

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 993/2017

Urteil vom 5. Oktober 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiberin Mayhall.

Verfahrensbeteiligte

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

gegen

Kantonales Steueramt Aargau.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 3. Oktober 2017 (WBE.2017.282).

Sachverhalt:

A.

A.C. _____ übernahm im Jahr 1999 den landwirtschaftlichen Betrieb seiner Eltern. Mit "Kaufvertrag mit Parzellierung" vom 18. Oktober 2013 parzellierte er vom Grundstück U. _____ Nr. xxx die Parzelle U. _____ Nr. yyy ab und verkaufte diese für den Kaufpreis von Fr. 10'400.-- zuzüglich Erschliessungskosten, total Fr. 12'535.--, an seinen Bruder D. _____. Die Realteilung des landwirtschaftlichen Gewerbes (im Sinne von Art. 7 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht [BGBB; SR 211.412.11]) und die Zerstückelung durch die Abtrennung der neuen Parzelle Nr. yyy wurden mit Schreiben vom 24. Oktober 2013 durch das kantonale Departement Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau, bewilligt.

Mit Verfügung vom 24. November 2015 veranlagte die Steuerkommission Othmarsingen A.C. _____ und B.C. _____ für die Steuerperiode 2013 unter Aufrechnung eines Gewinns von Fr. 163'051.-- aus dem Verkauf der Parzelle Nr. yyy zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 261'000.-- und zu einem steuerbaren Vermögen von Fr. 106'000.--. Mit Einspracheentscheid vom 7. April 2016 wies die Steuerkommission die von den Steuerpflichtigen gegen die Veranlagung erhobene Einsprache ab.

B.

In Gutheissung des von den Steuerpflichtigen erhobenen Rekurses setzte das Spezialverwaltungsgericht Steuern des Kantons Aargau das steuerbare Einkommen der Steuerpflichtigen mit Urteil vom 27. April 2017 auf Fr. 98'000.-- fest. Mit Urteil vom 3. Oktober 2017 hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau die vom kantonalen Steueramt Aargau gegen das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 27. April 2017 erhobene Beschwerde gut und hob das angefochtene Urteil auf.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 23. November 2017 an das Bundesgericht beantragen die Steuerpflichtigen, in Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 3. Oktober 2017 sei festzustellen, dass kantonal gemäss § 27 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG) abzurechnen sei. Im Übrigen sei der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (Urteile 2C 11/2011 und 2C 708/2010) Nachachtung zu verschaffen.

Die Vorinstanz schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit Eintreten.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten kantonalen Instanz (Art. 68 Abs. 1 lit. d BGG) auf dem Gebiet der direkten Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2013 ist zulässig (Art. 82 lit. a BGG; Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14]).

1.2. Die Beschwerde hat einen Antrag zu enthalten (Art. 42 BGG). Der Beschwerdeantrag der Beschwerdeführer auf Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 3. Oktober 2017 und auf Feststellung, kantonal sei gemäss § 27 Abs. 4 StG/AG abzurechnen, kann, unter Berücksichtigung der Beschwerdebegründung nach dem Vertrauensprinzip ausgelegt (BGE 136 V 131 E. 1.2 S. 136; 123 IV 125 E. 1 S. 127; 105 II 149 E. 2a S. 152), als (reformatorischer) Antrag entgegen genommen werden, das angefochtene vorinstanzliche Urteil sei dahingehend abzuändern, dass der Steuerfaktor Einkommen der Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2013 unter Verzicht auf die Aufrechnung von Fr. 163'051.-- auf Fr. 98'000.-- festzusetzen sei (siehe auch Urteil 2C 506/2016 vom 1. Mai 2017 E. 1.2.1). Angesichts der Subsidiarität von Feststellungsanträgen gegenüber Leistungsanträgen (BGE 126 II 300 E. 2c S. 303 f.) kann auf das gestellte Feststellungsbegehren nicht eingetreten werden. Auf die allgemeine Anregung, es sei im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu verfahren, ist deswegen nicht einzutreten, weil es sich dabei mangels Bezugs zum angefochtenen Urteilsdispositiv nicht um einen Antrag im Sinne von Art. 42 BGG handelt.

1.3. Die Beschwerdeführer, die am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen haben und mit ihren Anträgen unterlegen sind, haben ein schutzwürdiges Interesse an der Abänderung des angefochtenen Urteils. Sie sind zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist im oben beschriebenen Umfang einzutreten.

1.4. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254). Als spezialgesetzliche Bestimmung ermöglicht Art. 73 StHG dem Bundesgericht nicht nur die Prüfung der Vereinbarkeit der kantonalen Gesetzgebung mit den bundesrechtlichen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes mit freier Kognition (wozu es sich bereits auf Art. 95 BGG stützen könnte), sondern, zur Herstellung der Konkordanz mit dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11), auch die freie Überprüfung der Auslegung und

Anwendung von harmonisiertem kantonalem Gesetzesrecht. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteile 2C 693/2014, 2C 694/2014 vom 4. März 2015 E. 2.1; 2C 153/2014 vom 4. September 2014 E. 1.2).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz kann von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtet oder ergänzt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den

Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2 BGG). Offensichtlich unrichtig festgestellt ist ein Sachverhalt, wenn er willkürliche Feststellungen beinhaltet (BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62); dieses Vorbringen unterliegt der qualifizierten Rügepflicht (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 106 Abs. 2 BGG). Obwohl nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt, beruht auch eine unvollständige Sachverhaltsfeststellung auf einer Rechtsverletzung. Was rechtserheblich ist, bestimmt das materielle Recht; eine in Verkennung der Rechtserheblichkeit unvollständige Erstellung der für die rechtliche Beurteilung massgeblichen Tatsachen stellt demzufolge eine Verletzung materiellen Rechts dar (BGE 136 II 65 E. 1.4 S. 68; 134 V 53 E. 4.3 S. 62; MEYER, Wege zum Bundesgericht - Übersicht und Stolpersteine, ZBJV 146/2010 S. 857).

2.

Die Beschwerdeführer rügen, ihr landwirtschaftlicher Betrieb sei unbestrittenermassen als landwirtschaftliches Gewerbe (im Sinne von Art. 7 BGG) zu qualifizieren. Mit Ausnahme der maximal 15 Aren eingezoner Fläche liege dieser Betrieb ausserhalb der Bauzone. Gemäss der gesetzlichen Bestimmung von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG sei der in der Bauzone liegende Anteil der Parzelle Nr. xxx nach wie vor dem BGG unterstellt. Auch das neu gebildete Grundstück Nr. yyy sei bis zur Abparzellierung dem BGG unterstellt gewesen. Die Beschwerdeführer bemängeln die Nichteinhaltung der gesetzlichen Bestimmungen und der vom Bundesgericht mit den Urteilen 2C 708/2010 und 2C 11/2011 (= BGE 138 II 32) eingeleiteten Praxis: Das Bundesgericht habe mit diesem Präjudiz eine klare Definition des land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes geschaffen. Mit der Abparzellierung und dem in gleicher Sekunde erfolgten Verkauf habe zeitnah - durch die Nutzungsänderung - eine Überführung vom Geschäfts- in das Privatvermögen der Beschwerdeführer stattgefunden. Im Urteil 2C 708/2011, bestätigt durch das Urteil 2C 11/2011, sei festgehalten, dass bei einer Nutzungsänderung zwingend ein Systemwechsel eingehalten werden und somit eine zweistufige Abrechnung des Verkaufserlöses durchgeführt werden müsse; eine lange Zwischenphase wie im Urteil 2C 11/2011 liege nur deswegen nicht vor, weil die Parzelle in derselben Sekunde parzelliert und verkauft worden sei.

2.1. Die Einkommenssteuer erfasst sämtliche Gewinne und Verluste aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Zu den steuerbaren Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen gemäss Art. 8 Abs. 1 StHG insbesondere auch alle Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen aus Veräusserung, Verwertung, buchmässiger Aufwertung, Privatentnahme oder aus Verlegung in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten; ausgenommen sind Gewinne aus Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, soweit der Veräusserungserlös die Anlagekosten übersteigt.

2.2. Auf Kantonsebene werden die Gewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Geschäftsvermögen somit nur bis zur Höhe der Anlagekosten (d.h. die wiedereingebrachten Abschreibungen) mit der Einkommenssteuer besteuert; der Wertzuwachsgeinn wird wie bei natürlichen Personen ohne Geschäftsvermögen von der Grundstückgewinnsteuer erfasst (Art. 12 Abs. 1 StHG; Urteile 2C 708/2010 vom 28. Januar 2011 E. 2.1; 2C 502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.1; Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke, BBl 2016 1821, 1824).

2.3. Demgegenüber werden Gewinne, welche selbstständig Erwerbende aus dem Verkauf nicht land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke aus dem Geschäftsvermögen erzielen, auf Bundesebene vollständig mit der direkten Bundessteuer erfasst. In dualistischen Kantonen (wie vorliegend dem Kanton Aargau) unterliegt der gesamte Gewinn (wie bei der direkten Bundessteuer) der Einkommenssteuer (Urteil 2C 502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.4 [in fine], E. 2.5; Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, BBl 2016 1825). Nach diesen Grundsätzen werden nach der bundesgerichtlichen Praxis insbesondere Erlöse aus dem Verkauf von Grundstücken besteuert, die sich im Geschäftsvermögen eines landwirtschaftlichen Betriebs befinden, aber nicht als land- und forstwirtschaftlich qualifizieren (zur Aufteilung von Grundstücken des Geschäftsvermögens eines landwirtschaftlichen Betriebs in forst- und landwirtschaftliche sowie nicht forst- und landwirtschaftliche siehe Urteile 2C 485/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.2; 2C 561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.3; WERNER SALZMANN, BGE 2C 11/2011: Urteil des Bundesgerichts vom 2. Dezember 2011 i.S. Besteuerung von Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Bauland im Geschäftsvermögen von Landwirten, Blätter für Agrarrecht, 2015 [Heft 1/3], S. 9).

2.4. Der Begriff des land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes wird im harmonisierten Recht nicht definiert. Das Bundesgericht hat in freier Prüfung dieses harmonisierten Begriffs erkannt, dass er

nicht isoliert aus dem Steuerrecht heraus, sondern in gesetzessystematischer Hinsicht unter Berücksichtigung der Zwecksetzung des BGG, des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) und des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 (LwG; SR 910.1) auszulegen sei (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36; Urteile 2C 873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 5.1; 2C 539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2). Die steuerliche Privilegierung von forst- und landwirtschaftlichen Grundstücken im Sinne von Art. 8 Abs. 1 StHG rechtfertigt sich grundsätzlich nur, wenn die für die Anwendbarkeit des BGG aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36, E. 2.3.1 S. 38 f.; Urteile 2C 873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 5.1; 2C 539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2). Dies ist hauptsächlich der Fall, wenn das Grundstück ausserhalb der Bauzone im Sinne von Art. 15 RPG liegt und eine landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (Art. 2 Abs. 1 BGG) oder wenn einer der vier weiteren, in Art. 2 Abs. 2 BGG genannten Fälle vorliegt (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 37, E. 2.3.2 S. 39; SALZMANN, a.a.O., S. 8).

2.5. Steuern sind nicht aufgrund irgendwelcher Situationen geschuldet, sondern nur, wenn ein gesetzlich definierter Steuertatbestand realisiert worden ist (Urteil 2C 976/2015 vom 16. März 2016 E. 3.3; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 369; MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, Zürich 2012, S. 45 f.). Während der Realisationstatbestand in vielen Situationen offenkundig ist, liegt die innere Begründung des Steuertatbestandes der steuersystematischen Realisation stiller Reserven etwa darin, dass sie infolge Überführung in einen anderen Bereich, welcher eine korrekte Besteuerung der stillen Reserven später nicht mehr zulässt, zwecks Besteuerung aufgedeckt werden (ETIENNE JUNOD, Die steuersystematische Realisation: Ein Überblick mit Gegenüberstellungen bei den direkten Steuern, SteuerRevue 61/2006, S. 112; BLUMENSTEIN/LOCHER, a.a.O., S. 43). Zur Sicherstellung der lückenlosen Besteuerung greift der Fiskus somit auf eine Fiktion - einen Vermögenszugang in der Höhe der stillen Reserven (Differenz zwischen Buchwert bzw. Einkommenssteuer- und Verkehrswert) - zurück, weil eine korrekte Besteuerung zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr möglich wäre (JUNOD, a.a.O., S. 112). Eine

Konstellation steuersystematischer Realisation findet sich insbesondere bei Grundstücksgewinnen in so genannt "dualistischen Kantonen", in welchen private Grundstücksgewinne mit der Objektsteuer (d.h. Grundstückgewinnsteuer) und Geschäftsgrundstücksgewinne mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst werden: Wird ein Grundstück vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, ändert das Steuerregime, weshalb aus steuersystematischen Gründen auf den Zeitpunkt der Überführung hin eine Realisation des gesamten Mehrwerts (Wertzuwachs und wieder eingebrachte Abschreibungen, entsprechend Unterschied Buchwert - Verkehrswert) angenommen und darüber abgerechnet wird (BGE 138 II 32 E. 2.4 S. 40; JUNOD, a.a.O., S. 114). Ähnlich liegt die Problematik bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, die ihre Qualifikation als solche verlieren: Solange ein Grundstück als land- und forstwirtschaftlich qualifiziert, wird es im Falle einer Realisation eines Steuertatbestandes auf Kantonsebene nur bis zur Höhe der Anlagekosten (d.h. die wiedereingebrachten Abschreibungen) mit der Einkommenssteuer besteuert; der Wertzuwachs wird wie bei natürlichen Personen ohne Geschäftsvermögen von der Grundstückgewinnsteuer erfasst (oben, E.

2.2). Ab dem Moment, wo das Grundstück seine Qualifikation als "land- und forstwirtschaftlich" verliert, findet ein Systemwechsel statt, unterliegt doch bei einer späteren Realisation der gesamte Gewinn (wie bei der direkten Bundessteuer) der Einkommenssteuer (oben, E. 2.3). Der für den Steuerregimewechsel ausschlaggebende Grund - der Verlust der Qualifikation als land- und forstwirtschaftliches Grundstück - stellt zwar selber keinen steuerbaren Tatbestand dar. Aus denselben steuersystematischen Gründen, aus welchen stille Reserven bei gegebenen Voraussetzungen anlässlich einer Überführung in einen anderen Bereich als realisiert betrachtet werden, kann diesem Regimewechsel jedoch steuersystematisch dadurch Rechnung getragen werden, dass der bis zum Verlust der Qualifikation als land- und forstwirtschaftlich aufgelaufene Wertzuwachs nach dem für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke geltenden Steuerregime abgerechnet und der danach entstandene Wertzuwachs mit der Einkommenssteuer erfasst wird. Wenn sich der Übergang aus einer zurückliegenden Umzonung ergibt, ist aber gemäss BGE 138 II 32 E. 2.4 aus Praktikabilitätsgründen und zwecks Eingrenzung der Ausnahmeregelung für landwirtschaftliche Grundstücke eine solche zwischen zwei Phasen unterscheidende Besteuerung nur zulässig, wenn sie nicht erst im Nachhinein, etwa bei der späteren Erfüllung eines Realisationstatbestandes, sondern schon im Zeitpunkt der Umzonung verlangt wird.

3.1. In der vorliegenden Konstellation unterstand das Grundstück U._____ Nr. xxx unbestrittenermassen dem BGGB, obwohl ein kleiner Teil davon in der Bauzone lag (Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB). Am 18. Oktober 2013 parzellierten die Beschwerdeführer von dieser Parzelle die vollumfänglich in der Bauzone liegende Parzelle Nr. yyy ohne betriebsnotwendige Bauten ab, was durch das zuständige Amt am 24. Oktober 2013 genehmigt wurde. Diese Parzelle Nr. yyy verkauften die Beschwerdeführer am 18. Oktober 2013 an den Bruder des Beschwerdeführers zum Vorzugspreis von Fr. 10'400.--.

3.1.1. Das Spezialverwaltungsgericht ging davon aus, dass das Grundstück Nr. yyy mit seiner Abparzellierung und gleichzeitiger Entlassung aus dem Anwendungsbereich des BGGB vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen übergang. Es erwog jedoch, die Formulierung "mit der Umzonung" in BGE 138 II 32 sei zu eng gefasst; dies könne sich nur auf Parzellen beziehen, die gesamthaft umgezont und damit direkt dem Anwendungsbereich des BGGB entzogen werden. Würde aber nur ein Teil umgezont und verbleibe die ganze Parzelle gestützt auf Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB im Anwendungsbereich dieses Gesetzes, sei erst der Zeitpunkt der späteren Abparzellierung für die Überführung vom landwirtschaftlichen Geschäfts- ins Privatvermögen massgebend. Erst in diesem Zeitpunkt habe die Abrechnung zu erfolgen. Daher sei vorliegend entgegen der Auffassung des Steueramtes nur die Differenz zwischen Anlagekosten und Buchwert den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zuzurechnen; da der massgebende Buchwert den Anlagekosten entspreche, ergebe sich aus der Überführung vom landwirtschaftlichen Geschäfts- ins Privatvermögen kein Gewinn, der der Einkommenssteuer unterliegen würde. Die Aufrechnung von Fr. 163'051.-- sei daher zu streichen.

3.1.2. Das Verwaltungsgericht ging demgegenüber nicht von einer Privatentnahme aus, da für einen Wechsel zwischen Geschäfts- und Privatvermögen stets ein Antrag des Steuerpflichtigen erforderlich und ein solcher nicht erfolgt sei. Die Parzelle sei vielmehr mit dem Verkauf direkt vom Geschäftsvermögen der Beschwerdeführer in das Privatvermögen des Käufers gelangt. Da aber die Parzelle vor dem Verkauf abparzelliert worden sei und damit nicht mehr dem BGGB unterstanden habe, sei nicht landwirtschaftliches Land, sondern Bauland verkauft worden. Entgegen der Annahme des Spezialverwaltungsgerichts könne nicht erst im Zeitpunkt der Abparzellierung die zweiphasige Abrechnung verlangt werden, da dies zu einer unerwünschten Privilegierung des im Zuge der Einzonung entstandenen Gewinns führen würde. Somit sei das Grundstück vor dem Verkauf vom landwirtschaftlichen ins nichtlandwirtschaftliche Geschäftsvermögen gewechselt. Der Gewinn aus der Veräusserung unterliege daher der Einkommenssteuer.

3.2. Die Kontroverse zwischen dem Spezialverwaltungsgericht und dem Steueramt, ob im Falle einer bloss teilweisen Umzonung eines Grundstücks, das danach gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB weiterhin dem BGGB untersteht, auch nachträglich noch eine zweiphasige Abrechnung erfolgen kann (vgl. dazu KS Nr. 38 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. Juli 2013 Ziff. 3.3.1 und Fallbeispiel 1), braucht vorliegend nicht entschieden zu werden: Dem Verwaltungsgericht ist nämlich zuzustimmen, dass keine Überführung aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen erfolgte, sondern ein direkter Verkauf aus dem Geschäftsvermögen der Beschwerdeführer ins Privatvermögen des Käufers. Insbesondere liegt keine (gemischte) Schenkung an den Bruder vor, welche eine vorgängige Privatentnahme voraussetzen würde (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Art. 18 Rn. 108; YVES NOEL, Commentaire LIFD, 2. Aufl., Art. 18 Rn. 79) : Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz erfolgte der Verkauf zwar zu einem Vorzugspreis, dies jedoch aufgrund des Hofübernahmevertrags zur Sicherung der Ansprüche von Eltern und Geschwistern aus dem Gewinnanteilsrecht und dem Erbrecht. Es ist deshalb davon auszugehen, dass kein animus donandi vorlag. Steuertatbestand im Sinne von Art. 8 Abs. 1 StHG

ist somit nicht eine Privatentnahme, sondern eine Veräusserung. Es fehlt damit an einem Rechtsgrund, um gestützt auf eine Privatentnahme steuerlich abzurechnen. Weiter ist dem Verwaltungsgericht zuzustimmen, dass das verkaufte Grundstück im Zeitpunkt des Verkaufs nicht landwirtschaftlich war: Vielmehr waren die Abparzellierung und der Verkauf an den Bruder des Beschwerdeführers nur zulässig, weil das bisherige Grundstück in einen Teil innerhalb und einen Teil ausserhalb des Geltungsbereichs des BGGB aufgeteilt wurde (Art. 60 Abs. 1 lit. a BGGB), womit die neue, vollumfänglich in der Bauzone gelegene Parzelle Nr. yyy aus dem Anwendungsbereich des Gesetzes entfiel (Art. 2 Abs. 1 lit. a BGGB e contrario). Mit Recht ist das Verwaltungsgericht deshalb zur Folgerung gelangt, dass der Gewinn aus der Veräusserung der Einkommenssteuer unterliegt.

3.3. Indessen ist nicht ersichtlich, weshalb ein Gewinn von Fr. 163'051.-- aufzurechnen wäre. Der Verkaufspreis betrug gemäss Feststellung der Vorinstanz Fr. 10'400.--. Dass der Käufer im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag weitere Leistungen an die Beschwerdeführer erbracht hätte, ist

weder von der Vorinstanz festgestellt noch sonst von jemandem vorgebracht worden. Es ist somit davon auszugehen, dass der steuerlich massgebende Erlös dem vertraglich festgelegten Verkaufspreis entspricht, wobei nach den Vorbringen der Beschwerdeführer, die mit den Feststellungen des Spezialverwaltungsgerichts übereinstimmen, zu den Fr. 10'400.-- ein Anteil von Fr. 2'135.-- für Erschliessungskosten hinzukommt, so dass insgesamt ein Kaufpreis von Fr. 12'535.-- resultiert. Für die Berechnung des Gewinns ist davon der Buchwert der Liegenschaft abzuziehen, der gemäss Spezialverwaltungsgericht Fr. 577.-- betrug. Das Spezialverwaltungsgericht erwähnt daneben als Aufwand Notariatskosten von Fr. 1'138.-- sowie eine Ersatzbeschaffungsrückstellung von Fr. 10'819.--, welche auch von der Steuerkommission anerkannt wurde (Urteil des Spezialverwaltungsgerichts E. 3.1 und 3.2). Damit verbleibt kein steuerbarer Gewinn, der mit der Einkommenssteuer zu erfassen wäre.

Der durch die Einzonung entstandene Mehrwert ist nicht an die Beschwerdeführer gelangt, sondern an den Bruder, gestützt auf gewinnanteilsrechtliche Ansprüche. Das Bundesgericht hat in den Urteilen 2C 162/2016, 2C 163/2016 vom 29. September 2016 E. 4.4 die Erfüllung von Gewinnanteilsansprüchen als Tilgung privater Schulden qualifiziert, die nicht als geschäftsmässiger Aufwand abgezogen werden können. Dort hatte aber der den Betrieb übernehmende Erbe mit dem Verkauf eines Grundstücks effektiv einen Gewinn erzielt und es ging darum, ob die Zahlungen in Erfüllung der Ausgleichsansprüche vom Gewinn abziehbar waren. Im Unterschied zu jenem Fall haben hier die Beschwerdeführer mit dem Verkauf des Grundstücks keinen Gewinn erzielt, sondern das Grundstück an den Bruder übertragen, der den Mehrwert erhielt. Es besteht kein Grund für eine Aufrechnung bei den Beschwerdeführern.

3.4. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts ist im Ergebnis zu bestätigen.

4.

Bei diesem Verfahrensausgang trägt der Kanton Aargau, um dessen Vermögensinteressen es geht, die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG). Er hat zudem den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 2 BGG). Zur Neufestlegung der Kosten und der Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Das Bundesgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 3. Oktober 2017 wird aufgehoben und das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts Steuern vom 27. April 2017 wird bestätigt.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'500.-- werden dem Kanton Aargau auferlegt.

3.

Der Kanton Aargau hat den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 1'000.-- zu bezahlen.

4.

Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten- und der Entschädigungsfolgen des vorangegangenen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau zurückgewiesen.

5.

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

Lausanne, 5. Oktober 2018

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

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Mayhall