

Urteilstkopf

150 II 346

29. Auszug aus dem Urteil der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A.A. und B.A. gegen Kantonales Steueramt Aargau (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 9C_336/2023 vom 3. Mai 2024

Regeste (de):

Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG; zur Beschwerde omisso medio (unter "Überspringen" der kantonalen Oberinstanz) im öffentlich-rechtlichen Bereich und deren Voraussetzungen.

Eine Beschwerde omisso medio an das Bundesgericht ist - beschränkt auf öffentlich-rechtliche Angelegenheiten - zulässig, wenn die obere kantonale Gerichtsbehörde im ersten Rechtsgang einen rückweisenden Zwischenentscheid erlässt, der entweder vor Bundesgericht nicht selbständig anfechtbar ist oder den die betroffene Partei nicht vor Bundesgericht anfechtet, und die untere Instanz im zweiten Rechtsgang die oberinstanzlichen Vorgaben weisungskonform umsetzt, was die betroffene Partei nun anzufechten wünscht, ohne darüber hinausgehende Rügen zu erheben. Bei der Beschwerde omisso medio handelt es sich um ein (Wahl-)Recht; der ordentliche Rechtsmittelweg steht weiterhin offen (E. 2.5).

Regeste (fr):

Art. 82 let. a, art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF; sur le recours omisso medio (en "sautant" l'instance supérieure cantonale) dans le domaine du droit public et ses conditions.

Un recours omisso medio au Tribunal fédéral - limité aux causes de droit public - est recevable lorsque l'autorité cantonale de dernière instance rend, dans une première procédure, une décision incidente de renvoi qui, soit n'est pas attaquable de manière autonome devant le Tribunal fédéral, soit n'est pas contestée par la partie concernée devant le Tribunal fédéral, et que l'instance inférieure applique, dans une deuxième procédure, les directives de l'instance supérieure de manière conforme aux instructions, ce que la partie concernée souhaite maintenant contester, sans soulever de griefs allant au-delà. Le recours omisso medio est un droit (libre choix); la voie de recours ordinaire reste ouverte (consid. 2.5).

Regesto (it):

Art. 82 lett. a, art. 86 cpv. 1 lett. d e cpv. 2 LTF; sul ricorso omisso medio (trasmissione diretta dall'autorità cantonale di ultima istanza) in materia di diritto pubblico e sui suoi requisiti.

Un ricorso omisso medio al Tribunale federale - limitatamente alle cause di diritto pubblico - è ammissibile quando l'autorità giudiziaria cantonale di ultima istanza rende, in una prima procedura, una decisione incidentale di rinvio, che o non è impugnabile in modo autonomo dinanzi al Tribunale federale, o non è impugnata dalla parte interessata davanti al Tribunale federale e che l'istanza inferiore applica, nella seconda fase procedurale, le direttive dell'istanza superiore in modo conforme alle istruzioni, che la parte interessata desidera ora impugnare, senza sollevare censure che vadano oltre. Il ricorso omisso medio è un diritto (opzionale); la via di ricorso ordinario resta comunque aperta (consid. 2.5).

Sachverhalt ab Seite 347

A.

A.a A.A. (geb. 1945) bewirtschaftete in der Steuerperiode 2012 in U./AG zusammen mit seiner Gattin B.A. geb. C. und dem gemeinsamen Sohn selbständig erwerbend ein landwirtschaftliches Heimwesen. Er war unter anderem Alleineigentümer der beiden am Ort gelegenen, seinem landwirtschaftlichen Gewerbe angehörenden Grundstücke mit den Nrn. x (erworben 1993) und y (erworben 2004), die beide je mehrheitlich der Bauzone (W2), im Übrigen der Landwirtschaftszone zugewiesen waren. Der Halt der Parzellen erreichte zuletzt 1'136 bzw. 725 m². Am 16. Juli 2012 veräusserte der Steuerpflichtige die Grundstücke zum Preis von Fr. 681'600.- bzw. Fr. 435'000.-. Die örtliche Steuerkommission berücksichtigte bei Vornahme der Veranlagung zur Steuerperiode 2012 einen Gesamterlös von Fr. 1'116'600.- und Buchwerte von Fr. 1'805.- bzw. Fr. 0.- (da eine Ersatzbeschaffung erfolgt war). Dies führte zu einem Buchgewinn von Fr. 1'114'795.-. Nach Abzug des Beitrags an die Eidgenössische Alters- und Hinterlassenenversicherung von 9,7 Prozent ergab sich ein Kapitalgewinn von noch Fr. 1'006'660.-, den die Steuerkommission zulasten der Eheleute als steuerbare Einkunft aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufrechnete und mit der Einkommenssteuer erfasste. Die Einsprache blieb erfolglos.

A.b Das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, hob den Einspracheentscheid mit Entscheid 3-RV.2016.190 vom 21. September 2017 auf. Es wies die Sache zur Prüfung zurück, ob die Grundstücke im Zeitpunkt des Verkaufs für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet gewesen seien. Die örtliche Steuerkommission verneinte dies im zweiten Rechtsgang und wies die Einsprache erneut ab. Dagegen gelangten die Eheleute wiederum an das Spezialverwaltungsgericht. Dieses hiess den Rekurs nunmehr gut und erkannte, dass die Veräusserungsgewinne mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen seien. Die beiden Parzellen befänden sich im

BGE 150 II 346 S. 348

Anwendungsbereich von Art. 2 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11), schloss das Spezialverwaltungsgericht, und hätten daher als landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 des Steuergesetzes [des Kantons Aargau] vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) zu gelten. Das Spezialverwaltungsgericht setzte das steuerbare Einkommen betragsmässig fest und wies die Steuerkommission einzig noch an, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

A.c Das Steueramt des Kantons Aargau (KStA/AG) erhob hiergegen Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, die dessen 2. Kammer mit Entscheid WBE.2018.454 vom 14. März 2019 guthiess und die Sache im Sinne der Erwägungen zur weiteren Untersuchung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid an die örtliche Steuerkommission zurückwies. Der Tenor ging dahin, dass die Bebaubarkeit der beiden schmalen Parzellen in ihrer ursprünglichen Form beschränkt gewesen sei, weshalb der Steuerpflichtige im Jahr 2004 zur Arrondierung (durch Kauf des zweiten Grundstücks) und später zur Zusammenlegung und Neuparzellierung geschritten sei. Der Ankauf im Jahr 2004 habe nicht etwa dazu dienen sollen, die Bewirtschaftung zu steigern, sondern vielmehr die Überbaubarkeit zu ermöglichen. Dies äussere sich auch im Preis von Fr. 253'400.-, den der Steuerpflichtige für den Ankauf aufgeworfen habe. Gleichzeitig habe die Stammparzelle eine Nutzungsänderung erfahren.

Beide Grundstücke gehörten, so das Verwaltungsgericht weiter, zwar unstreitig dem landwirtschaftlichen Gewerbe an, was Art. 2 Abs. 3 BGBB ausschliesse und zur Anwendung von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGBB führe. Seit 2004 seien sie aber nicht mehr dauerhaft für die landwirtschaftliche Nutzung bestimmt gewesen und habe die mögliche Nutzung als Bauparzelle im Vordergrund gestanden. Entsprechend habe es sich um keine landwirtschaftlichen Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG/AG handeln können. Es lägen ohnehin keine Ausnahmegewilligungen im Sinne von Art. 60 Abs. 1 lit. a bzw. Art. 61 Abs. 1 und Art. 64 BGBB vor, was dem

Steuerpflichtigen mit Blick auf die langjährige gesetzwidrige Praxis der kantonalen Landwirtschaftsbehörden allerdings nicht anzulasten sei. Klar sei mithin, dass der erzielte Gewinn der Einkommenssteuer (und nicht der Grundstückgewinnsteuer) unterliege, während einstweilen noch unklar sei, ob der Gewinn gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG

BGE 150 II 346 S. 349

getrennt vom übrigen Einkommen mit einer Jahressteuer erfasst werden könne. Zur abschliessenden Abklärung sei die Sache an die örtliche Steuerkommission zurückzuweisen.

A.d Mit Eingabe vom 3. Mai 2019 erhoben die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragten sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom 25. Oktober 2018 dadurch rechtskräftig werde. Das Bundesgericht erwog im Urteil 2C_410/2019 vom 7. Mai 2019, dass die Steuerpflichtigen auf die sich stellenden Verfahrensfragen - selbständige Anfechtbarkeit des Rückweisungsentscheids? - mit keinem Wort eingingen, obwohl sie diesbezüglich eine Rüge- und Begründungsobliegenheit treffe (damalige E. 3.2). Darüber hinaus hielt das Bundesgericht fest (damalige E. 3.4): "Mit Blick auf die fehlende Begründung zur Anfechtbarkeit des vorinstanzlichen Entscheids (Art. 42 Abs. 2 BGG) erübrigen sich weitere Darlegungen. Die Steuerpflichtigen sind immerhin darauf hinzuweisen, dass das Verwaltungsgericht in der Sache selbst nur teilweise entschieden hat (Aspekt des "Ob"), während der Aspekt des "Wie" (Art. 11 Abs. 5 StHG) an die Unterinstanz übertragen wurde. Es lag damit kein (Quasi-)Endentscheid vor. Ein nicht wieder gutzumachender Nachteil (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) ist nicht ersichtlich, ebenso wenig wie mit Recht gesagt werden könnte, mit einem Sachentscheid im bundesgerichtlichen Verfahren lasse sich ein bedeutender Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG)." Entsprechend war auf die Beschwerde nicht einzutreten (damalige E. 3.5).

B.

B.a In der Folge nahm die örtliche Steuerkommission sich der Sache nochmals an. Mit Einspracheentscheid vom 17. Dezember 2019 erkannte sie, die Einsprache werde teilweise gutgeheissen. Der Kapitalgewinn, der "vollumfänglich dem steuerbaren Einkommen" unterstehe, sei indes von Fr. 1'006'660.- auf Fr. 995'168.- herabzusetzen. Darüber hinaus schloss die Steuerkommission: "Infolge Weiterführung der selbständigen Erwerbstätigkeit würde eine Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG entfallen. Da der Antrag durch die Steuerpflichtigen zurückgezogen wurde, wird darauf nicht eingetreten."

B.b Die Steuerpflichtigen wandten sich daraufhin mit Eingabe vom 17. April 2020 erneut an das Spezialverwaltungsgericht des Kantons

BGE 150 II 346 S. 350

Aargau, Abteilung Steuern. Sie machten geltend, beide Grundstücke erfüllten die Voraussetzungen von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGBB und Art. 2 Abs. 3 BGBB, weshalb unzweifelhaft von landwirtschaftlichen Grundstücken nach BGBB auszugehen sei. Das Verwaltungsgericht versuche zu Unrecht, eine neue Kategorie landwirtschaftlicher Grundstücke zu kreieren, nämlich solche, die zwar nach dem BGBB landwirtschaftliche Grundstücke

seien, nicht jedoch nach § 27 Abs. 4 StG/AG. Ebenso unstatthaft sei die Gleichstellung der beiden Grundstücke. Die Parzelle Nr. x werde seit Generationen von der Familie bewirtschaftet, während die Parzelle Nr. y erst im Jahr 2004 erworben worden sei. Die als Restgrundstück verbliebene Parzelle Nr. z werde ebenso bis heute landwirtschaftlich genutzt.

B.c Das Spezialverwaltungsgericht wies den Rekurs mit Urteil 3-RV.2020.51 vom 23. März 2023 ab. Das Verwaltungsgericht habe in seinem Urteil WBE.2018.454 vom 14. März 2019 einlässlich begründet, weshalb die Gewinne aus dem Verkauf der beiden Grundstücke mit der Einkommenssteuer zu erfassen seien (Aspekt des "Ob"). Darauf könne verwiesen werden. Die örtliche Steuerkommission habe den Liquidationsgewinn zutreffend herabgesetzt, indem neu auch die Verkaufskosten einbezogen worden seien. Aufgrund dessen, dass mit dem Verkauf der Grundstücke unstreitig keine Geschäftsaufgabe einhergegangen sei, sondern die Verpachtung weitergeführt werde, habe die Steuerkommission folgerichtig keine Jahressteuer erhoben. Der Rechtsmittelbelehrung zufolge stand die Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau offen.

C.

C.a Die Steuerpflichtigen unterbreiten dem Bundesgericht mit Rechtsschrift vom 15. Mai 2023 ein als "Sprungbeschwerde" bezeichnetes Rechtsmittel und beantragen, es sei ein "verfahrensleitender Entscheid betreffend Sprungbeschwerde zu fällen". Der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, die Sache an die zuständige Behörde zurückzuweisen und diese anzuweisen, das steuerbare Einkommen gemäss Steuererklärung auf Fr. 47'010.- und das satzbestimmende Vermögen auf Fr. 3'928'727.- festzusetzen. Eventualiter sei die Einkommenssteuer auf den Gewinn aus dem Verkauf der Parzelle Nr. y (Fr. 435'000.-) zu beschränken. Die Steuerpflichtigen führen aus, dass es einzig um das "Ob" gehe und dass das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau sich hierzu bereits abschliessend ausgesprochen habe. Das Spezialverwaltungsgericht beschränke die Begründung seines Entscheids im

BGE 150 II 346 S. 351

Wesentlichen darauf, den verwaltungsgerichtlichen Rückweisungsentscheid vom 14. März 2019 mit dessen materiellen Erwägungen wörtlich wiederzugeben. Gemäss BGE 143 III 295 E. 1.5 sei der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 14. März 2019 nicht nur für die unteren Instanzen verbindlich, sondern sogar für das Verwaltungsgericht selbst. Eine erneute Beurteilung durch das Verwaltungsgericht würde gemäss jenem Entscheid des Bundesgerichts eine leere, zwecklose Formalität bedeuten. Die Beschwerde werde deshalb "prioritär als Sprungbeschwerde ans Bundesgericht" eingereicht, aber auch an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau gerichtet, um "keinem Verfahrensfehler zu unterliegen". Das Bundesgericht wird ersucht, in einem verfahrensleitenden Entscheid darüber zu befinden, ob die Sprungbeschwerde zutreffend oder zunächst erneut ein Verfahren vor dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau zu führen sei.

C.b In Bezug auf die Zulässigkeit des von den Steuerpflichtigen gewählten Vorgehens, die das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau übersprungen haben, hat das Bundesgericht einen Meinungs austausch gemäss Art. 23 Abs. 2 BGG durchgeführt (hinten E. 2.4.2).

C.c In der Sache selbst hat das Bundesgericht von einem Schriftenwechsel abgesehen. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

1.

1.1 Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 149 II 66 E. 1.3; BGE 149 IV 9 E. 2 Ingress, 97 E. 1 Ingress). Die allgemeinen Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen grundsätzlich vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 89 und Art. 100 BGG). Zu prüfen aus dem Bereich der Sachurteilsvoraussetzungen bleibt, welche Natur dem angefochtenen Entscheid im Hinblick auf Art. 90 ff. BGG beizumessen ist (hinten E. 1.3) und insbesondere, ob der streitbetreffende Entscheid unmittelbar beim Bundesgericht angefochten werden kann (hinten E. 1.4). Ausgangspunkt bildet dabei das gesetzliche Erfordernis, dass der vor Bundesgericht angefochtene Entscheid von einer letzten kantonalen Instanz ausgehen muss (hinten E. 1.2).

BGE 150 II 346 S. 352

1.2

1.2.1 Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ist zulässig gegen Entscheide letzter kantonalen Instanzen, sofern nicht die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht zulässig ist (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Die Kantone setzen als unmittelbare Vorinstanzen des Bundesgerichts obere Gerichte ein, soweit nicht nach einem anderen Bundesgesetz Entscheide an derer gerichtlicher Behörden der Beschwerde an das Bundesgericht unterliegen (Art. 86 Abs. 2 BGG). Als Vorinstanz des Bundesgerichts kommt im Bereich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten damit nur eine gerichtliche Behörde infrage. Verfügungen oder Einspracheentscheide einer eidgenössischen, kantonalen oder kommunalen Verwaltungsbehörde sind vom Anwendungsbereich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ausgeschlossen.

1.2.2 Die Eigenschaft als "Gericht" im Sinne von Art. 86 Abs. 2 BGG, der die Art. 191b und 191c BV ausführt, bedingt insbesondere, dass die kantonale Gerichtsbehörde den Anforderungen von Art. 110 und Art. 111 Abs. 3 BGG genügt. Aufgrund von Art. 110 BGG haben die Kantone zu gewährleisten, dass diese kantonale Gerichtsbehörde oder eine vorgängig zuständige andere gerichtliche Behörde den Sachverhalt frei prüft und das massgebende Recht von Amtes wegen anwendet (Art. 110 BGG). Die unmittelbare Vorinstanz des Bundesgerichts muss sodann mindestens die Rügen nach den Art. 95-98 BGG prüfen können (Art. 111 Abs. 3 BGG; BGE 142 II 49 E. 4.4; BGE 141 II 307 E. 6.5; BGE 136 II 470 E. 1.1; Urteile 2C_33/2021 vom 29. Juni 2021 E. 4.3; 2C_127/2018 vom 30. April 2019 E. 3.1.1).

1.2.3 Der Begriff des "oberen" Gerichts erfordert, dass die Justizbehörde für das ganze Kantonsgebiet zuständig und hierarchisch keiner anderen Gerichtsinstanz unterstellt ist (BGE 147 I 333 E. 1.7.2; BGE 147 II 300 E. 1; BGE 143 III 290 E. 1.1; BGE 136 II 470 E. 1.1; BGE 135 II 94 E. 4.1; BGE 134 I 125 E. 3.5; siehe auch BGE 148 I 104 E. 1.4). Ein Rechtsstreit soll nicht vor das Bundesgericht getragen werden können, ohne dass er zuvor von einer höchsten kantonalen Instanz beurteilt worden ist, weshalb es den Kantonen verwehrt ist, als zweite Instanz ein unteres kantonales Gericht einzusetzen. Dies wird "normalerweise das kantonale Verwaltungsgericht sein" (so Botschaft vom 28. Februar 2001 zur Totalrevision der Bundesrechtspflege [nachfolgend: Botschaft Totalrevision 2001], BBl 2001 4202, insb. 4326 zu Art. 80 Abs. 2 E-BGG;

BGE 150 II 346 S. 353

vgl. BGE 143 III 290 E. 1.1). In aller Regel werden daher zwei kantonale Gerichtsinstanzen bestehen ("double instance cantonale"). Verfügt ein Kanton in Verwaltungssachen aber nur über eine einzige Gerichtsinstanz, was das Bundesrecht nicht ausschliesst, dann "gilt automatisch diese als oberes Gericht" (so wiederum Botschaft Totalrevision 2001, a.a.O., S. 4326 zu Art. 80 Abs. 2 E-BGG; insbesondere zum Abgaberecht: Urteile 2C_1158/2012 vom 27. August 2013 E. 1.2.2; 2C_124/2013 vom 25. November 2013 E. 1.3.3).

1.2.4 Wenn die Beschwerde nur gegen Entscheide letzter kantonaler Instanzen zulässig ist, bedeutet dies, dass der kantonale Rechtsmittelweg zwingend in seiner Gesamtheit zu durchlaufen ist (wiederum Botschaft Totalrevision 2001, a.a.O., S. 4326 zu Art. 80 Abs. 1 E-BGG; unter vielen schon: BGE 72 I 95; BGE 81 I 147 E. 2; BGE 84 I 232 E. 1, je zur seinerzeitigen staatsrechtlichen Beschwerde, wo sich allerdings die heute nicht mehr bedeutsame Frage ausserordentlicher Rechtsmittel stellte; nunmehr etwa Urteil 2F_1/2018 vom 16. Januar 2018 E. 2.1). Dies ist der formell-organisatorische Aspekt von Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG. Der Begriff der "Letztinstanzlichkeit" bedeutet darüber hinaus in materiell-inhaltlicher Hinsicht, dass die Rügen, die nun dem Bundesgericht unterbreitet werden sollen, soweit möglich schon vor der Vorinstanz vorgebracht werden müssen (BGE 143 III 290 E. 1.1; BGE 134 III 524 E. 1.3). Welche Instanz innerkantonale Letztinstanzlich entscheidet, ist an sich - in den Schranken von Art. 86 Abs. 2 und 3 BGG - Sache des kantonalen Rechts (Art. 3 BV; BGE 145 I 121 E. 1.3.1).

1.2.5 Die Steuerpflichtigen sind der Ansicht, sie seien befugt, das Verwaltungsgericht zu "überspringen" und gegen das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau unmittelbar an das Bundesgericht zu gelangen. Sie ersuchen um einen "verfahrensleitenden Entscheid betreffend Sprungbeschwerde" (Sachverhalt Bst. C.a). Das Institut der "Sprungbeschwerde", das die Steuerpflichtigen ergreifen möchten, findet sich namentlich in Art. 47 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021), dieser in der Fassung vom 19. September 1978, in Kraft seit 1. Juni 1979 (AS 1979 114). Danach gilt: "Hat eine nicht endgültig entscheidende Beschwerdeinstanz im Einzelfalle eine Weisung erteilt, dass oder wie eine Vorinstanz verfügen soll, so ist die Verfügung unmittelbar an die nächsthöhere Beschwerdeinstanz weiterzuziehen; in der Rechtsmittelbelehrung ist darauf aufmerksam zu machen."

BGE 150 II 346 S. 354

Mit der Revision von 1978 wurde die bis dahin bestehende "Kann-Vorschrift" durch eine "Muss-Bestimmung" ersetzt. Gemäss Art. 47 Abs. 2 VwVG in der ursprünglichen Fassung vom 20. Dezember 1968 (AS 1969 737) hatte es im freien Belieben der beschwerdeführenden Person gestanden, auf eine Beschwerdeinstanz zu verzichten und die nächsthöhere Instanz anzurufen, wenn es um die Anfechtung einer im zweiten Rechtsgang erlassenen Verfügung der Unterinstanz ging, die inhaltlich auf einer "Weisung" der nicht endgültig entscheidenden Oberinstanz beruhte (dazu Botschaft vom 12. Februar 1975 über die Reorganisation der Bundesverwaltung [nachfolgend: Botschaft Reorganisation 1975], BBl 1975 I 1453, insb. 1538 zu Art. 47 E-VwVG; anders noch die Botschaft vom 24. September 1965 über das Verwaltungsverfahren, die eine Sprungbeschwerde ausgeschlossen hatte, BBl 1965 II 1348, insb. 1365 zu Art. 6-8 E-VwVG). Musterfall einer Sprungbeschwerde ist die im zweiten Rechtsgang erlassene Verfügung eines Bundesamtes, deren Inhalt auf Weisungen seitens des zuständigen Departements beruht (dazu etwa BGE 124 II 189 E. 1e; BGE 122 V 405 E. 1c; BGE 110 Ib 96; BGE 108 Ib 413). Diesfalls ist unmittelbar die Beschwerde an die nächsthöhere Beschwerdeinstanz (zum damaligen

Zeitpunkt: Bundesgericht oder Bundesrat; heute insgesamt: Bundesverwaltungsgericht) zu ergreifen. Dahinter steht der Gedanke der "raschen, zweckmässigen und einfachen Erledigung des anhängig gemachten Verfahrens ohne überflüssigen Prozessaufwand und Umständlichkeit" (Botschaft Reorganisation 1975, a.a.O., S. 1538 zu Art. 47 E-VwVG). Konzeptionell anders verhält es sich im Bereich von Art. 83 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG 2009; SR 641.20). Danach ist die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) unmittelbar als Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht weiterzuleiten, sofern ein entsprechender Antrag seitens der steuerpflichtigen (oder mithaftenden) Person vorliegt oder diese dem Antrag der ESTV zustimmt (formelles Kriterium). Überdies muss es sich um eine "einlässlich begründete" Verfügung handeln (materielles Kriterium; vgl. BGE 140 II 202 E. 6.3.5). Die Situation von Art. 83 Abs. 4 MWSTG 2009 wickelt sich im ersten Rechtsgang ab, und zwar im Verfügungsstadium. Eine "Weisung" seitens einer nächsthöheren Beschwerdeinstanz liegt nicht vor.

1.2.6 Dem Bundesgerichtsgesetz ist das Institut, wie es sich in Art. 47 Abs. 2 VwVG findet, unbekannt. Deshalb soll im vorliegenden

BGE 150 II 346 S. 355

Zusammenhang, angelehnt an die eingängige französischsprachige Rechtsprechung (so etwa BGE 122 V 405 E. 1c), von "Beschwerde omisso medio" statt von "Sprungbeschwerde" gesprochen werden. Hat nun eine Partei, die ans Bundesgericht gelangt, einzelne oder mehrere Stufen des Rechtswegs ausgelassen, ohne dass sie von Bundesgesetzesrechts wegen hierzu ausdrücklich oder zumindest implizit ermächtigt wäre, so ist das Bundesgericht unter dem formell-organisatorischen Aspekt zur Beurteilung der Eingabe unzuständig. Aufgrund des Fehlens einer unerlässlichen Sachurteilsvoraussetzung ist auf die Sache an sich nicht einzutreten (Art. 30 Abs. 1 BGG), worauf sich weitere Schritte erübrigen. Das Bundesgericht kann in einem solchen Fall aber von Amtes wegen zur Weiterleitung der Eingabe an die mutmasslich zuständige kantonale Behörde schreiten. Eine eigentliche Weiterleitungspflicht sieht das Gesetz nur vor, falls eine andere eidgenössische Behörde zuständig wäre (Art. 30 Abs. 2 BGG; BGE 147 I 333 E. 2; Urteile 2C_1029/2021 vom 28. Dezember 2021 E. 2.4; 2C_963/2019 vom 21. Dezember 2019 E. 1.2; 2C_498/2019 vom 29. Mai 2019 E. 2; 2F_1/2018 vom 16. Januar 2018 E. 2.2 und 2.3). Die Weiterleitung erfolgt diesfalls an den iudex ad quem.

1.3

1.3.1 Das Bundesgericht soll sich der Konzeption nach nur einmal mit derselben Angelegenheit befassen müssen und diese dabei abschliessend beurteilen können (Einheit des Verfahrens; BGE 144 III 253 E. 1.3, BGE 144 III 475 E. 1.2; je mit Hinweisen). Aus diesem Grund ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an sich nur zulässig, sofern der angefochtene Entscheid das Verfahren entweder vollständig (Endentscheid; Art. 90 BGG) oder zumindest teilweise abschliesst (Teilentscheid; Art. 91 BGG). Im Abgaberecht ist von einem Teilentscheid, so die ständige bundesgerichtliche Praxis, nur zurückhaltend auszugehen. Abgaberechtlich liegt ein Teilentscheid vor, falls im angefochtenen Entscheid erstens über mehrere Steuerperioden gesondert und zweitens zumindest in Bezug auf eine Steuerperiode abschliessend entschieden wurde (Urteile 9C_629/2022 vom 26. Januar 2023 E. 1.1; 2C_563/2022 vom 31. Oktober 2022 E. 2.2.3; 2C_708/2022 vom 26. September 2022 E. 2.4; 2C_676/2018 vom 22. August 2018 E. 3.2).

1.3.2 Selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide (Art. 92 und 93 BGG) schliessen das Verfahren nicht ab; die Hauptsache ist weiterhin hängig. Sie bilden damit keinen End- oder Teilentscheid

(BGE 149 II 170 E. 1.2; BGE 148 IV 155 E. 1.1). Beschwerden gegen selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht lediglich in drei Konstellationen zulässig. Selbständige Anfechtbarkeit besteht, wenn der Vor- oder Zwischenentscheid die Zuständigkeit oder den Ausstand betrifft (Art. 92 BGG; BGE 148 IV 155 E. 1.1; BGE 147 III 159 E. 3; BGE 145 IV 228 E. 1; BGE 144 III 475 E. 1.1.2), falls er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil rechtlicher Natur bewirken kann (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG; BGE 149 II 170 E. 1.3; BGE 148 IV 155 E. 1.1; BGE 147 III 159 E. 4.1) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG; BGE 149 II 170 E. 1.2; BGE 146 I 36 E. 2.2; zur doppelten Voraussetzung insbesondere BGE 143 III 290 E. 1.4). Einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil rechtlicher Natur nimmt die Praxis namentlich auch an, wenn im Fall eines Rückweisungsentscheids (dazu auch E. 1.3.4) die rückweisungsbetroffene Instanz eine ihres Erachtens rechtswidrige neue Verfügung zu erlassen hat, zu deren späterer Anfechtung sie nicht befugt ist (BGE 149 II 66 E. 1.2; BGE 145 I 239 E. 3.3; BGE 145 V 266 E. 1.3; BGE 144 IV 321 E. 2.3; BGE 144 V 280 E. 1.2.2).

1.3.3 Die auf diese drei Konstellationen beschränkte selbständige Anfechtbarkeit von Vor- und Zwischenentscheiden bildet aus prozessökonomischen Gründen eine Ausnahme vom Grundsatz, dass das Bundesgericht sich mit jeder Angelegenheit nur einmal befassen soll. Aus diesem Grund ist Art. 93 Abs. 1 BGG restriktiv zu handhaben (BGE 149 II 170 E. 1.3; BGE 148 IV 155 E. 1.1), zumal selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide mit Beschwerde gegen den noch zu treffenden Endentscheid angefochten werden können, soweit sie sich auf dessen Inhalt auswirken (Art. 93 Abs. 3 BGG; BGE 149 II 170 E. 1.2; BGE 148 IV 155 E. 2.1; BGE 144 III 253 E. 1.3, BGE 144 III 475 E. 1.2). Es obliegt der beschwerdeführenden Partei darzutun, dass die Eintretensvoraussetzungen von Art. 93 BGG erfüllt sind, soweit deren Vorliegen nicht offensichtlich ist (Art. 42 Abs. 2 BGG; BGE 149 II 170 E. 1.3; BGE 148 IV 155 E. 1.1; BGE 144 III 475 E. 1.2).

1.3.4 Ein Rückweisungsentscheid schliesst das Verfahren weder ganz noch teilweise ab. Formell liegt weder ein End- noch ein Teilentscheid, sondern ein Zwischenentscheid vor, so dass die Anfechtungsvoraussetzungen herrschen, wie sie aus Art. 93 BGG hervorgehen. Wenn die von der eidgenössischen oder kantonalen Vorinstanz des Bundesgerichts ausgesprochene Rückweisung an eine

Unterinstanz aber einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der rückweisungsempfangenden Unterinstanz aus diesem Grund in der Sache selbst keinerlei Entscheidungsspielraum verbleibt, ist ein solcher Entscheid nach der Praxis der öffentlich-rechtlichen Abteilungen des Bundesgerichts wie ein Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG zu behandeln. Das Bundesgericht hat dies immer wieder zum Ausdruck gebracht (unter vielen: Urteile 9C_609/2022 vom 13. Juni 2023 E. 1.2.3, nicht publ. in: BGE 149 II 255 [”nimmt die öffentlich-rechtliche Praxis des Bundesgerichts einen anfechtbaren Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG an”]; 8C_110/2021 vom 26. Januar 2022 E. 1.3.2, nicht publ. in: BGE 148 II 73 [”assimilé à une décision finale”]; 2C_1069/2020 vom 27. Oktober 2021 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 147 II 385 [”une telle décision est tenue pour finale”]; 2C_151/2017 und andere vom 16. Dezember 2019 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 146 II 111 [”gilt der Entscheid im öffentlichen Recht als End- und nicht als Zwischenentscheid”]; BGE 144 V 280 E. 1.2 [”ein ohne weiteres selbstständig anfechtbarer Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG”]).

1.3.5 Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau hatte in seinem Urteil WBE.2018.454 vom 14. März 2019 in der Sache selbst (nur) teilweise entschieden und im Übrigen die Sache zur weiteren Abklärung des Sach-

verhalts und zu neuem Entscheid an die örtliche Steuerkommission zurückgewiesen (Sachverhalt Bst. A.c). Das Bundesgericht hat dies im ersten Rechtsgang dahingehend gewürdigt, dass das Verwaltungsgericht unter dem Aspekt des "Ob" entschieden (und die Einkommenssteuer für gegeben erachtet), den Aspekt des "Wie" (Einbezug in die ordentliche Veranlagung oder Vornahme einer separaten Jahressteuer) aber offengelassen habe (Urteil 2C_410/2019 vom 7. Mai 2019 E. 3.4; dazu Sachverhalt Bst. A.c). Aufgrund der nicht bloss auf die rechnerische Umsetzung gerichteten Rückweisung an die Erstinstanz konnte kein "formeller" Endentscheid (Art. 90 BGG) vorliegen, da das Verfahren nicht abgeschlossen wurde, ebenso wenig wie von einem Teilentscheid zu sprechen war, da einzig die Steuerperiode 2012 streitig war (Art. 91 BGG; vorne E. 1.3.1). Infolgedessen lag dem Bundesgericht ein Zwischenentscheid vor (Art. 93 Abs. 1 BGG), der unter den gegebenen Voraussetzungen nicht selbständig anfechtbar war (Sachverhalt Bst. A.d). Denn die Erstinstanz hatte den Sachverhalt näher abzuklären und erst noch darüber zu befinden, ob der Veräusserungsgewinn in die ordentliche Veranlagung einzubeziehen oder zum

BGE 150 II 346 S. 358

Gegenstand einer separaten Jahressteuer zu machen sei. Damit verblieb der Erstinstanz ein rechtserheblicher Entscheidungsspielraum.

1.4

1.4.1 In einem zivilrechtlichen Leiturteil zur Frage der Beschwerde omisso medio an die Höchstinstanz hat das Bundesgericht unlängst wiederholt, dass der kantonalrechtlich vorgesehene Rechtsmittelweg regelmässig auch dann vollständig zu durchlaufen sei, wenn die rückweisungsempfangende Unterinstanz auf Rückweisung durch die kantonale Oberinstanz hin neu befunden hat. Es könne aber aus nahmsweise infrage kommen, dass der kantonal oberinstanzliche Rückweisungsentscheid im Anschluss an den Endentscheid der rückweisungsempfangenden Unterinstanz unmittelbar beim Bundesgericht angefochten werde. Die Zulässigkeit dieser Beschwerde omisso medio hänge indes davon ab, dass dem Bundesgericht ausschliesslich Rügen unterbreitet würden, welche die Erwägungen in seinerzeitigen Rückweisungsentscheid der oberen kantonalen Instanz zum Inhalt hätten. Ausserdem dürften nur Punkte aufgegriffen werden, über die das kantonale letztinstanzliche Gericht abschliessend - und somit für das rückweisungsempfangende unterinstanzliche Gericht verbindlich - entschieden habe (BGE 149 III 44 E. 1.1 mit Hinweisen).

1.4.2 Damit stellt die Rechtslage sich insofern anders dar als beispielsweise im Bereich des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV). Dort herrscht im geltenden Recht eine strikte, ausnahmslose Pflicht zum Durchlaufen des jeweiligen kantonalen Rechtsmittelwegs (Botschaft Totalrevision 2001, a.a.O., S. 4326 zu Art. 80 Abs. 1 E-BGG). Dies gilt selbst dann, wenn im Kanton, in welchem der Rechtsmittelweg einzig deshalb durchlaufen werden muss, um letztlich an das Bundesgericht gelangen zu können, ein an sich genehmes unterinstanzliches Urteil ergangen ist (BGE 133 I 300 E. 2.4, BGE 133 I 308 E. 2.4; Urteile 9C_674/2021 vom 20. März 2023 E. 2.3; 2C_401/2020 vom 28. Juli 2021 E. 1.2.1, nicht publ. in: BGE 148 I 65; MEIER/CLAVADETSCHER, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, IFF Forum für Steuerrecht [FStR]2007 S. 135 ff., insb. 139 f. Ziff. 5.3.2.2.1). Dieses formell-organisatorische Erfordernis stösst in Teilen der Literatur auf Kritik und wird dort als "Scheingefecht" oder "Scheinprozess" bezeichnet (dazu namentlich PETER LOCHER, Einführung in

BGE 150 II 346 S. 359

das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, S. 134, mit Hinweisen, der ein Wiedererwägungsgesuch im erstveranlagenden Kanton bevorzugt; weiterführend DANIEL DE VRIES REILINGH, *La double imposition inter-cantonale*, 2. Aufl. 2013, Rz. 1237 ff.; die Praxis begrüssend etwa XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5. Aufl. 2021, Kap. 7 Rz. 90). Die bundesgerichtliche Praxis beschreitet einen anderen Weg und betont, dass dieser Rechtsmittelzug (insbesondere auch) dem Öffnen des Weges an das Bundesgericht diene (Art. 100 Abs. 5 BGG). Entsprechend liege unter Legitimationsgesichtspunkten keine blosser "Pro-forma-Anfechtung" bzw. kein "Scheingefecht" vor (Urteile 2C_514/2021 / 2C_516/2021 vom 5. August 2021 E. 3.3.2; 2C_663/2019 vom 26. März 2020 E. 1.3; dazu MARTIN KOCHER, in: *Interkantonales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, 2. Aufl. 2021, § 44 Rz. 344 ff., insb. 349 und 383 ff.). Vom Kanton, welcher nach Ansicht der steuerpflichtigen Person einen zutreffenden Entscheid getroffen hat, ist in einem solchen Fall zu erwarten, dass er nicht etwa einen Nichteintretensentscheid fällt, sondern auf die Beschwerde eintritt und sie abweist (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, *Schweizerisches Steuerverfahrensrecht - Direkte Steuern*, 2. Aufl. 2018, § 25 Rz. 48; DE VRIES REILINGH, a.a.O., Rz. 1241; KOCHER, a.a.O., Rz. 350).

1.4.3 Wie es sich im vorliegenden Fall mit der Pflicht, den Rechtsmittelweg zu durchlaufen bzw. einen letztinstanzlichen Entscheid eines oberen Gerichts herbeizuführen, verhält, ist nachfolgend vor diesem Hintergrund zu prüfen (hinten E. 2).

1.5

1.5.1 Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 149 I 109 E. 2.1). Dementsprechend ist das Bundesgericht weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden. Es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 148 II 73 E. 8.3.1; BGE 148 V 366 E. 3.1).

1.5.2 Die freie Kognition erfasst grundsätzlich auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile 9C_674/2021 vom 20. März 2023 E. 1.2.2; 2C_404/2020 vom 16. Dezember

BGE 150 II 346 S. 360

2020 E. 1.2, nicht publ. in: BGE 147 II 248; 2C_68/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2, nicht publ. in: BGE 145 II 2). Vorbehalten bleiben Konstellationen, in welchen das Harmonisierungsrecht den Kantonen und Gemeinden einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt oder es keine Anwendung findet (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Bei der Überprüfung des rein kantonalen oder kommunalen Rechts steht regelmässig die Prüfung des allgemeinen Willkürverbots (Art. 9 BV) im Vordergrund (BGE 149 I 109 E. 2.1; BGE 147 IV 433 E. 2.1; BGE 146 I 11 E. 3.1.3; zur Willkür in der Rechtsanwendung namentlich BGE 149 I 125 E. 5.1).

1.5.3 Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 149 I 109 E. 2.1; BGE 149 III 81 E. 1.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und in-

wiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 149 III 81 E. 1.3).

1.6 Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 149 I 207 E. 5.5; BGE 149 II 43 E. 3.5; BGE 149 IV 57 E. 2.2). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; BGE 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 149 IV 57 E. 2.2). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 149 II 43 E. 3.6.4; BGE 148 I 160 E. 3; BGE 148 III 215 E. 3.1.4; BGE 148 IV 356 E. 2.1; BGE 148 V 366 E. 3.3; vorne E. 1.5.3).

2.

2.1 Gegen harmonisierungsrechtliche Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, steht der

BGE 150 II 346 S. 361

Rechtsmittelweg an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau offen (§ 198 Abs. 1 StG/AG). Aus diesem Grund hat das Spezialverwaltungsgericht grundsätzlich als "anderes", mithin "unteres" (nicht "oberes") Gericht im Sinne von Art. 86 Abs. 2 BGG zu gelten, auf dessen Ebene Art. 110 BGG uneingeschränkt anwendbar ist (Urteil 2C_1049/2016 vom 18. November 2016). Das Spezialverwaltungsgericht ist zwingend anzurufen, um an das Verwaltungsgericht gelangen zu können, ebenso wie das Verwaltungsgericht zwingend mit der Sache zu befassen ist, um einen Entscheid des Bundesgerichts herbeiführen zu können. Ausnahmsweise kommt aber auch dem Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau in abgaberechtlichem Zusammenhang die Eigenschaft als letzte kantonale Instanz zu und gilt dieses als oberes Gericht. So besagt Art. 56 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21), dass im Bereich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer "der Entscheid der kantonalen Rekurskommission durch Beschwerde beim Bundesgericht angefochten werden" kann. In diesem Sinne stellt Art. 56 VStG gegenüber Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG eine *lex specialis* dar, womit das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, beschränkt auf den Bereich der Rückerstattung der Verrechnungssteuer, eine taugliche Vorinstanz des Bundesgerichts bildet (Urteile 2C_500/2017 vom 6. Juni 2017 E. 2.1; 2C_322/2016 vom 23. Mai 2016).

2.2 Das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau hat seine Rechtsmittelbelehrung im angefochtenen Entscheid vom 23. März 2023 dahingehend formuliert, dass eine etwaige Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau zu ergreifen wäre (Sachverhalt Bst. B.c). Mit Blick darauf, dass einer harmonisierungsrechtlichen Frage nachzugehen war (Aspekt des "Ob"), weshalb es bei der Anwendbarkeit von Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG bleibt, ist die Rechtsmittelbelehrung inhaltlich zutreffend. Es liegt unstreitig keine Konstellation im Sinne von Art. 56 VStG vor. Aufgrund von § 198 Abs. 1 StG/AG (vorne E. 2.1), der im Ergebnis Art. 86 BGG vorweg nimmt bzw. entsprechend den kantonalen Gegebenheiten präzisiert, wäre die Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau zu ergreifen gewesen. Dies anerkennen im Übrigen auch die Steuerpflichtigen. Sie begründen ihr gewissermassen "übergesetzliches" Vorgehen, für welches sie keine

ausdrückliche Norm des eidgenössischen Rechts anzurufen vermögen, sinngemäss damit, dass es einem prozessualen Leerlauf gleichkäme, wenn zunächst das Verwaltungsgericht anzurufen wäre, bevor sie ans Bundesgericht gelangen könnten. Denn das Verwaltungsgericht habe, was unbestritten ist, seine Meinung im Rückweisungsentscheid dahingehend gebildet und kundgetan, dass die streitbetroffenen Veräusserungsgewinne nicht mit der Grundstückgewinn-, sondern mit der Einkommenssteuer zu erfassen seien. Die Frage des "Ob" sei mithin, so die Steuerpflichtigen, durch das Verwaltungsgericht abschliessend geprüft worden. Aus diesem Grund sei es angebracht, diese Instanz zu überspringen und unmittelbar das Bundesgericht anzurufen.

2.3

2.3.1 Wie dem Bundesgericht bereits aus dem Verfahren 2C_410/2019 bekannt ist (Sachverhalt Bst. A.d), hat das Verwaltungsgericht im seinerzeitigen Urteil WBE.2018.454 vom 14. März 2019 einen Rückweisungsentscheid getroffen und den Aspekt des "Ob" in abschliessender Weise geklärt. Es hat, wie die Steuerpflichtigen zutreffend feststellen, erwogen, dass die erzielten Veräusserungsgewinne Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit bildeten und der Einkommenssteuer unterlägen. Die Konstellation erinnert damit an jene, wie sie dem unlängst veröffentlichten Leiturteil (BGE 149 III 44) zugrunde lag (vorne E. 1.4.1). Dieses Leiturteil scheint den Steuerpflichtigen nicht bekannt gewesen zu sein; sie berufen sich vielmehr auf BGE 143 III 290 und BGE 135 III 335 E. 2.

2.3.2 Im erstgenannten Urteil, BGE 143 III 290, hatte das Bundesgericht daran erinnert, dass die Beschwerde in Zivilsachen gemäss ständiger Praxis auch gegen einen erstinstanzlichen Endentscheid zulässig sein könne, dann nämlich, wenn nicht der Inhalt dieses erstinstanzlichen Endentscheids beanstandet wird, sondern vielmehr die Kostenregelung der rückweisenden Oberinstanz angefochten werden soll. Die unmittelbare Anfechtungsmöglichkeit rühre daher, dass der in einem oberinstanzlichen Rückweisungsentscheid getroffene Kostenspruch zuvor, also nach dem Ergehen des oberinstanzlichen Rückweisungsentscheids, beim Bundesgericht (noch) nicht angefochten werden könne (BGE 143 III 290 E. 1.3; BGE 142 II 363 E. 1.1; BGE 137 V 57 E. 1.1; BGE 135 III 329 E. 1.2.2; BGE 133 V 645 E. 2.2). Mit derselben Logik müsse es möglich sein, im Anschluss an den erstinstanzlichen Endentscheid auch die inhaltlichen Anordnungen der

rückweisenden Oberinstanz unmittelbar beim Bundesgericht anzufechten, falls in der Beschwerde ausschliesslich Fragen zum oberinstanzlichen Rückweisungsentscheid aufgeworfen würden. Denn ein oberinstanzlicher Rückweisungsentscheid sei nicht nur für die rückweisungsempfangende Unterinstanz verbindlich, er könne im zweiten Rechtsgang selbst von der seinerzeit rückweisenden Oberinstanz nicht mehr aufgegriffen werden (BGE 143 III 290 E. 1.5).

2.3.3 Das Bundesgericht hat die Überlegungen, die zu BGE 143 III 290 E. 1.5 führten, nunmehr in BGE 149 III 44 E. 1.1 (Urteil 5A_130/2022 vom 8. September 2022) bestätigt (vorne E. 1.4.1). Auch im jüngsten Leiturteil ging es mithin um einen zivilrechtlichen Sachverhalt, weshalb die Rechtsfrage im Lichte der Beschwerde in Zivilsachen (Art. 72 ff. BGG) und der dortigen Regelung betreffend die Vorinstanzen (Art. 75 BGG) zu beurteilen war. Dieser Hinweis auf das zivilrechtliche Umfeld ist insofern bedeutsam, als es sich gezeigt hat, dass die Praxis zur sog. Einheitsbeschwerde nicht in allen Teilen einheitlich ist. Unterschiede bestehen, was die Beschwerde in Zivilsachen und die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angeht, etwa im Bereich der hier

interessierenden selbständigen Anfechtbarkeit von Rückweisungsentscheiden (vorne E. 1.3.4). Selbständig anfechtbare Rückweisungsentscheide sind der Praxis zur Beschwerde in Zivilsachen bis heute fremd. In deren Anwendungsbereich geht das Bundesgericht regelmässig von einem Vor- oder Zwischenentscheid aus (BGE 149 III 44 E. 1.1; BGE 145 III 42 E. 2.1; BGE 144 III 253 E. 1.3 und 1.4), gegen den nur unter den Voraussetzungen von Art. 92 und 93 BGG Beschwerde geführt werden kann.

2.3.4 Es zeigt sich damit, dass die Praxen der öffentlich-rechtlichen und der zivilrechtlichen Abteilungen in Bezug auf die Würdigung eines Rückweisungsentscheids nicht übereinstimmen und dass im Rückweisungsfall zurzeit einzig die zivilrechtlichen Abteilungen eine Beschwerde omisso medio zulassen. Entsprechend fragt sich, ob im vorliegenden Fall, der die direkte Bundessteuer und damit öffentliches Recht betrifft, der zivilrechtlichen Sichtweise zu folgen sei, wie sie zuletzt in BGE 149 III 44 E. 1.1 bestätigt wurde. Die öffentlich-rechtliche Praxis des Bundesgerichts hat sich hierzu noch nicht abschliessend ausgesprochen.

Im Urteil 9C_233/2020 vom 23. November 2020 E. 2 und 3 liess das Bundesgericht ausdrücklich offen, ob die Rechtsprechung zur Beschwerde in Zivilsachen (BGE 143 III 290 betreffend Art. 75 BGG)

BGE 150 II 346 S. 364

sich ohne Weiteres und in jedem Fall auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten übertragen lasse. Es berief sich immerhin auf das Urteil 2C_546/2018 vom 11. März 2019 E. 1.2.1, wo die Beschwerde omisso medio im Rahmen der hauptfrageweisen, "abstrakten" Normenkontrolle zugelassen wurde. Auch in der Praxis zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liess das Bundesgericht sich mitunter vom Gedanken leiten, dass das (nochmalige) zwingende Absolvieren des gesamten Rechtsmittelweges im zweiten Rechtsgang einem "prozessualen Leerlauf" gleichkäme. So verhielt es sich etwa in den Urteilen 1C_700/2017 vom 20. April 2018 E. 1 ("formalité vide de sens") und 1C_187/2017 vom 20. März 2018 E. 2.3.2 ("leere, zwecklose Formalität"), die ebenso im zitierten Urteil 9C_233/2020 herangezogen wurden. Auch jüngst ist das Bundesgericht in öffentlich-rechtlichem Bereich wieder zum Ergebnis gelangt, dass - bezogen auf Rückweisungsfälle - die Möglichkeit zur Beschwerde omisso medio gegeben sein müsse (Urteil 1C_551/2021 vom 15. Mai 2023 E. 1.4). In anderem Zusammenhang schloss es sich dieser Praxis ebenso an, um dann aber zu erwägen, die Anweisungen an die rückweisungsempfangende Instanz seien im konkreten Fall nicht derart eng gefasst, dass dieser kein eigener Spielraum mehr zustehe (weswegen die Beschwerde an die Oberinstanz keinen "Leerlauf" begründen würde). Entsprechend war die Möglichkeit zur Beschwerde omisso medio zu verwehren (Urteil 1C_658/2021 vom 11. November 2021 E. 2).

2.3.5 Dass es zumindest unter dem Gesichtspunkt der Verfahrensökonomie und Verfahrenspraktikabilität geboten sein kann, die Beschwerde omisso medio im Anschluss an die im zweiten Rechtsgang urteilende Erstinstanz (auch) im öffentlich-rechtlichen Umfeld zuzulassen, entspringt keiner neuen Erkenntnis. Ein Blick in die Rechtsprechung zur seinerzeitigen staatsrechtlichen Beschwerde (Art. 84 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG 1943; AS 60 271]) zeigt, dass das Instrument der "relativen Subsidiarität" (Art. 86 Abs. 2 OG 1943) und damit die Möglichkeit zur Beschwerde omisso medio mehr als einhundert Jahre zurückreicht (BGE 38 I 435 E. 1). Danach durfte vom Erfordernis der Ausschöpfung des kantonalen Instanzenzugs ausnahmsweise abgesehen werden, wenn entweder ernsthafte Zweifel an der Zulässigkeit eines bestimmten kantonalen Rechtsmittels bestanden (unter vielen: BGE 116 Ia 442 E. 1a) oder aber - wie

BGE 150 II 346 S. 365

vorliegend von Bedeutung - davon auszugehen war, dass ansonsten eine leere, zwecklose Formalität zu bewältigen wäre (zu beidem: BGE 114 Ia 263 E. 2b). Im zweiten Fall standen - wie vorliegend - die Rückweiskonstellationen im Vordergrund (BGE 143 III 290 E. 1.2; BGE 106 Ia 229 E. 4; BGE 105 Ia 56 E. 1a; BGE 103 Ia 360 E. 1a; BGE 96 I 636 E. 1; BGE 93 I 17 E. 2b; BGE 89 I 358 E. 1; BGE 86 I 38; BGE 84 I 232 E. 2b; 68 I 18 E. 2; 66 I 1 E. 3 [”l’usage d’une voie de droit cantonale apparaît d’emblée inutile”]; 38 I 435 E. 1 [”on peut faire abstraction de cette formalité, lorsqu’il est d’ores et déjà évident qu’elle est dépourvue de toute utilité pratique”], je zur sog. relativen Subsidiarität der staatsrechtlichen Beschwerde; siehe auch WILHELM BIRCHMEIER, Handbuch des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege, 1950, S. 345 ff.; WALTER KÄLIN, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, 2. Aufl. 1994, S. 328 f.).

2.4

2.4.1 Mit dem Ende der staatsrechtlichen Beschwerde, die zwar zusammen mit der früheren Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. OG 1943) in der Einheitsbeschwerde aufging (Botschaft Totalrevision 2001, a.a.O., S. 4319 zu Art. 80 Abs. 2 E-BGG), deren relative Subsidiarität aber nicht ausdrücklich fortgeführt wurde, ging die im öffentlichen Recht einst verbreitete ”Leerlauf”-Praxis formell unter. Wie aber dargelegt (vorne E. 2.3.4), ist es in der jüngeren Vergangenheit wiederholt zur Anwendung des ”Leerlauf”-Arguments gekommen, ohne dass das Bundesgericht daraus eine allgemeine Regel hätte ableiten müssen. Im Fehlen einer klaren, das gesamte öffentliche Recht erfassenden Sichtweise des Bundesgerichts zu den ”Leerlauf”-Fällen mag man eine Lücke erkennen. Auf jeden Fall erscheint es nun, anhand des gegebenen Falles, als unumgänglich, sich der Frage zu stellen und festzuhalten, ob an die seinerzeitige Rechtsprechung zu Art. 84 ff. OG 1943 anzuknüpfen sei.

2.4.2 Die Vereinigung der vier betroffenen öffentlich-rechtlichen Abteilungen des Bundesgerichts hat im Rahmen des Verfahrens nach Art. 23 Abs. 2 BGG (Sachverhalt Bst. C.b) die gestellte Frage (”Kann im Verfahren der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ein aufgrund einer Rückweisung der oberen kantonalen Instanz ergangener unterinstanzlicher Entscheid direkt beim Bundesgericht angefochten werden, wenn ausschliesslich die Erwägungen im Rückweisungsentscheid der oberen Instanz kritisiert und nur Punkte gerügt werden, über welche die obere Instanz abschliessend - und somit für die untere Instanz verbindlich - entschieden hat?”) positiv beantwortet.

BGE 150 II 346 S. 366

2.4.3 Dies ist wie folgt zu begründen: Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten steht unzweifelhaft auch in der Tradition der staatsrechtlichen Beschwerde. Die mit dem Bundesgerichtsgesetz von 2005 angestrebte Konzeption, wonach sich das Bundesgericht, wenn möglich, nur einmal mit derselben Angelegenheit befassen und diese hierbei abschliessend beurteilen soll (Einheit des Verfahrens; BGE 149 III 44 E. 1.1; BGE 144 III 253 E. 1.3, BGE 144 III 475 E. 1.2; BGE 143 III 290 E. 1.3; BGE 142 V 551 E. 3.3.1), wird mit der ausnahmsweisen Zulassung der Beschwerde omisso medio nicht durchkreuzt. Die Möglichkeit hierzu ist freilich auf Fälle zu beschränken, in welchen die rückweisende Oberinstanz zuhanden der rückweisungsempfangenden Unterinstanz abschliessende inhaltliche (verfahrensrechtliche oder materiellrechtliche) Vorgaben trifft, welche die beschwerdeführende Person im Anschluss an den neuen Entscheid der rückweisungsempfangenden Instanz anzufechten wünscht. Dies setzt gleichsam die ständige bundesgerichtliche Rechtsprechung fort. Dieser zufolge ist (auch) die rückweisende Oberinstanz an die in ihrem Rückweisungsentscheid getroffenen Erwägungen gebunden, sodass die Oberinstanz im zweiten Rechtsgang darauf nicht zurückkommen kann (Bindungswirkung des Rückweisungsentscheids; BGE 149 III 44 E. 1.1; BGE 143 III 290 E. 1.5; BGE 133 III 201 E. 4.2; BGE 125 III 421 E. 2a).

2.4.4 Die Zulassung der Beschwerde omisso medio in diesem eng umschriebenen Rahmen erleichtert der beschwerdeführenden Person die Prozessführung und kann zur Verkürzung der gesamten Verfahrensdauer beitragen. Aus der Natur des Verfahrensrechts, das der Verwirklichung des materiellen Rechts dient, ergibt sich der Grundsatz, dass das Verfahrensrecht die Durchsetzung des materiellen Rechts bei sorgfältiger Prozessführung nicht vereiteln (BGE 123 III 213 E. 5b; BGE 116 II 215 E. 3) oder unnötig verzögern darf. Das Verfahrensrecht soll insbesondere die "einfache Durchsetzung des materiellen Rechts ermöglichen" (BGE 148 III 270 E. 6.2), was sich auch auf dessen Auslegung auswirkt (BGE 139 III 457 E. 4.4.3.3; BGE 127 III 461 E. 3d). Das Verfahrensrecht ist nicht Selbstzweck. Es bestehen gute Gründe, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG nunmehr dahingehend auszulegen, dass die Beschwerde omisso medio ausnahmsweise - im eng umrissenen Rahmen - zugelassen werden soll. Dabei handelt es sich um ein Recht der beschwerdeführenden Person, keineswegs um eine Pflicht. So ist es der beschwerdeführenden Person auch weiterhin unbenommen, den gesamten kantonalen Instanzenzug zu durchlaufen, sollte sie dies wünschen bzw.

BGE 150 II 346 S. 367

müssen, weil die Unterinstanz - ausserhalb des Rahmens der oberinstanzlichen Vorgaben - weitere Anordnungen getroffen hat oder soweit die oberinstanzlichen Erwägungen seinerzeit selbständig nicht anfechtbar waren (Art. 93 Abs. 3 BGG).

2.5

2.5.1 Zusammenfassend heisst dies, dass das Recht zur Beschwerde omisso medio im öffentlich-rechtlichen Umfeld zuzulassen ist, wenn: - die kantonale Oberinstanz im ersten Rechtsgang einen rückweisenden Zwischenentscheid erlassen hat, der entweder vor Bundesgericht nicht selbständig anfechtbar war oder den die betroffene Partei nicht bereits vor Bundesgericht angefochten hat (Art. 93 Abs. 3 BGG) und - die kantonale Unterinstanz im zweiten Rechtsgang die oberinstanzlichen Vorgaben weisungskonform umsetzt, was die betroffene Partei nun anzufechten wünscht. Zielt die Kritik am Entscheid, den die Unterinstanz im zweiten Rechtsgang erlassen hat, nicht ausschliesslich auf das, was die Oberinstanz angeordnet hatte, sondern nur oder auch auf andere Aspekte (wie etwa die Art und Weise der Umsetzung der oberinstanzlichen Anordnungen durch die rückweisungsempfangende Unterinstanz), so hat es beim Erfordernis des erschöpften innerkantonalen Rechtsmittelwegs zu bleiben. Ein "Splitting" - teils Beschwerde omisso medio, teils ordentlicher Rechtsweg - kommt nicht infrage.

2.5.2 Im derart umrissenen Rahmen muss der vorliegende Sachverhalt einer Beschwerde omisso medio an das Bundesgericht zugänglich sein: Ein Blick in das Urteil 3-RV.2020.51 des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 23. März 2023 verdeutlicht (Sachverhalt Bst. B.c), dass das Spezialverwaltungsgericht, das die Rückweisung empfangen hatte, lediglich die Sichtweise des Verwaltungsgerichts übernommen bzw. darauf verwiesen und die oberinstanzliche Auffassung geteilt hat, wonach die streitbetroffenen Veräusserungsgewinne mit der Einkommenssteuer zu erfassen seien. Unter den gegebenen Voraussetzungen blieb der rückweisungsempfangenden Unterinstanz nichts anderes übrig, als nunmehr die Einkommenssteuer zur Anwendung zu bringen. Die Steuerpflichtigen stossen sich nicht an der Bemessung der Einkommenssteuer (Frage des "Wie"). Sie sind unvermindert der Ansicht, dass die Gewinne mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen seien (Frage des "Ob"). Da dies höchstrichterlich noch nicht geklärt ist, muss ihnen

der Weg ans Bundesgericht so oder anders offenstehen. Den Steuerpflichtigen ist insofern beizupflichten, als vom Gang an das Verwaltungsgericht keine (wesentlich) neuen Überlegungen zu erwarten sind, nachdem dieses an seine im Rückweisungsverfahren vertretene Ansicht zum Aspekt des "Ob" gebunden ist. In Auslegung von Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 sowie Art. 110 BGG kann das Bundesgericht daher auf die Eingabe eintreten, nicht ohne zu wiederholen, dass die Möglichkeit zur Beschwerde omisso medio nur ausnahmsweise, d.h. unter den hiervoor skizzierten Vorzeichen, zuzugestehen ist.