

3-RV.2021.190
P 215

Urteil vom 21. Dezember 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Schorno
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch [...]

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 13. September 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 26. Mai 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 931'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 942'200.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 876'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'141'000.00) veranlagt. Dabei wurden den steuerbaren Einkünften CHF 890'467.00 als "Weitere Einkünfte und Gewinne" ("Kiesanteil") hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 26. Mai 2021 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 21. Juni 2021 Einsprache erheben. Sie stellten folgende

"Anträge

1. Die definitive Steuerveranlagung der Steuerkommission Q._____ vom 26. Mai 2021 zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sei aufzuheben.
2. Die Aufrechnung 'weiterer Einkünfte und Gewinne (P1)' für den Kiesanteil in Höhe von CHF 890'467 gemäss Ziffer 5.5 der Veranlagungsdetails sei zu streichen und das steuerbare und satzbestimmende Einkommen nach Vornahme der interkantonalen und internationalen Steuerauscheidung entsprechend zu reduzieren.
3. *Eventualiter* sei die Aufrechnung 'weiterer Einkünfte und Gewinne (P1)' für den Kiesanteil gemäss Ziffer 5.5 der Veranlagungsdetails von CHF 890'467 auf CHF 45'360 zu reduzieren und das steuerbare und satzbestimmende Einkommen nach Vornahme der interkantonalen und internationalen Steuerauscheidung entsprechend anzupassen."

3.

Am 19. August 2021 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 13. September 2021 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 13. September 2021 (Zustellung am 26. Oktober 2021) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 24. November 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende

"Anträge

1. Der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 13. September 2021 zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sei aufzuheben.
2. Die Aufrechnung 'weiterer Einkünfte und Gewinne (P1)' für den Kiesanteil in Höhe von CHF 890'467 gemäss Ziffer 5.5 der Veranlagungsdetails sei zu streichen und das steuerbare und satzbestimmende Einkommen nach Vornahme der interkantonalen und internationalen Steuerauscheidung entsprechend zu reduzieren.
3. *Eventualiter* sei die Aufrechnung 'weiterer Einkünfte und Gewinne (P1)' für den Kiesanteil gemäss Ziffer 5.5 der Veranlagungsdetails von CHF 890'467 auf CHF 22'680 zu reduzieren und das steuerbare und satzbestimmende Einkommen nach Vornahme der interkantonalen und internationalen Steuerauscheidung entsprechend anzupassen.
4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer)."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

6.

Das Gemeindesteueramt Q. _____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. _____ und B. _____ haben auf eine Replik verzichtet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Die Einspracheverhandlung vom 19. August 2021 nach Einladung durch das Gemeindesteueramt Q._____ (vgl. Schreiben vom 28. Juli 2021) fand mit der Delegation der Steuerkommission Q._____ statt. Darauf ist vorab einzugehen.

2.2.

2.2.1.

Gemäss § 190 Abs. 2 StG ist die steuerpflichtige Person berechtigt, eine Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verlangen und dabei ihre Steuererklärung zu vertreten. Diese Bestimmung gilt zunächst für das Veranlagungsverfahren und aufgrund der Verweisung in § 194 Abs. 1 StG auch für das Einspracheverfahren. In der Regel wird ein Vorladungsbegehren ausdrücklich gestellt; doch auch wenn es sich nur konkludent, aber klar aus den Ausführungen der steuerpflichtigen Person ergibt, muss die Steuerkommission ihm Rechnung tragen. Fehlt es demgegenüber an einem derartigen Begehren, so liegt es im Ermessen der Steuerkommission, ob sie eine Verhandlung durchführen will (SGE vom 24. September 2020 [3-RV.2020.58] mit Hinweis auf SGE vom 22. Juni 2017 [3-RV.2017.50], SGE vom 23. Februar 2017 [3-RV.2016.117] mit Hinweis auf SGE vom 25. Juni 2015 [3-RV.2015.11], VGE vom 24. Oktober 2001 [BE.2001.00062] und RGE vom 24. September 2009 [3-RV.2009.116]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 190 StG N 8 ff.).

2.2.2.

Eine allfällige Vorladung erfolgt vor die Veranlagungsbehörde (§ 190 Abs. 2 StG). Entscheidende Behörde im Einspracheverfahren und somit Veranlagungsbehörde im Sinne von § 190 Abs. 2 i.V.m. § 194 Abs. 1 StG ist die Steuerkommission (§ 61 Abs. 3 StGV). Eine Verhandlung im Einspracheverfahren hat – soweit sich die steuerpflichtige Person nicht mit der Anhörung durch eine Delegation der Steuerkommission einverstanden erklärt – vor der gesamten Steuerkommission stattzufinden. Die Besprechung mit dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes oder einer Delegation der Steuerkommission vermag (ohne Einverständnis der steuerpflichtigen Person) eine beantragte Vorladung vor die für die Beurteilung einer Ein-

sprache zuständige gesamte Steuerkommission nicht zu ersetzen (RGE vom 24. Juli 2008 [3-RV.2007.168], Erw. 2.4.; RGE vom 20. Dezember 2007 [3-RV.2007.227], Erw. 2.4.2.; RGE vom 23. Juni 2005 [RV.2005.50026], Erw. 3.b; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 9 am Ende und N 11).

2.3.

Gemäss den gesetzlichen Bestimmungen hätte die Einspracheverhandlung vor der gesamten Steuerkommission stattfinden müssen. In den genannten Entscheiden des Spezialverwaltungsgerichts (vgl. vorstehend Erw. 2.2.2.) hat die fehlende Verhandlung mit der gesamten Steuerkommission jeweils zu einer Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz geführt. Jedoch ging in jenen Sachverhalten die Initiative für die Vorladung jeweils von den Rekurrenten aus. Zudem ist aus den Entscheiden nicht ersichtlich, dass die Rekurrenten vor der Verhandlung auf die vorgesehene (ungenügende) Zusammensetzung der Behörde aufmerksam gemacht worden wären.

Demgegenüber sind die Rekurrenten vorliegend in der Einladung ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die Verhandlung mit der Delegation der Steuerkommission durchgeführt werde. Weiter war die Verhandlung gemäss Angaben des Vertreters der Rekurrenten nicht von jenen angebeht, sondern auf Vorschlag des Gemeindesteueramtes Q._____ angesetzt worden. Schliesslich waren die Rekurrenten bereits im Einspracheverfahren fachkundig vertreten und haben sich zu keinem Zeitpunkt über die Zusammensetzung der Behörde bei der Einspracheverhandlung beschwert.

Vor diesem Hintergrund ist auch ohne explizite Zustimmung der Rekurrenten erstellt, dass sie damit einverstanden waren, die vom Gemeindesteueramt Q._____ initiierte Verhandlung allein mit der Delegation der Steuerkommission durchzuführen, zumal das Verhandlungsprotokoll (korrekterweise) vom Vertreter der Rekurrenten mitunterzeichnet wurde.

3.

3.1.

Weiter moniert der Vertreter der Rekurrenten in formeller Hinsicht eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Die Steuerbehörde habe sich weder in ihrem Schreiben vom 30. November 2020 noch in der Veranlagungsverfügung, noch im Einspracheentscheid mit den rechtlichen Überlegungen der Rekurrenten auseinandergesetzt. Dadurch sei der Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt worden.

3.2.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör leitet sich aus Art. 29 Abs. 2 BV (Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999) ab. Ein Teilaspekt des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist die Begründungspflicht.

3.3.

Begründungspflichtig ist die Steuerkommission grundsätzlich nur mit Bezug auf die Veranlagungsverfügung und den Einspracheentscheid. Deshalb lässt sich mit dem Schreiben der Steuerbehörde vom 30. November 2020 keine Gehörsverletzung begründen.

Was die Veranlagungsverfügung betrifft, so wurden allfällige Gehörsverletzungen im Veranlagungsverfahren gemäss beidseitig unterzeichnetem Protokoll der Einspracheverhandlung vom 19. August 2021 im Einspracheverfahren geheilt. Darauf ist nicht weiter einzugehen.

Mit Bezug auf den Einspracheentscheid ist schliesslich festzuhalten, dass zur Gewährung des rechtlichen Gehörs nicht erforderlich ist, auf jeden Einwand der Rekurrenten ausdrücklich einzugehen. Die Steuerkommission Q._____ hat auf 24 Seiten ausführlich zur Sache Stellung genommen. Sie beruft sich auf die gleichen Präjudizien wie die Rekurrenten, wenn auch mit anderer Schlussfolgerung. Jedoch ist der Anspruch auf rechtliches Gehör rein formeller Natur und beinhaltet kein Recht auf eine bestimmte materielle Beurteilung seitens der Steuerbehörde.

Vor diesem Hintergrund ist festzustellen, dass die Steuerkommission Q._____ den Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör nicht verletzt hat. Der Einwand der Rekurrenten ist unbegründet.

4.

4.1.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom tt.mm.2019 verkauften der Rekurrent und sein Bruder je als Miteigentümer zur Hälfte das Grundstück LIG Q._____ / aaa (nachfolgend: Grundstück) an E._____. Der Kaufpreis betrug CHF 1'833'977.00, wovon die Hälfte auf den Rekurrenten entfiel. Das Grundstück hatte eine Fläche von bbb m² und bestand zu ccc m² aus [...] und zu ddd m² aus [...]. Der verkaufte Miteigentumsanteil am Grundstück gehörte – wie der Vertreter der Rekurrenten in der Einsprache und im Rekurs ausführte, was unbestritten geblieben ist – zum Privatvermögen des Rekurrenten.

Gemäss Kaufvertrag ergab sich der Kaufpreis einerseits aus einer Berechnung des im Grundstück vorhandenen Kiesvorkommens von ggg m³ und andererseits aus einer Berechnung von Rechtsanwalt C._____ vom tt.mm.2019. In jener Berechnung wurde das Kiesvolumen mit dem

Marktwert pro Kubikmeter multipliziert und daraus nach Abzug der Mehrwertabgabe Wald sowie unter Berücksichtigung einer Abzinsung der Kaufpreis errechnet. Der Grundstückkaufvertrag verwies auf die entsprechenden Unterlagen, diese wurden von den Parteien mitunterzeichnet.

4.2.

Zu dem in der Steuerperiode 2019 deklarierten Einkommen von CHF 41'108.00 rechnete die Steuerkommission Q._____ – neben anderen, hier nicht umstrittenen Aufrechnungen im Gesamtbetrag von CHF 10'669.00 – den Betrag von CHF 890'467.00 als "Weitere Einkünfte und Gewinne" hinzu.

4.3.

In der Veranlagungsverfügung (Bemerkungen zur Steuerveranlagung, Ziffer 5.5) begründete die Steuerkommission Q._____ die Aufrechnung damit, dass der mit dem Kiesanteil im Grundstück erzielte Verkaufserlös als Einkommen besteuert werde. Der Waldanteil, der CHF 3.00 pro m² (total CHF 53'043.00) betrage, unterliege hingegen der Grundstückgewinnsteuer. Daraus ergebe sich ein Einkommen aus Kies von insgesamt CHF 1'780'934.00 (CHF 1'833'977.00 ./. CHF 53'043.00), wovon die Hälfte mit CHF 890'467.00 auf den Rekurrenten entfalle

4.4.

Die Hinzurechnung von CHF 890'467.00 zu den Einkünften der Rekurrenten ist vorliegend umstritten und nachfolgend zu prüfen. Dabei wird nach einer Zusammenfassung der Parteivorbringen (Erw. 5) auf die Rechtsgrundlagen, die Rechtsprechung und die Literatur eingegangen (Erw. 6), bevor der Sachverhalt rechtlich gewürdigt wird (Erw. 7.).

5.

5.1.

Die Steuerkommission Q._____ ging im Einspracheentscheid im Wesentlichen davon aus, dass der (anteilige) Verkaufserlös für das Grundstück auf einen Teil Kies und einen Teil Wald aufzuteilen sei. Jener Teil des Verkaufserlöses, der den künftigen Kiesabbau abgelte, sei als Liegenschaftsertrag mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Nur der übrige auf den Wald entfallende Teil unterliege der Grundstückgewinnsteuer.

Wenn für eine Waldparzelle ein Preis von CHF 1'036.93 pro m² bezahlt werde (richtig ist – wie der Vertreter der Rekurrenten korrekt berechnet hat – ein Betrag von CHF 103.73 pro m²), obwohl der Verkaufspreis für Wald in dieser Lage CHF 3.00 pro m² betrage, sei die Differenz zwischen dem marktgerechten Preis und dem tatsächlich bezahlten Preis durch das Kiesvorkommen begründet. Aus der Berechnung von Rechtsanwalt C._____ vom tt.mm.2019, welche den Parteien bei Abschluss des

Grundstückkaufvertrags vorgelegen habe, gehe klar hervor, dass der Kaufpreis gestützt auf das Kiesvorkommen festgelegt worden sei. Deshalb sei mit dem Verkauf des Grundstücks ein Kiesvorkommen von $eee\ m^3$ verkauft worden. Damit werde der künftig dem Käufer zufließende Erlös aus Kiesabbau abgegolten. Dieser beim Verkäufer für den Verkauf des Kiesvorkommens erzielte Preis sei folglich als Einkommen zu besteuern.

Der Kaufpreis von CHF 1'833'977.00 sei zwar alleine gestützt auf das Kiesvorkommen bestimmt worden, so dass auch eine Besteuerung des gesamten (anteiligen) Verkaufserlöses als Einkommen denkbar gewesen wäre. Die Steuerkommission Q._____ habe sich jedoch dazu entschieden, einen marktgerechten Preis für den Wald von CHF 3.00 pro m^2 (total CHF 53'043.00) in Abzug zu bringen und jenen Teil der Grundstückgewinnsteuer zuzuweisen.

5.2.

Die Rekurrenten liessen demgegenüber beantragen, der gesamte Verkaufserlös sei mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen.

Zwar grenze die Waldparzelle an die bestehende Kiesgrube des D._____. [...]. Jedoch lägen lediglich rund $fff\ m^2$ des $bbb\ m^2$ grossen Grundstücks in der Materialabbau- und Deponiezone. Auf diesen bereits eingezonten Teil des Grundstücks falle ein anteiliger Verkaufspreis von CHF 45'360.00, wovon die Hälfte mit CHF 22'680.00 dem Rekurrenten zuzurechnen sei. Die restliche Fläche sei als Wald ausgewiesen und könne nach dem aktuellen Bauzonenplan nicht für den Kiesabbau und eine anschliessende Deponie verwendet werden. Ob auf jenem Teil des Grundstücks jemals Kies ausgebeutet werden könne, sei ungewiss. Deshalb habe der Rekurrent E._____ lediglich eine Waldparzelle, nicht jedoch ein Kiesabbaurecht verkauft.

Das verkaufte Grundstück habe sich im Privatvermögen des Rekurrenten befunden. Der vom Rekurrenten beim Verkauf erzielte Gewinn sei als Kapitalgewinn zu qualifizieren, welcher der Grundstückgewinnsteuer unterliege. Dies gelte umso mehr, als der Rekurrent das Grundstück endgültig und unwiderruflich an E._____ verkauft habe.

Im Übrigen werde bestritten, dass der marktgerechte Preis für Wald bei CHF 3.00 pro m^2 liege. Bei den Parteien des Grundstückkaufvertrages habe es sich um voneinander unabhängige Dritte gehandelt, so dass der zwischen ihnen ausgehandelte Preis einen marktkonformen Drittpreis darstelle. Richtig sei hingegen, dass der Kaufpreis nur deshalb in dieser Höhe vereinbart worden sei, weil die Parteien davon ausgingen, dass das Grundstück über ein Kiesvorkommen verfüge.

6.

6.1.

6.1.1.

Alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen sind steuerbar, insbesondere Einkünfte aus dem Abbau von Kies, Sand und andern Bestandteilen des Bodens (§ 30 Abs. 1 lit. d StG).

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Nicht unter die Grundstückgewinnsteuer fallen Gewinne, soweit sie mit der Gewinnsteuer oder mit der Einkommenssteuer erfasst werden (§ 95 Abs. 2 StG).

Die Grundstückgewinnsteuer ist somit subsidiär, sie tritt zurück, wenn der Kapitalgewinn bei natürlichen Personen mit der Einkommenssteuer erfasst wird (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 95 StG N 11, mit Hinweis).

6.1.2.

Gesetzessystematisch gehört § 30 StG zum Abschnitt "Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen" (§§ 16 – 61 StG). Mit § 30 StG werden die Erträge aus unbeweglichem Privatvermögen natürlicher Personen steuerlich erfasst.

Erträge aus unbeweglichem Geschäftsvermögen natürlicher Personen werden als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 27 Abs. 1 StG besteuert (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 1).

Ebenso werden Kapitalgewinne aus der Veräusserung von unbeweglichem Geschäftsvermögen natürlicher Personen (grundsätzlich / vgl. die Ausnahme für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke in § 27 Abs. 4 StG) als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 27 Abs. 2 StG erfasst.

6.1.3.

Vorliegend handelt es sich bei dem verkauften Grundstück um einen Miteigentumsanteil, der unbestrittenermassen zum Privatvermögen des Rekurrenten gehört hat. Für die Besteuerung des beim Verkauf erzielten Gewinnes mit der Einkommenssteuer gemäss § 30 StG bzw. mit der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 95 Abs. 1 StG ist demnach entscheidend, ob dieser als Liegenschaftsertrag oder als Kapitalgewinn qualifiziert wird.

6.2.

6.2.1.

Zu dieser Frage wurden im Rekurs wie auch im Einspracheentscheid verschiedene Bundesgerichts- und Verwaltungsgerichtsurteile zitiert. Diese sind in der Folge – zusammen mit weiteren einschlägigen Entscheiden – zu analysieren.

6.2.2.

6.2.2.1.

Mit Entscheid vom 20. Oktober 1999 (BGE 125 V 383) urteilte das Bundesgericht über einen Sachverhalt, bei dem ein Landwirt einer Unternehmung gegen Entgelt ein Kiesabbaurecht an seinem Grundstück eingeräumt hatte. Es ging dabei hauptsächlich um die Unterstellung solcher Entschädigungen unter die sozialversicherungsrechtliche Beitragspflicht.

Zur Frage, ob die Entschädigung für die Einräumung des Rechts zur Kiesausbeutung steuerbares Einkommen aus unbeweglichem Vermögen oder Kapitalgewinn darstelle, äusserte sich das Bundesgericht wie folgt: Eine solche Entschädigung habe unter der Herrschaft des bis Ende 1994 anwendbaren Bundesbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) dann Einkommen aus unbeweglichem Vermögen dargestellt, wenn der Abbau während eines längeren Zeitraumes und in zeitlicher Regelmässigkeit erfolgt sei, weil das Grundstück (nur) so trotz des dauernden Substanzverlustes auf längere Zeit hinaus seiner wirtschaftlichen Funktion, wiederkehrende Erträge abzuwerfen, erhalten geblieben sei. Hingegen liege eine Veräusserung eines Teils der Substanz des Grundstückes und damit (soweit ein Vermögenszuwachs entsteht) ein Kapitalgewinn vor, wenn das Kiesvorkommen wegen seiner Grösse oder der intensiven Nutzung in ganz kurzer Zeit erschöpft werde. An dieser Praxis, wonach das Unterscheidungskriterium in der Dauer der Kiesausbeutung liegt, habe das Bundesgericht auch in neueren Urteilen festgehalten (Urteil des Bundesgerichts vom 20. Oktober 1999 [BGE 125 V 383], Erw. 2.c).

Im Hinblick auf das per 1. Januar 1995 in Kraft getretene Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) führte das Bundesgericht aus, gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d DBG gelten Einkünfte aus der Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens neu als steuerbare Erträge aus unbeweglichem Vermögen. Entschädigungen für die Einräumung des Rechts zum Abbau solcher Materialien könnten somit grundsätzlich im Unterschied zur bisherigen bundesgerichtlichen Praxis steuerrechtlich nicht mehr Kapitalgewinne darstellen, und zwar selbst dann nicht, wenn das ausgebeutete Grundstück zum Privatvermögen gehöre. Anders verhalte es sich nur, wenn ein Veräusserungstatbestand im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG vorliege und der Gewinn nicht gewerbsmässig erzielt worden sei (Urteil des Bundesgerichts vom 20. Oktober 1999 [BGE 125 V 383], Erw. 2.d).

6.2.2.2.

Bei diesem Entscheid des Bundesgerichts handelte es sich nicht – wie vorliegend – um einen Verkauf des Grundstücks, sondern um die Einräumung eines Kiesabbaurechts. Die vom Bundesgericht erläuterte bisherige Praxis, wonach es auf die Dauer der Kiesausbeutung ankomme, bezog sich ebenfalls auf Sachverhalte, bei denen das in Frage stehende Grundstück nicht verkauft, sondern lediglich eine Dienstbarkeit zum Kiesabbau errichtet wurde (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 20. Oktober 1999 [BGE 125 V 383], Erw. 2.c, mit den darin zitierten Urteilen BGE 98 Ib 136, 92 I 489 und 86 I 231, die allesamt einen Dienstbarkeitsvertrag betrafen). Für die unter dem (damals) neuen DBG geltende Regelung, wonach Einkünfte aus Kiesausbeutung stets Erträge aus unbeweglichem Vermögen (und nicht mehr Kapitalgewinn) darstellen (Art. 21 Abs. 1 lit. d DBG), bezog sich das Bundesgericht ebenfalls auf Sachverhalte, bei denen das Grundstück im Eigentum des Steuerpflichtigen blieb. Den Fall der Veräusserung des Grundstücks schloss es explizit aus.

6.2.3.

6.2.3.1.

Im Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 7. Dezember 2011 (WBE.2011.125) ging es um einen Grundeigentümer, der einer Gesellschaft gegen Entgelt als Personaldienstbarkeit das Recht gewährt hatte, auf den beiden ihm gehörigen Grundstücken Kies, Sand und Steine abzubauen und die Grundstücke mit sauberem Aushub wieder aufzufüllen.

Das Verwaltungsgericht führte aus, für den Eigentümer eines Grundstücks bestünden grundsätzlich zwei Möglichkeiten, wenn er Bodenbestandteile an einen Dritten übertragen wolle: Entweder behalte der Eigentümer das Grundstück für sich und entäussere sich (mittels Dienstbarkeitsvertrag, Nutzniessung, Fahrniskauf oder ähnlichem) nur der Bodenbestandteile. Oder er verkaufe das Grundstück als Ganzes, wobei der Umstand, dass das Land Bodenschätze enthalte, naturgemäss Einfluss auf die Preisgestaltung habe.

Im ersten Fall, da der Eigentümer das Grundstück für sich behalte, stellten die Einkünfte aus der Überlassung der Bodenschätze an einen Dritten Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gemäss § 30 Abs. 1 lit. d StG dar. Dabei komme es – entgegen der früheren Rechtsprechung des Bundesgerichts, die nach der Dauer der Nutzung unterschieden habe, ob Ertrag aus unbeweglichem Vermögen oder Kapitalgewinn vorliege – nicht mehr darauf an, wie die Gebrauchsüberlassung erfolge.

Im zweiten Fall, da der Eigentümer das Grundstück als Ganzes veräussere, liege in steuerlicher Hinsicht ein Kapitalgewinn vor, mit den Folgen, die einkommens- und/oder grundstückgewinnsteuerrechtlich an einen solchen geknüpft seien.

Angesichts der klaren gesetzlichen Regelung bestehe kein Raum mehr für die Unterstellung von Erträgen aus der Ausbeutung von Bodenschätzen unter die Grundstückgewinnsteuer. Diese Lösung rechtfertige sich auch vor dem Hintergrund des Gebots der vertikalen Steuerharmonisierung; es sei kaum vorstellbar, dass das kantonale Steuerrecht eine andere Abgrenzung als das Bundessteuerrecht vornehme, d.h., dass Einkommen aus der Ausbeutung von Bodenschätzen *ohne einen Verkauf des Grundstücks selbst*, einerseits bei der direkten Bundessteuer gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d DBG als Einkunft aus unbeweglichem Vermögen, andererseits aber im kantonalen Steuerrecht (bei identischem Wortlaut von § 30 Abs. 1 lit. d StG) mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werde (VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.125], Erw. 1.2.).

6.2.3.2.

Anders als vorliegend handelte es sich bei diesem Sachverhalt nicht um den Verkauf eines Grundstücks, sondern um einen Dienstbarkeitsvertrag. Dass das Verwaltungsgericht die erzielten Gewinne als Liegenschaftserträge gemäss § 30 Abs. 1 lit. d qualifizierte, kann demnach nicht auf den vorliegenden Sachverhalt übertragen werden. Hingegen hielt das Verwaltungsgericht ausdrücklich fest, dass bei einem Verkauf des Grundstücks ein Kapitalgewinn vorgelegen hätte. Die Unterstellung der erzielten Gewinne unter die Grundstückgewinnsteuer wäre ebenfalls nur bei einem Verkauf des Grundstücks selbst in Frage gekommen.

6.2.4.

6.2.4.1.

Mit Urteil vom 7. März 2012 hatte das Verwaltungsgericht einen Sachverhalt zu beurteilen, bei denen im Geschäftsvermögen eines Landwirtes befindliche Grundstücke mit Kiesvorkommen verkauft worden waren (VGE vom 7. März 2012 [WBE.2011.132]). Umstritten war die Unterstellung des dabei erzielten Gewinnes als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen unter die direkte Bundessteuer.

Während das Spezialverwaltungsgericht (SGE vom 3. März 2011 [3-BB. 2009.10]) als Vorinstanz befunden hatte, der Verkauf von Kies führe immer zu steuerbarem Einkommen (aus unbeweglichem Vermögen), weshalb der Kiesanteil des Verkaufspreises der Einkommenssteuer unterliege (und *nicht* als Kapitalgewinn auf Bundesteurebene steuerfrei bleibe), kam das Verwaltungsgericht mit einer anderen Begründung zum selben Ergebnis. Es wiederholte die bereits im Urteil vom 7. Dezember 2011 erläuterten zwei Möglichkeiten, wie Bodenbestandteile an einen Dritten übertragen werden könnten (VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.125], Erw. 1.2. sowie oben Erw. 6.2.3.1.) und schloss, dass ein unumkehrbarer Verkauf vorliege. Eine Besteuerung der Einkünfte aus diesem Geschäft als Erträge aus unbeweglichem Vermögen gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d DBG fiel damit unbeschadet dessen, dass die Kieshaltigkeit des Landes entscheidend für die

Höhe des Kaufpreises gewesen sei, ausser Betracht. Die Einkünfte aus dem Verkauf der Grundstücke seien vielmehr als Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen zu qualifizieren (VGE vom 7. März 2012 [WBE.2011.132], Erw. 1.2.).

Jedoch läge der wirtschaftliche Wert der Grundstücke nach der Zuweisung in eine Materialabbauzone nicht in deren landwirtschaftlicher Nutzung, sondern in der Möglichkeit der Realisierung eines marktgerechten Preises für die darin enthaltenen Bodenschätze durch den Eigentümer. Da eine allfällige landwirtschaftliche Nutzung damit wirtschaftlich gesehen gegenüber dem möglichen Verkauf des Landes und der darin enthaltenen Bodenschätze vollständig in den Hintergrund trete, rechtfertige es sich nicht, die auf tatsächlich land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zugeschnittene privilegierte Besteuerung (wonach lediglich die mit einem Verkauf wieder eingebrachten Abschreibungen steuerlich als Einnahmen erfasst werden) zur Anwendung zu bringen. Deshalb sei der bei der Veräusserung erzielte Gewinn als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Kapitalgewinn aus der Veräusserung unbeweglichen Geschäftsvermögens) zu besteuern (VGE vom 7. März 2012 [WBE.2011.132], Erw. 2.2.2.).

6.2.4.2.

Auch in diesem Entscheid bekräftigte das Verwaltungsgericht, dass bei einer (endgültigen) Veräusserung eines Grundstückes ein Kapitalgewinn vorliegt, selbst wenn das Grundstück in der Folge zur Kiesgewinnung genutzt wird (und dieser Umstand sich auf den Verkaufspreis ausgewirkt hat).

6.2.5.

6.2.5.1.

Mit Urteil vom 12. Dezember 2013 (2C-142/2012) entschied das Bundesgericht über die Steuerfolgen beim Verkauf eines landwirtschaftlichen Grundstücks mit Kiesvorkommen, bei dem ein Rückkaufsrecht wie auch eine Rückkaufspflicht vereinbart worden waren. Der dabei erzielte Gewinn war vom Verkäufer in der Jahresrechnung deklariert worden. Jedoch waren die geltend gemachten Ersatzbeschaffungen umstritten.

Als eine der Vorinstanzen hatte zunächst das Spezialverwaltungsgericht wie im ähnlich gelagerten, gleichentags gefällten Entscheid 3-BB.2009.10 (vgl. oben Erw. 6.2.4.1.) befunden, der Verkauf von Kies führe in jedem Fall zu steuerbarem Einkommen. Es sei steuerrechtlich zulässig, den Kaufpreis in einen Erlösanteil für Kies (Vermögensertrag) und einen Erlösanteil für das Grundstück (massgeblicher Wert für die Berechnung der Grundstücksgewinnsteuer) aufzuteilen (SGE vom 3. März 2011 [3-RV.2009.79], Erw. 5.5.).

Das Verwaltungsgericht bestätigte mit Entscheid vom 7. Dezember 2011 (WBE.2011.126) zwar, dass das dem Verkäufer zugeflossene Entgelt Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gemäss § 30 Abs. 1 lit. b (richtig: lit. d) StG sei, hielt aber daran fest (wie im gleichentags gefällten Entscheid WBE.2011.125, vgl. oben Erw. 6.2.3.1.), dass in steuerlicher Hinsicht (grundsätzlich) ein Kapitalgewinn vorliege, wenn ein Eigentümer das Grundstück als Ganzes veräussere. Vorliegend sei der erzielte Erlös nur deshalb nicht als Kapitalgewinn zu qualifizieren, weil der Verkaufsvertrag aufgrund des Rückkaufsrechts und der Rückkaufspflicht nicht unumkehrbar gewesen und damit steuerlich nicht als eigentliches Veräusserungsgeschäft, sondern als Geschäft betreffend den Verzehr der im Grundstück enthaltenen Substanz zu qualifizieren sei (VGE vom 7. Dezember 2011 (WBE.2011.126), Erw. 4.2.1. bis 4.2.3.).

Das Bundesgericht schloss demgegenüber, es liege sehr wohl ein echtes Veräusserungsgeschäft vor, was aber offen bleiben könne. Denn die Einkünfte aus der Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bodenbestandteilen unterständen gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. d DBG und analog § 30 Abs. 1 lit. d StG als steuerbare Erträge aus unbeweglichem Vermögen der Einkommenssteuer. Bereits unter dem früheren Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer (BdBSt) seien Einkünfte aus Kiesabbaurechten auch ohne ausdrückliche Vorschrift als Einkünfte besteuert worden. Solche Entschädigungen stellten keine Kapitalgewinne dar, und zwar selbst dann nicht, wenn das ausgebeutete Grundstück zum Privatvermögen gehöre. In diesem Sinne sei den Ansichten der Vorinstanzen, wonach der Verkauf von Kies in jedem Fall zu steuerbarem Einkommen führe, weshalb der Veräusserungserlös (für den auf den Wert des Kiesel entfallenden Anteil) der Einkommenssteuer und nicht der Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen sei, beizupflichten (Urteil des Bundesgerichts vom 12. Dezember 2013 [2C_142/2012], Erw. 3.2., 3.4. und 3.5.).

6.2.5.2.

Das Verwaltungsgericht wich mit diesem Entscheid demnach nicht von seiner Rechtsprechung in ähnlich gelagerten Fällen ab. Die Unterstellung des Verkaufserlöses unter die Einkommenssteuer erfolgte ausnahmsweise, allein gestützt auf die besondere Ausgestaltung des Kaufvertrags mit Rückkaufsrecht und Rückkaufspflicht. Aufgrund dieser Vereinbarungen bewertete das Verwaltungsgericht den Verkauf nicht als echten Verkauf und wich nur deshalb von seinem Grundsatz ab, wonach der Verkauf eines Grundstückes mit Kiesvorkommen auch dann zu einem Kapitalgewinn führt, wenn der Umstand der künftigen Bodenausbeutung den Kaufpreis beeinflusst hat.

Das Bundesgericht hat demgegenüber der Ansicht der Vorinstanz, dass der Verkauf von Kies in jedem Fall zu steuerbarem Einkommen führe, ausdrücklich beigepflichtet. Es verwies dabei auf den bereits erwähnten

BGE 125 V 383 und die darin zusammengefasste Rechtsprechung. Jener Entscheid betraf allerdings – genauso wie die darin genannten Urteile – immer nur Sachverhalte, bei denen das Grundstück im Eigentum des Steuerpflichtigen verblieb. Zudem hält jener Entscheid ausdrücklich fest, dass Erträge aus Kiesausbeutung zwar der Einkommenssteuer unterstünden, aber Veräußerungstatbestände im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG davon ausgenommen seien (vgl. im Einzelnen oben Erw. 6.2.2.).

Im Übrigen ist anzumerken, dass die Frage, ob aus der Veräußerung des Kiesvorkommens ein Kapitalgewinn oder steuerbares Einkommen als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen entstanden ist, vorliegend gar nicht streitig war. Vielmehr hatte der Steuerpflichtige selber die Erträge aus dem Verkauf des Kieslandes in seiner Buchhaltung als (einkommenssteuerpflichtige) Gewinne deklariert. Umstritten war in diesem Zusammenhang lediglich die Zulässigkeit bzw. die Höhe einer Ersatzbeschaffung.

6.2.6.

6.2.6.1.

Im Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 17. Februar 2015 (WBE.2014.281) war hingegen streitig, ob die aus dem Verkauf von Kiesland resultierenden Einkünfte der Grundstückgewinnsteuer oder der Einkommenssteuer unterliegen. Die Steuerpflichtigen hatten (bisher) landwirtschaftlich genutztes Land (im Geschäftsvermögen) zwecks Ausbeutung der Bodenschätze an eine Gesellschaft verkauft.

Das Spezialverwaltungsgericht (SGE vom 26. Juni 2014 [3-RV.2013.167]) hatte zuvor unter Verweis auf den VGE vom 7. März 2012 (WBE.2011.132, vgl. oben Erw. 6.2.4.1.) entschieden, das verkaufte Grundstück liege in der Kiesabbauzone. Damit falle das Grundstück nicht unter die auf tatsächlich land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zugeschnittene privilegierte Besteuerung. Deshalb unterliege der gesamte beim Verkauf des Grundstücks erzielte Gewinn der Einkommenssteuer und nicht "nur" (wie von der Steuerkommission als Vorinstanz entschieden), der auf den Kies entfallende Anteil am Gewinn (SGE vom 26. Juni 2014 [3-RV.2013.167], Erw. 12.2. und 12.3.).

Zuvor war in gleicher Sache ein Entscheid betreffend Grundstückgewinnsteuer ergangen. Dabei hatte das (damalige) Steuerrekursgericht (RGE vom 16. Juni 2011 [3-RV.2009.203]) den angefochtenen Einspracheentscheid aufgehoben, soweit darin über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer hinaus Feststellungen betreffend die Höhe des aufgeschobenen Grundstückgewinns getroffen worden waren. Auf den Antrag, die Höhe des aufgeschobenen Grundstückgewinns sei festzusetzen, war das Steuerrekursgericht nicht eingetreten. Zur Begründung führte das Steuerrekursgericht aus, da der Preis der Ersatzbeschaffung höher gewesen sei als der für den Verkauf erzielte Erlös, sei die eigentliche Steuerberechnung für die

aufgeschobenen Grundstücksgewinnsteuern mangels eines die Besteuerung auslösenden Sachverhaltes noch nicht vorgenommen worden. Es seien keine Gründe ersichtlich, welche eine Feststellung betreffend den (aufgeschobenen) Grundstücksgewinn rechtfertigen könnten (RGE vom 16. Juni 2011 [3-RV.2009.203], Erw. 4.2.).

Im Lichte dieses (rechtskräftigen) Entscheides erwog das Verwaltungsgericht (VGE vom 17. Februar 2015 [WBE.2014.281]), es könne entgegen der Vorinstanz nicht der gesamte Veräusserungserlös aus dem Landverkauf der Einkommenssteuer unterstellt werden. Die Veranlagung für die Grundstücksgewinnsteuer sei in dem Sinne zu beachten, als die Steuerpflichtigen wie auch die Steuerbehörden damals davon ausgegangen seien, dass es sich bei der veräusserten Liegenschaft um ein landwirtschaftliches Grundstück im Sinne von § 27 Abs. 4 StG handle. Denn die Erhebung von Einkommenssteuern auf einem Teil des erzielten Gewinns habe sich nach der damaligen Auffassung nicht aus der Qualifikation des Grundstückes als nichtlandwirtschaftlich ergeben, sondern allein aus dem Umstand, dass es um den Verkauf eines Grundstückes zur Kiesausbeutung gegangen sei. Einkünfte aus dem Abbau von Kies seien aber schon damals nach der klaren gesetzlichen Regelung (§ 30 Abs. 1 lit. d StG) mit der Einkommenssteuer zu erfassen gewesen – und zwar unabhängig von der Qualifikation eines Grundstückes als land- oder forstwirtschaftlich. Wäre man im Grundstücksgewinnsteuerverfahren von einem nichtlandwirtschaftlichen Grundstück ausgegangen, hätte das Gericht den angefochtenen Einspracheentscheid nicht nur teilweise, sondern gänzlich aufheben müssen, da infolge der fehlenden Qualifizierung des Grundstückes als landwirtschaftlich sich die Frage der Erhebung einer Grundstücksgewinnsteuer bzw. eines Aufschubs dieser Steuer gar nicht gestellt hätte. Es könne daher nicht einfach beiseitegeschoben werden, dass nach übereinstimmender (damaliger) Auffassung aller Beteiligten zumindest ein Teil des erzielten Gewinns der Grundstücksgewinnsteuer zu unterwerfen gewesen sei. Die Rechtskraftwirkung des Urteils des Steuerrekursgerichts vom 16. Juni 2011 müsse deshalb insoweit Berücksichtigung finden, als eine Besteuerung des bei der Veräusserung des Grundstückes erzielten Gewinns nur im Rahmen von § 30 Abs. 1 lit. d StG erfolgen könne, d.h. soweit mit dem Kaufpreis die Ausbeutung von Kies abgegolten worden sei (VGE vom 17. Februar 2015 [WBE.2014.281], Erw. 2.).

6.2.6.2.

Entgegen den oben zitierten Entscheiden des Verwaltungsgerichts (vgl. Erw. 6.2.3. bis 6.2.5.) wurde in diesem Entscheid nicht mehr differenziert, ob das Grundstück als Ganzes (endgültig) verkauft oder dem Vertragspartner lediglich zwecks Ausbeutung der Bodenschätze gegen Entgelt zur Verfügung gestellt wurde. Stattdessen hielt das Verwaltungsgericht ausdrücklich fest – obwohl es sich vorliegend um einen (unumkehrbaren) Verkauf handelte – Einkommen aus Kiesabbau unterstehe immer der Einkom-

menssteuer, unabhängig davon, ob es sich um ein landwirtschaftliches oder um ein nichtlandwirtschaftliches Grundstück handle. Daraus wäre zu schliessen, dass bei Einkünften aus Kiesvorkommen bei einem Verkauf des Grundstücks kein Kapitalgewinn entstehen kann, denn ein solcher würde bei Grundstücken im Geschäftsvermögen sehr wohl die Unterscheidung zwischen nichtlandwirtschaftlichen (Besteuerung des Kapitalgewinns mit der Einkommenssteuer) und landwirtschaftlichen Grundstücken (Besteuerung des Kapitalgewinns mit der Grundstückgewinnsteuer) erfordern.

Indes hat die Qualifikation des beim Verkauf des Grundstücks mit dem Kies erzielten Gewinns als Kapitalgewinn oder als Ertrag aus Liegenschaft bei diesem Sachverhalt im Ergebnis keine entscheidende Rolle gespielt. Denn das Verwaltungsgericht hat der Vorinstanz insofern nicht widersprochen, als dass es sich bei der verkauften Parzelle um ein nichtlandwirtschaftliches Grundstück gehandelt habe. Bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken (im Geschäftsvermögen) wird aber sowohl ein Veräusserungsgewinn als auch ein Ertrag aus dem Grundstück mit der Einkommenssteuer belegt. Dass das Verwaltungsgericht den Verkaufsgewinn auf dem reinen Landanteil (ohne Kies) nicht der Einkommenssteuer unterstellt hat, lag alleine an der Rechtskraftwirkung des Steuerrekursgerichtsentscheids vom 16. Juni 2011.

6.3.

6.3.1.

In der Literatur wird ausgeführt, § 30 Abs. 1 lit. d StG stelle keine Grundlage für eine Besteuerung des verkauften Kiesvorkommens dar, wenn der Grundeigentümer nicht das Recht zum Abbau des Kiesvorkommens, sondern das Grundstück selbst verkaufe. Steuerbarer Vermögensertrag liege nur dann vor, wenn die den Ertrag abwerfende Quelle im Eigentum des Steuerpflichtigen verbleibe. Wird diese verkauft, so unterstehe der erzielte Kapitalgewinn der Grundstückgewinnsteuer. Zur gleichen Schlussfolgerung führe auch die grammatikalische Auslegung der Norm. Gemäss Wortlaut würden nämlich die Einkünfte aus dem Abbau von Bodenschätzen für steuerbar erklärt (was stillschweigend das weitere Eigentum am Grundstück voraussetze), nicht aber der Kapitalgewinn bei der Veräusserung des Grundstücks (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 110a).

6.3.2.

An gleicher Stelle wird das vorerwähnte Urteil des Bundesgerichts vom 12. Dezember 2013 (2C-142/2012, vgl. oben Erw. 6.2.5.) kritisiert. Das Bundesgericht habe in jenem Entscheid den Anwendungsbereich von § 30 Abs. 1 lit. d auf den Ertrag bzw. Kapitalgewinn aus der Veräusserung von im Geschäftsvermögen gehaltenen landwirtschaftlichen Grundstücken mit Kiesvorkommen ausgeweitet. Im Resultat habe das Bundesgericht nur die Differenz zwischen dem gesamten Kaufpreis und dem auf den Wert des

Kieses entfallenden Anteil des Kaufpreises als für die Grundstücksgewinnsteuer massgebenden Erlös qualifiziert.

Bei der Herleitung der Besteuerung des verkauften Kiesvorkommens gemäss § 30 Abs. 1 lit. d StG sei übersehen worden, dass nach der Systematik des Gesetzes nur der Ertrag aus unbeweglichem Privatvermögen von § 30 StG erfasst werde. Erträge und Kapitalgewinne aus Geschäftsvermögen fielen demgegenüber unter die Regeln der Besteuerung von Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, mithin unter § 27 StG. Zwar sei vom Bundesgericht zu Recht darauf hingewiesen worden, dass das Grundstück wegen den darin enthaltenen Bodenschätzen mit dem Entscheid zum Verkauf nicht mehr der Leistungserstellung im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebs diene, weshalb die Veräusserung einer solchen Liegenschaft zwecks Realisierung der in Form von Bodenschätzen enthaltenen stillen Reserven nicht mehr als eine Veräusserung eines rein landwirtschaftlichen Grundstücks betrachtet werden könne. Dies bedeute allerdings nicht, dass deswegen auf den diesbezüglich realisierten stillen Reserven der Grundstücke des Geschäftsvermögens die Regeln der Besteuerung von Privatvermögen zur Anwendung gelangten. Vielmehr sei bezüglich der in Bezug auf die Bodenschätze realisierten stillen Reserven die Privilegierung gemäss § 27 Abs. 4 zu verweigern und der im Zusammenhang mit dem Verkauf des Grundstücks realisierte Kapitalgewinn auf dem Kiesvorkommen als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 27 Abs. 2 zu erfassen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 110b).

Im Übrigen habe das Bundesgericht in jenem Entscheid keine rechtsdogmatisch nachvollziehbare Begründung zu seiner Auffassung geliefert. Insbesondere könne diese nicht aus dem Verweis auf BGE 125 V 383 (vgl. oben Erw. 6.2.2.) hergeleitet werden, in dem explizit festgehalten worden sei, dass Einkünfte aus der Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens (nur) dann Kapitalgewinne darstellten, wenn ein Veräusserungstatbestand im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG gegeben sei und der Gewinn nicht gewerbsmässig erzielt worden sei (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 110c).

7.

7.1.

Was zunächst die grammatikalische Auslegung der massgebenden Gesetzesartikel betrifft, so weist der Wortlaut von § 30 Abs. 1 StG weder auf eine Veräusserung noch auf einen Kapitalgewinn hin. Vielmehr wird klar festgehalten, dass Einkünfte aus dem Abbau von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens als Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar sind, was – wie in der Literatur festgehalten – das weiterbestehende Eigentum am Grundstück impliziert. Hingegen ist die Grundstücksgewinnsteuer gemäss Gesetzeswortlaut genau auf die Veräusserung von Grundstücken zugeschnitten. Zwar ist sie gegenüber der Einkommenssteuer sub-

sidiär, jedoch fehlt jeglicher Hinweis in § 30 (oder § 95) StG, wonach der bei Veräusserung von Grundstücken mit Bodenschätzen erzielte Kapitalgewinn (ausnahmsweise) als Einkommen zu besteuern sei. Dem geltenden Wortlaut von § 30 Abs. 1 lit. d StG lässt sich dies nicht entnehmen.

7.2.

Vorliegend liegt unbestrittenermassen ein unumkehrbarer Verkauf des Grundstücks vor. Die Kiesausbeutung soll, sofern künftig möglich, durch den Käufer des Grundstücks vorgenommen werden, der sämtliche damit generierten Erträge vereinnahmen wird. Ebenso offensichtlich ist, dass der Verkaufspreis in Anlehnung an das vorhandene Kiesvorkommen festgesetzt wurde. Beide Vertragsparteien gingen klarerweise davon aus, künftig eine Kiesausbeutung realisieren zu können – ansonsten der Preis vernünftigerweise nicht in dieser Höhe festgelegt worden wäre.

Dies ist aber vorliegend nicht massgebend, da das Verwaltungsgericht wie gesehen bei (endgültigen) Verkäufen eines Grundstücks mit Kiesvorkommen stets von einem Kapitalgewinn ausgegangen ist und den erzielten Erlös nicht als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen qualifiziert hat, und zwar auch dann nicht, wenn die Kieshaltigkeit des Landes für den Verkaufspreis entscheidend war. Auch das Bundesgericht hat sich im Entscheid vom 20. Oktober 1999 (BGE 125 V 383) im gleichen Sinne geäussert.

7.3.

Zwar hat das Bundesgericht mit dem Urteil vom 12. Dezember 2013 (2C_142/2012, vgl. oben Erw. 6.2.5.) der Auffassung, beim (endgültigen) Verkauf eines kieshaltigen Grundstückes liege ein Kapitalgewinn (und kein Ertrag aus unbeweglichem Vermögen) vor, nicht beigepflichtet. Stattdessen hat es alle Einkünfte aus dem Verkauf von Kies – auch Gewinne beim Verkauf des Grundstücks selbst – als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen qualifiziert. Jedoch war bei jenem Sachverhalt tatsächlich kein endgültiger Verkauf des Grundstücks erfolgt, da ein Rückkaufsrecht und eine Rückkaufspflicht vereinbart worden waren. Zudem ist die Begründung des Bundesgerichts widersprüchlich, weil sie im Wesentlichen auf dem Verweis auf den früheren BGE 125 V 383 und die dort zitierten Urteile beruht. Wie oben dargelegt (Erw. 6.2.2.), bezogen sich jener BGE 125 V 383 sowie die darin zitierten Entscheide jedoch auf Sachverhalte, bei denen das Grundstück nicht verkauft worden war, sondern im Eigentum des Steuerpflichtigen verblieben ist. Schliesslich hatte das Bundesgericht im BGE 125 V 383 ausdrücklich festgehalten, dass Entschädigungen für die Einräumung des Rechts zum Abbau von Bodenschätzen zwar nicht mehr Kapitalgewinne darstellen könnten, es sich jedoch anders verhalte, wenn ein Veräusserungstatbestand im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG vorliege (vgl. im Einzelnen oben Erw. 6.2.2.1.).

Auch das Verwaltungsgericht ist im Entscheid vom 17. Februar 2015 (WBE.2014.281, vgl. oben Erw. 6.2.6.) von seiner bisherigen Rechtsprechung, beim (unumkehrbaren) Verkauf eines Grundstücks mit Kiesvorkommen stelle der dabei erzielte Gewinn einen Kapitalgewinn dar und könne nicht als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen besteuert werden, abgewichen. Jedoch spielte die Unterscheidung zwischen Kapitalgewinn und Ertrag aus unbeweglichem Vermögen beim beurteilten Sachverhalt keine entscheidende Rolle, da das verkaufte nicht landwirtschaftliche Grundstück zum Geschäftsvermögen gehört hatte und jegliche Einkünfte aus dem Landverkauf – unabhängig von der Qualifizierung als Kapitalgewinn oder Ertrag aus unbeweglichem Vermögen – der Einkommenssteuer unterlagen. Dem Urteil vom 17. Februar 2015 (WBE.2014.281) ist jedenfalls nicht zu entnehmen, dass das Verwaltungsgericht damit eine grundsätzliche Abkehr von der bisherigen, mehrfach bekräftigten Rechtsprechung beabsichtigt hätte.

7.4.

Zusammenfassend sprechen sowohl die Auslegung der anwendbaren Gesetzesbestimmungen, als auch die einschlägigen Entscheide des Verwaltungsgerichts und des Bundesgerichts sowie die Lehre dafür, dass bei einem (unumkehrbaren) Verkauf eines Grundstücks mit Kiesvorkommen im Privatvermögen kein Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gemäss § 30 Abs. 1 lit. d generiert wird, und zwar auch dann nicht, wenn die Kieshaltigkeit des Grundstücks für den Kaufpreis entscheidend war. Stattdessen wird damit ein Kapitalgewinn auf unbeweglichem Vermögen realisiert, der bei Grundstücken im Privatvermögen nicht unter die Einkommenssteuer, sondern unter die Grundstückgewinnsteuer fällt.

Vor diesem Hintergrund ist der beim Verkauf des zum Privatvermögen gehörenden Grundstücks erzielte Erlös als Kapitalgewinn aus der Veräusserung von unbeweglichem Privatvermögen zu qualifizieren. Eine Besteuerung als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gemäss § 30 Abs. 1 lit. d fällt ausser Betracht. Das satzbestimmende Einkommen der Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid von CHF 942'244.00 sinkt um CHF 890'467.00 auf CHF 51'777.00. Der Rekurs ist gutzuheissen und die Steuerkommission Q._____ hat eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

8.

8.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 200'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 7'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 51'700.00 festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 7'500.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q._____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 21. Dezember 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche