

**WBE.2023.190 / nw / we**

(3-RV.2020.177)

Art. 17

**Urteil vom 28. April 2025**

Besetzung      Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz  
Verwaltungsrichter Plüss  
Verwaltungsrichterin Schwarz  
Gerichtsschreiberin Waldmeier

Beschwerde-  
führer      **Kantonales Steueramt**, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,  
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

**gegen**

Beschwerde-  
gegner 1      **A.** \_\_\_\_\_

Beschwerde-  
gegnerin 2      **B.** \_\_\_\_\_

**und**

**Gemeinderat Q.** \_\_\_\_\_

Gegenstand      Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,  
vom 20. April 2023

---

## **Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:**

### **A.**

#### **1.**

A.\_\_\_\_\_ ist Eigentümer der Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_ Nr. aaa (Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_).

Mit der Steuerveranlagung 2001 erliess die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Verfügung "Eröffnung des Besteuerungsaufschubs von wiedereingebrachten Abschreibungen bei mehrheitlich privat genutzten Liegenschaften mit der Veranlagung 2001", wonach die Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_ von A.\_\_\_\_\_ überwiegend privat genutzt und der bisher als Geschäftsvermögen bezeichnete Teil der Liegenschaft ins Privatvermögen überführt wurde. Die Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen wurde in der Verfügung auf Fr. 37'446.00 festgelegt und in Anwendung von § 266 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 (StG; SAR 651.100) aufgeschoben. Die Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Im Jahr 2017 gab A.\_\_\_\_\_ die bis anhin ausgeführte selbständige Erwerbstätigkeit im Bereich des Getreideanbaus auf. A.\_\_\_\_\_ war zu diesem Zeitpunkt 64 Jahre alt.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2019 beantragten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_, die Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen nach § 45 Abs. 1 lit. f StG vorzunehmen und damit den Steueraufschub aufzuheben.

#### **2.**

Mit korrigierter Veranlagungsverfügung vom 21. Oktober 2019 wurden A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. 167'200.00 und einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. 31'000.00 veranlagt. Die Veranlagungsverfügung enthielt diverse Aufrechnungen. Unter anderem wurden die 2001 aufgeschobenen wiedereingebrachten Abschreibungen in Höhe von Fr. 37'446.00 (siehe vorne lit. A/1) als Einkommen aufgerechnet.

### **B.**

Gegen die Verfügung vom 21. Oktober 2019 liessen A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 11. November 2019 Einsprache erheben.

Nach Durchführung einer Einspracheverhandlung am 1. Juli 2020 wies die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Einsprache von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 11. November 2020 ab. Integrierender Bestandteil des Einspracheentscheids bildete der Bericht des Landwirtschaftsexperten des Kantonalen Steueramts vom 28. April 2020.

**C.**

Mit Eingabe vom 10. Dezember 2020 liessen A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ durch ihren damaligen Vertreter Rekurs erheben beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, welches am 20. April 2023 entschied:

1.  
Soweit auf den Rekurs eingetreten werden kann, wird das steuerbare Einkommen in teilweiser Gutheissung des Rekurses auf CHF 129'800.00 festgesetzt.
2.  
Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert.
3.  
Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 700.00, der Kanzleigebühr von CHF 310.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt also CHF 1'110.00, zu 30 % mit CHF 333.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.
4.  
Es wird eine Parteientschädigung von CHF 2'069.75 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

**D.**

**1.**

Mit Beschwerde vom 17. Mai 2023 gelangte das Kantonale Steueramt an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

1.  
In Gutheissung der Beschwerde sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 20. April 2023 (3-RV.2020.177) aufzuheben
2.  
Unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegnerin.

**2.**

In seiner Eingabe vom 22. Mai 2023 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Am 6. Juni 2023 liessen die zu diesem Zeitpunkt noch vertretenen Beschwerdegegner eine Beschwerdeantwort einreichen.

Nach dem Tod des Vertreters der Beschwerdegegner teilten diese dem Verwaltungsgericht am 24. November 2023 auf Nachfrage mit, dass sie das Verfahren persönlich weiterführen werden.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 28. April 2025 beraten und entschieden.

---

## **Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **I.**

#### **1.**

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

#### **2.**

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

### **II.**

#### **1.**

Vor Verwaltungsgericht ist einzig noch strittig, ob die wiedereingebrachten Abschreibungen auf der Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_ in Höhe von Fr. 37'446.00 mit der ordentlichen Einkommenssteuer oder mit einer separaten Jahressteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG zu erfassen sind.

#### **2.**

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Urteil bezüglich der vorliegenden Streitsache erwogen, dass die Besteuerung der für die Steuerperiode 2001 festgestellten wiedereingebrachten Abschreibungen gemäss § 266 Abs. 1 lit. b StG aufgeschoben worden sei. Mit Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2017 sei der Steueraufschub dahingefallen. Die wiedereingebrachten Abschreibungen würden stille Reserven darstellen, die effektiv erst im Jahr 2017 besteuert und damit erst im Jahr 2017 steuerlich realisiert worden seien. Die Voraussetzungen für eine Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen mit der separaten Jahressteuer nach § 45 Abs. 1 lit. f StG seien erfüllt.

Das Kantonale Steueramt hält dem entgegen, dass die wiedereingebrachten Abschreibungen gemäss § 266 Abs. 1 lit. b StG im Zeitpunkt der Überführung der Liegenschaft ins Privatvermögen realisiert worden seien, also per 1. Januar 2001. Der Betrag der wiedereingebrachten Abschreibungen sei per 1. Januar 2001 unabänderlich festzusetzen und unterliege bei der Geschäftsaufgabe der Einkommenssteuer, unabhängig davon, ob die wiedereingebrachten Abschreibungen in jenem Zeitpunkt höher oder tiefer ausfallen würden als per 1. Januar 2001. Einzig die Besteuerung werde

aufgeschoben bis zur Veräusserung der Liegenschaft oder der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit. Somit handle es sich nicht um in den letzten beiden Geschäftsjahren vor Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit realisierte stille Reserven. Eine separate Jahressteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG scheide entsprechend aus. Dies im Gegensatz zum Steueraufschub gemäss § 32a Abs. 1 StG, bei dem es sich nicht bloss um eine aufgeschobene Besteuerung eines bereits im Aufschubszeitpunkt vollständig verwirklichten und betraglich definitiv festgelegten Einkommensbestands handle, sondern um einen Einkommensbestandteil, der erst im Verkaufszeitpunkt verwirklicht werde und der betragsmässig auch erst dann feststehe.

Die Beschwerdegegner führen aus, dass gemäss § 266 Abs. 1 lit. b StG die Besteuerung bis zur Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgeschoben werde und der Besteuerungstatbestand somit im Jahr 2017 eingetreten sei. Die stillen Reserven seien im Jahr 2017 mit Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit steuerlich realisiert worden. Der Gesetzgeber habe gewollt, dass der Besteuerung aus der "zwangswweisen" Überführung ins Privatvermögen durch den Steueraufschub die Härte genommen werde. § 32a Abs. 1 StG sei nicht einschlägig.

### **3.**

#### **3.1**

Nach § 45 Abs. 1 lit. f StG (vgl. Art. 11 Abs. 5 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]; gleichlautend auch Art. 37b Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]) unterliegt die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven einer getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird.

Das Bundesgericht führte dazu im Urteil 2C\_302/2018 vom 9. August 2018 aus, dass die privilegierte Besteuerung nur für jene stillen Reserven in Frage komme, deren Realisation sich als unmittelbare Folge der Liquidation darstelle. Erforderlich sei ein hinreichender Kausalzusammenhang zwischen Realisation und Liquidation, wobei sich die Realisation als unmittelbare Folge der Liquidation darstelle. Wo nicht (nur) die Liquidation zur Realisation der stillen Reserven führe, solle es bei der angestammten Besteuerung bleiben (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C\_302/2018 vom 9. August 2018, Erw. 2.2.5–2.2.7).

### **3.2**

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdegegner die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr im Jahr 2017 aufgegeben haben. Ebenso unbestritten ist, dass wiedereingebrachte Abschreibungen zu den typischen Erscheinungsformen von stillen Reserven gehören, die gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG gesondert besteuert werden können (vgl. BGE 143 II 661, Erw. 7.4).

Umstritten ist aber, ob die 2001 festgestellten wiedereingebrachten Abschreibungen auf der Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_ als stille Reserven zu qualifizieren sind, die erst 2017 und somit innerhalb der letzten zwei Geschäftsjahre seit der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit realisiert wurden.

Zudem ist zu prüfen, ob die Realisation der stillen Reserven in einem kausalen Zusammenhang mit der Liquidation des Geschäftsvermögens im Rahmen der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit steht.

## **4.**

### **4.1**

Mit Inkrafttreten des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 per 1. Januar 2001 wurde im aargauischen Steuerrecht die Präponderanzmethode eingeführt. Seither werden gemischt genutzte Grundstücke und andere Vermögenswerte entweder gesamthaft dem Privatvermögen oder gesamthaft dem Geschäftsvermögen zugerechnet, wobei gemäss § 27 Abs. 2 StG als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte gelten, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen. Damit wurde die nach dem alten Steuergesetz vom 13. Dezember 1983 (StG 1983) geltende Wertzerlegungsmethode aufgegeben, nach der ein Vermögenswert teilweise dem Privat- und teilweise dem Geschäftsvermögen zugewiesen werden konnte.

Die Einführung der Präponderanzmethode hatte zur Folge, dass per 1. Januar 2001 bei sämtlichen Grundstücken, die bisher nach der Wertzerlegungsmethode teilweise dem Geschäftsvermögen zugeordnet wurden, aber nicht überwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienten, der als Geschäftsvermögen bezeichnete Teil zwingend ins Privatvermögen überführt werden musste.

## **4.2**

### **4.2.1**

Die Überführung eines Vermögenswerts vom Geschäfts- ins Privatvermögen wird der Veräusserung des Vermögenswerts gleichgestellt und führt zu einer steuersystematischen Realisation der darauf liegenden stillen Reserven (§ 27 Abs. 2 StG; wobei diese Regelung bereits unter § 22 Abs. 1 lit. b StG 1983 galt). Überführungen vom Geschäfts- ins Privatvermögen sind

dabei grundsätzlich zum Verkehrswert abzurechnen (§ 7 Abs. 4 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 [StGV; SAR 651.111]). Da der entsprechende Vermögenswert dabei nicht veräussert wird und folglich dem zusätzlichen steuerbaren Einkommen in Höhe der Differenz zwischen dem Einkommenssteuerwert und dem Verkehrswert kein entsprechender Verkaufserlös entgegensteht, kann dies für die steuerpflichtige Person zu erheblichen Liquiditätsproblemen führen (vgl. WYNIGER-GÄRTNER / WALTHER, in: Klöti-Weber / Schudel / Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., 2023 [AG-Kommentar], N. 6 zu § 23; JULIA VON AH, in: AG-Kommentar, N. 93a zu § 27). Das Steuergesetz sieht deshalb die nachfolgenden Erleichterungen vor:

#### **4.2.2**

Gemäss § 23 Abs. 1 lit. b StG kann eine steuerpflichtige Person bei der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit schriftlich erklären, dass das Unternehmen in ihrem Geschäftsvermögen und Eigentum verbleibt (sog. Revers). Dadurch kann sie verhindern, dass es aufgrund der Präpondanzmethode zu einer Überführung der bisher (überwiegend) geschäftlich genutzten Vermögenswerte ins Privatvermögen und somit zu einer steuersystematischen Realisation der stillen Reserven kommt.

Damit ein entsprechender Revers nicht dazu missbraucht werden kann, den Besteuerungszeitpunkt so lange hinauszuschieben, bis die Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG erfüllt sind, sieht § 4 Abs. 2 StGV ausdrücklich vor, dass beim Ablauf eines Steueraufschubs gemäss § 23 StG kein Anspruch auf eine Besteuerung gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG besteht.

#### **4.2.3**

Bei Liegenschaften des Anlagevermögens, die aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt werden, kann die steuerpflichtige Person nach § 32a Abs. 1 StG verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben wird.

Auch hier kommt die privilegierte Besteuerung gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG für den aufgeschobenen Teil der stillen Reserven nicht zu Anwendung (§ 11a StGV i. V. m. Art. 3 der Verordnung des Bundesrats über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 [LGBV; SR 642.114]).

#### **4.2.4**

Für die vorliegend relevante Überführung von Grundstücken, welche bis zum 31. Dezember 2000 noch nach der Wertzerlegungsmethode besteuert

wurden, sieht die Übergangsbestimmung in § 266 Abs. 1 lit. b StG folgende Sonderregelung vor:

Bei Grundstücken, die nicht vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, wird der gemäss Wertzerlegung als Geschäftsvermögen bezeichnete Teil im Wert der Anlagekosten ins Privatvermögen überführt. Liegt der Buchwert unter den Anlagekosten, ist die Differenz mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Die Besteuerung dieser wiedereingebrachten Abschreibungen wird bis zur Veräusserung oder bis zur Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgeschoben. Der Aufschub endet mit dem Ereignis, das früher eintritt. Die steuerpflichtige Person kann auf den Steueraufschub verzichten.

Soweit die steuerpflichtige Person nicht auf den Steueraufschub verzichtet, wird die Höhe der wiedereingebrachten Abschreibungen in der Steuerperiode 2001 verbindlich festgestellt (§ 266 Abs. 2 StG).

#### **4.2.5**

Anders als bei § 23 Abs. 1 lit. b StG, wo die steuerpflichtige Person die Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen durch einen schriftlichen Revers verhindern kann, kommt es gemäss § 266 Abs. 1 lit. b StG zwingend zu einer entsprechenden Überführung und somit auch zu einer steuersystematischen Realisation der stillen Reserven. Allerdings werden nicht die gesamten stillen Reserven besteuert, wie das § 27 Abs. 2 StG grundsätzlich vorsieht, sondern nur die wiedereingebrachten Abschreibungen, d. h. die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Einkommenssteuerwert (im Wortlaut wird noch der Begriff "Buchwert" verwendet, welcher aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips aber mit dem Einkommenssteuerwert gleichzusetzen ist [JULIA VON AH, in: AG-Kommentar, N. 147 zu § 27]).

Anders als bei § 32a Abs. 1 StG sieht § 266 Abs. 2 StG vor, dass die Höhe der wiedereingebrachten Abschreibungen in der Steuerperiode 2001 nur verbindlich festgestellt und deren Besteuerung gemäss § 266 Abs. 1 lit. b StG bis zur Veräusserung oder Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgeschoben wird. Mit dieser zusätzlichen Erleichterung wurde dem Umstand Rechnung getragen, dass die Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen per 1. Januar 2001 zwingend erfolgte und die steuerpflichtige Person diese insbesondere nicht gemäss § 23 Abs. 1 lit. b StG mit einem Revers verhindern konnte. Anders als bei § 23 Abs. 1 lit. b StG wird jedoch nicht das steuerauslösende Ereignis, nämlich die Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen aufgeschoben, sondern nur der Besteuerungszeitpunkt der im Zeitpunkt der Überführung (1. Januar 2001) vorliegenden und gemäss § 266 Abs. 2 StG verbindlich festgestellten wiedereingebrachten Abschreibungen.

Im Unterschied zur Erleichterung gemäss § 32a Abs. 1 StG sieht § 266 Abs. 1 lit. b StG nicht vor, dass die übrigen stillen Reserven, also der Wertzuwachsge Gewinn bestehend aus der Differenz zwischen dem Verkehrswert

und den Anlagekosten, beim Wegfall des Steueraufschubs weiterhin mit der Einkommenssteuer zu versteuern ist. Vielmehr wird im Anwendungsfall von § 266 Abs. 2 StG auf die Besteuerung des Wertzuwachsgewinns mit der Einkommenssteuer verzichtet. Das betroffene Grundstück geht per 1. Januar 2001 vollumfänglich ins Privatvermögen über und der Wertzuwachsgewinn wird erst im Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst (§ 95 Abs. 1 und 2 StG).

## **5.**

### **5.1**

Mit der Taxierung der Steuererklärung 2001 hielt die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ verbindlich fest, dass es sich bei der Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_ um eine überwiegend privat genutzte Liegenschaft handelt, weshalb der gemäss Wertzerlegung als Geschäftsvermögen bezeichnete Teil per 1. Januar 2001 zum Wert der Anlagekosten ins Privatvermögen überführt wurde. Die im Überführungszeitpunkt vorliegenden wiedereingebrachten Abschreibungen auf dem geschäftlich genutzten Teil der Liegenschaft wurden dabei verbindlich auf Fr. 37'446.00 festgesetzt (siehe oben lit. A.1). Die Besteuerung dieser wiedereingebrachten Abschreibungen wurde gemäss § 266 Abs. 1 lit. b StG aufgeschoben.

Mit Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2017 fiel der bis dahin bestehende Steueraufschub für die wiedereingebrachten Abschreibungen unbestrittenermassen dahin.

Bei den in der korrigierten Steuerveranlagung zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2017 vom 21. Oktober 2019 aufgerechneten wiedereingebrachten Abschreibungen in Höhe von Fr. 37'446.00 handelt es sich unbestrittenermassen um die 2001 verbindlich festgelegten wiedereingebrachten Abschreibungen auf der Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_.

## **5.2**

### **5.2.1**

Damit diese in der Steuerperiode 2001 verbindlich festgestellten wiedereingebrachten Abschreibungen 2017 als "in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven" gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG besteuert werden könnten, müssten diese im Zusammenhang mit der 2017 erfolgten definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit und somit mit der Liquidation des damit zusammenhängenden Geschäftsvermögens stehen (siehe vorne Erw. II/3.1).

Dies ist vorliegend schon deshalb ausgeschlossen, weil die Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_ bereits 2001 im Rahmen der Einführung der Präponderanzmethode vollumfänglich ins Privatvermögen überführt wurde (siehe vorne Erw. II/4.2.5) und somit bei der definitiven Aufgabe der selbständigen

Erwerbstätigkeit nicht mehr als Teil des Geschäftsvermögens liquidiert werden konnte.

### **5.2.2**

Weiter ist dem Kantonalen Steueramt beizupflichten, dass mit § 266 Abs. 1 lit. b StG einzig der Besteuerungszeitpunkt der wiedereingebrachten Abschreibungen aufgeschoben wird, nicht aber das steuerauslösende Ereignis der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen (siehe vorne Erw. II/4.2.5). Besteuert werden in der Steuerperiode 2017 die am 1. Januar 2001 vorliegenden wiedereingebrachten Abschreibungen, welche mit der Überführung des dem Geschäftsvermögen zugerechneten Teils der Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_ ins Privatvermögen am 1. Januar 2001 realisiert wurden.

Dafür spricht auch, dass die wiedereingebrachten Abschreibungen gemäss § 266 Abs. 2 StG mit der Veranlagung der Steuerperiode 2001 betragsmässig verbindlich festzusetzen waren. Wären die wiedereingebrachten Abschreibungen erst durch die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2017 realisiert worden, müssten diese folgerichtig erst per 2017 bewertet werden, was § 266 Abs. 2 StG jedoch nicht vorsieht.

### **5.2.3**

Zudem bezweckt § 266 Abs. 1 lit. b StG, den Besteuerungszeitpunkt der im Jahr 2001 realisierten stillen Reserven aufzuschieben, um die unmittelbaren Steuerfolgen des aufgedrängten Systemwechsels und einen damit allenfalls verbundenen Liquiditätsengpass zu verhindern (siehe vorne Erw. II/4.2.1 und 4.2.5). Die Betroffenen sollen durch den Systemwechsel keinen finanziellen Nachteil erleiden, weshalb die Zahlung aufgeschoben wird. Daraus kann nicht abgeleitet werden, dass mit § 266 Abs. 1 lit. b StG ein Gefäss geschaffen werden sollte, um die stillen Reserven künftig getrennt vom übrigen Einkommen privilegiert besteuern zu können. Die stillen Reserven sind nach wie vor zusammen mit dem ordentlichen Einkommen zu besteuern (vgl. CONRAD WALTHER, in: Klöti-Weber / Siegrist / Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., 2015, N. 12 zu § 266; die aktuelle 5. Auflage verweist lediglich auf die 4. Auflage).

### **5.2.4**

Weil mit § 266 Abs. 1 lit. b StG lediglich der Besteuerungszeitpunkt, nicht aber der Zeitpunkt der steuerauslösenden Realisierung der wiedereingebrachten Abschreibungen aufgeschoben wird, bedarf es auch keiner speziellen gesetzlichen Regelung, wonach § 45 Abs. 1 lit. f StG im Falle eines Aufschubs nicht anwendbar ist. Dies insbesondere im Gegensatz zu § 23 Abs. 1 lit. b StG (siehe vorne Erw. II/4.2.2).

Wenn aber sogar im Falle eines Aufschubs gemäss § 23 Abs. 1 lit. b StG, bei der mit Hilfe des Revers bereits die Überführung ins Privatvermögen

und damit das steuerauslösende Ereignis aufgeschoben wird, keine privilegierte Besteuerung gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG geltend gemacht werden kann, dann umso weniger bei einem Steueraufschub gemäss § 266 Abs. 1 lit. b StG.

### **5.3**

Im Einspracheverfahren hat der damalige Vertreter der Beschwerdegegner auf das Urteil 3-RV.2006.6 des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 24. Mai 2007 (AGVE 2007, S. 253 ff.) hingewiesen, wonach § 45 Abs. 1 lit. f StG auch bei einem Steueraufschub anzuwenden sei. Im entsprechenden Urteil wird ausgeführt, dass der Kapitalgewinn im Zeitpunkt der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens mit einer gesonderten Jahressteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG zu erfassen sei, wenn die Voraussetzungen für eine altersbedingte Geschäftsaufgabe im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe erfüllt war, vorerst jedoch ein Revers abgegeben wurde, womit die Besteuerung der alters- oder gesundheitsbedingten Betriebsaufgabe noch aufgeschoben wurde.

Im Unterschied zum fraglichen Urteil handelt es sich vorliegend um ein überwiegend privat genutztes Grundstück. Der Revers betreffend Beibehaltung von Geschäftsvermögen gemäss § 91 StGV bezieht sich ausschliesslich auf überwiegend geschäftlich genutzte Grundstücke. Auf überwiegend privat genutzten Grundstücken ist nach § 91 StGV über die wiedereingebrachten Abschreibungen im Sinne von § 266 Abs. 1 lit. b StG per 1. Januar 2001 abzurechnen. Insofern hat das Urteil 3-RV.2006.6 keine Bedeutung für den vorliegenden Fall.

### **6.**

Nach dem Ausgeführten wurden die wiedereingebrachten Abschreibungen in Höhe von Fr. 37'446.00 im Jahr 2001 realisiert und somit nicht innerhalb der zwei Geschäftsjahre vor der 2017 erfolgten Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit. Folglich kommt die privilegierte Besteuerung gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG nicht in Frage. Die wiedereingebrachten Abschreibungen sind mit der ordentlichen Einkommenssteuer 2017 zu erfassen. Damit wird die Beschwerde gutgeheissen und das steuerbare und satzbestimmende Einkommen von Fr. 129'800.00 um Fr. 37'446.00 auf rund Fr. 167'200.00 erhöht.

### **III.**

#### **1.**

##### **1.1**

Im Beschwerdeverfahren werden die Verfahrenskosten in der Regel nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Vorliegend dringt das Kantonale Steueramt mit seinen Anträgen vollständig durch. Entsprechend sind die Verfahrenskosten des verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens in Höhe

von Fr. 1'252.00 den unterliegenden Beschwerdegegnern aufzuerlegen, wobei solidarische Haftbarkeit angeordnet wird (§ 33 Abs. 3 VRPG).

## **1.2**

Die Kosten des Verfahrens vor dem Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, in Höhe von Fr. 1'110.00 werden ebenfalls nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens neu auf die Parteien verlegt (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Unter Berücksichtigung der im vorinstanzlichen Urteil festgestellten Gehörsverletzung sind die Kosten im Umfang von Fr. 1'000.00 (90 %) den Beschwerdegegnern aufzuerlegen, wobei solidarische Haftbarkeit angeordnet wird (§ 33 Abs. 3 VRPG). Die restlichen Fr. 110.00 (10 %) werden auf die Staatskasse genommen.

## **2.**

### **2.1**

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren fällt Parteikostenersatz zufolge vollständigen Unterliegens ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

### **2.2**

Für das Rekursverfahren ist im Umfang des Obsiegens von 10 % (siehe oben Erw. III/1.2) eine anteilmässige Parteientschädigung von Fr. 300.00 (inkl. MWST) auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

---

## **Das Verwaltungsgericht erkennt:**

## **1.**

### **1.1**

In Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil 3-RV.2020.177 des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 20. April 2023 aufgehoben.

### **1.2**

Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen wird auf Fr. 167'200.00 festgesetzt und die Veranlagungsverfügung der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ vom 21. Oktober 2019 bestätigt.

## **2.**

### **2.1**

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'000.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 252.00, gesamthaft Fr. 1'252.00 sind von den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

## 2.2

Die vorinstanzlichen Verfahrenskosten von Fr. 1'110.00 sind im Umfang von Fr. 1'000.00 von den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

## 3.

### 3.1

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren werden keine Parteikosten ersetzt.

### 3.2

Das Kantonale Steueramt wird verpflichtet, den Beschwerdegegnern für das Verfahren vor Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, Parteikosten von Fr. 300.00 (inkl. MWST) zu ersetzen.

---

Zustellung an:  
das Kantonale Steueramt  
die Beschwerdegegner  
den Gemeinderat Q. \_\_\_\_\_  
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:  
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

---

## Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

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

---

Aarau, 28. April 2025

**Verwaltungsgericht des Kantons Aargau**

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Waldmeier