

3-BB.2023.10

P 22

Urteil vom 20. Februar 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

Beschwerde- führerin	A._____ vertreten durch Dr. iur. Marianne Klöti-Weber, Rechtsanwältin, Bürgi Bulaty Wunderlin Rechtsanwälte, Bahnhofstrasse 42, 5401 Baden
-------------------------	---

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 26. Januar 2023 betreffend Direkte Bundessteuer 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 30. August 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die direkte Bundessteuer 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 2'738'820.00 veranlagt. Dabei wurden CHF 2'632'753.00 aus einem "Gewinnanteilsrecht (gemäss Kaufvertrag vom tt.mm. 2020)" als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erfasst.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 30. August 2022 liess A._____ mit Schreiben vom 29. September 2022 Einsprache erheben. Sie liess beantragen:

"1.

Das steuerbare Einkommen sei um das selbständige Erwerbseinkommen von CHF 2'632'753.00 herabzusetzen.

2.

Ev. sei die Einsprecherin vor die Steuerkommission einzuladen."

3.

Mit Entscheid vom 26. Januar 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 26. Januar 2023 (Versand am 17. Februar 2023; Zustellung an die Vertreterin nach den Angaben im Rekurs am 20. Februar 2023) liess A._____ mit Beschwerde vom 20. März 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen. Sie liess folgende Anträge stellen:

"1.

Der Einsprache-Entscheid vom 26. Januar 2023 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei um das selbständige Erwerbseinkommen von CHF 2'632'753.00 herabzusetzen.

2.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung der Beschwerde.

6.

A. _____ liess keine Replik einreichen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

2.1.1.

Am tt.mm. 1985 schlossen der Vater der Beschwerdeführerin, I.____ und die D.____, Inh. B.____ & H.____, Kollektivgesellschaft mit Sitz in Q.____, einen öffentlich beurkundeten Vertrag über die "Begründung einer Maximalhypothek mit schuldrechtlicher Vereinbarung eines langfristigen Gewinnanteilsrechts" betreffend die Liegenschaft GB Q.____ Nr. eee, Plan aaa, Parz. bbb, [...] a, Wiese, Gebäudeplatz und Garten, R-Strasse. Vorgesehen wurde die schuldrechtliche Einräumung eines langfristigen, auf 99 Jahre befristeten Gewinnanteilsrechts (Ziff. III. des Vertrages). Diese Vereinbarung beinhaltet insbesondere folgende Bestimmungen:

"3.1. Die Käuferin verpflichtet sich, während den nächsten 25 Jahren das Kaufsobjekt als [...] weiterzuführen, d.h. weder ganz noch teilweise einer andern Bestimmung zuzuführen oder irgendeinen Teil des Kaufobjektes zu veräussern oder mit Baurechten- oder Benutzungsrechten zu belasten und ähnliches mehr.

Sollte die Käuferin diese Bestimmung ohne wichtigen Grund verletzen, so ist der gesamte Vorteil oder Veräusserungsgewinn, den die Käuferin erzielt, vollständig dem Verkäufer oder dessen Rechtsnachfolgern auf erstes Begehren auszuliefern. Zudem sind ihm die allfälligen entstehenden Nachteile zusätzlich zu ersetzen.

(...)

4. Nach Ablauf der ersten 25 Jahre, d.h. nach dem Jahre 2009, steht dem Verkäufer bzw. dessen Rechtsnachfolgern folgendes Gewinnanteilsrecht zu:

4.1 Vom 26. bis und mit 50. Jahr (also 2034) 36/57
(sechsenddreissig /siebenundfünfzigstel)
des entsprechenden Veräusserungsgewinnes.

(...)

5.1. Die Art. 619 ff ZGB sind auf dieses Gewinnanteilsrecht nicht anwendbar.

5.2. Der Veräusserungsgewinn gemäss Ziff. 4 hievor errechnet sich folgendermassen:

Veräusserungserlös für das Grundstück [inkl. seine Bestandteile, d. h. Gebäude, Gewächshäuser, Anlagen etc.] netto.

abzüglich den Kaufpreis von rund Fr. 2.5 Mio.,

abzüglich angemessene Abschreibungen auf den gekauften Anlagen,

- zuzüglich die nachgewiesenen wertvermehrenden Investitionen, die dem Grundstück zuzurechnen sind,
- abzüglich die auf diesen wertvermehrenden Investitionen vorgenommenen angemessenen Abschreibungen pro rata temporis.

gleich dem erzielten Veräusserungserlös gemäss Ziff. 4 hievor.

Von diesem Veräusserungsgewinn ist der entsprechende Bruchteil gemäss Ziff. 4 hievor zu errechnen. Allfällige Steuern auf dem dem Gewinnanteilsrecht entsprechenden Veräusserungsgewinn hätte die Verkäuferschaft, d. h. hätten die Gewinnanteilsberechtigten, zu bezahlen. Allfällige Steuern auf dem Veräusserungserlös direkt tragen die Grundstückseigentümer (Käuferin und Rechtsnachfolger).

Bezüglich Berechnung dieses Gewinnanteils wird auf das Beispiel 2 hienach verwiesen."

Weiter wurde die Begründung einer Maximalhypothek zur Sicherung des Gewinnanteilsrechtes mit der Möglichkeit zur Anpassung derselben an die Steigerung der Bodenpreise bzw. an den voraussichtlichen Gewinnanteil vereinbart (Ziff. IV. 1 und 2).

2.1.2.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 1985 verkauften I._____ als "Komplementär und im Grundbuch eingetragener Grundstückseigentümer" und die Kommanditgesellschaft C._____ der D._____, Inhaber B._____ & H._____, Kollektivgesellschaft mit Sitz in Q._____, das Grundstück GB Q._____ Nr. eee, Kat.Pl. aaa/bbb, im Halte von [...] a (nach Abparzellierung einer Fläche von [...] a; neue Parzelle GB Q._____ Nr. ggg, Kat.Pl. aaa/ddd) für CHF 2'488'600.00. Darüber hinaus wurden mit gleichem Kaufvertrag weitere Aktiven unter Verrechnung gewisser Passiven verkauft.

2.2.

Am tt.mm. 2008 wurde die Kollektivgesellschaft F._____ B._____ und H._____ in die G._____ AG umgewandelt (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 28. Januar 2025).

2.3.

Mit öffentlich beurkundetem "Nachtrag zur Begründung einer Maximalhypothek mit schuldrechtlicher Vereinbarung eines langfristigen Gewinnanteilsrechts vom tt.mm. 1985" vom tt.mm. 2020 zwischen den Nachkommen von I._____ sel. als Gewinnanteilsberechtigte und der G._____ AG als Eigentümerin von LIG Q._____ / bbb und Verkäuferin/Gewinnanteilsbelastete änderten die Parteien im Hinblick auf einen allfälligen Verkauf bis zum 31. Dezember 2020 das mit Vertrag vom tt.mm. 1985 begründete Gewinnanteilsrecht. Bei einem Verkauf von LIG Q._____ / bbb bis zum 31. Dezember 2020 (Massgebend: Eintrag im Grundbuch) wurde den Gewinnanteilsberechtigten ein Gewinnanteilsrecht von insgesamt 60 % am Nettogewinn zuerkannt. In Ziff. 6 des Vertrages wurde der Berechnungsmodus für die Ermittlung des Nettogewinnes vereinbart.

2.4.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2020 verkauften die G._____ AG die Liegenschaft Q._____ / bbb für CHF 39'631'014.00 und B._____ und H._____ als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft die Liegenschaft Q._____ / ddd für CHF 1'568'986.00 der M._____. Die M._____ wurde verpflichtet, der Beschwerdeführerin in Abgeltung des Gewinnanteilsrechtes CHF 2'925'281.75 zu bezahlen.

3.

3.1.

3.1.1.

Die Beschwerdeführerin deklarierte mit der Steuererklärung für die direkte Bundessteuer 2020 ein steuerbares Einkommen von CHF 66'991.00. Die Zahlung für die Abgeltung des Gewinnanteilsrechtes von CHF 2'925'281.75 wurde nicht als Einkommen angegeben.

Die damalige Vertreterin führte im Schreiben vom 24. September 2021 dazu aus, es handle sich weder um einen einkommenssteuer- noch erbschaftsteuerpflichtigen Vermögenszugang. Dabei wurde auf die Bundesgerichtsurteile vom 29. September 2016 (2C_162/2016 und 2C_163/2016) und vom 23. Januar 2020 (2C_11/2020) Bezug genommen. Gestützt auf diese Rechtsprechung wurde geltend gemacht, der zivilrechtliche Eigentümer sei alleiniges Steuersubjekt für den gesamten, mit der Veräusserung erzielten Kapitalgewinn. Die Gewinnbeteiligung der Miterben sei Ausfluss der Erbteilung. Es handle sich steuerlich um eine Privatentnahme und damit um eine unbeachtliche Gewinn- und Erlösverwendung, die sich ausserhalb des betriebswirtschaftlichen Umfeldes bewege. Getilgt werde damit eine private Schuld der belasteten Person. Steuerpflichtig sei für den ganzen Gewinn die G._____ AG gewesen. Die Beschwerdeführerin und die weiteren Begünstigten hätten beim Verkauf der Liegenschaften keine Entscheidungskompetenz bei der Auswahl des Käufers, der Festsetzung

des Kaufpreises und Vertragsmodalitäten und damit kein Mitsprache- und Mitwirkungsrecht gehabt. Die mit dem Verkauf im Jahr 2020 zusammenhängenden Steuerfolgen seien mit dem Verkauf im Jahr 1985 zu 100 % auf die neuen Eigentümer übergegangen.

3.1.2.

Das Kantonale Steueramt (KStA), Geschäftsbereich Recht (RD), erstattete zur Frage der Besteuerung des Gewinnanteilsrechts den Bericht vom 25. Oktober 2021. Dabei wurde in einem ersten Schritt festgehalten, dass das verkaufte Grundstück zum Geschäftsvermögen von I. _____ sel. gehört habe. Ein Veräusserungsgewinn sei nach der damals gültigen Rechtslage schon 1985 mit der Einkommenssteuer zu erfassen gewesen. Beim Gewinnanspruch handle es sich um eine durch den Verkauf des Grundstücks ausgelöste (bedingte) weitere Kaufpreiszahlung. Damit unterliege diese als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Einkommenssteuer. Dasselbe ergebe sich auch aus dem Vergleich mit einer "Earnout-Zahlung" beim Verkauf einer Personenunternehmung, welche im Zeitpunkt der Nachzahlung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerpflichtig werde. Dass der Anspruch aus dem Gewinnanteilsrecht den Erben des I. _____ zustehe, ändere daran nichts. Der Tod eines Personenunternehmers führe nämlich nicht zu einer steuerlichen Liquidation bzw. steuerrechtlichen Schlussabrechnung über dessen selbständige Erwerbstätigkeit. Die Erben hätten daher die Zahlungen aufgrund des Gewinnanteilsrechts als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern. Die angerufenen Bundesgerichtsurteile beträfen Gewinnanteilsrechte der Miterben. Aus den Bundesgerichtsurteilen lasse sich daher nichts zum vertraglichen Gewinnanteilsrecht ableiten, handle es sich bei den diesbezüglichen Erwägungen nur um obiter dicta. Vorliegend könne es sich gar nicht um die Tilgung privater Schulden handeln, da die Grundstücke zum Geschäftsvermögen der Inhaber der erwerbenden Kollektivgesellschaft gehörten. Wenn die Kollektivgesellschaft noch nicht umgewandelt worden wäre, würde es sich bei der Begleichung der Schulden aus dem Gewinnanteilsrecht um Geschäftsaufwand und nicht um Privataufwand handeln. Bei der G. _____ AG sei noch weniger erkennbar, wie begründet werden könnte, dass es sich bei den Zahlungen des Gewinnanteilsrechtes nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand handeln sollte. Die Auszahlung des Gewinnanteilsrechts sei handelsrechtlich zwingend als Aufwand zu verbuchen.

Gestützt auf diesen Bericht des KStA RD wurde der Beschwerdeführerin vom Gemeindesteueramt Q. _____ der Veranlagungsvorschlag vom 28. Oktober 2021 unterbreitet

3.1.3.

Die Beschwerdeführerin nahm zum Veranlagungsvorschlag mit Schreiben vom 26. November 2021 Stellung und verwies vorab auf die Stellungnahme

vom 24. September 2021. Ergänzend wurde ausgeführt, der im Bericht des KStA RD angeführte Vergleich mit Earnout-Zahlungen bei Personengesellschaften sei aufgrund ganz anderer Verhältnisse nicht möglich. Hätte I._____ sel. die Liegenschaft verkauft, hätte er den Gewinn allein versteuern müssen. Nach seinem Tod hätten die Nachkommen "netto" geerbt. Mit dem Verkauf der Liegenschaft sei die Steuerpflicht vollumfänglich auf die neue Eigentümerin übergegangen. Sie allein sei für den Veräusserungsgewinn steuerpflichtig. Das Gewinnanteilsrecht sei ein rein erbrechtliches Instrument. Die Nachkommen könnten nicht nach 35 Jahren als selbständig Erwerbende umqualifiziert werden. Auch wenn das von der G._____ AG eingeholte Ruling nicht vollständig sei, könnten die dadurch entgangenen Steuern nicht nachträglich quotenmässig bei den Erben des ursprünglichen Eigentümers eingefordert werden.

3.1.4.

Mit Verfügung vom 30. August 2022 wurde die Beschwerdeführerin für die direkte Bundessteuer 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 2'738'820.00 veranlagt. Dabei wurde das Gewinnanteilsrecht im Umfang von CHF 2'632'753.00 (CHF 2'925'281.75 abzüglich 10 % AHV von CHF 292'528.00) als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst. Die Steuerkommission Q._____ stützte sich dabei auf den Bericht des KStA RD vom 25. Oktober 2021.

3.2.

Mit der Einsprache liess die Beschwerdeführerin geltend machen, das KStA RD habe bei seiner Beurteilung übersehen, dass I._____ sel. mit Kaufvertrag vom tt.mm. 1985 nicht Geschäftsvermögen, sondern Privatvermögen verkauft habe. Die Geschäftsaufgabe sei bereits per 31. Dezember 1984 erfolgt und steuerlich abgerechnet worden. Der Verkauf der Liegenschaft aus dem Privatvermögen von I._____ sel. sei steuerfrei geblieben. Gleich müsse es sich mit dem Gewinnanteilsrecht, welches ebenfalls dem Privatvermögen zuzurechnen sei, verhalten. Kapitalgewinne auf Privatvermögen und insbesondere auch bei entgeltlichem Verzicht auf einen Vermögenswert des Privatvermögens seien gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei.

Das Bundesgericht habe in zahlreichen Entscheiden festgestellt, dass der mit der Veräusserung eines Grundstückes realisierte Gewinn allein vom Grundeigentümer zu versteuern sei. Die Ausrichtung des Gewinnanspruchs sei als erfolgsneutrale Schuldentilgung qualifiziert worden (Bundesgerichtsurteil vom 23. Januar 2020 [2C_11/2020], Erw. 3.2). Bei der Berechnung des Gewinnanteils seien die direkt mit der Veräusserung zusammenhängenden Steuern abziehbar und auf den Gewinnanteilsberechtigten zu überwälzen (Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016], Erw. 4.3.4.). Damit sei vorliegend allein die Käuferin der Liegenschaft bzw. deren Rechtsnachfolgerin die G._____ AG steuerpflichtig

gewesen. Zwar hätten die erwähnten Bundesgerichtsurteile das bäuerliche Gewinnanteilsrecht der Miterben nach BGGB betroffen. Festgehalten worden sei jedoch auch in diesen Urteilen immer, dass es keine Rolle spiele, ob der Gewinnanteilsanspruch vertraglicher oder gesetzlicher Natur sei. Der Ausgleich unter den Berechtigten sei immer mit einer steuerneutralen Schuldentilgung vorgenommen worden (Bundesgerichtsurteil vom 13. März 2020 [2C_368/2019], Erw. 2.4). Die Behandlung der Auszahlung des Gewinnanteilsrechtes als geschäftsmässig begründeter Aufwand bei der Liegenschaftsverkäuferin habe nicht automatisch eine Einkommensbesteuerung bei den Begünstigten zur Folge.

3.2.1.

Mit Schreiben vom 4. Januar 2023 liess die Beschwerdeführerin zu den von der Vorinstanz beigezogenen Steuerakten von I._____ sel. der Jahre 1985/1986 und 1987/1988 Stellung nehmen. Es wurde ausgeführt, dass auch die per 1. Januar 1985 vorgenommene Zwischenveranlagung wegen Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit die Geschäftsaufgabe belege. Daraus ergebe sich, dass im Jahr 1985 Privatvermögen verkauft worden sei. Das Gleiche gelte für das Gewinnanteilsrecht, welches ebenso dem Privatvermögen zuzurechnen sei.

3.3.

Die Steuerkommission Q._____ wies die Einsprache ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, zwar sei der Liquidationsgewinn mit der Liquidationssteuerveranlagung vom 20. Juli 1990 dem Jahr 1984 zugerechnet worden. Wegen der Erfassung der Liquidation mit einer Jahressteuer gemäss Art. 43 Abs. 1 BdBSt habe es ohnehin keine Rolle gespielt, ob der Liquidationsgewinn formal dem Jahr 1984 oder 1985 zugerechnet worden sei. Deshalb könne bei der Beurteilung der Frage, ob die Liegenschaft beim Verkauf im Jahr 1985 dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuzurechnen sei, nicht auf die Liquidationsgewinnsteuerveranlagung im Jahr 1984 abgestellt werden. Nicht entscheidend sei auch die Vornahme einer Zwischenveranlagung per 1. Januar 1985. Es sei vielmehr aufgrund der gesamten Umstände zu beurteilen, ob die Liegenschaft im Zeitpunkt des Verkaufes noch zum Geschäftsvermögen gehört habe.

Aus den Steuerakten ergebe sich, dass die Liegenschaft (LIG Q._____ bbb) bis zum Verkauf im Juni 1985 nie dauerhaft privaten Zwecken gewidmet worden sei. Der kurze zeitliche Abstand zwischen dem Gesuch um Vorberechnung vom 9. Mai 1984 bis zum Verkauf am tt.mm. 1985 spreche für den vorbestehenden Willen, die [...] möglichst bald zu veräussern, sofern kein Pächter gefunden werde. Aufgrund der Umstände sei ersichtlich, dass im Jahr 1984 keine Klarheit über das Schicksal des [...] bestanden habe. Bereits daraus folge, dass vorgängig zur Veräusserung der [...] keine Privatentnahme bzw. keine Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen stattgefunden habe. Der Liqui-

dationszeitpunkt habe daher im Jahr 1985 gelegen. Das am 12. Mai 1986 eingereichte Zwischenveranlagungsgesuch sei per 1. Januar 1985 eingereicht worden. Dort werde ausgeführt, I. _____ sel. sei bis zum 1. Januar 1985 als selbständigerwerbender [...] tätig gewesen. Zum Beweis werde auf den Kaufvertrag vom tt.mm. 1985 verwiesen. Auch deshalb habe im Jahr 1984 keine Privatentnahme stattgefunden. Die [...] sei nur schuldrechtlich rückwirkend auf den 1. Januar 1985 (Übergang von Schaden und Nutzen) verkauft worden. Steuerrechtlich sei das jedoch nicht massgeblich. Bis zur Veräusserung am tt.mm. 1985 habe Geschäftsvermögen vorgelegen. Es sei davon auszugehen, dass mit der Zwischenveranlagung per 1. Januar 1985, welche kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mehr enthalten habe, eine "pragmatische" Besteuerung hätte erreicht werden sollen. Obwohl ein Verkauf von Privatvermögen behauptet werde, sei keine Grundstückgewinnsteuererklärung aktenkundig.

Eine Privatentnahme sei nicht buchhalterisch zum Ausdruck gebracht worden. Die Bilanz per 31. Dezember 1984 habe die Liegenschaft enthalten.

Mit der am 16. Oktober 1984 zugestellten "Liquidations-Vorberechnung" sei das KStA Buchprüfungen/Grundstückgewinnsteuern (BP) von einem Verkehrswert der Liegenschaft LIG Q. _____ / bbb von CHF 5'320'000.00 ausgegangen. Mit Schreiben vom 30. Juni 1990 habe das KStA BP dann der Steuerkommission Q. _____ den infolge Geschäftsaufgabe dem Jahr 1984 zugerechneten Liquidationsgewinn mitgeteilt. Darin sei der Liquidationsgewinnberechnung nicht der Verkehrswert gemäss Vorberechnung, sondern der tatsächlich erzielte Veräusserungserlös von CHF 2'488'600.00 zugrunde gelegt worden. Das spreche gegen die Privatentnahme im Jahr 1984, da eine solche zum Verkehrswert zu erfolgen habe. Die Liegenschaft LIG Q. _____ / bbb sei somit direkt aus dem Geschäftsvermögen verkauft worden. Massgeblicher Liquidationszeitpunkt sei der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vom tt.mm. 1985 gewesen. Dementsprechend sei der Zufluss aus dem Gewinnanteilsrecht zu Recht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst worden.

Sollte dieser Auffassung nicht gefolgt werden, liege gestützt auf die Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG Einkommen im Umfang des ausbezahlten Gewinnanteilsrechts vor. Würde der Auffassung der Beschwerdeführerin gefolgt, ergäbe sich unzulässigerweise eine Besteuerungslücke, da der Gesetzgeber das Einkommens- und Grundstückgewinnsteuerrecht steuersystematisch und wertungsmässig – abgesehen von den steuerfreien Kapitalgewinnen – vollständig aufeinander abgestimmt habe. I. _____ sel. habe im Zeitpunkt der Veräusserung nicht den wahren Wert des Grundstücks realisiert. Mit dem ausbedungen Gewinnanteilsrecht habe er aber die Möglichkeit gehabt, an einem später realisierten Gewinn zu partizipieren. Damit stelle das Gewinnanteilsrecht

nicht bloss ein Surrogat für den Verzicht auf einen allfälligen Kapitalgewinn im Verkaufszeitpunkt dar, sondern auch für das zukünftige Wertsteigerungspotential des Grundstücks. Im Zeitpunkt der Veräusserung im Jahr 2020 habe die G._____ AG die Steuerpflicht für den Kapitalgewinn getroffen. Da die Beschwerdeführerin das Grundstück nicht verkauft habe, könne kein steuerfreier Kapitalgewinn vorliegen. Ebenso wenig liege ein direkter Zufluss aus Erbschaft vor. Geerbt worden sei lediglich das Gewinnanteilsrecht, welches bei den Erben die gleichen Steuerfolgen hätte auslösen müssen, wie sie im Erlebensfall bei I._____ sel. eingetreten wären. Die Realisation des Gewinnanteilsrechts bei der Beschwerdeführerin stelle deshalb einen eigenständigen, steuerbaren Einkommenszufluss dar. Dies auch deshalb, da die Weiterleitung des Gewinnanteils bei der G._____ AG als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zugelassen werden musste.

Die in der Einsprache angeführten Bundesgerichtsurteile führten zu keiner anderen Beurteilung, da sie das Gewinnanteilsrecht der Miterben nach BGG beträfen. Es liege keine Begleichung einer privaten Schuld durch die G._____ AG vor.

3.4.

Mit der Beschwerde wird geltend gemacht, beim Gewinnanteilsrecht handle es sich um eine bedingte weitere Kaufpreiszahlung, die als Gegenleistung für das von I._____ sel. veräusserte Grundstück geschuldet gewesen sei. Das Grundstück habe bei Vertragsabschluss nicht mehr zu Geschäftsvermögen von I._____ sel. gehört. Deshalb könne die weitere Kaufpreiszahlung nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Besteuerung unterliegen. Die Geschäftsaufgabe von I._____ sel. sei per 31. Dezember 1984 mit der in formelle und materielle Rechtskraft erwachsenen Liquidationsgewinnsteuerveranlagung abgerechnet und auch mit der Zwischenveranlagung per 1. Januar 1985 berücksichtigt worden. Danach sei kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mehr zur Besteuerung gelangt. Die Besteuerung des Gewinnanteilsrechts richte sich daher nach den für Privatvermögen geltenden Bestimmungen.

Habe das Grundstück zum Privatvermögen von I._____ sel. gehört, sei dessen Verkauf bei der direkten Bundessteuer steuerfrei geblieben. Dasselbe müsse für das mit dem Verkauf vorbehaltene Gewinnanteilsrecht als zusätzliche Kaufpreiszahlung gelten. Es liege ein steuerfreier Kapitalgewinn vor. Wertzuwachsgewinne beim entgeltlichen Verzicht auf einen Vermögenswert des Privatvermögens blieben steuerfrei.

Weiter wurden in der Beschwerde die in der Einsprache unter Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Gewinnanteilsrecht vorgebrachten Argumente wiederholt. Festgehalten wurde, dass die G._____ AG als Verkäuferin der Liegenschaft gegenüber den Ge-

winnanteilsberechtigten eine bereits mit dem Erwerb des Grundstückes zum Vorzugspreis eingegangene suspensiv bedingte zusätzliche Kaufpreisschuld erfüllt habe. Sei schon der 1985 erfolgte Verkauf steuerfrei geblieben, könne der Zufluss des Gewinnanteils nicht abweichend beurteilt werden. Die Tilgung einer Schuld sei weder im Geschäfts- noch im Privatvermögen ein geschäftsmässig begründeter Aufwand. Die Anerkennung der Zahlung des Gewinnanteils durch die G. _____ AG als geschäftsmässig begründeter Aufwand sei für die Beschwerdeführerin nicht bindend, zumal kein Kongruenzprinzip existiere. Die von der Vorinstanz zitierten Urteile seien darüber hinaus nicht einschlägig.

3.5.

Das Gemeindesteueramt Q. _____ und das KStA RD hielten mit ihren Vernehmlassungen an der im Einspracheentscheid und im Bericht des KStA RD vom 25. Oktober 2021 vertretenen Auffassung fest.

4.

4.1.

Im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen gilt das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie. Demgemäss unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17 - 23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben nach Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (vgl. die weitere Definition im Bundesgerichtsurteil vom 6. Juli 2022 [2C_154/2021], Erw. 5.1.).

Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen.

4.2.

4.2.1.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend (Präponderanzmethode) der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist dabei, wie sich aus der zitierten gesetzlichen Begriffsumschreibung ergibt, die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstands. Massgebend ist also in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient (vgl. BGE 133 II 420, Erw. 3.2 und 3.3; BGE 120 Ia 349, Erw. 4c/aa; Bundesgerichts-

urteile vom 24. August 2017 [2C_1037/2016], Erw. 4.2, vom 25. April 2017 [2C_41/2016 und 2C_42/2016] und vom 27. November 2013 [2C_515/2013], Erw. 2.1). Ob ein Vermögensgegenstand aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, bestimmt sich nach dem Willen der steuerpflichtigen Person. Diese widmet Vermögensgegenstände – etwa durch Sacheinlage, Investition oder Eigenproduktion – geschäftlichen Zwecken, indem sie sie zu Produktionsfaktoren in der geschäftlichen Leistungserstellung macht. In diesem Sinne ist jedes Geschäftsvermögen gewillkürt. Diese Widmung ist ein subjektiver Vorgang. Für die Beantwortung der Zuteilungsfrage kann aber nicht auf einzelne, beliebige Willenserklärungen der steuerpflichtigen Person abgestellt werden. Massgebend sind nicht deren bloss formelle Äusserungen über die Zuteilung eines Vermögensgegenstandes zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen, sondern deren (effektiver) Wille hinsichtlich des tatsächlichen Dienens dieser Vermögensgegenstände zu geschäftlichen Zwecken. Das blosses Wollen bzw. hiezu den Steuerbehörden abgegebene Erklärungen genügen nicht. Vielmehr muss der Widmungswille in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht, d.h. effektiv verwirklicht worden sein. Massgebend ist somit eine objektivierte Willenserklärung (vgl. Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75, S. 280 f.).

4.2.2.

Die subjektive Widmung der Vermögenswerte durch den Geschäftsinhaber als Geschäftsvermögen äussert sich vor allem in der buchmässigen Erfassung. Die Aufnahme eines Vermögenswertes in die Bilanz stellt nach der bundesgerichtlichen Praxis ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass dieser zum Geschäftsvermögen gehört, sofern er nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet und der damit zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatkonto gebucht wird. Die buchmässige Behandlung stellt ein Indiz für die Zuteilung dar, welches nur schwer zu widerlegen ist. Wenn die Verbuchung aber nicht im Einklang mit den tatsächlichen Verhältnissen erfolgt, geht die Indizwirkung der Bilanzierung von Geschäftsvermögen verloren (vgl. M. Reich und J. von Ah, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 18 DBG N 44 ff.). Ein Gegenstand stellt aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion auch dann Geschäftsvermögen dar, wenn er nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden ist. Zu berücksichtigen ist also nicht nur die formelle Aufnahme (oder Nichtaufnahme) in die Bilanz, sondern die konkrete buchhalterische Behandlung insgesamt, so u.a. auch etwa die Vornahme von Abschreibungen oder die Verbuchungsweise von einschlägigen Aufwands- und Ertragspositionen. Von Bedeutung kann ebenfalls die Qualität der Buchführung der steuerpflichtigen Person sein (vgl. Bundesgerichtsurteile vom 25. April 2017 [2C_41/2017, 2C_42/2017], Erw. 5.2 und 5.3, und vom 9. Dezember 2016 [2C_308/2016, 2C_309/2016], Erw. 3.4 mit weiteren Hinweisen).

4.2.3.

Für die Zurechnung von Aufwand und Gewinnen ist das Periodizitätsprinzip zu beachten. Das Bundesgericht führte dazu im Urteil vom 28. März 2019 (2C_797/2018) aus:

"4.2. Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip hat ein Unternehmen in der jeweiligen Steuerperiode denjenigen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Es dürfen nicht die Ergebnisse der Geschäftsperiode untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer andern vermindert oder erhöht werden (vgl. Urteil 2C_553/2007 vom 29. September 2008 E. 2.1). Das Periodizitätsprinzip verbietet eine Schmälerung der steuerbaren Gewinne mittels ausserordentlicher Abschreibungen oder Rückstellungen für künftige Ereignisse (vgl. Urteil 2C_1101/2014 vom 23. November 2015 E. 3)."

4.3.

4.3.1.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 15. September 2014 [2C_112/2014]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 174 StG N 28).

Im Veranlagungsverfahren gilt sodann die Untersuchungsmaxime (Art. 130 DBG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

4.3.2.

Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender

Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt ist. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis).

4.3.3.

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt – wie ausgeführt – auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433, Erw. 3.2.6.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 144 II 427, Erw. 8.3.1.).

4.4.

Festzuhalten ist sodann, dass die Steuerbehörden in jeder Steuerperiode eine Neubeurteilung vornehmen können und dürfen. Die Steuerbehörde ist berechtigt und verpflichtet, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu und ohne formelle Bindung an die früheren Veranlagungen zu beurteilen. Sie ist in den nachfolgenden Steuerperioden grundsätzlich nicht an frühere Veranlagungen gebunden. So kann sie insbesondere eine korrekte(re) Rechtsanwendung aufgrund an sich bekannter Tatsachen, die bisher allzu sehr zugunsten des Steuerpflichtigen gewürdigt (bzw. übersehen und nicht gewürdigt) wurden, vornehmen (zum Ganzen: StE 1997 B 93.4 Nr. 4; StE 1990 B 23.2 Nr. 8 = AGVE 1989 S. 162; VGE vom 7. Dezember 2007 [WBE.2007.4], mit Hinweis; Bundesgerichtsurteil vom 19. September 2007 [2A.126/2007]). Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben verleiht einer Person aber Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen einer Behörde. Auch wenn die Voraussetzungen für den Vertrauensschutz erfüllt sind, vermag eine Berufung auf Vertrauensschutzinteressen nur durchzudringen, wenn nicht das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts überwiegt. Im Übrigen verstösst widersprüchliches Verhalten von Verwaltungsbehörden gegen Treu und Glauben. Wenn die Privaten auf das ursprüngliche Verhalten der Behörden vertraut haben, kann ein geändertes Verhalten dieser Behörden eine Verletzung des Vertrauensschutzprinzips darstellen (vgl. zum Ganzen: StE 1997 B 93.4 Nr. 4; StE 1990 B 23.2 Nr. 8 = AGVE 1989 S. 162; VGE vom 7. Dezember 2007 [WBE.2007.4], mit Hinweis; Bundesgerichtsurteil vom 19. September 2007 [2A.126/2007]).

zen: VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3], mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 11. Juni 2008 [1C_242/2007]).

5.

5.1.

5.1.1.

Mit Schreiben vom 9. Mai 1984 liess I._____ sel. ein "Gesuch um verbindliche Vorberechnung des Liquidationsgewinnes zufolge Ueberführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen" verlangen. Zur Begründung des Anspruchs auf Vorberechnung wurde geltend gemacht, I._____ sel. sei 70 Jahre alt und nach einem Treppensturz aus gesundheitlichen Gründen an der Weiterführung der selbständigen Erwerbstätigkeit verhindert. Er habe die Absicht, den Geschäftsbetrieb längerfristig zu verpachten. Damit werde das Geschäfts- in das Privatvermögen überführt. "Da eine Ueberführung ins Privatvermögen mit recht erheblichen Steuerfolgen verbunden ist, muss die Höhe der Liquidationssteuer im Hinblick auf die zu treffenden Dispositionen bekannt sein. Namentlich muss die Finanzierung der Liquidationsgewinnsteuer geplant werden." Festgehalten wurde auch, dass I._____ sel. unbedingt möchte, dass auf dem Land eine [...] weiterbetrieben werden könne.

5.1.2.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 1984 übermittelte das KStA BP dem Vertreter von I._____ sel. die Liquidationsgewinn-Vorberechnung betreffend Überführung ins Privatvermögen per 1. Juli 1984, welche auch der Steuerkommission Q._____ zugestellt wurde. Für die direkte Bundessteuer ("Wehrsteuer") wurde ein Gewinn von CHF 5'830'010.00 berechnet. Dabei wurde "vorbehältlich weitere Gewinne aus Veräusserung von Geschäftsaktiven, Goodwill oder Reserven-Auflösungen" angemerkt und auf den Abzug der AHV auf dem Liquidationsgewinn hingewiesen. Die in den Akten befindliche Vorberechnung trägt den nachträglich angebrachten, handschriftlichen Vermerk "Durch Verkauf überholt".

5.2.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 1985 wurde die [...] betreffend Liegenschaft für CHF 2'488'600.00 und betreffend Bezahlung von weiteren Aktiven von CHF 374'852.75 sowie unter Verrechnung von Passiven von CHF 69'348.65 verkauft und gleichzeitig mit separatem Vertrag das hier umstrittene Gewinnanteilsrecht vereinbart (vgl. Erw. 2.1.) .

5.3.

5.3.1.

I._____ sel. reichte die am 5. September 1985 unterzeichnete Steuererklärung 23A für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkten Bundessteuern 1985/1986 basierend auf den Bemessungsjahren 1983/1984 (Vergangenheitsbemessung) ein. Er deklarierte einen Reinge-

winn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 238'569.00 (1983) bzw. CHF 295'106.00 (1984).

5.3.2.

Mit Schreiben vom 12. Mai 1986 liess I._____ sel. ein Zwischenveranlagungsgesuch per 1. Januar 1985 "betreffend aargauische Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer" einreichen. Zur Begründung wurde ausgeführt, der Gesuchsteller sei bis 1. Januar 1985 als [...] selbständig erwerbstätig gewesen. Die [...] habe er per 1. Januar 1985 verkauft und die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben. Da der Zwischenveranlagungszeitpunkt mit dem Beginn der Hauptveranlagungsperiode 1985/86 zusammenfalle, sei keine separate Zwischenveranlagungsverfügung zu erlassen. Es sei sogleich die Hauptveranlagung vorzunehmen, unter Berücksichtigung des veränderten Erwerbseinkommens.

5.3.3.

Mit Schreiben vom 16. März 1987 wurden vom Vertreter von I._____ sel. die Positionen der Steuererklärung bekanntgegeben, die eine Änderung als Folge des Verkaufs des Geschäfts erfahren hätten. Insbesondere wurde festgehalten, dass das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit weggefallen sei.

5.3.4.

Mit der Steuererklärung 1987/1988, am 11. Januar 1988 unterzeichnet, wurden für die Bemessungsjahre 1985 und 1986 keine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit mehr deklariert.

5.4.

5.4.1.

Mit Schreiben des KStA BP vom 30. März 1990 wurde der Steuerkommission Q._____ das "Ergebnis der Liquidationsgewinn-Abklärungen" zugestellt. Der Liquidationsgewinn wurde dem Steuerjahr 1984 zugerechnet und als Grund der Abrechnung die Geschäftsaufgabe angegeben. Für die direkte Bundessteuer wurde ein steuerbarer Liquidationsgewinn von CHF 1'872'050.00 berechnet. Dabei wurden als Veräusserungserlös von "GB Q._____ Nr. eee, Parzelle bbb" CHF 2'488'600.00 (vgl. Grundbuchmeldung; bei den Vorakten) und für GB Q._____ Nr. fff, Parz. ccc, CHF 476'970.00 eingesetzt. Weiter wurde über das Inventar abgerechnet.

5.4.2.

Mit Verfügung vom 20. Juli 1990 ("Eröffnungsdatum 10.7.1990") wurde I._____ sel. die direkte Bundessteuer 1984 betreffend Liquidationsgewinn mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 1'872'000.00 eröffnet und ein Steuerbetrag von CHF 215'140.00 in Rechnung gestellt (Beschwerdebeilage 6). Ebenso wurde I._____ sel. eine Zwischenveranlagung

per 1. Januar 1985 gewährt. So ist jedenfalls aus der Steuerausscheidung zur Veranlagungsperiode 1985/86 vom 18. April 1990 (Beschwerdebeilage 7) zu schliessen, da keine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit mehr erfasst wurden.

5.5.

5.5.1.

Aus dem dargestellten Ablauf ergibt sich zweifelsfrei, dass per Ende 1984 die Überführung des Geschäftsvermögens von I._____ sel. in sein Privatvermögen von den Steuerbehörden akzeptiert und abgerechnet wurde. Die Berechnung des Liquidationsgewinnes und die Veranlagung desselben wurden im Jahr 1990 von der zuständigen Steuerkommission Q._____ unter Beizug des KStA BP als Fachstelle und damit zweifellos in voller Kenntnis des im Juni 1985 öffentlich beurkundeten Verkaufs des [...] inklusive Grundstücken vorgenommen. Die entsprechende Veranlagung des Liquidationsgewinnes betreffend das Jahr 1984 ist in formelle und materielle Rechtskraft erwachsen. Es liegt weder ein Revisionsgrund (Art. 147 ff. DBG) vor, noch sind die materiellen Voraussetzungen für eine Berichtigung (Art. 150 DBG) oder eine Nachsteuer (Art. 151 ff. DBG) gegeben (vgl. die vergleichbare Thematik im Aufsatz von P. Betschart und A. Hildebrand in StR 2025 S. 118 ff.; dort jedoch zur Sonderveranlagung von Vorsorgeleistungen nach Art. 38 DBG im Spannungsfeld zur ordentlichen Veranlagung). Insofern kommt auch die in Erw. 4.4. beschriebene Praxis nicht zur Anwendung.

Unter diesen Voraussetzungen muss für die Beurteilung des Gewinnanteilsrechts im Jahr 2020 davon ausgegangen werden, dass I._____ sel. am tt.mm. 1985 Privatvermögen an die Kommanditgesellschaft C._____ der D._____, Inhaber B._____ & H._____, Kollektivgesellschaft mit Sitz in Q._____, verkaufte. Dafür spricht auch die von der zuständigen (gleichen) Veranlagungsbehörde verfügte Zwischenveranlagung mit Wirkung ab dem 1. Januar 1985. Ab dem 1. Januar 1985 wurde jedenfalls mit der verfüigten Gegenwartsbemessung infolge dauerhafter Geschäftsaufgabe kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mehr erfasst.

5.5.2.

Ob die Berechnung des Liquidationsgewinnes richtig war und ob für die Liegenschaft LIG Q._____ / bbb ein angemessener Verkehrswert berücksichtigt wurde, muss bezweifelt werden, vermag aber in Bezug auf den festgestellten Verkauf von Privatvermögen nichts zu ändern. Der Veranlagungsbehörde muss das Wissen um einen möglichen höheren Liegenschaftswert aufgrund der Liquidationsgewinn-Vorberechnung des KStA BP vom 16. Oktober 1984 als bekannt angerechnet werden.

Da der Überführungswert für die Liquidation im Jahr 1984 nach der damaligen Auffassung der Steuerbehörden dem Kaufpreis von LIG Q._____ /

bbb gemäss Kaufvertrag vom tt.mm. 1985 entsprach, ist es auch nicht verwunderlich, dass keine Grundstückgewinnsteuer erhoben wurde. Der massgebliche Gewinn muss nach der Auffassung der Steuerbehörden bei identischem Überführungswert und Verkaufspreis CHF 0.00 betragen haben. Aus einer fehlenden Veranlagung einer Grundstückgewinnsteuer kann die Vorinstanz daher nichts zu ihren Gunsten ableiten.

5.5.3.

Unerheblich bleibt auch, ob den Steuerbehörden das mit separatem Vertrag gleichentags vereinbarte Gewinnanteilsrecht bei der Liquidationsgewinnberechnung bekannt war. So oder anders bezog sich die Vereinbarung nach der hier vertretenen Auffassung auf den Verkauf von Privatvermögen. Der Logik im Bericht des KStA RD vom 25. Oktober 2021 folgend (dieses ging jedoch zu Unrecht von Geschäftsvermögen aus), muss bei Vorliegen von Privatvermögen im Verkaufszeitpunkt auch ein aufgrund des Gewinnanteilsrechts realisierter "Mehrerlös" (Kapitalgewinn) als auf Privatvermögen erzielt qualifiziert werden.

5.5.4.

Unter diesen Umständen sind die Steuerbehörden an die Veranlagung eines Liquidationsgewinnes im Jahr 1984 gebunden. Die Auffassung, die Liquidation habe erst im Jahr 1985 mit dem Verkauf der Liegenschaften stattgefunden, ist zu verwerfen. Dementsprechend kann im Jahr 2020 bei den Gewinnanteilsberechtigten und insbesondere auch bei der Beschwerdeführerin kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vorliegen.

6.

6.1.

Nachfolgend zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin in Anwendung der Einkommensgeneralklausel das Gewinnanteilsrecht im Betrag von CHF 2'925'281.00 (ohne Abzug von AHV-Beiträgen) als Einkommen zu versteuern hat.

6.2.

6.2.1.

Das KStA RD hat sich in der Stellungnahme vom 25. Oktober 2021 in Bezug auf das Gewinnanteilsrecht unter anderem auf eine vereinbarte Earn-out-Klausel bezogen. Das Bundesgericht hatte im Urteil vom 12. November 2018 (2C_731/2017) das Vorliegen einer Earnout-Klausel zu beurteilen und diese wie folgt definiert:

"3.2. In Unternehmenskaufverträgen finden sich oft so genannte Earn out-Klauseln, wonach der Verkäufer nach dem Vollzug des Unternehmenskaufvertrages dem Verkäufer einen von bestimmten, nach dessen Vollzug (und damit zukünftigen) Ereignissen abhängigen Kaufpreis zahlt, wodurch ein variabler Kaufpreis vereinbart wird (MARKUS VISCHER, Earn out-Klauseln in Unternehmenskaufverträgen, SJZ 98/2002 S. 509; ALEXAN-

DER VOGEL, Unternehmens[ver]käufe in der Krise, in: Mergers & Acquisitions XIX, 2017, S. 223 f., S. 234). Eine *Variante* einer Earn out-Klausel ist die Vereinbarung der Bezahlung eines bestimmten Betrags, unter der negativen Bedingung, dass sich ein bestimmtes Risiko wie die Kündigung eines Schlüsselmitarbeiters des verkauften Unternehmens bis zu einem gewissen Zeitpunkt nicht verwirklicht (VISCHER, a.a.O., S. 510; URS SCHENKER, Unternehmenskauf - Rechtliche und steuerliche Aspekte, 2016, S. 255; LUKAS MORSCHER, M & A Transaktionen im Technologiebereich - ein besonderes Risikoprofil, GesKR 2016 S. 421 f.; BENJAMIN FEHR/STEFAN BENKERT/RUBEN POGGENSEE, Earn-out: Erfolgsorientierter Kaufpreis, Expert Focus 10/15 S. 804; ALEX VON WERRA, Conception et valorisation de l'earnout dans le cadre de transactions M & A - Aperçu d'une technique de structuration du prix de cession [1ère partie], ECS 6-7/14 S. 567)."

Beurteilt wurde in Abweichung zum vorliegenden Sachverhalt eine vereinbarte Weiterarbeit von Schlüsselmitarbeitern. Im konkreten Fall wurde von einer im Arbeitsverhältnis fussenden steuerpflichtigen Abgangsentschädigung ausgegangen.

6.2.2.

Beim Verkauf von Privatvermögen stellt ein nachträglich abzugeltender Mehrwert einen einkommenssteuerfreien privaten Kapitalgewinn dar. Der Vergleich mit einem Earnout ist daher nicht möglich. Es könnte sich höchstens die Frage stellen, ob der Kapitalgewinn auf privaten Liegenschaften mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen wäre, was aber bei der direkten Bundessteuer nicht in Frage kommen kann, da Art. 16 Abs. 3 DBG nicht zwischen beweglichem und unbeweglichem Privatvermögen unterscheidet.

6.3.

6.3.1.

Es steht fest, dass das im Vertrag vom tt.mm. 1985 aufgeführte Gewinnanteilsrecht schuldrechtlich – ein gesetzliches Gewinnanteilsrecht liegt nicht vor – bedingt vereinbart wurde. Unter einer Bedingung wird ein objektiv ungewisses zukünftiges Ereignis verstanden, von dem nach dem Parteiwillen, die Wirksamkeit eines Vertrages oder eines sonstigen Rechtsgeschäftes abhängt. Die Bedingung ermöglicht einer Partei objektiv irrelevanten, aber subjektiv wichtigen Erwartungen und Motiven Rechtswirksamkeit zu verleihen. Eine Suspensivbedingung liegt dann vor, wenn vom Eintritt oder definitiven Ausbleiben des bedingten Ereignisses der Eintritt der gewollten Rechtswirkung abhängt (Basler Kommentar, Obligationenrecht I, Art. 1 - 529 OR, 7. Auflage, Basel 2020, Vor Art. 151 – 157 OR, N 1, 2 und 6).

Die von den Parteien auf 99 Jahre vereinbarte abgestufte Gewinnbeteiligung stand unter der Suspensivbedingung des Verkaufs der [...] bzw. der Liegenschaften mit Partizipation der Gewinnanteilsberechtigten am daraus erzielten Kapitalgewinn. Die Wirkung trat ex nunc (Art. 151 Abs. 2 OR),

mithin im Jahr 2020 ein. Mit dem Bedingungseintritt entstand bei der zur Auszahlung des Gewinnanteilsrechtes verpflichteten G._____ AG eine Schuld und bei jeder gewinnanteilberechtigten Person ein Guthaben von CHF 2'925'281.00. Mit der Auszahlung des Gewinnanteils wurde die Schuld durch die G._____ AG bzw. in deren Auftrag durch die M._____ getilgt. Ob es sich dabei auf Seiten der leistenden juristischen Person um Geschäftsaufwand handelte, kann offengelassen werden. Eine Präjudizierung ergibt sich für die Empfänger des Gewinnanteils daraus ohnehin nicht.

6.3.2.

Das Bundesgericht hat sich in verschiedenen Urteilen zum Gewinnanteilsrecht geäussert (Bundesgerichtsurteile vom 13. März 2020 [2C_368/2019], vom 23. Januar 2020 [2C_11/2020], vom 22. August 2019 [2C_559/2019], vom 5. Oktober 2018 [2C_993/2017], vom 28. März 2018 [2C_940/2017] und vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/2016]). Dabei ging es jeweils um das gesetzliche Gewinnanteilsrecht im bäuerlichen Bodenrecht.

6.3.3.

Das Bundesgericht hat im Urteil vom 29. September 2016 (2C_162/2016 = StE 2016 B 23.45.2 Nr. 11) entschieden, dass die Gewinnbeteiligung von Miterben als steuerrechtlich unbeachtliche Gewinnverwendung zu betrachten und der Gewinn dem Alleineigentümer zuzurechnen ist. Die Auszahlung der Gewinnanteile habe keinen Einfluss auf die Berechnung des steuerbaren Gewinnes des Verkäufers. Auch ein Abzug als geschäftsmässig begründeter Aufwand komme nicht in Betracht. Das Bundesgericht hat diese Rechtsprechung bestätigt. Im Urteil vom 13. März 2020 (2C_368/2019), Erw. 2.4., hat das Bundesgericht erwogen:

"2.4. Das Bundesgericht qualifiziert die Erfüllung von Gewinnanteilsansprüchen der Miterben, die auf Art. 28 ff. BGG beruhen, als Tilgung *privater* Schulden. Entsprechend kann nicht von einem geschäftsmässig begründeten Aufwand gesprochen werden. Ob der Anspruch gesetzlicher oder vertraglicher Natur ist, spielt keine Rolle: So oder anders soll mit dem Gewinnanteilsrecht ein Ausgleich unter den Berechtigten herbeigeführt werden. Im Fall von Art. 28 ff. BGG beruht dieser darauf, dass das landwirtschaftliche Gewerbe dem selbstbewirtschaftenden Erben zum Ertragswert an den Erbteil angerechnet wird (Art. 17 Abs. 1 BGG). Im vertraglichen Bereich kann die Gewinnbeteiligung andere Gründe haben, was aber am Charakter (Ausgleich) nichts ändert (zuletzt: Urteil 2C_11/2020 vom 23. Januar 2020 E. 3.2.3 und 3.2.4 mit Hinweisen auf die Doktrin). Wer eine derartige Gewinnbeteiligung vornimmt, tätigt im entsprechenden Umfang (hier: Fr. 627'363.--; Sachverhalt, lit. B) eine steuerneutrale Privatentnahme aus dem Geschäftsvermögen, mit deren Hilfe er anschliessend im Privatvermögen eine ebenso steuerneutrale Schuldentilgung vornimmt (Urteil 2C_11/2020 vom 23. Januar 2020 E. 3.2.5). Die vorinstanzliche Auslegung und Anwendung des massgebenden Rechts erfolgte auch unter diesem Gesichtspunkt bundesrechtskonform."

6.3.4.

Nach der dargelegten Rechtsprechung spielt es offensichtlich keine Rolle, ob das Gewinnanteilsrecht vertraglicher (hier: Vertrag vom tt.mm. 1985) oder gesetzlicher (bäuerliches Bodenrecht) Natur ist. In den Vordergrund gerückt wird vom Bundesgericht für die Beurteilung vielmehr eine Ausgleichsfunktion, die nicht nur auf den landwirtschaftlichen Bereich beschränkt bleibt (vgl. auch Bundesgerichtsurteil vom 23. Januar 2020 [2C_11/2020], Erw. 3.2.3. und 3.2.4.).

6.3.5.

Auch dem vorliegend vertraglich vereinbarten Gewinnanteilsrecht kommt eine Ausgleichsfunktion zu. Motiv von I._____ sel. für die Abrede des Gewinnanteilsrechts im Jahr 1985 war eine zu erwartende Landpreisteigerung (nach der Überführung im Jahr 1984 auf Privatvermögen) und der damit verbundene absehbare Kapitalgewinn. Das dafür die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Behandlung des vertraglichen Gewinnanteilsrechts – selbst "nur" beim Vorliegen eines obiter dicta – wie von der Vorinstanz vertreten nicht gelten sollte, kann nicht nachvollzogen werden. Im Ergebnis ist in analoger Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung von einer Entnahme aus der leistenden G._____ AG und einer folgenden steuerneutralen Schuldentilgung bei der Beschwerdeführerin auszugehen. Auch in Anwendung der Einkommensgeneralklausel kann nicht von steuerbarem Einkommen ausgegangen werden.

7.

Der Rekurs ist somit gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen reduziert sich von CHF 2'737'820.00 um CHF 2'632'753.00 auf CHF 105'067.00, gerundet CHF 105'000.00.

8.

Eine Minderheit des Gerichts hätte die Beschwerde abgewiesen. Der mit dem Gewinnanteilsrecht belastete Gewinn wurde schlussendlich auf Geschäftsvermögen realisiert, was eine Befreiung von der Einkommenssteuer steuersystematisch ausschliesst. Hinzu kommt, dass mit dem Verkauf der Liegenschaft die bisherige reine Anwartschaft auf einen Gewinnanteil in eine (klagbare) Forderung der Beschwerdeführerin umgewandelt wurde und in diesem Zeitpunkt bei der Beschwerdeführerin ein nach der Einkommensgeneralklausel einkommenssteuerpflichtiger Vermögensstandsgewinn eingetreten ist. Vor diesem Hintergrund kann die in Erw. 6.3.3 zitierte Rechtsprechung des Bundesgerichtes zur steuerlichen Behandlung des gesetzlichen Gewinnanteilsrechts nach BGGB nicht einschlägig sein, würde damit doch eine nach steuersystematischen Grundsätzen nicht gewollte Besteuerungslücke begründet.

9.

9.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

9.2.

9.2.1.

Ausserdem ist der Beschwerdeführerin für die Vertretung im Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG). Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte und Rechtsanwältinnen stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

9.2.2.

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 310'000.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem geringen bis maximal mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 8'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

In Gutheissung der Beschwerde wird das steuerbare Einkommen auf CHF 105'000.00 festgesetzt.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 8'000.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Beschwerdeführerin (2)

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, Obere Vorstadt 37, 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, 20. Februar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche