erw. 2.1.1).

Die Wertzuwachsgewinne auf *land- und forstwirtschaftlichen* Grundstücken (§ 27 Abs. 4 StG) werden folglich, wie die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken aus dem Privatvermögen natürlicher Personen, der Grundstückgewinnsteuer unterworfen (§ 95 StG), obwohl sie aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen stammen. Dies stellt eine privilegierte Ausnahmeregelung dar (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011, Erw. 2.1.2; REICH / VON AH, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 64 zu Art. 18; JULIA VON AH, in: Klöti-Weber / Schudel / Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023 [nachfolgend: AG-Kommentar], N. 160 ff. zu § 27 StG).

Im vorliegenden Verfahren wird deshalb zu klären sein, ob die 2012 von den Beschwerdeführenden veräusserten Grundstücke (Parzelle Nr. aaa und Restparzelle Nr. ggg) im Zeitpunkt des Verkaufs dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzurechnen sind und ob es sich dabei um land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke handelte.

2.3
Der zu besteuernde Liquidationsgewinn betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wurde in der Verfügung vom 20. Dezember 2022 auf Fr. 1'358'630.00 (privilegierte Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f aStG) festgesetzt (vgl. vorne, lit. A/4). Dieser setzt sich aus dem Liquidationsgewinn aus der Steuerperiode 2011 in Höhe von Fr. 302'200.00 sowie dem in der Steuerperiode 2012 realisierten Liquidationsgewinn in Höhe von Fr. 1'169'911.00 (bzw. Fr. 1'056'430.00 nach Berücksichtigung des darauf

geschuldeten AHV-Beitrags) zusammen (siehe vorne lit. A/4). Die Fr. 1'169'911.00 entsprechen dem von den Beschwerdeführenden geltend gemachten Wertzuwachsgewinn, welcher gemäss ihrem Antrag der Grundstückgewinnsteuer anstelle der Liquidationssteuer unterstellt werden soll.

Unbestritten und bereits rechtskräftig entschieden ist, dass der in der Steuerperiode 2011 erzielte steuerbare Liquidationsgewinn Fr. 302'200.00 betrug. Darin eingeschlossen sind die wiedereingebrachten Abschreibungen der 2012 veräusserten Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg. Ebenso unbestritten und bereits rechtskräftig entschieden ist, dass dieser steuerbare Liquidationsgewinn 2011 der privilegierten Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f aStG untersteht. Weiter ist unbestritten, dass in der Steuerperiode 2012 keine Abschreibungen auf der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg vorgenommen wurden und die wiedereingebrachten Abschreibungen in der Steuerperiode 2012 somit Fr. 0.00 betragen. Darüber hinaus ist unbestritten, dass der mit der Veräusserung der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg erzielte Kapitalgewinn in Höhe von Fr. 1'169'911.00 mangels wiedereingebrachter Abschreibungen dem Wertzuwachsgewinn aus der Veräusserung der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg entspricht.

Umstritten ist somit einzig, ob dieser in der Steuerperiode 2012 erzielte Wertzuwachsgewinn zusammen mit dem Liquidationsgewinn aus der Vorperiode 2011 als Liquidationsgewinn im Rahmen der privilegierten Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f aStG mit der Einkommenssteuer zu besteuern ist oder der Grundstückgewinnsteuer unterliegt. Dazu gilt es zunächst zu klären, ob die letzte Liquidationshandlung im Jahr 2011 oder im Jahr 2012 stattgefunden hat. Vorab ist jedoch noch auf die von den Beschwerdeführenden vorgebrachte Verjährungsrüge einzugehen.

3.

3.1

Die Beschwerdeführenden machen geltend, dass bezüglich der "Kantons- und Gemeindesteuern Liquidationssteuern 2012" die Veranlagungsverjährung eingetreten sei. Zusammengefasst begründen sie dies damit, dass die Veranlagung beinahe zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode 2012 ergangen sei. Eine verjährungsunterbrechende Handlung sei in Bezug auf den Liquidationsgewinn 2012 nie erfolgt, sondern nur für jenen Teil des Liquidationserlöses, der ordentlich besteuert worden sei. Die Beschwerdeführenden hätten ebenfalls zu keinem Zeitpunkt einen Liquidationsgewinn aus Verkäufen von Grundstücken im Jahr 2012 anerkannt, sondern am 22. Mai 2014 die Steuererklärung Grundstückgewinn eingereicht. Eine ausdrückliche Anerkennung der Steuerforderung durch die Beschwerdeführenden sei damit nicht erfolgt. Es gehe um zwei separate Steuern (ordentliche Steuer und Liquidationsgewinnsteuer). Es liege kein so enges Verhältnis

vor, dass Einforderungshandlungen bei der ordentlichen Steuer auch als Einforderungshandlungen bei der Liquidationsgewinnsteuer gälten.

3.2
Das KStA hält dem in der Beschwerdeantwort vom 16. Dezember 2025 entgegen, dass eine Amtshandlung auch dann verjährungsunterbrechende Wirkung entfalte, wenn sie im unzutreffenden Verfahren erfolgt sei und die beiden Steuern in einem so engen Verhältnis zueinander stünden, dass Einforderungshandlungen in einem Verfahren auch als Einforderungshandlungen im anderen Verfahren gelten. Der Zusammenhang der Liquidation des Geschäftsbetriebes mit der Zuordnung eines Teils des Einkommens zur ordentlichen Veranlagung und einen Teil des Einkommens zum privilegierten Liquidationsgewinn sei eng. Es seien für den Teil des Liquidationserlöses, welcher ordentlich besteuert wurde, mehrere verjährungsunterbrechende Handlungen erfolgt.

3.3
Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Frage der Verjährung im öffentlichen Recht von Amtes wegen zu berücksichtigen, sofern das Gemeinwesen Gläubiger der Forderung ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_844/2017 vom 17. August 2018, Erw. 2.3.3 m. w. H.; RUTH / EGLOFF, AG-Kommentar, N. 48 zu § 177 m. w. H.). Das Recht, eine Steuer zu veranlagen, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (§ 177 Abs. 1 StG). Die Verjährung beginnt nicht oder steht still während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens (§ 177 Abs. 2 lit. a StG). Die Verjährung beginnt unter anderem neu mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder einer mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird (§ 177 Abs. 3 lit. a StG) oder jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige oder eine mithaftende Person (§ 177 Abs. 3 lit. b StG).

Eine Amtshandlung entfaltet auch dann verjährungsunterbrechende Wirkung, wenn sie im unzutreffenden Verfahren, d. h. im ordentlichen Veranlagungsverfahren anstatt im Jahressteuerverfahren oder umgekehrt, erfolgt (RUTH / EGLOFF, in: AG-Kommentar, N 35 zu § 177 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Voraussetzung ist allerdings, dass die beiden Steuern in einem so engen Verhältnis zueinanderstehen, dass Einforderungshandlungen in einem Verfahren auch als Einforderungshandlungen im anderen Verfahren gelten (Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2016.462 vom 10. Februar 2017, Erw. II/1.3).

3.4
Vorliegend begann die relative Veranlagungsverjährungsfrist für die privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns 2012 am 1. Januar 2013 zu laufen und endete am 31. Dezember 2017. Mit Schreiben vom

21. November 2017 unterbrach die Steuerkommission R._____ die relative Verjährungsfrist. Die Verjährungsunterbrechung bezog sich dabei explizit auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 als Ganzes und damit auch auf die spätere privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns sowie eine allfällige Besteuerung des Grundstücksgewinns. Als Grund für die Verzögerung gab die Steuerkommission R._____ das laufende Rechtsmittelverfahren der Vorperiode 2011 an, welches Auswirkungen auf die Veranlagung 2012 habe. Zum Zeitpunkt der Verjährungsunterbrechung war für die Steuerkommission R._____ noch nicht klar, ob ein Teil des Liquidationserlöses privilegiert besteuert wird, da diese Rechtsfrage massgebend vom Ausgang des Rechtsmittelverfahrens der Vorperiode 2011 abhing. Insofern bestand für sie keine Notwendigkeit, eine separate Verjährungsunterbrechung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern für den Liquidationsgewinn 2012 zu tätigen. Eine allfällige spätere privilegierte Besteuerung war von der Verjährungsunterbrechung vom 21. November 2017 somit miterfasst. Gleiches gilt für eine spätere Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer. Auch geht aus der Überschrift des Schreibens der Steuerkommission R._____ vom 21. November 2017 hervor, dass sich die Verjährungsunterbrechung auf die Grundstückgewinnsteuererklärung 2012 sowie die Steuererklärung 2012 bezieht. Die Steuerkommission R._____ spricht zudem im Schreiben davon, dass den Beschwerdeführenden für die Steuerperiode 2012 noch keine definitiven Veranlagungen (Mehrzahl) zugestellt werden konnten. Selbst wenn man der Auffassung der Beschwerdeführenden folgen würde und die Verjährungsunterbrechung nur für jenen Teil des Liquidationserlöses, der ordentlich besteuert wurde, erfolgt wäre, so hätte diese Einforderungshandlung gleichwohl die Verjährung für die privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns 2012 unterbrochen. Dem KStA ist zuzustimmen, dass das Verhältnis bei der Liquidation eines Geschäftsbetriebes und der Zuordnung eines Teils des Liquidationserlöses zur ordentlichen Veranlagung und eines Teils zur privilegierten Besteuerung sehr eng ist. Die beiden Steuern beruhen auf demselben Sachverhalt und betreffen denselben wirtschaftlichen Vorgang. Es ist ausreichend, wenn die Steuerkommission R._____ den Beschwerdeführenden mitteilt, dass ein bestimmter Tatbestand der Abgabe unterliegt, ohne dass der Tatbestand bereits detailliert abgeklärt oder die Steuerforderung gar betragsmässig festgesetzt ist (RUTH / EGLOFF, in: AG-Kommentar, N 35 zu § 177).

Im Weiteren unterbrach die Steuerkommission R._____ mit Schreiben vom 19. Oktober 2021 die Verjährung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern Liquidationsgewinn 2012 sowie der Grundstückgewinnsteuer 2012 erneut. Aus dem Schreiben geht der Wille der Steuerkommission R._____ hervor, den Wertzuwachsgewinn aus der Veräusserung der Restparzelle Nr. ggg und der Parzelle Nr. aaa zu besteuern. Ob dieser privilegiert nach § 45 Abs. lit. f aStG besteuert wird oder i. S. v. § 27 Abs. 4 StG der Grundstückgewinnsteuer unterliegt, ist dabei unerheblich. Es handelt sich hierbei lediglich um eine unterschiedliche rechtliche Würdigung. Beide Steuern

beruhen auf demselben Veräusserungsvorgang und der Wille der Steuerkommission R._____, diesen zu besteuern, kommt klar zum Ausdruck.

Damit begann die fünfjährige relative Verjährungsfrist zweimal, nämlich am 21. November 2017 und am 19. Oktober 2021 jeweils neu zu laufen. Daraus ergibt sich ohne Weiteres, dass die Eröffnung der Veranlagungsverfügung am 23. Dezember 2022 innerhalb der relativen Verjährungsfrist erfolgt ist. Seit Erhebung der Einsprache am 19. Januar 2023 ruht die Verjährungsfrist. Da die absolute Verjährung ebenfalls noch nicht eingetreten ist, erweist sich die Verjährungsrüge als unbegründet.

4.
4.1
4.1.1
Das Verwaltungsgericht ging in seinem die Steuerperiode 2011 betreffenden Entscheid davon aus, dass die letzte Liquidationshandlung in den Veräusserungen der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg im Jahr 2012 zu sehen sei. Für die Berechnung des in der Steuerperiode 2011 realisierten Liquidationsgewinns berücksichtigte das Verwaltungsgericht nur die wiedereingebrachten Abschreibungen auf sämtlichen Parzellen (vgl. vorne lit. A/3.4). Es führte dazu aus, die in der Steuerperiode 2011 veräusserte Parzelle Nr. bbb sei der Besteuerung nach § 27 Abs. 4 StG unterlegen, weshalb für den die Anlagekosten übersteigenden Erlös die Grundstückgewinnsteuer gelte. Bezüglich der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg, welche per 31. Dezember 2011 ins Privatvermögen überführt worden und nicht (mehr) für eine landwirtschaftliche Nutzung geeignet gewesen seien, sei ein teilweiser Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG beantragt worden, nach welchem im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert werde (Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.263 vom 9. August 2021, Erw. I/4.3).

4.1.2
Das Bundesgericht liess im damaligen Verfahren die Frage offen, ob die Liquidation mit der Privatentnahme der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg im Jahr 2011 oder erst mit der jeweiligen Veräusserung dieser im Jahr 2012 abgeschlossen wurde. Dies, weil das damalige Verfahren auf die Steuerperiode 2011 beschränkt war. Es hielt aber zumindest fest, dass der Steuerpflichtige seine selbständige Erwerbstätigkeit frühestens mit der Privatentnahme in der Steuerperiode 2011 definitiv aufgab und nicht bereits mit der Verpachtung des Grundbesitzes ab dem 1. April 2009 (Urteil des Bundesgerichts 2C_666/2021, 2C_721/2021 vom 2. Februar 2022, Erw. 3.4.4).

Das Bundesgericht führte weiter aus, die Kapitalgewinne aus den Veräusserungen der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg im

Jahr 2012 würden nur dann von der privilegierten Besteuerung erfasst, wenn die Liquidation erst mit den Veräusserungen im Jahr 2012 abgeschlossen worden wäre, obschon die Steuerpflichtigen in ihrer Liquidationssteuererklärung vom 24. Februar 2012 geltend machten, die beiden Grundstücke bereits 2011 dem Geschäftsvermögen entnommen und in ihr Privatvermögen überführt zu haben. In diesem Zusammenhang weist das Bundesgericht auf die Wirkung der Privatentnahme bei Aufschub der Besteuerung nach Art. 8 Abs. 2bis StHG und Art. 18a Abs. 1 DBG und das Kreisschreiben Nr. 26 vom 16. Dezember 2009 "Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II", Ziff. 2.1, hin (Urteil des Bundesgerichts 2C_666/2021, 2C_721/2021 vom 2. Februar 2022, Erw. 3.4.4).

Bezüglich des Steueraufschubs nach § 32a Abs. 1 StG, welchen die Beschwerdeführenden bestreiten gestellt zu haben (Urteil des Bundesgerichts 2C_666/2021, 2C_721/2021 vom 2. Februar 2022, Erw. 3.6.2), hält das Bundesgericht Folgendes fest (Urteil des Bundesgerichts 2C_666/2021, 2C_721/2021 vom 2. Februar 2022, Erw. 3.6.3):

> Wenn die Steuerpflichtigen tatsächlich keinen Antrag auf (partiellen) Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG/AG gestellt hätten, es sich bei den Parzellen Nr. aaa und Nr. ggg aber wie von der Vorinstanz erwogen nicht um landwirtschaftliche Grundstücke handelte, hätte dies zur Konsequenz, dass die in der Steuerperiode 2011 steuerbaren Einkünfte aus der Privatentnahme dieser beiden Grundstücke nicht auf die Differenz zwischen Anlagekosten und Buchwerten begrenzt wären, sondern den gesamten, durch die Privatentnahme steuersystematisch realisierten Gewinn (Differenz zwischen Verkehrswerten und Buchwerten) umfassen würden (vgl. § 27 Abs. 2 und 4 e contrario i. V. m. § 95 Abs. 2 StG/AG). Dem Bundesgericht wäre es jedoch in diesem Fall verwehrt, über das Begehren des Steueramts hinauszugehen und das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2011 höher anzusetzen, als es das Steueramt beantragt hat (Art. 107 Abs. 1 BGG). Ob die Steuerpflichtigen einen Antrag auf (partiellen) Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG/AG gestellt haben und ob die Vorinstanz die beiden Parzellen Nr. aaa und Nr. ggg zu Recht nicht als landwirtschaftliche Grundstücke betrachtet hat, ist deshalb in Bezug auf die hier streitbetroffene Steuerperiode 2011 nicht zu entscheiden. Denn in jedem Fall hätte der in der Steuerperiode 2011 steuerbare Liquidationsgewinn (mindestens) Fr. 302'200.– betragen.

4.1.3

Im hier angefochtenen Entscheid erwog die Vorinstanz, dass die letzte Liquidationshandlung im Jahr 2012 erfolgt sei. Die Verhandlungen über den Verkauf der Restparzelle Nr. ggg und der Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb seien über einen längeren Zeitraum geführt worden und erst im Jahr 2012 mit den beiden Verkäufen definitiv abgeschlossen worden. Zwischen den Landverkäufen bestehe ein klarer Zusammenhang, weshalb eine Gesamtbetrachtung zu erfolgen habe. Diese lasse keinen anderen Schluss zu, als dass die Liquidation erst im Jahr 2012 beendet worden sei (angefochtener Entscheid, S. 29 f., Erw. 6.4 f.).

Die Vorinstanz führt weiter aus, weil die Beschwerdeführenden im Fragebogen Kapitalgewinne vom 24. Februar 2012, mit welchem sie die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen beantragten, den Antrag auf Steueraufschub nach § 32a StG gestellt bzw. das entsprechende Feld angekreuzt hätten, seien die Beschwerdeführenden ebenfalls von einer Liquidation im Jahr 2012 ausgegangen (angefochtener Entscheid, S. 29 f., Erw. 6.4 f.).

4.1.4
Die Beschwerdeführenden stellen sich auf den Standpunkt, dass die definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit bereits per 21. September 2011 erfolgt sei und somit die Liquidation im Jahr 2011 abgeschlossen wurde. Ein Antrag auf Steueraufschub gemäss § 32a StG sei nie gestellt worden. Zwar sei im Fragebogen Kapitalgewinne das Kästchen "Antrag auf Steueraufschub für Wertzuwachs von Liegenschaften des Anlagevermögens (§ 32a StG; Art. 18a DBG)" angekreuzt worden, jedoch unter Anfügung des folgenden Textes: "resp. § 27 Abs. 4 StG und Art. 18 Abs. 4 DBG". Somit sei beantragt worden, dass die Besteuerung nach § 27 Abs. 4 StG und Art. 18 Abs. 4 DBG erfolge, wonach die Gewinne aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet werden. Aus dem Fragebogen gehe sodann hervor, dass die definitive Aufgabe bereits im Jahr 2011 erfolgt und beendet worden sei. Weil die Privatentnahme im Jahr 2011 erfolgt sei, könne die Liquidation nicht erst im Jahr 2012 abgeschlossen worden sein, da durch die Privatentnahme im Jahr 2011 im Jahr 2012 kein Geschäftsvermögen mehr bestanden habe. Das KStA habe sodann in seiner Aktennotiz vom 10. Dezember 2015 die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2011 selbst bestätigt, indem es festgehalten habe, dass die Überführung ins Privatvermögen per 31. Dezember 2011 erfolgt sei (vgl. zum Ganzen Beschwerde, S. 4 ff.).

4.2
4.2.1
Umstritten ist, ob der Abschluss der Liquidation im Jahr 2011 oder 2012 erfolgte. Wie sich aus den voranstehenden Ausführungen ergibt, ist für die Bestimmung der letzten Liquidationshandlung entscheidend, wie die geltend gemachte Privatentnahme der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg sowie der allfällig damit zusammenhängende Steueraufschub nach § 32a StG zu beurteilen ist.

4.2.2
Eine Privatentnahme setzt in erster Linie das Vorhandensein von Geschäftsvermögen voraus. Damit eine natürliche Person über Geschäftsvermögen verfügen kann, muss sie grundsätzlich einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen (Urteil des Bundesgericht 2C_390/2020 vom 5. August 2021, Erw. 2.2.1 m. w. H.).

Der Beschwerdeführer war bis zum 1. April 2009 als Landwirt tätig. Diese Tätigkeit stellte er ein und überführte seinen Betrieb in das Liquidationsstadium (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_666/2021, 2C_721/2021 vom 2. Februar 2022, Erw. 3.4.3). In diesem Zusammenhang verlangte der Beschwerdeführer einen Steueraufschub nach § 23 StG, wodurch die Vermögenswerte im Geschäftsvermögen verblieben. Folglich verfügte der Beschwerdeführer mindestens im Jahr 2011 noch über Geschäftsvermögen.

4.2.3
Die Privatentnahme (vom Geschäfts- ins Privatvermögen) und die Privateinlage (vom Privat- ins Geschäftsvermögen) beruhen auf einer Willensbildung der steuerpflichtigen natürlichen Person (subjektives Element). Der Wille zur Privatentnahme oder Privateinlage muss mittels einer adäquaten, entweder ausdrücklich oder zumindest konkludent vorgebrachten Willensäusserung zum Ausdruck kommen (objektives Element). Die beiden Elemente haben in einem derart engen Konnex zu stehen, dass das eine ohne das andere rechtsunwirksam bleibt. Unter dem Aspekt des objektiven Elements ist zu verlangen, dass die Überführung einerseits handelsrechtlich verbucht und anderseits für die Veranlagungsbehörde erkennbar geworden ist, indem die steuerpflichtige Person ihr gegenüber den eindeutigen und zweifelsfreien Willen äussert, dass und wann der Vermögenswert vom Geschäfts- ins Privatvermögen bzw. vom Privat- ins Geschäftsvermögen übergegangen sei. Auch im Fall der verbuchten und bekanntgegebenen Privatentnahme oder Privateinlage bleibt es aber dabei, dass für die Zuweisung eines Vermögenswertes zum Privat- oder Geschäftsvermögen die Gesamtheit der individuell-konkreten Umstände entscheidend ist, wobei die technisch-wirtschaftliche Funktion am stärksten zu gewichten ist. Dies kann namentlich bedeuten, dass ein Vermögenswert steuerrechtlich auch dann noch dem Geschäftsvermögen zuzurechnen ist, wenn er handelsrechtlich ausgebucht wurde (siehe zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C_390/2020 vom 5. August 2021, Erw. 2.2.3 ff. m. w. H.).

Die steuerliche Anerkennung einer Privatentnahme setzt keine Mindesthaltedauer im Privatvermögen voraus (Urteil des Bundesgerichts 2C_390/2020 vom 5. August 2021, Erw. 2.3.3). Ein Vermögenswert kann folglich aus dem Privatvermögen veräussert werden, auch wenn die Überführung erst kurz zuvor erfolgte. Die Privatentnahme setzt jedoch voraus, dass im Zeitpunkt der Ausbuchung auch tatsächlich der Wille bestand, eine Überführung ins Privatvermögen vorzunehmen. So hält das Bundesgericht fest: "Geht es um Grundstücke, die sowohl privat als auch geschäftlich verwendet werden können, setzt eine Überführung ins Privatvermögen voraus, dass eine dauerhafte private Verwendung beabsichtigt ist; daran fehlt es, wenn eine Veräusserung in naher Zukunft in Aussicht steht. Im Zweifelsfall ist vom Verbleib im Geschäftsvermögen auszugehen." (Urteil des Bundesgerichts 2C_390/2020 vom 5. August 2021, Erw. 2.3.5).

In steuerlicher Hinsicht gilt: Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen gleichgestellt (§ 27 Abs. 2 StG). Die Gewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet. Für die Abgrenzung gegenüber der Grundstückgewinnsteuer gilt § 106 StG (§ 27 Abs. 4 StG).

4.2.4
In objektiver Hinsicht haben die Beschwerdeführenden eine Privatentnahme vorgenommen, indem sie die Restparzelle Nr. ggg und die Parzelle Nr. aaa entsprechend im Geschäftsjahr 2011, welches vorliegend dem Kalenderjahr 2011 entspricht, per 31. Dezember 2011 aus ihrer Buchhaltung ausgebucht haben. Sodann haben sie im Fragebogen Kapitalgewinne vom 24. Februar 2012 die Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen gegenüber der Steuerbehörde ausgewiesen. Die beiden überführten Parzellen wurden schliesslich im Jahr 2012 veräussert. Da keine Mindesthaltedauer im Privatvermögen besteht, hindert allein der kurze zeitliche Abstand zwischen der geltend gemachten Privatentnahme (2011) und der Veräusserung (2012) die Privatentnahme nicht.

Jedoch sprechen vorliegend verschiedene Gründe dafür, dass die Beschwerdeführenden keine dauerhafte private Verwendung beabsichtigten, sondern der vorbestehende Wille bestand, die beiden Parzellen umgehend zu veräussern.

4.2.5
So wurden die Verhandlungen über die Veräusserung der Parzellen bereits über einen längeren Zeitraum geführt. Für die Parzelle Nr. aaa ergibt sich dies auch daraus, dass von den späteren Käufern bereits am 6. April 2011 ein Baugesuch für den Abbruch des darauf bestehenden Geflügelmaststalls und den Neubau eines (in der Weilerzone zonenkonformes) Wohngebäudes eingereicht wurde. Betreffend die Restparzelle Nr. ggg muss zwar angemerkt werden, dass die Beschwerdeführenden bis ins Jahr 2012 im darauf bestehenden Wohnhaus wohnten, was grundsätzlich dafür sprechen könnte, dass sie eine dauerhafte private Verwendung planten. Jedoch erwarben die Beschwerdeführenden bereits im Jahr 2009 die Parzelle Nr. ddd, auf welcher sie ein neues Wohn- und Gewerbegebäude zu bauen beabsichtigten. Am 28. März 2011 wurde ihnen dazu die Baubewilligung erteilt. Mittlerweile wohnen die Beschwerdeführenden in dem neu erstellten Gebäude und machen dafür im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer die Ersatzbeschaffung nach § 98 Abs. 1 StG geltend. Folglich beabsichtigten die Beschwerdeführenden weder die Parzelle Nr. aaa noch die

Restparzelle Nr. ggg im Zeitpunkt der Privatentnahme dauerhaft privat zu verwenden.

4.2.6
Dass die Privatentnahme einen anderen Zweck verfolgte, ergibt sich sodann insbesondere aus der Beschwerde der Beschwerdeführenden vom 25. Juni 2019 betreffend die Steuerperiode 2011. Darin wurde unter anderem folgendes Begehren gestellt: "Die Vorinstanz resp. die Steuerbehörden seien zu verpflichten, das vom Bundesgericht im Urteil 2C-708/2010 zwingend vorgeschriebene 2-Phasensystem anzuwenden." Daraus wird ersichtlich, dass der angestrebte Zweck der Privatentnahme darin lag, von der vom Bundesgericht geschaffenen Möglichkeit der zweiphasigen Abrechnung Gebrauch zu machen, womit verhindert werden soll, dass die privilegierte Abrechnungsmöglichkeit nach § 27 Abs. 4 StG entfällt (vgl. zum Ganzen BGE 138 II 32, Erw. 2.4). Wie die Beschwerdeführenden in ihrer Beschwerde betreffend die Steuerperiode 2012 nun zu Recht erkennen, handelt es sich vorliegend aber nicht um einen Anwendungsfall des Urteils des Bundesgerichts 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 bzw. der zweiphasigen Abrechnung (Beschwerde, S. 18). Dies ändert aber nichts daran, dass dies der ursprüngliche Zweck der Privatentnahme war. Im Rahmen der zweiphasigen Abrechnung erfolgt die Privatentnahme nur für eine logische Sekunde. Die Grundstücke befinden sich danach direkt wieder im Geschäftsvermögen.

4.2.7
Weiter spricht gegen eine Privatentnahme der Restparzelle Nr. ggg und die Parzelle Nr. aaa im eigentlichen Sinne, dass die Beschwerdeführenden – im Gegensatz zur in der Steuerperiode 2011 veräusserten Parzelle Nr. bbb (siehe hinten Erw. 5.4) – weder auf den behaupteten Zeitpunkt der Privatentnahme (Parzellierung per 21. September 2011) noch auf den Zeitpunkt der Ausbuchung aus der Bilanz (31. Dezember 2011) entsprechende Grundstückgewinnsteuererklärungen eingereicht haben. Soweit um einen Steueraufschub nach § 32a StG ersucht wurde, ist dies nicht zu beanstanden. Die Beschwerdeführenden bestreiten jedoch, einen Steueraufschub gemäss § 32a StG verlangt zu haben (vgl. Beschwerde, S. 9). Ohne Steueraufschub hätte jedoch auch für diese beiden Parzellen eine Grundstückgewinnsteuererklärung im Zeitpunkt der Privatentnahme eingereicht werden müssen, was zu einer entsprechenden Abrechnung der jeweiligen Wertzuwachsgewinne geführt hätte (so auch Urteil des Bundesgerichts 2C_666/2021, 2C_721/2021 vom 2. Februar 2022, Erw. 3.6.3 [vorne Erw. II/4.1.2]; siehe zum Thema der mangelnden Abrechnung auch Urteil des Bundesgerichts 2C_6/2008 vom 27. Januar 2009, Erw. 3.1.2). Dass die Beschwerdeführenden keine Grundstückgewinnsteuererklärungen eingereicht haben und trotzdem bestreiten, einen Antrag auf Steueraufschub gestellt zu haben, lässt darauf schliessen, dass sie keine Privatentnahme im Jahr 2011 im eigentlichen Sinne beabsichtigten.

4.2.8
Aus den genannten Indizien ergibt sich, dass im Jahr 2011 keine Privatentnahme erfolgt ist und diese somit auch nicht die letzte Liquidationshandlung darstellen kann. Vielmehr liegen die letzten Liquidationshandlungen in den im Jahr 2012 erfolgten Veräusserungen der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg.

Der Antrag der Beschwerdeführenden, es sei festzustellen, dass die selbständige Erwerbstätigkeit bereits im Jahr 2011 definitiv aufgegeben und die Liquidation im Jahr 2011 beendet worden sei, ist dementsprechend abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

4.2.9
In seinem Entscheid WBE.2020.263 zur Steuerperiode 2011 ging das Verwaltungsgericht noch davon aus, dass per 31. Dezember 2011 eine Privatentnahme der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg zwar erfolgte, die Beschwerdeführenden jedoch einen Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG beantragt hatten. Aus diesem Grund rechnete das Verwaltungsgericht nur die wiedereingebrachten Abschreibungen, nicht aber den Wertzuwachsgewinn der beiden Parzellen zum Liquidationsgewinn für die Steuerperiode 2011 hinzu (Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.263 vom 9. August 2021, Erw. I/4.3).

Die Beschwerdeführenden machen in ihrer Beschwerde zwar eine Privatentnahme in der Steuerperiode 2011 geltend, bestreiten aber, einen Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG beantragt zu haben. Da nun festgestellt wurde, dass keine Privatentnahme erfolgt ist, erübrigt sich die Frage, ob ein Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG beantragt wurde. Denn ohne Privatentnahme liegt auch keine steuersystematische Realisation vor, weshalb ein Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG von vornherein ausser Betracht fällt.

Ebenfalls nicht weiter geprüft werden muss, ob die bereits zum Liquidationsgewinn der Vorperiode 2011 hinzugerechneten wiedereingebrachten Abschreibungen auf der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg allenfalls erst zum Liquidationsgewinn des Liquidationsjahrs 2012 gehören würde, da die Liquidationsgewinne des Liquidationsjahrs 2012 und der Vorperiode 2011 für die privilegierte Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f aStG zusammengerechnet werden.

5.
5.1
Da die letzte Liquidationshandlung im Jahr 2012 durch die Veräusserungen der Restparzelle Nr. ggg und der Parzelle Nr. aaa erfolgte, unterliegt der dabei realisierte Wertzuwachsgewinn in Höhe von Fr. 1'169'911.00 – wie von der Steuerkommission R._____ und der Vorinstanz festgehalten –

grundsätzlich der privilegierten Liquidationsbesteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f aStG.

Die Beschwerdeführenden beantragen hingegen, diesen Wertzuwachsgewinn nicht der Liquidationsbesteuerung, sondern – gestützt auf § 27 Abs. 4 StG – der kantonalen Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen, da die Parzelle Nr. aaa und die Restparzelle Nr. ggg als landwirtschaftlich genutzte Grundstücke zu qualifizieren seien.

5.2
Der Begriff des "land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes" wird weder im Bundessteuerrecht noch im Aargauer Steuerrecht definiert oder näher bestimmt. Im wegleitenden Entscheid BGE 138 II 32 hat sich das Bundesgericht mit der Frage beschäftigt, was unter einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück im Sinne von § 27 Abs. 4 StG zu verstehen ist. Das Bundesgericht hat darin festgehalten, dass sich die Bestimmung des Begriffs des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks nicht darauf beschränken könne, nur den steuerrechtlichen Belangen Rechnung zu tragen. Vielmehr sei namentlich auch das Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11), das Bundesgesetz vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) und das Bundesgesetz vom 29. April 1998 über die Landwirtschaft (LwG; SR 910.1) und dabei insbesondere die Zielsetzungen sowie Interessenabwägungen in diesen Gesetzen zu berücksichtigen (BGE 138 II 32, Erw. 2.2.1). Von einem steuerlich privilegierten Grundstück könne nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Das sei nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 BGBB hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende landwirtschaftliche Grundstücke (Art. 6 Abs. 1 BGBB) handle, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Art. 6 Abs. 1 BGBB sieht vor, dass ein Grundstück als landwirtschaftlich gilt, wenn es für die landwirtschaftliche oder gartenbauliche Nutzung geeignet ist (so auch die Definition der Landwirtschaftszone in Art. 16 Abs. 1 lit. a RPG; BGE 128 III 229, Erw. 2). Was Landwirtschaft ist, umschreibt Art. 3 LwG und darauf abgestimmt Art. 34 der Raumplanungsverordnung vom 28. Juni 2000 (RPV; SR 700.1; RUCH / MUGGLI, in: Aemisegger / Moor / Ruch / Tschannen [Hrsg.], Praxiskommentar RPG: Bauen ausserhalb der Bauzone, 2017, N. 21 zu Art. 16). Danach umfasst die Landwirtschaft:

a) die Produktion verwertbarer Erzeugnisse aus Pflanzenbau und Nutztierhaltung;

b) die Aufbereitung, die Lagerung und den Verkauf der entsprechenden Erzeugnisse auf den Produktionsbetrieben;

c) die Bewirtschaftung von naturnahen Flächen.

Nach einem objektiven Massstab sind sämtliche Grundstücke für eine landwirtschaftliche oder gartenbauliche Nutzung geeignet, die nicht überwaldet sind und eine entsprechende Humusschicht aufweisen. Die subjektive Nutzung kann im Sinne einer restriktiv zu handhabenden Ausnahme subsidiär berücksichtigt werden. Die Berücksichtigung der subjektiven Nutzung ist jedoch nur unter drei Voraussetzungen zulässig: Zunächst müssen die entsprechenden Gebäude rechtmässig – zonenkonform oder ausnahmsweise bewilligt – errichtet worden sein oder unter der Bestandesgarantie stehen, des Weiteren muss die subjektive anderweitige Nutzung während langer Jahre erfolgt sein und auch eine künftige erneute landwirtschaftliche Nutzung als ausgeschlossen erscheinen lassen (Urteil des Bundesgerichts 2C_948/2017 vom 17. Juli 2018, Erw. 3.2 m. w. H.).

Darüber hinaus gilt die Anwendung des BGBB (und somit auch die besagte steuerliche Ausnahmeregelung) für vier weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGBB genannte Fälle, nämlich: a) Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören; b) Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören; c) Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind; und d) Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind (siehe zum Ganzen auch Urteil des Bundesgerichts 2C_948/2017 vom 17. Juli 2018, Erw. 3.1).

Diese Rechtsprechung wurde 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 des Bundesgerichts 2C_948/2017 vom 17. Juli 2018, Erw. 3.1; 2C_561/2016 vom 24. Mai 2017, Erw. 2.7); zumal auch diese aufgrund ihrer Zugehörigkeit zur Landwirtschaftszone grundsätzlich nur landwirtschaftlich genutzt werden können (Urteil des Bundesgerichts 2C_561/2016 vom 24. Mai 2017, Erw. 2.6). 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 (sog. *venire contra factum proprium;* Urteile des Bundesgerichts 9C_336/2023 vom 3. Mai 2024, Erw. 3.2.5; 2C_217/2018 vom 17. Juli 2018, Erw. 2.2.11; 2C_315/2017 vom 26. März 2018, Erw. 5.3.5; 2C_485/2016 vom 24. Mai 2017 Erw. 2.3; zum Ganzen: Urteile des

Bundesgerichts 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 3.1; 2C_948/2017 vom 17. Juli 2018, Erw. 3.1).

Fällt ein Grundstück aus dem Anwendungsbereich des BGBB, unterliegt es folglich auch nicht mehr der privilegierten Besteuerung nach § 27 Abs. 4 StG (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_317/2018 vom 14. Februar 2020, Erw. 2.3.2 m. w. H.).

5.3
5.3.1
Ob die Stammparzelle Nr. ggg bzw. die Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb sowie die Restparzelle ggg der privilegierten Besteuerung nach § 27 Abs. 4 StG unterliegen, wurde bereits in den vorangegangenen Verfahren bezüglich der Steuerperiode 2011 thematisiert und behandelt.

5.3.2
In seinem ersten Entscheid kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass es sich bei der Stammparzelle Nr. ggg nicht um ein landwirtschaftliches Grundstück gemäss § 27 Abs. 4 StG handle. Dies deshalb, da es von Anfang an, d. h. von Beginn der Evaluation einer Verkaufsmöglichkeit im Jahr 2008, nicht etwa um den Verkauf von Landwirtschaftsland gegangen sei, sondern darum, durch den Verkauf von Bauland bzw. einer Wohnliegenschaft einen möglichst hohen Preis zu erzielen (Entscheid des Verwaltungsgericht WBE.2019.214 vom 13. Februar 2020, Erw. II/1.2 ff.).

5.3.3
Das Bundesgericht hob den Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 13. Februar 2020 auf und wies dieses unter anderem an, zusätzliche Untersuchungen zur Frage durchzuführen, ob und gegebenenfalls wann die Stammparzelle Nr. ggg ihre landwirtschaftliche Eignung verlor (Urteil des Bundesgerichts 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 3.6).

Dies aus den folgenden Gründen: Im Zusammenhang mit der Stammparzelle Nr. ggg hielt das Bundesgericht fest, dass diese unbestritten früher einmal Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes gewesen war und als landwirtschaftliches Grundstück dem Schutz des BGBB unterstanden hatte. Weiter stehe 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 (Urteil des Bundesgerichts 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 3.2). Zweifel bestünden jedoch, 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). Dafür spreche, dass die Parzelle nach Aufgabe der selbständigen

Erwerbstätigkeit verpachtet wurde, dagegen spreche hingegen, dass die kantonalen Bewilligungsbehörde, Departement Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft, mit Schreiben vom 23. Dezember 2008 bereits Ende 2008 in Aussicht stellte, 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 (Urteil des Bundesgerichts 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 3.3). Ob die Stammparzelle Nr. ggg am 1. April 2009 und danach noch landwirtschaftlich nutzbar war, konnte das Bundesgericht gestützt auf die damals vorliegenden Akten nicht beurteilen. Die Frage, ob sich die Beschwerdeführenden aus anderen Gründen nicht auf das Privileg von § 27 Abs. 4 StG berufen konnten (insbesondere ob den Beschwerdeführenden vorzuwerfen ist, sich nicht an die Vorschriften des BGBB gehalten zu haben), verneinte es (Urteil des Bundesgerichts 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 3.4 ff.). Die Ansicht der Vorinstanz, wonach diese den Parzellen den Charakter als landwirtschaftliche Grundstücke nach § 27 Abs. 4 StG letztlich hauptsächlich deshalb abgesprochen hatte, weil es den Beschwerdeführenden nicht darum gegangen sei, Landwirtschaftsland zu verkaufen und diese vielmehr durch den Verkauf von Bauland einen möglichst hohen Preis erzielen wollten, treffe sodann nicht zu, da die Parzellen nicht in der Bauzone lagen und die künftige Nutzung nicht zur Beurteilung herangezogen werden dürfe (Urteil des Bundesgerichts 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 3.5 ff.).

5.3.4
In seinem auf den Rückweisungsentscheid des Bundesgerichts folgenden Entscheid kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass die Bauten auf der gesamten Stammparzelle Nr. ggg (d. h. auch auf den neu gebildeten Parzellen Nr. bbb und Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg) per 31. Dezember 2011 nicht für eine landwirtschaftliche Nutzung bestimmt waren (Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.263 vom 9. August 2021, Erw. I/4.2 ff.). Damit sei aber noch nicht beantwortet, ob die Stammparzelle Nr. ggg bzw. nach der Parzellierung die Restparzelle Nr. ggg und die Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb für eine landwirtschaftliche Nutzung nicht (mehr) geeignet waren. Diese Frage sei vielmehr für jede einzelne Parzelle gesondert zu untersuchen (Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.263 vom 9. August 2021, Erw. I/4.2.4 ff.).

Bezüglich der Parzelle Nr. bbb mit 4'326 m^2 kam das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass diese (angesichts der klaren bundesgerichtlichen Rechtsprechung), aufgrund der 25 Aren bei weitem überschreitenden Fläche und der Möglichkeit der Hobbypferdehaltung, als landwirtschaftliches Grundstück gemäss § 27 Abs. 4 StG zu qualifizieren sei bzw. die objektive Eignung der Parzelle für eine landwirtschaftliche Nutzung zu bejahen sei

(Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.263 vom 9. August 2021, Erw. I/4.2.4.1).

Anders entschied das Verwaltungsgericht hingegen bezüglich der Parzelle Nr. aaa mit 1'733 m^2 sowie der Restparzelle Nr. ggg mit 2'264 m^2. Beide Parzellen seien im Zeitpunkt der geltend gemachten Überführung ins Privatvermögen am 31. Dezember 2011 nicht mehr für eine landwirtschaftliche Nutzung geeignet gewesen und würden keine landwirtschaftlichen Grundstücke gemäss § 27 Abs. 4 StG (mehr) darstellen. Begründet wurde dies damit, dass die darauf bestehenden Gebäude (Geflügelmaststall auf der Parzelle Nr. aaa und Wohngebäude samt Annexbauten auf der Restparzelle Nr. ggg) seit der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (2009) nicht mehr der Landwirtschaft dienen sowie die jeweiligen Flächen (seit der Parzellierung) weniger als 25 Aren betragen würden (Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.263 vom 9. August 2021, Erw. I/4.2.4.2 f.).

5.3.5
Das Bundesgericht liess in der Folge die Frage offen, ob das Verwaltungsgericht in WBE.2020.263 die beiden Parzellen (Parzelle Nr. aaa sowie Restparzelle Nr. ggg) zu Recht als nicht landwirtschaftliche Grundstücke betrachtet hatte (Urteil des Bundesgerichts 2C_666/2021, 2C_721/2021 vom 2. Februar 2022, Erw. 3.6.3).

Indem das Bundesgericht die Frage betreffend die Qualifikation der Grundstücke offenliess, stellte es klar, dass diese Frage zumindest für den vorliegenden Fall nicht von der periodenübergreifenden Rechtskraft im Anwendungsbereich der Liquidationsbesteuerung erfasst sein soll.

5.4
Die Parzelle Nr. bbb wurde in der Steuerperiode 2011 veräussert und im vorangegangenen Verfahren betreffend die Steuerperiode 2011 als landwirtschaftliches Grundstück gemäss § 27 Abs. 4 StG qualifiziert (vorne, Erw. II/5.3.4), womit der die Anlagekosten übersteigende Wertzuwachsgewinn der Grundstückgewinnsteuer unterstellt wurde (§ 95 Abs. 2 StG). Für diese Veräusserung reichten die Beschwerdeführenden sodann auch eine Grundstückgewinnsteuererklärung, datiert vom 24. Februar 2012, ein. In dieser deklarierten sie einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 417'529.50. Dieser Betrag fällt nicht unter die Liquidationsbesteuerung und wurde in der im vorliegenden Verfahren in Frage stehenden Berechnung des privilegiert zu besteuernden Liquidationsgewinns von Fr. 1'358'630.00 nicht berücksichtigt (vgl. zur Berechnung vorne, Erw. II/2). Folglich bildet der auf der Parzelle Nr. bbb realisierte Wertzuwachsgewinn nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und die Qualifikation der Parzelle Nr. bbb als landwirtschaftliches Grundstück gemäss § 27 Abs. 4 StG kann vorliegend auch nicht erneut beurteilt werden.

5.5
5.5.1
Die Parzelle Nr. aaa und die Restparzelle Nr. ggg wurden im Verwaltungsgerichtsentscheid WBE.2020.263 im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen am 31. Dezember 2011 nicht mehr als landwirtschaftliche Grundstücke gemäss § 27 Abs. 4 StG qualifiziert (vorne Erw. II/5.3.4).

5.5.2
Im angefochtenen Entscheid hält die Vorinstanz bezüglich der Parzellen Nr. aaa und Nr. ggg (Restparzelle) lediglich fest, dass es nach Prüfung des Sachverhaltes die Erwägungen des Verwaltungsgerichts in WBE.2020.263 als schlüssig beurteile, weshalb es die entsprechenden Erwägungen zur Begründung, dass die Parzelle Nr. aaa und die Restparzelle Nr. ggg auch im Jahr 2012 als nicht-landwirtschaftliche Grundstücke zu qualifizieren sind, uneingeschränkt übernehme. Aus diesem Grund unterlägen die Veräusserungsgewinne im Grundsatz der Einkommensbesteuerung nach § 27 Abs. 2 StG (angefochtener Entscheid, Erw. 5.3.1 f.).

5.5.3
In ihrer Beschwerde führen die Beschwerdeführenden aus, sie seien von Anfang an davon ausgegangen, dass sämtliche Parzellen als landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG zu qualifizieren seien, weshalb sie im Fragebogen Kapitalgewinne vom 24. Februar 2012 als Liquidationsgewinn die wiedereingebrachten Abschreibungen deklariert und den Wertzuwachsgewinn in separaten Steuererklärungen als Grundstückgewinn deklariert hätten (Beschwerde, S. 12). Zur Begründung führen sie aus, dass die Stammparzelle Nr. ggg erst mit der Parzellierung am 21. September 2011 bzw. deren Genehmigung am 27. September 2011 aus dem Geltungsbereich des BGBB gefallen sei (Beschwerde, S. 16). Der 21. September 2011 stelle sodann auch den massgebenden Zeitpunkt dar, in welchem zu beurteilen sei, ob die Stammparzelle Nr. ggg bzw. die Restparzelle Nr. ggg und die Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG seien. Zu diesem Zeitpunkt sei die selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgegeben und die Restparzelle Nr. ggg sowie die Parzelle Nr. aaa ins Privatvermögen überführt worden. Aus diesem Grund seien im Jahr 2011 auch keine Abschreibungen mehr getätigt worden (Beschwerde, S. 17 f.). Die Beurteilung, ob es sich bei den Parzellen um landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG handle, habe im Zeitpunkt vom 21. September 2011 zu erfolgen (Parzellierung, Veräusserung der Parzelle Nr. bbb und Privatentnahme der Restparzelle Nr. ggg sowie der Parzelle Nr. aaa). In diesem Zeitpunkt habe die Stammparzelle Nr. ggg dem BGBB unterstanden und sei deshalb als landwirtschaftliches Grundstück im Sinne von § 27 Abs. 4 StG zu qualifizieren. Eine Einzelbetrachtung der Restparzelle Nr. ggg sowie der Parzellen Nr. aaa und Nr. bbb würde der retrospektiven Sichtweise widersprechen (Beschwerde, S. 19 f.).

Im Sinne einer Eventualbegründung führen die Beschwerdeführenden weiter aus, dass auch bei einer Einzelbetrachtung der jeweiligen Parzellen, diese als landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG zu qualifizieren seien. Sie begründen dies damit, dass die Parzelle bis ins Jahr 2012 landwirtschaftlich bewirtschaftet worden und somit bis dann für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet gewesen sei. Dies sei sodann auch von I._____ von Landwirtschaft Aargau mit Schreiben vom 28. September 2020 bestätigt worden, worin dieser mitgeteilt habe, dass für die vorliegenden Parzellen zweifelsfrei auch weiterhin landwirtschaftlich nutzbare Flächen vorliegen würden (Beschwerde, S. 20 f.).

Die auf der Parzelle Nr. aaa bestehenden Gebäude (Geflügelmast und Scheune) seien sodann bis zum Abbruch landwirtschaftlich genutzt worden und selbst wenn nicht, wäre aufgrund des Revers die Nutzung am 31. März 2009 massgebend. Zudem habe das Verwaltungsgericht übersehen, dass die Parzelle Nr. aaa nebst der Gebäudefläche (inkl. Zufahrt) eine landwirtschaftliche Nutzfläche von ca. 12 Aren aufweise, welche Teil des Pachtvertrags gewesen und landwirtschaftlich genutzt worden sei, weshalb die Parzelle Nr. aaa im Zeitpunkt der Privatentnahme für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet gewesen sei (Beschwerde, S. 22).

Betreffend die Restparzelle Nr. ggg halten die Beschwerdeführenden fest, dass sie das darauf bestehende Wohnhaus bis zum Verkauf (und sogar darüber hinaus) selbst bewohnt haben. Dass die Bewohnung seit dem 1. April 2009 nicht mehr im Sinne von Art. 7 Abs. 1 BGBB landwirtschaftlich erfolgt sei, könne den Beschwerdeführenden nicht zum Nachteil gereichen, da aufgrund des unterzeichneten Revers die Nutzung am 31. März 2009 massgebend sei. Zudem weise auch die Restparzelle Nr. ggg eine landwirtschaftliche Nutzfläche von ca. 11 Aren auf, welche als Teil des Pachtvertrags bis Ende 2012 landwirtschaftlich genutzt worden sei. Folglich sei auch die Restparzelle Nr. ggg im Zeitpunkt der Privatentnahme für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet gewesen (Beschwerde, S. 23).

5.5.4

5.5.4.1

Für die Qualifikation der Restparzelle Nr. ggg und der Parzelle Nr. aaa muss geklärt werden, ob sich diese im Zeitpunkt ihrer Veräusserung für die landwirtschaftliche Nutzung eigneten und ob sie einzig aufgrund ihrer geringen Fläche aus dem BGBB entlassen wurden (vgl. insbesondere Urteil des Bundesgerichts 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 3.6).

5.5.4.2

Wie aufgezeigt erfolgte bezüglich der Restparzelle Nr. ggg und der Parzelle Nr. aaa keine Privatentnahme (vgl. vorne Erw. II/4.2.8). Aus diesem Grund fehlte es im Jahr 2011 an einer steuersystematischen Realisation. Massgebend, um zu beurteilen, ob sich die Parzellen für die landwirtschaftliche

Nutzung eigneten, ist folglich der jeweilige Veräusserungszeitpunkt im Jahr 2012 (Parzelle Nr. aaa am 30. März 2012; Restparzelle Nr. ggg am 19. Oktober 2012).

Die Beschwerdeführenden legen schlüssig dar, dass die beiden Parzellen bis zu deren Veräusserung vom Pachtvertrag erfasst waren und durch den Pächter landwirtschaftlich genutzt wurden (Beschwerde, S. 20 f.). Zurecht verweisen die Beschwerdeführenden sodann auf das Schreiben des Departements Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau vom 28. September 2020 (Beschwerdebeilage 10), in welchem bestätigt wird, dass die Parzellen auch nach der Parzellierung über landwirtschaftlich nutzbare Flächen verfügen. Im Zeitpunkt der jeweiligen Veräusserung eigneten sich die Parzellen folglich noch für die landwirtschaftliche Nutzung.

5.5.4.3
Die Fläche der beiden Parzellen beträgt jeweils weniger als die in Art. 2 Abs. 3 BGBB vorgesehenen 25 Aren (Parzelle Nr. aaa: 1'733 m^2; Restparzelle Nr. ggg: 2'264 m^2). Beide Parzellen gehören sodann auch nicht mehr zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe.

Bereits mit Schreiben vom 23. Dezember 2008 bestätigte das Departement Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau (damals: Abteilung Landwirtschaft), dass die gesamte Stammparzelle auch ohne Parzellierung aus dem BGBB entlassen werden könne. Im Schreiben vom 28. September 2020 des Departements Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau wurde diesbezüglich festgehalten:

> Die Parzelle eee [richtig: ggg] in der Gemeinde R._____ lag im Beurteilungszeitpunkt (Dezember 2008) in der Landwirtschaftszone. Auf dem Grundstück befanden sich drei Gebäude, welche gemäss den Bestimmungen der Weilerzone unter Substanzschutz gestellt waren. Deshalb konnten diese drei Gebäude in nichtlandwirtschaftliche Bauten umgebaut werden. Ein landwirtschaftliches Gewerbe lag nicht mehr vor.
>
> In dieser Konstellation war es folglich möglich, die drei nichtlandwirtschaftlichen Gebäude mit dem zugehörigen Umschwung als eigenständige Grundstücke abzutrennen. Auf Grund einer hypothetischen Flächenzuteilung konnte festgestellt werden, dass so keines der drei Gebäudegrundstücke über eine landwirtschaftliche Nutzfläche von mehr als 25 Aren verfügt. Auf dieser Grundlage basiert der Entscheid der Abteilung Landwirtschaft Aargau, das gesamte Grundstück aus dem Geltungsbereich des BGBB zu entlassen, auch ohne Parzellierung. Die später folgenden Parzellierungen änderten nichts an dieser Beurteilung.

Dass die ganze Parzelle entlassen werden könne und die spätere Parzellierung daran nichts ändert, spricht dafür, dass auch die beiden in Frage stehenden Parzellen nicht allein wegen den zu geringen Flächen aus dem Anwendungsbereich des BGBB entlassen wurden. Zudem wurde auch die Parzelle Nr. bbb aus der Anwendung des BGBB entlassen, obwohl diese

über eine Fläche von über 25 Aren verfügte (vgl. dazu auch Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.263 vom 9. August 2021, Erw. I/4.2.4.1). Das Bundesgericht legte sich aber im vorangegangenen Verfahren bereits dahingehend fest, dass die gesamte Parzelle *nur* aus dem Anwendungsbereich des BGBB entlassen werden konnte, wenn diese sich nicht (mehr) für die landwirtschaftliche Nutzung eigne (Urteil des Bundesgerichts 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 3.3).

Die gesamte Parzelle verfügte über eine genügend grosse Fläche und hätte daher nur aufgrund der mangelnden Eignung zur landwirtschaftlichen Nutzung aus dem Anwendungsbereich des BGBB entlassen werden können. Im Unterschied zur gesamten Parzelle hätten die Parzelle Nr. aaa und die Restparzelle Nr. ggg neben der mangelnden Eignung jedoch auch aufgrund der jeweils zu geringen Fläche aus dem Anwendungsbereich des BGBB entlassen werden können. Weil sich aber, wie voranstehend aufgezeigt, die beiden Parzellen Nr. aaa und Nr. ggg (Restparzelle) auch nach der Parzellierung noch für die landwirtschaftliche Nutzung eignen, ist die Entlassung aus dem Anwendungsbereich des BGBB einzig auf die Grösse der beiden Parzellen zurückzuführen.

5.5.5
Da die Parzelle Nr. aaa und die Restparzelle Nr. ggg im Zeitpunkt ihrer Veräusserungen noch für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet waren und einzig aufgrund ihrer zu geringen Fläche von unter 25 Aaren nicht in den Anwendungsbereich des BGBB fielen, findet auf diese § 27 Abs. 4 StG und somit die Grundstückgewinnsteuer und nicht die Liquidationssteuer Anwendung.

Diese Schlussfolgerung muss im vorliegenden Einzelfall auch dann getroffen werden, wenn die Parzellierung und Entlassung aus dem BGBB zu Unrecht erfolgt sind. Diese gilt es im Steuerverfahren nicht zu beurteilen (Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2020.263 vom 9. August 2021, Erw. I/4.2.4.1). Das Bundesgericht legte sich diesbezüglich auch bereits fest, dass den Beschwerdeführenden in diesem Zusammenhang kein widersprüchliches Verhalten vorgeworfen werden kann, da diese doch bloss in guten Treuen auf die Richtigkeit der behördlichen Auskunft vertraute hätten (Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]; Urteil des Bundesgerichts 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020, Erw. 3.4.3).

6.
Die obenstehenden Erwägungen führen zusammenfassend zu folgendem Ergebnis:

Da die Parzelle Nr. aaa und die Restparzelle Nr. ggg im Zeitpunkt ihrer Veräusserung in der Steuerperiode 2012 noch als landwirtschaftliche

Grundstücke zu qualifizieren sind, unterliegt der von den Beschwerdeführenden im Rahmen der Veräusserungen dieser Grundstücke erzielte Wertzuwachsgewinn in unbestrittener Höhe von Fr. 1'169'911.00 gemäss § 27 Abs. 4 StG der Grundstückgewinnsteuer. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen.

Im Zusammenhang mit den Veräusserungen der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg unterliegen gemäss § 27 Abs. 4 StG nur die wiedereingebrachten Abschreibungen der nach § 45 Abs. 1 lit. f aStG privilegiert abzurechnenden Einkommenssteuer. Da die bis zum 31. Dezember 2011 gebildeten wiedereingebrachten Abschreibungen bereits zum Liquidationsgewinn der Vorperiode 2011 gerechnet wurde und in der Steuerperiode 2012 auf diesen Grundstücken keine Abschreibungen vorgenommen wurden, beträgt der nach § 45 Abs. 1 lit. f aStG zu besteuernde Liquidationsgewinn für das Liquidationsjahr 2012 null. Zusammen mit dem bereits rechtskräftig festgestellten steuerbaren Liquidationsgewinn aus der Vorperiode 2011 beträgt der gemäss § 45 Abs. 1 lit. f aStG getrennt vom übrigen Einkommen mit einer Jahressteuer zu 40 % des Tarifs zu besteuernde Liquidationsgewinn für das Liquidationsjahr 2012 und die Vorperiode 2011 somit Fr. 302'200.00.

III.
1.
1.1
Die Verfahrenskosten werden in der Regel nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG).

Die Beschwerdeführenden obsiegen insoweit, als ihrem Antrag zu folgen ist, wonach der aus den Veräusserungen der Parzellen Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg resultierende Wertzuwachsgewinn in Höhe von Fr. 1'169'911.00 der Grundstückgewinnsteuer unterliegt. Hingegen dringen die Beschwerdeführenden mit ihrem Begehren um Feststellung des Eintritts der Veranlagungsverjährung, welches auf eine vollständige Nichtbesteuerung des Liquidationsgewinns hinausläuft, nicht durch. Weder ist auf das entsprechende Feststellungsbegehren einzutreten (siehe vorne Erw. I/2.2), noch ist die Veranlagungsverjährung eingetreten (siehe vorne Erw. II/3.4).

Während die Beschwerdeführenden mit Veranlagungsverfügung vom 20. Dezember 2022 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 für den Liquidationsgewinn noch zu einem gesamten Steuerbetrag von Fr. 138'958.00 veranlagt wurden, verbleibt nach dem Ausgang des vorliegenden Beschwerdeverfahrens einzig ein gemäss § 45 Abs. 1 lit. f aStG gesondert steuerbarer Liquidationsgewinn für das Liquidationsjahr 2012 und die Vorperiode 2011 von Fr. 302'200.00. Daraus ergibt sich ein

Steuerbetrag von rund Fr. 24'700.00. Somit haben die Beschwerdeführenden im vorliegenden Beschwerdeverfahren gegenüber der Veranlagungsverfügung vom 20. Dezember 2022 bzw. dem vorinstanzlichen Entscheid eine Reduktion der Einkommenssteuer um Fr. 114'258.00 erreicht. Der darüberhinausgehende Wertzuwachsgewinn unterliegt der Grundstückgewinnsteuer, welche noch zu veranlagen ist. Insgesamt ist von einem Obsiegen der Beschwerdeführenden im Umfang von rund 80 % (beantragte Reduktion des Einkommensteuerbetrags: Fr. 138'958.00, erreichte Reduktion: Fr. 114'258.00) auszugehen.

Während dem KStA, ausser bei schwerwiegenden Verfahrensmängeln oder willkürlichen Entscheiden, praxisgemäss keine Verfahrenskosten auferlegt werden (§ 31 Abs. 2 Satz 2 VRPG), haben die Beschwerdeführenden diese im Umfang ihres Unterliegens zu 20 % zu tragen. Die restlichen Verfahrenskosten trägt der Kanton.

Im Verfahren vor Verwaltungsgericht beträgt die Gerichtsgebühr zwischen Fr. 500.00 und Fr. 30'000.00 (§ 20 Abs. 1 lit. b des Gebührendekrets vom 19. September 2023 [GebührD; SAR 662.110]). Innerhalb dieses Rahmens bemisst sich die Gerichtsgebühr nach dem Zeitaufwand und der Bedeutung der Sache (§ 5 Abs. 1 GebührD). Im konkreten Fall erscheint unter Berücksichtigung des Zeitaufwands und der Bedeutung der Sache eine Gerichtsgebühr von Fr. 9'100.00 als angemessen. Davon haben die Beschwerdeführenden 20 %, also Fr. 1'820.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

1.2
Entsprechend dem Verfahrensausgang sind zudem die vorinstanzlichen Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 8'540.00 (inkl. Kanzleigebühr und Auslagen) neu zu verlegen, was ebenfalls nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens erfolgt (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG).

Vor der Vorinstanz beantragte die Beschwerdeführerin ebenfalls, dass auf die Besteuerung des Liquidationsgewinns im Jahr 2012 zu verzichten und der Wertzuwachsgewinn mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen sei, weshalb die Beschwerdeführenden auch im vorinstanzlichen Verfahren zu 80 % obsiegt haben. Dementsprechend haben die Beschwerdeführenden im Rekursverfahren 20 % der Verfahrenskosten unter solidarischer Haftbarkeit zu tragen, was einem Betrag von Fr. 1'708.00 entspricht.

2.
2.1
Der obsiegenden steuerpflichtigen Person wird für die Vertretung durch eine Anwältin oder einen Anwalt, eine Notarin oder einen Notar oder durch eine Steuerberaterin oder einen Steuerberater eine angemessene Entschädigung zugesprochen (§ 189 Abs. 2 StG). Dementsprechend hat das

KStA den Beschwerdeführenden die im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren sowie im vorangehenden Rekursverfahren vor der Vorinstanz entstandenen Parteikosten anteilmässig im Umfang ihres Obsiegens zu ersetzen (Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2023.268 vom 5. November 2024, Erw. III/1; § 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG). Die Beschwerdeführenden sind anwaltlich vertreten, womit die Bestimmungen des Dekrets über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif [AnwT]; SAR 291.150) herangezogen werden.

2.2
Im vorliegenden Beschwerdeverfahren entspricht der Streitwert dem veranlagten Steuerbetrag von Fr. 138'958.00. In vermögensrechtlichen Streitigkeiten ist die Entschädigung bei einem Streitwert von Fr. 100'000.00 bis Fr. 500'000.00 in der Grössenordnung von Fr 5'000.00 bis Fr. 15'000.00 festzulegen (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 AnwT). Der massgebende Aufwand und die Schwierigkeit des Falls werden als hoch beurteilt (§ 8a Abs. 2 AnwT). Es fand zwar ein doppelter Schriftenwechsel aber keine Verhandlung statt, weshalb sich die damit verbundenen Aufschläge und Abzüge gegenseitig aufheben. Die Entschädigung ist deshalb vorab auf Fr. 10'500.00 festzusetzen. Da das Gemeinwesen entschädigungspflichtig ist und ein hoher Streitwert (über Fr. 100'000.00) vorliegt, erfolgt ein Abzug von einem Drittel (§ 12a Abs. 1 AnwT), woraus noch eine Entschädigung von Fr. 7'000.00 resultiert. Davon hat der Kanton den Beschwerdeführenden im Umfang ihres Obsiegens 80 % zu bezahlen, was einem Betrag von Fr. 5'600.00 entspricht.

2.3
Entsprechend dem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin auch im vorinstanzlichen Rekursverfahren Anspruch auf eine Parteientschädigung. Wie in Erw. III/2.2 ausgeführt, erscheint eine Parteientschädigung von Fr. 10'000.00 (inkl. Auslagen und MWST) als angemessen (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT). Allerdings wurden die Beschwerdeführenden im Rekursverfahren noch durch Urs Vögele vertreten, welcher die Beschwerdeführenden bereits im Einspracheverfahren sowie im Verfahren zur Vorperiode 2011 vertreten hat. Er kannte den Fall und die Vorgeschichte sowie die sich wesentlich stellenden Fragen und musste sich nicht von Grund auf neu einarbeiten. Der mutmassliche Aufwand war folglich niedrig, die Schwierigkeit des Falls aber ebenfalls hoch, was einer Parteientschädigung von Fr. 7'800.00 entspricht. Da das Gemeinwesen entschädigungspflichtig ist und ein hoher Streitwert (über Fr. 100'000.00) vorliegt, erfolgt auch hier Abzug von einem Drittel (§ 12a Abs. 1 AnwT). Von der resultierenden Parteientschädigung in Höhe von Fr. 5'200.00 hat das KStA den Beschwerdeführenden entsprechend dem Verfahrensausgang 80 % auszurichten, was aufgerundet Fr. 4'200.00 entspricht.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.
1.1
In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 27. August 2025 aufgehoben.

1.2
Der gemäss § 45 Abs. 1 lit. f aStG getrennt vom übrigen Einkommen mit einer Jahressteuer zu 40 % des Tarifs zu besteuernde steuerbare Liquidationsgewinn für das Liquidationsjahr 2012 und die Vorperiode 2011 wird auf Fr. 302'200.00 festgesetzt.

1.3
Der mit der Veräusserung der Parzelle Nr. aaa und der Restparzelle Nr. ggg realisierte Wertzuwachsgewinn in Höhe von insgesamt Fr. 1'169'911.00 unterliegt der Grundstückgewinnsteuer und die Angelegenheit wird in diesem Punkt zur Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer an die Steuerkommission R._____ zurückgewiesen.

1.4
Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
2.1
Die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 9'100.00, sind von den Beschwerdeführenden zu 20 %, also im Betrag von Fr. 1'820.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen. Die übrigen Kosten gehen zu Lasten des Kantons.

2.2
Die Kosten des vorinstanzlichen Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 8'000.00, der Kanzleigebühr von Fr. 440.00 und den Auslagen von Fr. 100.00, zusammen Fr. 8'540.00, sind von den Beschwerdeführenden zu 20 %, also im Betrag von Fr. 1'708.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen. Die übrigen Kosten gehen zu Lasten des Kantons.

3.
3.1
Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, den Beschwerdeführenden für das Verfahren vor Verwaltungsgericht Parteikosten in Höhe von insgesamt Fr. 5'600.00 (inkl. Auslagen und MWST) zu ersetzen.

3.2
Das Kantonale Steueramt wird verpflichten, den Beschwerdeführenden für das Rekursverfahren Parteikosten in Höhe von Fr. 4'200.00 (inkl. Auslagen und MWST) zu ersetzen.

Zustellung an:
die Beschwerdeführenden (Vertreter)
das Kantonale Steueramt
den Gemeinderat R._____
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]).

Aarau, 28. September 2026

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau
2. Kammer

Vorsitz:	Gerichtsschreiber:
J. Huber	Hössle