

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 217/2018

Urteil vom 17. Juli 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd, Stadelmann,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte  
A.A. \_\_\_\_\_,  
B.A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
beide vertreten durch Herrn Urs Vögele, Pegasus-Treuhand, Buchhaltung & Beratung,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau, Rechtsdienst,  
Beschwerdegegner,

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2011,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 24. Januar 2018 (WBE.2017.461).

Sachverhalt:

A.  
Die Eheleute A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ geb. C. \_\_\_\_\_ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U. \_\_\_\_\_/AG. Im Jahr 2011 gab der Ehemann (geb. 1932) seine selbständige Erwerbstätigkeit als Landwirt auf. Zu seinem Hof gehörte unter anderem die am Ort gelegene Parzelle Nr. xxx im Halt von ursprünglich 35,45 Aren, deren Alleineigentümer der Steuerpflichtige war. Mit öffentlicher Urkunde vom 8. April 2010 und Grundbuchanmeldung vom 14. Februar 2011 liess er einerseits ein Teilstück von 10,10 Aren abparzellieren, was zur Bildung der neuen Parzelle Nr. yyy führte. Auf dem in der Bauzone gelegenen neuen Grundstück befanden sich im Zeitpunkt der Parzellierung eine Scheune sowie einige Bäume. Andererseits vereinigte er ein weiteres Teilstück von 0,24 Aren mit der sich ebenfalls in seinem Alleineigentum befindlichen Parzelle Nr. zzz. Der Halt der Stammparzelle Nr. xxx umfasste danach noch 25,11 Aren.

B.  
Der Steuerpflichtige veräusserte die neue Parzelle Nr. yyy mit öffentlicher Urkunde vom 8. April 2010 und Grundbuchanmeldung vom 14. Februar 2011 zum Preis von Fr. 950'000.-- an unabhängige Dritte. Gleichzeitig verkaufte er ein weiteres Teilstück von 0,26 Aren, das er ebenfalls der Stammparzelle entnahm, für Fr. 19'500.--. Dadurch verminderte der Halt der Stammparzelle Nr. xxx sich auf 24,85 Aren. Die Käuferschaft erwarb das eingezonte Grundstück Nr. yyy in der Absicht, darauf einen Neubau zu erstellen. Der Steuerpflichtige als Verkäufer verpflichtete sich im Kaufvertrag, die auf der Parzelle befindliche Scheune auf eigene Kosten rückstandsfrei abzubrechen und die Bäume (drei Birken, ein Kirschbaum) zu entfernen, dies alles bis spätestens zur Rechtskraft der Baubewilligung.

C.  
Die Stammparzelle Nr. xxx umfasst nach den drei Vorgängen noch, wie ausgeführt, 24,85 Aren. Ein Teilstück von 7,41 Aren liegt in der Landwirtschaftszone. Die restlichen 17,44 Aren, bebaut mit einem im Jahr 1981 erstellten und 1994 erweiterten Zweifamilienhaus, befinden sich in der Bauzone. Das Grundstück ist nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt. Der Steuerpflichtige überführte die

Stammparzelle im Jahr 2011 vom Geschäfts- in sein Privatvermögen.

D.

Am 20. Oktober 2011 veranlagte die örtliche Steuerkommission im Zusammenhang mit den beiden Vorgängen (Veräusserung der Parzelle Nr. yyy und Privatentnahme der restlichen Stammparzelle Nr. xxx) einen Liquidationsgewinn von Fr. 2'166'833.-- (§ 45 Abs. 1 lit. f StG/AG) bzw. Fr. 2'156'733.-- (Art. 37b DBG). Mit Urteil 2C 485/2017 vom 15. Juni 2017 (publ. in: ASA 86 S. 52, StR 72/2017 S. 891) bestätigte das Bundesgericht dies für die direkte Bundessteuer. Streitig bleibt die Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Aargau.

E.

Nach abschlägigen Entscheiden der Steuerkommission (30. Juni 2016) und des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau, Abteilung Steuern (21. September 2017), gelangten die Steuerpflichtigen an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, das die Beschwerde mit Entscheid WBE.2017.461 vom 24. Januar 2018 abwies. Die Steuerpflichtigen hatten vorgebracht, es handle sich bei den beiden Parzellen um landwirtschaftliche Grundstücke. Bezüglich der ins Privatvermögen überführten Parzelle Nr. xxx seien mit der Einkommenssteuer lediglich die wieder eingebrachten Abschreibungen (§ 27 Abs. 4 StG/AG) zu erfassen. Im Fall der Parzelle Nr. yyy fehlten solche. Der Wertzuwachsgegninn falle in den Anwendungsbereich der Grundstückgewinnsteuer. Das Verwaltungsgericht hielt dem entgegen, die Veräusserung der Parzelle Nr. yyy stelle sich als reiner Baulandverkauf dar; das Grundstück sei dem Schutz des bäuerlichen Bodenrechts (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG) nicht (mehr) unterstanden. Bezüglich der Parzelle Nr. xxx sei festzustellen, dass der nicht eingezonte Teil von 7,41 Aren, auf dem ohnehin ein Swimmingpool installiert sei, die Qualität als landwirtschaftlichen Produktionsfaktor eingebüsst habe. Auch hier entfalte das bäuerliche Bodenrecht

keinen Schutz mehr (Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG), zumal es sich auch nicht um angemessenen Umschwung eines landwirtschaftlichen Gewerbes handle (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG). Früher sei dies möglicherweise noch der Fall gewesen (angrenzende Parzellen Nr. zzz, qqq, rrr). Bei der Abparzellierung habe der Steuerpflichtige aber davon abgesehen, eine Bewilligung im Sinne von Art. 60 BGG einzuholen, was dafür spreche, dass der Schutz des bäuerlichen Bodenrechts auch in seinen Augen entfallen sei.

F.

Mit Eingabe vom 28. Februar 2018 erheben die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen hauptsächlich, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, die Abrechnung habe nach dem Zweiphasensystem zu erfolgen und die Kosten der Verfahren vor Spezialverwaltungsgericht und Verwaltungsgericht seien "aufzuheben".

Die Vorinstanz und das KStA/AG schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Steuerpflichtigen duplizieren mit unaufgefordert eingereichter Eingabe. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtet stillschweigend auf Stellungnahme.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 100 Abs. 1 BGG [SR 173.110]; Art. 73 StHG [SR 642.14]).

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 143 V 19 E. 2.3) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236). Im Unterschied dazu geht es der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 143 I 1 E. 1.4 S. 5).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 143 IV 500 E. 1.1 S. 503). Zu den tatsächlichen Feststellungen zählt auch die Beweiswürdigung (BGE 143 IV 241 E. 2.3.3 S. 245). Das Bundesgericht kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen

(BGE 143 II 409 E. 4.4.3 S. 417 f.), soweit sie offensichtlich unrichtig - das heisst willkürlich - sind oder auf einer anderen Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 143 IV 241 E. 2.3.1 S. 244). Auf Kritik an den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, die den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG (vorne E. 1.2) nicht genügt, geht das Bundesgericht nicht ein (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 143 V 19 E. 2.2 S. 23).

1.4. Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen vor Bundesgericht nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (unechte Noven; Art. 99 Abs. 1 BGG; BGE 139 II 373 E. 1.6 S. 378). Das Vorbringen von Tatsachen, die sich erst nach dem angefochtenen Entscheid ereigneten oder entstanden, ist im bundesgerichtlichen Verfahren unzulässig (echte Noven; BGE 143 V 19 E. 1.2 S. 22 f.).

2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist die Rechtsnatur der beiden streitbetroffenen Parzellen. Erfüllten sie die Voraussetzungen, die an Grundstücke land- und/oder forstwirtschaftlicher Natur gestellt werden, so wäre der Veräusserungsgewinn den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zuzurechnen (Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG bzw. § 27 Abs. 4 des Steuergesetzes [des Kantons Aargau] vom 15. Dezember 1998 [StG/AG; SAR 651.100]). Der konjunkturelle oder industrielle Mehrwert unterläge demgegenüber der kantonalen Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG bzw. § 106 Abs. 1 in Verbindung mit § 27 Abs. 4 StG/AG). Sollte es sich dagegen um andersartiges, "gewöhnliches", also nicht land- und/oder forstwirtschaftliches Geschäftsvermögen handeln, wie die Vorinstanz dies annimmt, wäre neben den wieder eingebrachten Abschreibungen auch der Wertzuwachs mit der Einkommenssteuer zu erfassen (Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 1 StHG).

2.2.

2.2.1. Die Vorinstanz prüfte das durch Parzellierung entstandene Grundstück Nr. yyy unter dem Aspekt der bodenrechtlich geschützten Annexparzelle (Art. 2 Abs. 2 lit. a des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht [BGBB; SR 211.412.11]). An eine solche stellt das Gesetz drei Bedingungen: Es muss sich erstens um ein eingezontes Grundstück oder einen Grundstücksteil mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich des zugehörigen angemessenen Umschwungs, handeln. Zweitens wird die Eignung des eingezonten Grundstücks oder Grundstückteils zur landwirtschaftlichen Nutzung verlangt (Art. 6 BGBB), und drittens muss das Grundstück oder der Grundstücksteil zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGBB gehören (siehe zum Ganzen etwa auch Urteil 2C 539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2, in: StR 67/2010 S. 54).

2.2.2. Die Vorinstanz hat für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich festgehalten (vorne E. 1.3), die Parzelle Nr. yyy liege vollumfänglich in der Bauzone, der Steuerpflichtige habe vertragsgemäss alle baulichen Überreste der einstigen landwirtschaftlichen Bewirtschaftung bis zum Besitzantritt zu beseitigen gehabt und eine land- und/oder forstwirtschaftliche Nutzung durch die Käuferschaft sei nicht beabsichtigt gewesen (Sachverhalt, lit. A und B). Dies führt die Vorinstanz zum Schluss, jedenfalls im Zeitpunkt der Veräusserung könne von keiner Parzelle im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB mehr gesprochen werden. Denn das eigentliche Kernanliegen des bäuerlichen Bodenrechts bestehe im Erhalt des Produktionsfaktors Boden, und zwar auch dann, wenn dieser Boden in der Bauzone liege.

2.2.3. Die Zugehörigkeit des Grundstücks zur Bauzone ist gegeben. Zumindest im Zeitpunkt des Vertragsschlusses war das Gelände bebaut. Die Steuerpflichtigen bringen vor, die Scheune habe als Milchviehstall und Unterstand gedient und sei (bis zum Verkauf) "nach wie vor landwirtschaftlich genutzt" worden. Aus diesem Grund habe der Verkäufer sich im Kaufvertrag auch verpflichten müssen, den Abbruch vorzunehmen. Es ist den Steuerpflichtigen vorab entgegenzuhalten, dass diese Kausalität ("Abbruch aufgrund des Verkaufs") keineswegs zwingend ist, war das Gebäude doch früher oder später ohnehin abzurechen, nachdem die Käuferschaft kaum Fr. 950'000.-- investiert hat, um die Parzelle im bisherigen Zustand zu erhalten. Dies ist letztlich aber auch nicht erheblich. Zur Verwendung der Scheune und ganz grundsätzlich des Bodens hat die Vorinstanz nämlich keine ausdrücklichen Feststellungen getroffen. Immerhin ergibt sich aus dem Kaufvertrag vom 8. April 2010, der bei den Akten liegt und von Amtes wegen beigezogen werden kann (Art. 105 Abs. 2 BGG), dass das Grundstück mit zumindest vier hochstämmigen Bäumen bepflanzt war.

2.2.4. Die Vorinstanz hält den Ausführungen der Steuerpflichtigen zur angeblichen landwirtschaftlichen Nutzung, die bis zum Schluss bestanden haben soll, entgegen, dabei handle es sich um Tatsachen, von welchen in den kantonalen Verfahren noch keine Rede gewesen sei. Der Blick in die amtlichen Akten bestätigt, dass die Steuerpflichtigen zumindest schriftlich nie auf diesen Umstand hingewiesen haben. Ob es sich daher zwangsläufig um ein unzulässiges Novum handeln muss (Art. 99 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4), wie die Vorinstanz vermutet, ist indes fraglich, nachdem sich nicht von vornherein ausschliessen lässt, dass erst der angefochtene Entscheid zur Nennung dieser Tatsachen geführt hat. So hatte die Unterinstanz die fehlende Unterstellung der Parzelle unter den bodenrechtlichen Schutz noch damit begründet, dass zur Veräusserung der Parzelle keine Bewilligung im Sinne von Art. 61 BGGB erforderlich gewesen sei (Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 21. September 2017 E. 5.4). Mit der Nutzung setzte sie sich nicht näher auseinander, ebenso wenig, wie dargelegt, die Vorinstanz. Diese gelangte in verhältnismässig kurzen Zügen zum Schluss, es habe ein "reiner Baulandverkauf" vorgelegen. Sie machte dies namentlich daran fest, dass die landwirtschaftliche Nutzung (spätestens) mit dem Verkauf geendet habe (angefochtener Entscheid E. 2.1).

2.2.5. Die vorinstanzliche Einschätzung überzeugt nicht. Es trifft zwar zu, dass den verschiedenen Erlassen zum bäuerlichen Bodenrecht eine gemeinsame Zwecksetzung zugrunde liegt. Diese haben "pour finalité commune de maintenir en mains des exploitants agricoles la propriété du sol agricole qui représente un facteur de production déterminant" (ebenso Urteil 2C 539/2010 E. 3.2). Unstreitig stellt der land- und/oder forstwirtschaftliche Boden einen volkswirtschaftlich bedeutungsvollen Produktionsfaktor dar, der besonderen Schutz verdient. Das Bundesgericht hat diesen Gedanken, wie er auch aus Art. 1 Abs. 1 BGGB hervorgeht, durchwegs ins Zentrum seiner Überlegungen gestellt (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36; Urteile 2C 873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 5.1; 2C 561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.3, in: ASA 86 S. 61, StE 2017 B 41.13 Nr. 1, StR 72/2017 S. 711; 2C 846/2016 vom 24. Mai 2017 E. 3.3, in: ASA 86 S. 61, StE 2017 B 41.13 Nr. 2, StR 72/2017 S. 715). Dies alles heisst aber nicht, dass die privilegierte Besteuerung (Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 StHG) zwangsläufig zu entfallen hätte, falls Land, das bisher bodenrechtlich geschützt war, diesen Schutz verliert.

2.2.6. Hierzu ist folgendes auszuführen: Im Kern fragt sich, ob die privilegierte Besteuerung auf einer rückwärtsgerichteten oder einer vorausschauenden Sichtweise beruht. Bei prospektiver Optik wäre die Annexparzelle, die nun nicht mehr unter das bäuerliche Bodenrecht fällt, wie ein eingezontes Grundstück ohne jeden land- und/oder forstwirtschaftlichen Bezug zu behandeln. Dies hätte zur Folge, dass der gesamte realisierte Veräusserungsgewinn unter die Einkommenssteuer fiele (Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 1 StHG; vorne E. 2.1). Denn ein selbständig erwerbender Landwirt oder Forstwirt kann in seinem Geschäftsvermögen neben den land- und/oder forstwirtschaftlichen Grundstücken durchaus auch andersartige Grundstücke halten (WERNER SALZMANN, Besteuerung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Bauland im Geschäftsvermögen von Landwirten, in: BIAR 49/2015, S. 9). Retrospektiv betrachtet, wäre die Funktionsänderung von keiner Bedeutung, weshalb das Steuerprivileg immer noch Anwendung fände. Es fragt sich also, ob Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 StHG "immer noch" oder "nicht mehr" greift, wenn es zum irreversiblen Verlust der bislang qualifizierenden Eigenschaft kommt.

2.2.7. Der Rechtsbegriff der land- und/oder forstwirtschaftlichen Grundstücke, wie er sich in Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG findet, ist vertikal harmonisiert. Nachdem Art. 8 Abs. 1 (Einkommenssteuer) und Art. 12 Abs. 1 StHG (Grundstückgewinnsteuer) ein in sich lückenloses System bilden sollen, müssen folglich auch Art. 12 Abs. 1 StHG und Art. 18 Abs. 4 DBG übereinstimmen (Urteil 2C 957/2017 vom 22. Dezember 2017 E. 3.3, in: ASA 86 S. 505). Über die harmonisierte Begrifflichkeit hinaus beruhen die Normen auch inhaltlich auf einem einheitlichen Konzept (Urteil 2C 708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.2.3, in: ASA 86 S. 328, StE 2017 B 23.43.2 Nr. 20, StR 73/2018 S. 46). Dabei ist dem Gesetzgeber insofern ein redaktionelles Missgeschick unterlaufen, als er sowohl in Art. 18 Abs. 4 DBG als auch in Art. 8 Abs. 1 Satz Halbsatz 2 StHG lediglich von der "Veräusserung" spricht. Das Privileg ist damit scheinbar den echten Realisationen vorbehalten. Dies greift aber zu kurz, wollte der Gesetzgeber doch die buchmässige und die steuersystematische Realisation nicht schlechter stellen.

2.2.8. Entsprechend fällt namentlich auch die Privatentnahme unter Art. 18 Abs. 4 DBG (BGE 126 II 473 E. 3c S. 476; zit. Urteil 2C 708/2010 E. 2.5; YVES NOËL, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand zum LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 89 zu Art. 18 DBG; MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Aufl. 2017,

N. 65 zu Art. 18 DBG). Gleiches trifft auf Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG zu (MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, 3. Aufl. 2017, N. 46 zu Art. 8 StHG). Wenn das steuerliche Privileg damit etwa auch bei Privatentnahmen - Überführung eines land- und/oder forstwirtschaftlichen Aktivums vom Geschäftsvermögen einer selbständig erwerbenden Person in deren Privatvermögen - greift, verdeutlicht dies, dass die künftige Verwendung oder Eignung des Grundstücks von keinerlei Bedeutung ist. Dem Land- oder Forstwirt, der seine selbständige Erwerbstätigkeit aufgibt und die Parzelle in sein Privatvermögen überführt, steht es im Rahmen des Raumplanungs- und Sachenrechts frei, in welcher Weise er das Grundstück inskünftig nutzt. Er kann es etwa als Garten kultivieren, es bebauen, veräussern, brachliegen lassen oder verpachten.

2.2.9. Damit zeigt sich, dass Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG insofern voraussetzungslos gehalten ist, als die spätere Nutzung und Verwendung von keiner weiteren Bedeutung ist. Der Tatbestand setzt einzig eine bis zur Privatentnahme oder Veräusserung bestehende Qualifikation als land- und/oder forstwirtschaftliches Grundstück voraus. Der Umstand, dass die Käuferschaft das streitbetroffene Grundstück unwiderruflich aus dem landwirtschaftlichen Kreislauf herauslöst, steht der Anwendung von Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG nicht entgegen. Zu verlangen ist aber, dass das Grundstück bis zur Veräusserung überhaupt unter dem Schutz des bäuerlichen Bodenrechts gestanden hat.

2.2.10. Entsprechend ist auf den Tatbestand des bodenrechtlich geschützten Annexgrundstücks (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG) zurückzukommen. Dieser setzt sich nach dem Gesagten aus drei Elementen zusammen (vorne E. 2.2.1). Im vorliegenden Fall sind die bisherige landwirtschaftliche Nutzung und die Zugehörigkeit zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe vorinstanzlich nicht nachgewiesen. Selbst wenn die Ausführungen der Steuerpflichtigen kein unzulässiges Novum darstellen sollten (Art. 99 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4), hiesse dies nicht, dass die von der Vorinstanz getroffenen Feststellungen offensichtlich unrichtig wären (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.3). Die Steuerpflichtigen hätten hierzu nämlich den Nachweis anzutreten gehabt, dass und inwiefern die getroffenen (oder unterlassenen) Feststellungen gegen ihre verfassungsmässigen Individualrechte verstossen (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.2). Die Verfassungsfrage sprechen sie aber in keiner Weise an. Vielmehr lassen sie es mit appellatorischer Kritik bewenden, die im Wesentlichen darin besteht, dass behauptet wird, die Scheune sei bis zuletzt landwirtschaftlich genutzt gewesen. Dies reicht offenkundig nicht aus, um die gegenteilige Annahme der Vorinstanz, die sie zu treffen scheint, als verfassungswidrig erscheinen zu lassen.

2.2.11. Hinzu kommt ein weiterer Aspekt: Auf der ursprünglichen Parzelle Nr. xxx standen im Wesentlichen ein Zweifamilienhaus, eine Scheune, Bäume, ferner der bereits angesprochene Swimmingpool. Bis zur Parzellierung wird von einer "gemischten" Parzelle (teils eingezont, teils nicht) im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG auszugehen gewesen sein. Damit wäre die ursprüngliche Parzelle Nr. xxx - wollte man der Argumentation der Steuerpflichtigen folgen - insgesamt dem bäuerlichen Bodenrecht unterstanden, was bedeutet, dass namentlich auch das Realteilungs- und Zerstückelungsverbot im Sinne von Art. 58 ff. BGG zu beachten waren. Folglich hätte vor Bildung der neuen Parzelle Nr. yyy zwingend eine Bewilligung der kantonalen Behörde eingeholt werden müssen (Art. 60 BGG). Wie die Vorinstanz unwidersprochen feststellt, ist dies unterblieben. Das Bundesgericht hatte bereits Gelegenheit, Handänderungen an Grundstücken zu beurteilen, die in Missachtung der Vorschriften des bäuerlichen Bodenrechts veräussert wurden. Praxisgemäss ist diesfalls die zivilrechtliche Rechtsgestaltung massgebend (Urteil 2C 485/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.3, in: ASA 86 S. 60) und kann das steuerliche Privileg nicht beansprucht werden. Es ist rechtsmissbräuchlich

und stellt ein sog. venire contra factum proprium dar, wenn die Eigentümerschaft trotz des bestehenden Realteilungsverbots (Art. 58 Abs. 1 BGG) keine Bewilligung einholt (Art. 60 BGG), für die Zwecke der Besteuerung dann aber geltend macht, es liege land- und/oder forstwirtschaftliches Land vor. Dies verdient keinen Schutz (Urteil 2C 315/2017 vom 26. März 2018 E. 5.3.5).

2.2.12. Es ist daher, wie die Vorinstanz im Ergebnis zutreffend erwägt, von einem reinen Baulandverkauf auszugehen. Gemäss Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 1 StHG ist der gesamte Buchgewinn (Differenz zwischen Erlös und Einkommenssteuerwert) den steuerbaren Einkünften zuzurechnen. Für die zweiphasige Abrechnung (dazu erstmals Urteil 2C 708/2010 vom 28. Januar 2011, in: RDAF 2011 II 391, StE 2011 B 42.25 Nr. 2) bleibt unter diesen Vorzeichen kein Raum. Die zweistufige Methode ist jenen Fällen vorbehalten, in welchen es zunächst zur Privatentnahme und dann - nach einer logischen Sekunde - zur Überführung ins nicht land- und/oder forstwirtschaftliche Geschäftsvermögen kommt. Dort verweilt es regelmässig während einiger Zeit, ehe es gegebenenfalls aus dem übrigen Geschäftsvermögen veräussert wird. Eine derartige Abfolge liegt hier

nicht vor. Vor allem aber hätte das zweistufige Vorgehen verlangt, dass der Steuerpflichtige den Wunsch, dass zweistufig abgerechnet wird, bereits bei der Umzonung ausgesprochen hätte (BGE 138 II 32 E. 2.4 S. 41). Dies ist unterblieben. Die Beschwerde ist, was die Parzelle Nr. yyy betrifft, abzuweisen.

### 2.3.

2.3.1. Zur restlichen Stammparzelle Nr. xxx hat die Vorinstanz für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich festgehalten, die Parzelle liege teils (und zwar überwiegend) in der Bauzone, ohne dass es zur Aufteilung nach Nutzungszonen gekommen sei. Ihr Halt habe im Zeitpunkt der Privatentnahme noch 24,85 Aren erreicht. Auf dem in der Landwirtschaftszone befindlichen Teilstück stehe ein fest installierter Swimmingpool (Sachverhalt, lit. A). Der Anteil von 7,41 Aren habe die Qualität als landwirtschaftlichen Produktionsfaktor eingebüsst, was unwiderruflich sei, da er zu einem im Jahr 1981 erbauten und 1994 erweiterten Zweifamilienhaus gehöre (Sachverhalt, lit. C). Die Parzelle falle weder unter Art. 2 Abs. 2 lit. a noch lit. c BGG.

2.3.2. Die Vorinstanz verwirft die Unterstellung unter Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG hauptsächlich mit Blick darauf, dass der Steuerpflichtige bei Schaffung der Parzelle Nr. yyy davon abgesehen habe, eine Bewilligung im Sinne von Art. 60 BGG (Ausnahme vom Realteilungs- und Zerstückelungsverbot) einzuholen. Entweder habe er selbst nicht angenommen, dass es sich um ein durch das Bodenrecht geschütztes Grundstück handle oder sei er eigenmächtig vorgegangen. Die Steuerpflichtigen machen geltend, die Parzelle messe immer noch mehr als 25 Aren und habe schon nur aus diesem Grund als land- und/oder forstwirtschaftliches Grundstück zu gelten (Art. 2 Abs. 3 BGG). Als juristische Laien habe es sie nicht kümmern müssen, ob eine Bewilligung vorliege. Dies sei Sache der Urkundsperson, wobei eine Bewilligung ohnehin zu erteilen gewesen sei. Beim Zweifamilienhaus handle es sich um die Betriebsleiterwohnung. Die landwirtschaftliche Bewirtschaftung sei mittlerweile auf die drei Nachkommen übergegangen, die dieser Aufgabe nebenberuflich nachkämen. Zudem sei nicht zu übersehen, dass die Hirschherde auf der Nachbarparzelle Nr. zzz von der Betriebsleiterwohnung aus betreut werde.

2.3.3. Soweit die Steuerpflichtigen zunächst ausführen, das Grundstück erfülle die Voraussetzungen an den gesetzlichen Mindesthalt von 25 Aren (Art. 2 Abs. 3 BGG; dazu ausführlich Urteil 2C 561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.6, in: ASA 86 S. 61, StE 2017 B 41.13 Nr. 1, StR 72/2017 S. 711), ist dies unzutreffend. Wie sich aus der Prozessgeschichte und den amtlichen Akten ergibt (Art. 105 Abs. 2 BGG), erreicht die Fläche einen Umfang von (nur) noch 24,85 Aren (Sachverhalt, lit. A, B und C). Auf Grundstücke von weniger als 25 Aren Land, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören, findet das bäuerliche Bodenrecht keine Anwendung. Anders verhält es sich steuerrechtlich, hat das Bundesgericht doch erkannt, in der Landwirtschaftszone liegende, nur wegen ihrer zu geringen Grösse formal dem BGG nicht unterstehende Grundstücke würden dessen ungeachtet vom Schutzzweck der massgebenden landwirtschafts- und raumplanungsrechtlichen Erlasse erfasst. Entsprechend qualifizierten zu gering dimensionierte, in der Landwirtschaftszone gelegene und für die landwirtschaftliche Nutzung geeignete Parzellen direktsteuerlich (dennoch) als land- und/oder forstwirtschaftliche Grundstücke, was seinerseits zur privilegierten Besteuerung führe (Urteil 2C 561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.7).

2.3.4. In einem jüngsten Urteil hat das Bundesgericht dies dahingehend ergänzt, dass in einem solchen Fall aber zu klären sei, ob das betreffende Grundstück von der übergeordneten Zielsetzung - dem Erhalt des land- und/oder forstwirtschaftlichen Bodens als einem volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor (vorne E. 2.2.5) - erfasst werde. Es verwarf dies in einem Fall, in welchem es um ein Grundstück ging, das teilweise innerhalb einer Bauzone lag, aber nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt war (Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG), was der vorliegenden Konstellation entspricht. Das Bundesgericht erwog, das Element "Bauland" überwiege im konkreten Fall deutlich, was schon nur aus dem Verkaufspreis hervorgehe (Urteil 2C 315/2017 vom 26. März 2018 E. 5.3.6).

2.3.5. Im vorliegenden Fall sind mithin zwei Elemente zu unterscheiden. Zum einen ist fraglich, ob die Stammparzelle überhaupt zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe "gehört" (Art. 2 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 BGG), zum andern fragt sich, ob angesichts der konkreten Ausgestaltung der Parzelle noch davon gesprochen werden kann, der in der Landwirtschaftszone liegende Anteil eigne sich für eine landwirtschaftliche Nutzung (Art. 6 Abs. 1 BGG; Urteil 2C 561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.7; vorne E. 2.3.3), was erst dazu führen kann, dass der Schutzgedanke aufrecht zu erhalten ist (Urteil 2C 315/2017 vom 26. März 2018 E. 5.3.6; vorne E.

2.3.4). Beides ist zu verneinen.

2.3.6. Was zunächst die Zugehörigkeit der Stammparzelle zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe betrifft, führen die Steuerpflichtigen aus, das an das Hirschgehege angrenzende Zweifamilienhaus (oder zumindest ein Teil davon) beherberge die Familie des Betriebsleiters und werde damit landwirtschaftlich genutzt, weshalb das Grundstück zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehöre. Entscheidend ist damit, ob die Hirschhaltung (und scheinbar auch eine Bewirtschaftung von Wald) als landwirtschaftliches Gewerbe zu werten sei. Gemäss Art. 7 Abs. 1 BGG in der Fassung vom 5. Oktober 2007, in Kraft seit 1. September 2008 (AS 2008 3585), gilt als landwirtschaftliches Gewerbe die "Gesamtheit von landwirtschaftlichen Grundstücken, Bauten und Anlagen, die als Grundlage der landwirtschaftlichen Produktion dient und zu deren Bewirtschaftung, wenn sie landesüblich ist, mindestens eine Standardarbeitskraft nötig ist". Mit Blick auf die unbestrittenen Ausführungen des KStA/AG in dessen Vernehmlassung erforderte das vom Steuerpflichtigen betriebene Gewerbe weit weniger als eine Standardarbeitskraft. Danach waren im Jahr 2011 lediglich noch 0,26 Standardarbeitskräfte zu verzeichnen. In den Vorjahren waren es nicht wesentlich mehr. Die praxisgemässen

Erleichterungen, was die Standardarbeitskraft betrifft, finden hier nicht Anwendung. Denn es liegt keine "Nichtmehrunterstellung" unter das BGG vor, die auf die am 1. September 2008 in Kraft getretene Revision von Art. 7 Abs. 1 BGG zurückzuführen wäre (Urteil 2C 846/2016 vom 24. Mai 2017 E. 3.4). Der Vernehmlassung des KStA/AG zufolge, die unbestritten geblieben ist, erreichte der betriebsspezifische Wert nie auch nur annähernd das vom Gesetz verlangte Ausmass an Standardarbeitskräften. Der Bestand eines landwirtschaftlichen Gewerbes, zu welchem das Grundstück "gehören" könnte, ist schon nur aus diesem Grund zu verneinen (Art. 2 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 7 Abs. 1 BGG).

2.3.7. Alsdann könnte aber auch nicht mit Recht gesagt werden, die Stammparzelle erfordere einen irgendwie gearteten bodenrechtlichen Schutz. Bei Überführung des Grundstücks in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen befanden sich 17,44 Aren in der Bau- und nur gerade 7,41 Aren in der Landwirtschaftszone. Mit Blick auf den Grundriss und die tatsächliche Nutzung (unter anderem Swimming-Pool) erscheint es jedenfalls nicht als verfassungsrechtlich unhaltbar, wenn die Vorinstanz das in der Landwirtschaftszone gelegene Teilstück quasi als Ziergarten würdigt. Inwiefern das geringfügige Teilstück landwirtschaftlich genutzt werden könnte, ergibt sich nicht ohne Weiteres. Die Argumentation der Steuerpflichtigen geht ohnehin, wie dargelegt, dahin, dass es sich um eine Betriebsleiterwohnung handle. Nachdem aber kein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne von Art. 7 Abs. 1 BGG nachgewiesen ist, kann auch nicht vom Leiter eines landwirtschaftlichen Gewerbes gesprochen werden.

2.3.8. Im Unterschied zur Parzelle Nr. yyy ist es zu keiner echten, sondern zu einer systematischen Realisation (Privatentnahme) gekommen. Direktsteuerlich bleibt es dabei, dass über die Differenz zwischen Verkehrs- und Einkommenssteuerwert (der dem Buchwert entsprechen kann) abzurechnen ist (vorne E. 2.2). Die Beschwerde ist auch hinsichtlich der Parzelle Nr. xxx abzuweisen.

3.

Die Steuerpflichtigen gehen in kurzen Zügen auf ihren Antrag ein, die Kosten des Verfahrens vor dem Spezialverwaltungsgericht und dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau seien "aufzuheben". Sie sprechen von "horrenden Spruchgebühren" und beanstanden sinngemäss eine Verletzung des Äquivalenzprinzips. Mit ihren Rügen betreten sie den Boden des Verfassungsrechts (Art. 5 Abs. 2 und Art. 9 BV) bzw. des rein kantonalen (Verfahrens-) Rechts (Gesetz [des Kantons Aargau] vom 4. Dezember 2007 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG/AG; SAR 271.200]). Dies ruft wiederum nach Vorbringen, die der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit genügen. Daran fehlt es, nachdem in keiner Weise aufgezeigt wird, dass und inwiefern bei Auslegung und Anwendung des Äquivalenzprinzips und des kantonalen Verfahrensrechts in verfassungsmässige Individualrechte eingegriffen worden sein soll. Die Rüge ist nicht zu hören und die Beschwerde auch unter diesem Gesichtspunkt abzuweisen.

4.

4.1. Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 5 BGG).

4.2. Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Entschädigung

auszurichten (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 6'000.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit.

3.

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

Lausanne, 17. Juli 2018

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher