

P 48

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____**
vom 20. Oktober 2020
betreffend Direkte Bundessteuer 2009

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 14. April 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2009 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 575'472.00 veranlagt. Dabei wurde ein "Liquidationsgewinn Verkauf Parz. hhh" von CHF 548'479.00 zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A. hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 14. April 2020 liessen A. und B. mit Schreiben vom 4. Mai 2020 Einsprache erheben. Sie stellten die Anträge:

"1) Die Veranlagung Direkte Bundessteuer sei um Fr. 548'479.00 auf Fr. 42'076.00 herabzusetzen.

2) Bei einer allfälligen Besteuerung sei diese nach § 45, Absatz 1, lit f anzuwenden, evtl. § 44 STG.

3) Vorladung und Besprechung vor die Steuerkommission."

3.

Am 20. Oktober 2020 wurde eine Einspracheverhandlung vor der Gesamtsteuerkommission durchgeführt.

4.

Mit Entscheid vom 20. Oktober 2020 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde auf CHF 422'059.00 und das steuerbare Einkommen auf CHF 449'052.00 reduziert.

5.

5.1.

Mit Schreiben vom 24. November 2020 liess A. die Steuerkommission Q. auffordern, den Einspracheentscheid in verschiedenen Punkten wiedererwägungsweise zu korrigieren. "Es sei auf Grund der Bundes- und Verwaltungsgerichtlichen Beurteilung die Totalliquidation Direkte Bundessteuer auf der Basis von Fr. 450'555.00 gesamtes Einkommen Kantons- und Gemeindesteuern zu berechnen."

5.2.

Den Einspracheentscheid vom 20. Oktober 2020 (Zustellung nicht bekannt; Versand am 19. November 2020) haben A. und die Erben der am 23. Oktober 2020 verstorbenen B. sel. zudem mit Rekurs (recte: Beschwerde) vom 24. November 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das

Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende

"Anträge

1. Sofern die Steuerkommission bis am 23.12.2020 den Einsprache Entscheid nicht korrigiert, gilt dieses Schreiben und das Schreiben an die Steuerkommission Q. als Rekurs Antrag:
Es sei das steuerpflichtige Einkommen Direkte Bundessteuer auf der Basis der Kantons- und Gemeindesteuern, steuerbares Einkommen mit Fr. 450'555.00, neu zu berechnen und eine korrekte und vollständige Abrechnung zuzustellen.
2. Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons."

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

5.3.

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2020 teilte die Leiterin des Gemeindesteueramtes Q. dem Vertreter von A. und den Erben der B. sel. mit, dass keine Änderung der Abweichungsbegründung vorgenommen und die Akten an das Spezialverwaltungsgericht weitergeleitet werden.

6.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die kostenfällige Abweisung des Rekurses (recte: Beschwerde).

7.

A. und B. haben eine Replik erstatten lassen. Sie beantragen zusätzlich, die Vernehmlassung des Landwirtschaftsexperten (LE) des KStA sei aus dem Recht zu weisen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Rekursverfahrens betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 (3-RV.jjj) beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2009. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

In formeller Hinsicht lassen die Beschwerdeführer in der Replik geltend machen, die Vernehmlassung des LE KStA sei als "nicht aktengerecht und auch materiell und rechtlich nicht zutreffend aus dem Recht zu weisen", da auch "eine komplette Falschdarstellung gemacht" werde.

Es besteht keine Veranlassung, die Vernehmlassung des KStA aus dem Recht zu weisen. Sie wurde aufforderungsgemäss und damit formell korrekt eingereicht. Ob sie materiell zutreffend ist, wird nachfolgend zu prüfen sein.

3.

3.1.

Der Beschwerdeführer hat im Frühjahr 2000 seinen Landwirtschaftsbetrieb in Q. aufgegeben. Am 1. Oktober 2003 unterzeichnete er einen Revers, wonach das Grundeigentum im Geschäftsvermögen verbleibe.

3.2.

Mit Urteil vom 13. Februar 2020 (WBE.aaa) beurteilte das Verwaltungsgericht betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 den folgenden Sachverhalt:

A.

A., verheiratet mit B. (die Steuerpflichtigen), gab im Jahr 2000 seine selbstständige Tätigkeit als Landwirt auf. Am 1. Oktober 2003 erklärte er mittels Revers, dass sein Grundeigentum weiterhin Geschäftsvermögen bilde.

- Am 6. März 2007 verkaufte der Steuerpflichtige die ihm gehörige Parzelle GB S. Nr. ggg J. von 60'800 m² für CHF 486'000.00 an I..
- Am 10. Juli 2008 wurde die ursprüngliche Parzelle GB Q. Nr. bbb J. von 11'156 m² der Bauzonengrenze entlang parzelliert (verbleibende Parzelle Nr. bbb J. von 1'896 m² in der Bauzone und neue Parzelle Nr. ccc J. von 9'260 m² in der Landwirtschaftszone). Im Zusammenhang mit dieser Parzellierung wurde das Grundstück aus dem Geltungsbereich des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (SR 211.412.11; BGBB) entlassen. Zur Begründung für die Entlassung aus dem Geltungsbereich des BGBB führte das Departement Finanzen und Ressourcen (DFR), Abteilung

Landwirtschaft, aus, dass das Grundstück nicht Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes sei. Gemäss Art. 60 Abs. 1 lit. a BGGB sei eine Ausnahme vom Realteilungs- und Zerstückelungsverbot zu genehmigen, wenn das landwirtschaftliche Gewerbe oder Grundstück in einen Teil innerhalb und in einen Teil ausserhalb des Geltungsbereichs des BGGB aufgeteilt werde. Ein solcher Fall liege hier vor, indem sich die neue Parzelle Nr. ccc ausserhalb der Bauzone und der Rest innerhalb der Bauzone befinde.

- Am 24. Juni 2009 parzellierte der Steuerpflichtige von der Parzelle GB Q. Nr. bbb die Parzelle Nr. hhh ab und verkaufte gleichentags die neue Parzelle, auf der sich unter anderem das (an das auf Parzelle Nr. bbb stehende Wohnhaus GBV Nr. ddd) angebaute Wohnhaus GBV Nr. eee befindet, an seinen Sohn C. und dessen Ehefrau K. für CHF 450'000.00. Diese führen kein landwirtschaftliches Gewerbe."

3.3.

Der gleiche Sachverhalt ist auch der Beurteilung der Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2009 zu Grunde zu legen.

4.

4.1.

Mit der Veranlagung betreffend direkte Bundessteuer 2009 vom 14. April 2020 erfasste die Vorinstanz einen Liquidationsgewinn aus dem Verkauf der Parzelle hhh von CHF 548'479.00. Als eigene AHV-Beiträge wurden CHF 21'860.00 berücksichtigt.

4.2.

In der Einsprache vom 4. Mai 2020 liessen die Beschwerdeführer beantragen, die direkte Bundessteuer sei um CHF 548'479.00 auf CHF 42'076.00 herabzusetzen. Weiter wurde eine allfällige Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f, eventuell § 44 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 (StG) beantragt. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Überführung des landwirtschaftlichen Geschäftsvermögens in das Privatvermögen sei schon im Jahr 2007 erfolgt.

4.3.

4.3.1.

Der LE KStA erstattete der Steuerkommission Q. die Stellungnahme zur Einsprache vom 7. Mai 2020. Dabei wurde im Wesentlichen auf eine Überführung im Jahr 2009 abgestellt. Weiter wurde darauf hingewiesen, dass die Einsprache die direkte Bundessteuer 2009 betreffe und daher nicht – wie bei den kantonalen Steuern – eine privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung möglich sei.

4.3.2.

Anlässlich der Einspracheverhandlung vom 20. Oktober 2020 liessen die Beschwerdeführer die Verjährung der direkten Bundessteuer 2009 geltend machen. Eine erste Veranlagung vom 29. Mai 2019 sei am 6. Juni 2019

zurückgezogen worden. Im Übrigen wurde an einem Liquidationstatbestand im Jahr 2007 festgehalten. Eine Totalliquidation im Jahr 2009 – wie vom Verwaltungsgericht festgestellt – sei nicht verlangt worden. "Das Verwaltungsgericht hat dann auch festgehalten, dass der Liquidationsgewinn Fr. 540'555.00 beträgt." Nach dem Urteil des Verwaltungsgerichtes seien wiedereingebrachte Abschreibungen von CHF 140'000.00 bereits besteuert worden, sodass die kumulierten Abschreibungen mit CHF 450'555.00 einzusetzen seien. Alle Steuerjustizbehörden gingen in Abweichung vom wiederholten Antrag von einer Totalliquidation per 2009 aus. Die definitive Geschäftsaufgabe sei aber gesundheitsbedingt im Jahr 2007 erfolgt. Die Parzelle bbb sei mit Bewilligung der Abteilung Landwirtschaft im Jahr 2008 aus dem Anwendungsbereich des BGGB entlassen worden. Das sei gemäss Bundesgerichtsurteil "2C_247/2020" der Zeitpunkt für die privilegierte Abrechnung und Totalliquidation. "Diese wurde per 2007 mehrfach verlangt." Das Spezialverwaltungsgericht habe im Urteil vom 26. Februar 2015 mehrfach darauf hingewiesen (vgl. Protokoll der Einspracheverhandlung und Aktennotiz des Vertreters vom 20. Oktober 2020).

4.4.

Im Einspracheentscheid wurde vorerst dargelegt, dass die Verjährung noch nicht eingetreten sei. Der LE KStA habe in der Stellungnahme zu den Einsprachepunkten explizit Stellung genommen. Der Bericht wurde sodann zum integrierenden Bestandteil des Einspracheentscheides erklärt. Das Bundesgericht habe mit Urteil vom 31. (recte: 21.) August 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 eine Totalliquidation im Jahr 2009 und den vom Verwaltungsgericht festgelegten Gewinn bestätigt. Die Ausführungen des Bundesgerichtes und des LE KStA deckten sich, so dass darauf abzustellen sei. Da die vom Verwaltungsgericht vorgenommene Korrektur des Gewinnes in der Veranlagung nicht berücksichtigt worden sei, werde das steuerbare Einkommen um CHF 140'000.00 korrigiert. Das Verwaltungsgericht habe jedoch nicht berücksichtigt, dass sich damit auch der AHV-Beitrag reduziert habe. Der Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde wie folgt berechnet:

	"Berechnung gem. Veranlagung	Berechnung VG
Gewinn vor Berücksichtigung AHV	607'396	467'396
Abzüglich AHV (9.7 %)	- 58'917	-45'337
Gewinn	548'479	422'059"

4.5.

4.5.1.

Mit an die Vorinstanz gerichtetem Schreiben vom 24. November 2020 und gleichzeitig mit Rekurs vom 24. November 2020 liessen die Beschwerdeführer zum Einspracheentscheid Stellung nehmen.

Es wurde im Rekurs geltend gemacht, die Berechnung des steuerbaren Einkommens für die direkte Bundessteuer sei falsch. Die Steuerkommission Q. sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass keine Totalliquidation vorliege und in der Folge weder § 44 StG, noch § 45 StG in Betracht gezogen werden könne. Die im Protokoll der Einspracheverhandlung erwähnte Gewinnberechnung – Kürzung der kumulierten Abschreibungen von CHF 590'515.00 um CHF 140'000.00 auf CHF 450'555.00 zum Satz von CHF 93'136.00 – betreffe die Kantons- und Gemeindesteuern 2009. Bei der direkten Bundessteuer 2009 sei die Reduktion der wiedereingebrachten Abschreibungen um CHF 140'000.00 aber nicht berücksichtigt worden. Trotz Feststellung dieses Fehlers durch die Vorinstanz sei aber nicht von einer Totalliquidation ausgegangen worden. Übersehen worden sei, dass das Verwaltungsgericht, bestätigt durch das Bundesgericht, das steuerbare Einkommen auf CHF 450'555.00 festgesetzt habe. Auf dieser Basis sei die direkte Bundessteuer 2009 zu berechnen. Als Schlussbemerkung wurde in der Beschwerde ausgeführt, dass das Spezialverwaltungsgericht, das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht rechtskräftig verfügt hätten, dass die endgültige Überführung in das Privatvermögen im Jahr 2009 erfolgt sei.

Im Schreiben vom 24. November 2020 an die Steuerkommission Q., auf welches in der Beschwerde verwiesen wird, wird geltend gemacht, die AHV-Beiträge seien in der Einspracheentscheid unzutreffend mit CHF 21'860.00 eingesetzt worden. Ebenso wird erwähnt, dass das steuerbare Einkommen aus Totalliquidation (und nicht aus Teilliquidation) gerichtlich auf CHF 450'555.00 festgesetzt worden sei. Auf dieser Basis sei die direkte Bundessteuer 2009 – wie an der Einspracheverhandlung verlangt – zu veranlagern. Eine separate Abrechnung über den Verkauf der überbauten Parzelle sei nicht vorzunehmen, da der dabei erzielte Gewinn in der Totalliquidation inbegriffen sei. Sodann stimme der Bericht des LE KStA nicht mit dem Bundesgerichtsurteil überein. Es werde nicht explizit zur Einsprache Stellung genommen. Der Bericht des LE KStA könne nicht integrierender Bestandteil der Einspracheentscheidung sein, da er keine materiellen Aussagen enthalte. Zudem sei die Abweichungsbegründung 2009 nicht nachvollziehbar, soweit sie nichts mit der direkten Bundessteuer zu tun habe.

4.6.

In seiner Vernehmlassung verwies das KStA gleich wie die Beschwerdeführer auf die Gerichtsurteile des Verwaltungs- und Bundesgerichtes im Zusammenhang mit der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2009. Weiter wurde auf die Gewinnberechnung im verwaltungsgerichtlichen Urteil Bezug genommen. Das Verwaltungsgericht habe in seinem Urteil betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 die kumulierten Abschreibungen von CHF 607'396.00 um CHF 140'000.00 auf CHF 467'396.00 reduziert. In der Folge sei der Gewinn nicht neu berechnet

worden. Unberücksichtigt geblieben sei eine notwendige Anpassung der AHV-Beiträge. Diese "Falschberechnung" aus dem Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 vermöge aber die Berechnung des steuerbaren Einkommens bei der direkten Bundessteuer 2009 nicht zu präjudizieren. Von den kumulierten Abschreibungen von CHF 467'396.00 seien AHV-Beiträge von CHF 45'337.00 (9.7 %) abzuziehen. Das steuerbare Einkommen sei in Beachtung der Urteile des Verwaltungs- und des Bundesgerichtes als Gesamtliquidation ermittelt worden. Bei der direkten Bundessteuer gebe es aber keine Möglichkeit für eine steuerliche Entlastung eines Liquidationsgewinnes wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Es wurde zugestanden, dass die dem angefochtenen Einspracheentscheid angefügte Abweichungsbegründung unzutreffend sei, da diese – anstatt sie zu löschen – aus dem Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern übernommen worden sei.

4.7.

In der Replik wurde festgehalten, es liege eine Fehlinterpretation des verwaltungsgerichtlichen Urteils vor. Das Verwaltungsgericht habe in seinem vom Bundesgericht bestätigten Urteil das für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 massgebliche Einkommen – und nicht den Gewinn – auf CHF 450'000.00 festgesetzt. Sodann seien die §§ 44 und 45 StG nicht anwendbar. Die Urteile der Gerichtsinstanzen seien nicht umgesetzt worden. Richtig sei einzig, dass eine Gesamtliquidation vorzunehmen sei. Die dem Einspracheentscheid angehängten Details der Veranlagung 2009 betreffend direkte Bundessteuer seien aus dem Recht zu weisen, da sie eine unzulässige Mehrbelastung bringen. In der Replik wird das für die direkte Bundessteuer 2009 massgebliche Einkommen mit CHF 435'472.00 berechnet.

5.

5.1.

5.1.1.

Sowohl die Vorinstanz als auch der LE KStA und insbesondere die Beschwerdeführer beziehen sich auf das Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 13. Februar 2020 (WBE.aaa) und das Urteil des Bundesgerichtes vom 21. August 2020 (kkk). Verwaltungs- und Bundesgericht haben mit den genannten Urteilen die Veranlagung der Beschwerdeführer zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2009 beurteilt. Vorerst ist festzustellen, ob diese Rechtsprechung zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2009 auf die direkte Bundessteuer 2009 übertragen werden kann.

5.1.2.

Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG sind unter anderem die Einkünfte aus einem Landwirtschaftsbetrieb steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwer-

tung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen gleichgestellt (Art. 18 Abs. 2 DBG). Die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet (Art. 18 Abs. 4 DBG).

Die gesetzliche Regelung im DBG ist mit der Regelung im aargauischen Steuergesetz (§ 27 Abs. 1 und 4 StG) identisch. Dementsprechend kann für die direkte Bundessteuer 2009 auf die Rechtsprechung zum kantonalen Recht, vorliegend auf die von den Parteien angerufenen Urteile des Verwaltungsgerichtes und des Bundesgerichtes abgestellt werden. Das gilt für die in den genannten Urteilen gemachten Ausführungen zur Überführung selbst und zum massgeblichen Besteuerungszeitpunkt. Das DBG kennt jedoch keine Privilegierung des steuerbaren Einkommens, wie sie das aargauische Steuergesetz mit § 44 StG und § 45 StG kennt. Insoweit sind sich die Parteien einig.

5.1.3.

Im Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 13. Februar 2020 (WBE.aaa) wird das folgende ausgeführt:

"II.

1.

Die Beschwerdeführer machen hauptsächlich geltend, die Überführung von Liegenschaften in das Privatvermögen sei von ihnen für das Jahr 2007 verlangt worden. Es sei daher in der Steuerperiode 2007 abzurechnen und nicht im Jahre 2009.

1.1.

Die Überführung einer Liegenschaft in das Privatvermögen setzt eine dauerhafte Zweckänderung (insb. eine erkennbare buchhalterische) sowie eine eindeutige Willensäusserung des Steuerpflichtigen voraus (JULIA VON AH, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri/Bern 2015, § 27 N 84). Eine solche Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen wird erst in demjenigen Zeitpunkt anerkannt, wenn sie für die Steuerbehörde erkennbar geworden ist, d.h. wenn der Pflichtige der Behörde gegenüber den eindeutigen – ausdrücklichen oder konkludenten – Willen bekundet, den fraglichen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen. Die Besteuerung eines Kapitalgewinnes soll nämlich erst dann Platz greifen, wenn unumstösslich feststeht, dass der Realisierungsfall tatsächlich eingetreten ist. Dazu bedarf es in der Regel einer Abrechnung des Pflichtigen mit der Steuerbehörde. Erfolgt eine solche Abrechnung nicht und liegt sonst kein Fall systematischer Realisierung der stillen Reserven vor, so verbleibt das betroffene Wirtschaftsgut im Geschäftsvermögen (Urteil des Bundesgerichts 2C_732/2016, 2C_733/2016 vom 5. September 2017 E. 2.2.1 m.w.H.).

1.2.

Nach der konstanten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung verlieren Vermögenswerte, die zum Geschäftsvermögen gehören, diesen Charakter

grundsätzlich nur, wenn eine Privatentnahme nach aussen deutlich erkennbar und in unmissverständlicher Weise vorgenommen wird. Buchführende Steuerpflichtige müssen Privatentnahmen im Zeitpunkt der Zweckänderung buchhalterisch erkennbar zum Ausdruck bringen. Fehlt eine Buchführung, setzt die Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen, da sie nicht heimlich vorgenommen werden kann (so bereits AGVE 1998, S. 213), eine eindeutige Willenskundgabe des Steuerpflichtigen voraus. Diese kann namentlich in einer entsprechenden Erklärung gegenüber der Steuerbehörde bestehen. Die Erklärung hat voraussetzungs- und bedingungslos zu erfolgen und entfaltet – vorbehaltlich eines beachtlichen Irrtums – eine bindende Wirkung für den Steuerpflichtigen (AGVE 1996, S. 252). Ohne ausdrückliche Erklärung liegt eine Überführung (nur) dann vor, wenn der Steuerpflichtige einen Tatbestand setzt, von dem die Steuerbehörde eindeutig auf das Vorliegen einer Privatentnahme schliessen kann bzw. er der Veranlagungsbehörde entsprechende Umstände klar zur Kenntnis bringt, damit diese in die Lage versetzt wird, daran die im Gesetz vorgesehenen steuerlichen Folgen zu knüpfen (vgl. AGVE 1998, S. 213; 1995, S. 201 ff., 202 und 1996, S. 252 ff.).

Solche Überführungstatbestände werden nur sehr zurückhaltend anerkannt. Zur Eindeutigkeit des Tatbestands und dessen Erkennbarkeit für die Steuerbehörden ist erforderlich, dass auch eine spätere geschäftliche Nutzung des betreffenden Vermögensbestandteils bzw. die Rückkehr zur geschäftlichen Nutzung ausgeschlossen erscheint (vgl. AGVE 1995, S. 201 f. mit Hinweis). Solange noch Ungewissheit über die wirtschaftliche und steuerliche Bedeutung eines Gutes für die geschäftliche Verwendung besteht, haben die Steuerbehörden keine Veranlassung, eine Überführung ins Privatvermögen anzunehmen (AGVE 1995, S. 201 ff.).

Die Qualifikation als Geschäftsvermögen kann nicht durch blossen Zeitablauf ändern. Nach dem Grundsatz von Treu und Glauben kann die steuerpflichtige Person die von ihr über Jahre hinweg nachgelebte Sachdarstellung nicht auf einmal ändern, nur um steuerlich günstiger zu fahren. Behandelte sie ein bestimmtes Vermögensobjekt stets als Geschäftsvermögen und nahm darauf Abschreibungen vor, bindet sie diese Qualifikation auch bei der Frage der Kapitalgewinnsteuerpflicht (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 18 N 146 f. m.w.H.). Auch eine dauerhafte Nutzungsänderung bewirkt für sich allein keine Änderung in der steuerrechtlichen Zuteilung des Vermögensgegenstandes. Eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen ist nur hinsichtlich jener Vermögenswerte anzunehmen, die für die Steuerbehörden sichtbar und eindeutig privaten Zwecken dienstbar gemacht werden. Die Geschäftsvermögensqualität kann somit nicht gewissermassen im Verborgenen verloren gehen. Wenn die Privatentnahme den Steuerbehörden in unmissverständlicher Weise mitgeteilt wurde, beispielsweise indem mit der Steuererklärung eine Bilanz eingereicht wird, in welcher Gegenstände des bisherigen Geschäftsvermögens ausgebucht wurden, bilden die Vermögenswerte fortan Privatvermögen, selbst wenn es die Steuerbehörden versäumt haben, die richtigen Steuerfolgen an die klar erkennbare Privatentnahme zu knüpfen (MARKUS REICH/JULIA VON AH, in: MARTIN ZWEIFEL, MICHAEL BEUSCH, [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 18 N 53).

2.

2.1.

Mit Schreiben vom 2. November 2011 forderte das KStA die Beschwerdeführer auf, bereits im Jahre 2009 einverlangte Unterlagen betreffend Steueranmeldung 2007 einzureichen (Beschwerdebeilage 4a). Die Beschwerdeführer beantragten daraufhin mittels Schreiben ihres Vertreters vom 21. November 2011 (Beschwerdebeilage 4b) die Schätzung des Verkehrswerts der Liegenschaften und Vorladung vor die Steuerkommission. In ihrer Einsprache vom 20. Dezember 2013 gegen die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 führten die Beschwerdeführer aus, dass der Beschwerdeführer 'die selbständige Erwerbstätigkeit grundsätzlich im Jahre 2007 aufgegeben hat' und 'per diesen Termin abzurechnen' sei (Beschwerdebeilage 5 Ziff. 4).

2.2.

Nicht übersehen werden darf dabei jedoch zunächst, worauf das Spezialverwaltungsgericht mit Verweis auf seinen Entscheid 3-BB.2017.2 vom 22. Juni 2017 E. 5 zutreffend hingewiesen hat, dass die Beschwerdeführer entgegen ihrer Willensäusserung auf Überführung der Liegenschaften in das Privatvermögen per 2007 in den Folgejahren bis zur Steuerperiode 2015 die Liegenschaften als Geschäftsvermögen deklariert und auch für die Steuerperiode 2009 eine Überführung in das Privatvermögen geltend gemacht haben (angefochtener Entscheid E. 4.2; Einsprache vom 18. November 2016 Ziff. 5: 'Es ist unbestritten, dass mit der Abtrennung [Anmerkung: die Abtrennung der Parzelle GB Q. Nr. hhh von der Parzelle Nr. bbb erfolgte im Juni 2009] eine Überführung ins Privatvermögen erfolgt ist.'). Ausserdem reichten die Beschwerdeführer den von ihnen im Zusammenhang mit der Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuer 2007 ausdrücklich einverlangten (vgl. Schreiben des Gemeindesteueramts Q. vom 20. Oktober 2009) Fragebogen Kapitalgewinne Landwirtschaft, aus dem die für die Liquidationsbesteuerung erforderlichen Angaben (wiedereingebrachte Abschreibungen sowie die Anlagekosten übersteigender Teil des Kapitalgewinns [separat besteuert gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG; Fassung vom 22. August 2006; ebenfalls in Kraft vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2010]) zu entnehmen gewesen wären, nicht ein. Diesen Fragebogen reichten sie selbst erst am 17. März 2017, d.h. nach der Steuererklärung 2009, ein und beantragten, wie bereits erwähnt, die Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen im Rahmen der Vornahme der Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009. Unter diesen Umständen erscheint es als widersprüchlich, wenn die Beschwerdeführer sich nunmehr auf den Standpunkt stellen, die Liquidationsgewinnbesteuerung hätte bereits mit der Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 vorgenommen werden müssen.

2.3.

Abgesehen vom geschilderten Verhalten gegenüber den Steuerbehörden kann denn auch mit Bezug auf die übrige Handlungsweise des Beschwerdeführers insgesamt nicht von einer Liquidation nur im Jahr 2007 ausgegangen werden. Bekanntlich gilt die selbständige Erwerbstätigkeit erst in dem Zeitpunkt als beendet, wenn die letzte Liquidationshandlung aus dieser Tätigkeit vollzogen wurde (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Basel 2019, Art. 37b N 9). Im Jahr 2007 veräusserte der Steuerpflichtige zwar sein in der Gemeinde S. gelegenes Landwirtschaftsland (6.08 ha). Erst 2008 liess er jedoch in der Folge die Stammparzelle Nr. bbb in Q. in einen in der Landwirtschaftszone und einen in der Bauzone gelegenen Teil aufteilen; und erst 2009 teilte er sodann noch das in der Bauzone gelegene Restgrundstück in zwei Parzellen auf, wovon er eine an seinen Sohn und dessen Ehefrau veräusserte. Dieser zeitliche Ablauf legt entgegen den Beschwerdeführern nicht etwa eine einheitliche

Liquidation (allein) im Jahr 2007 nahe, sondern eine fortgesetzte, in einzelnen Schritten vollzogene Liquidation, welche erst im Jahr 2009 mit der Überführung des Restgeschäftsvermögens – welches bis dahin auch in der Steuererklärung als solches deklariert worden war – ins Privatvermögen und mit dem Verkauf des letzten bis dahin im Geschäftsvermögen gehaltenen Grundstücks an seinen Sohn und dessen Ehefrau im Wesentlichen ihr Ende fand. Anders lässt sich das Verhalten des Beschwerdeführers in tatsächlicher Hinsicht nicht ernsthaft interpretieren. Vielmehr ist von einem Beginn der Liquidationshandlungen im Jahr 2007 und deren grundsätzlicher Beendigung im Jahr 2009 auszugehen.

2.4.

Fraglich ist, ob der Feststellungsantrag der Beschwerdeführer in Ziffer 2 überhaupt zulässig ist: In Veranlagungen sind über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskraftfähige Feststellungen ausgeschlossen. Ebenso sind selbstständige Feststellungsverfügungen im Steuerrecht, abgesehen vom Fall der Feststellung der Steuerpflicht, grundsätzlich ausgeschlossen. Nur aus zwingenden praktischen Gründen kann in besonderen Einzelsituationen die Vorwegnahme eines Entscheids über eine Rechtsfrage geboten sein, obwohl es mangels Verwirklichung eines Steuertatbestands noch nicht zu einer Veranlagung kommt (AGVE 2009, S. 137; Urteile des Verwaltungsgerichts vom 17. Juni 2009 [WBE.2008.284] E. II./3. vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.275] E. I./3.2., vom 19. Mai 2010 [WBE.2009.403] E. II./2.1. sowie vom 16. Juni 2010 [WBE.2009.400] E. I/2.). Das notwendige Feststellungsinteresse fehlt insbesondere auch dann, wenn das angestrebte Ziel mit einem Leistungs- oder Gestaltungsbegehren erreicht werden kann (Urteil des Bundesgerichts 2C_315/2017 vom 26. März 2018 E. 1.1.2.). Soweit der Feststellungsantrag zulässig ist, ist er ohnehin abzuweisen.

3.

3.1.

Die Beschwerdeführer bestreiten die Höhe des durch die Steuerkommission Q. festgelegten Überführungsgewinns von CHF 607'396. Sie machen geltend, davon seien CHF 37'217.00 infolge Rückzahlung einer früher erhaltenen Subvention und das separat besteuerte Milchkontingent in der Höhe von CHF 140'000.00 in Abzug zu bringen.

3.2.

Zu einem Überführungsgewinn sind ausgerichtete Subventionen hinzuzurechnen (die Beschwerdeführer betreffendes Urteil des Bundesgerichts 2C_687/2007 vom 8. April 2008 E. 2.3). Daraus folgt, dass durch den Empfänger (teilweise) zurückbezahlte Subventionen vom Überführungsgewinn wieder in Abzug zu bringen sind.

Die Beschwerdeführer erhielten im Jahr 1986/1987 CHF 101'500.00 vom Kanton Aargau und der Schweizerischen Eidgenossenschaft als Subvention für die Erstellung einer Scheune. Vor der Abparzellierung der Parzelle GB Q. Nr. bbb entlang der Bauzonengrenze und dem Verkauf der Parzelle GB S. Nr. fff, forderte die Abteilung Landwirtschaft des Kantons Aargau die Beschwerdeführer auf, für eine landwirtschaftliche Hochbaute erhaltene Subventionen im Betrag von CHF 37'217.00 zurückzuzahlen (Verfügung vom 4. August 2006). Nachdem sie dieser Aufforderung nachgekommen sind, haben sie den Betrag im Veranlagungsverfahren des Kantons H. betreffend Grundstückgewinnsteuer Parzelle GB S. Nr. fff 'AB' geltend gemacht und der entsprechende Abzug wurde ihnen auch gewährt (vgl. Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 23. Januar 2008). Durch die

Rückzahlung der Subvention reduzieren sich die Anlagekosten nachträglich, was im vorliegenden Fall bei der Abrechnung der Grundstückgewinnsteuer für den Verkauf der Parzelle GB S. Nr. fff bereits berücksichtigt worden ist. Eine zusätzliche Berücksichtigung bei den Anlagekosten der übrigen Liegenschaften in ist nicht angebracht, würde doch damit die Rückzahlung in der Liquidationsgewinnberechnung doppelt berücksichtigt. Gegen die entsprechenden vorinstanzlichen Ausführungen (angefochtener Entscheid E. 6.3) bringen die Beschwerdeführer nichts vor, auf die Rückzahlung der Subvention und deren Folgen ist daher auch nicht weiter einzugehen.

3.3.

Hinsichtlich der Hinzurechnung des Gewinns von CHF 140'000.00 aus der Veräusserung des Milchkontingents zu den kumulierten Abschreibungen machen die Beschwerdeführer lediglich pauschal geltend, dies sei ein Fehler und zu korrigieren (Beschwerde S. 4).

3.3.1.

Die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang ausgeführt, es sei völlig unklar, aus welchem Grund am 7. Juli 2000 eine Zahlung von CHF 140'000.00 an den Beschwerdeführer erfolgt sei. Sicher sei nur, dass in diesem Zusammenhang eine Ersatzbeschaffung bzw. die zugehörige Sofortabschreibung verbucht worden sei.

3.3.2.

Fest steht, dass der Beschwerdeführer am 6. bzw. 7. Januar 2000 von I. CHF 140'000.00 erhielt (vgl. Kontoauszug der G. sowie der Buchhaltung von I. in den Rekursakten) und dass er in diesem Zusammenhang eine Ersatzbeschaffungsrückstellung (vgl. Auszug Konto 2700 in den Rekursakten) verbuchte, welche er mittels einer Abschreibung auf dem Betriebsgebäude (Konto 1330) per 31. Dezember 2000 wieder auflöste (Kto. 1330 an Kto. 2700 CHF 140'000.00). Damit ist zwar, wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, nicht exakt nachgewiesen, wofür der Beschwerdeführer den entsprechenden Betrag erhalten hat. Auch nach dem Urteil des Verwaltungsgerichts betreffend die Veräusserung des Milchkontingents an I. (Urteil WBE.iii vom 13. Juni 2016, in dem die Sachdarstellung des Beschwerdeführers, wonach er das Milchkontingent bereits 2000 und nicht erst 2007 verkauft habe, verworfen wurde) bleibt damit unklar, wofür er bereits im Jahr 2000 von I. CHF 140'000.00 erhielt. Nach dem Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.iii vom 13. Juni 2016 ist aber zumindest auszuschliessen, dass der Beschwerdeführer 2000 den Betrag von CHF 140'000.00 für den Verkauf eines Milchkontingents erhielt, da zumindest nie – insbesondere von Seiten der Steuerbehörden – behauptet wurde, der Beschwerdeführer könnte zwei Milchkontingente veräussert haben (eines im Jahr 2000 und ein zweites im Jahr 2007). Die Steuerkommission und die Vorinstanz haben auch sonst keine Vermutung geäussert, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2000 einen (anderen) Vermögensgegenstand seines Geschäftsvermögens an I. veräussert habe. Dann bleibt aber allein denkbar, dass die Ersatzbeschaffungsrückstellung 2000 zu Unrecht verbucht wurde. Verhält es sich aber so, so erweist sich auch die korrespondierende Abschreibung nicht als begründet und konnte auch im Rahmen der Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen im Jahr 2009 nicht wieder eingebracht werden. Dementsprechend sind die wieder eingebrachten Abschreibungen um CHF 140'000.00 zu kürzen.

4.

Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde. Der gemäss § 44a StG zu einem Achtel zu berücksichtigende Liquidationsgewinn (wieder eingebrachte Abschreibung) ist gegenüber dem Einspracheentscheid um CHF 140'000.00 zu reduzieren. Damit ist das steuerbare Einkommen auf CHF 450'555.00 und das satzbestimmende Einkommen auf CHF 93'136.00 festzusetzen."

5.2.

Das Bundesgericht hat das Urteil des Verwaltungsgerichtes mit Urteil vom 21. August 2020 (L.) bestätigt und ausgeführt (Erw. 7.4):

"Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz angenommen hat, dass im Jahr 2007 noch keine Überführung der Parzelle Nr. hhh in das Privatvermögen erfolgte und stattdessen von einem Beginn der Liquidationshandlungen im Jahr 2007 und deren grundsätzlicher Beendigung im Jahr 2009 auszugehen ist. Es ist unter diesen Umständen nicht ersichtlich, inwiefern das angefochtene Urteil bundesrechtswidrig sein sollte. Insbesondere ist nicht erkennbar, inwiefern damit die kantonalen Vorschriften von § 23 Abs. 3 lit. b StG/AG und § 45 Abs. 1 lit. f. StG/AG in der vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2010 gültig gewesenen Fassung harmonisierungswidrig oder willkürlich angewendet worden sein sollten."

5.3.

5.3.1.

Die Parteien sind sich schlussendlich darin einig, dass gestützt auf die vorstehend zitierte Rechtsprechung auch bei der direkten Bundessteuer eine Totalliquidation im Jahr 2009 abzurechnen ist. Dass die Besteuerung im Jahr 2009 zu erfolgen hat, ergibt sich aus den vorstehend zitierten Urteilen und der in diesem Punkt identischen Rechtslage. Uneinig sind sich die Parteien allein noch hinsichtlich der Berechnung des für die direkte Bundessteuer 2009 massgeblichen steuerbaren Einkommens.

5.3.2.

Die Beschwerdeführer berufen sich insofern auf das Urteil des Verwaltungsgerichtes (Erw. II.4.), als sie von einer verbindlichen Reduktion des steuerbaren Einkommens um CHF 140'000.00 ausgehen. Dementsprechend wird das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mit CHF 408'479.00 eingesetzt und das steuerbare Einkommen mit CHF 435'472.00 berechnet.

5.3.3.

Demgegenüber wird vom KStA geltend gemacht, es seien vom steuerbaren Liquidationsgewinn und nicht vom steuerbaren Einkommen CHF 140'000.00 abzuziehen. Die Verminderung des Liquidationsgewinnes auf CHF 467'396.00 führe zu einer Ermässigung der geschuldeten persönlichen AHV-Beiträge. Das sei im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 vor Verwaltungsgericht unberücksichtigt geblieben.

Der steuerbare Gewinn betrage CHF 422'059.00 und das steuerbare Einkommen CHF 449'052.00. In diesem Punkt könne keine Bindung an die unzutreffende Berechnung für die Bestimmung des massgebenden steuerbaren Einkommens für die direkte Bundessteuer 2009 bestehen.

5.3.4.

Eine uneingeschränkte Bindungswirkung der Urteile des Verwaltungsgerichtes und des Bundesgerichtes ist vorliegend in Bezug auf die direkte Bundessteuer 2009 nicht geboten.

Der Grundsatz von Treu und Glauben verbietet den Steuerbehörden nicht, eine umstrittene Rechtsfrage, die früher zugunsten der steuerpflichtigen Person entschieden worden ist, in einer späteren Veranlagungsperiode anders zu beurteilen. Es liegt im Wesen der periodischen Veranlagung, dass die Steuerbehörde die Möglichkeit erhält, jeweils eine neue Beurteilung vorzunehmen und auch allfällige frühere Fehlleistungen zu korrigieren (Pra 2006 Nr. 16; StE 2000 A 21.14 Nr. 13; AGVE 2000 S. 443; VGE vom 14. November 2012 [WBE.2012.133]; VGE vom 21. April 2010 [WBE.2009.50]). Gleich verhält es sich hier im Verhältnis der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 zur Veranlagung der direkten Bundessteuer 2009, da letztere in einem separaten Verfahren durch die Steuerkommission Q. zu beurteilen war.

Allein aus formellen Gründen müssen und dürfen allfällige Fehler aus dem Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 nicht auf dasjenige betreffend direkte Bundessteuer 2009 übertragen werden. Die Rechtskraft des Entscheides des Verwaltungsgerichtes steht dem nicht entgegen. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2009 haben die Beschwerdeführer profitiert. Gleiches ist bei der direkten Bundessteuer 2009 nicht zu wiederholen.

5.3.5.

Die Beschwerde nach DBG ist wie der Rekurs nach kantonalem Steuerrecht ein vollkommenes Rechtsmittel, weil das Spezialverwaltungsgericht bei der Beurteilung der ihm vorgelegten Streitsachen Sachverhalts-, Rechts- und Ermessensfragen frei überprüfen kann, ohne an die Parteianträge gebunden zu sein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 196 StG N 2).

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind etwa Aufrechnungen, soweit sie die handelsrechtliche Rückstellung für Steuern als zu tief erscheinen lassen, von Amtes wegen durch eine entsprechende Anpassung der Steuerrückstellung Rechnung zu tragen (BGE 141 II 87 ff., Erw. 5; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 18. Februar 2019 [2C_435/2017], Erw. 2.3.2).

Gleiches gilt für die Berücksichtigung von AHV-Beiträgen. Die entsprechenden Korrekturen sind von Amtes wegen vorzunehmen.

5.4.

Unbestritten ist das Verwaltungsgericht in seinem Entscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 von einem von der Steuerkommission Q. mit dem Einspracheentscheid berechneten Überführungsgewinn von CHF 607'396.00 ausgegangen (Sachverhalt B; Erw. II.3.1.). Die Steuerkommission Q. berücksichtigte AHV-Beiträge von CHF 58'917.00 (9.7 % von CHF 607'396.00) und zog das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mit CHF 548'479.00 in die Veranlagung mit ein.

Die Beschwerdeführer beantragten im verwaltungsgerichtlichen Verfahren (Erw. II.3.1.), vom Überführungsgewinn von CHF 607'396.00 seien zurückbezahlte Subventionen von CHF 37'217.00 und das separat besteuerte Milchkontingent von CHF 140'000.00 in Abzug zu bringen. Bezüglich der zurückbezahlten Subventionen wurde die Beschwerde abgewiesen (Erw. II.3.2.). Hingegen wurden die wiedereingebrachten Abschreibungen (Erw. II.3.3.2.) um CHF 140'000.00 vermindert.

In der Folge wurden in Erw. II.4. einerseits zu Recht die wieder eingebrachten Abschreibungen um CHF 140'000.00 auf (ein AHV-pflichtiges Einkommen von) CHF 467'396.00 herabgesetzt (CHF 607'396.00 ./. CHF 140'000.00), anderseits jedoch trotz Verminderung des AHV-pflichtigen Einkommens unzutreffend die unverändert auf einem Einkommen von CHF 607'396.00 berechneten – und damit zu hohen – AHV-Beiträge von CHF 58'917.00 zum Abzug zugelassen. Dementsprechend war die Berechnung des steuerbaren Einkommens im Urteil des Verwaltungsgerichtes fehlerhaft und ist im Verfahren betreffend direkte Bundessteuer 2009 begründet korrigiert worden. Der steuerbare Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde von der Vorinstanz daher zu Recht auf CH 422'059.00 festgesetzt.

5.5.

In dieser Hinsicht ist die Begründung des Einspracheentscheides – wenn auch sonst (vgl. insbesondere die Abweichungsbegründung, was von den Steuerbehörden zugestanden wurde) nicht über alle Zweifel erhaben – eindeutig. Es liegt keine Verletzung der Begründungspflicht vor.

5.6.

Die Beschwerde ist damit abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 2 DBG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführer haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 340.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 840.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Beschwerdeführer (2)

die Beschwerdeführer 1 und 2.2 bis 2.5

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q.

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

Aarau, 25. März 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche