

3-RV.2019.172

P 4

Urteil vom 26. Januar 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richter Wick Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	---

Rekurrentin	A. _____
-------------	-----------------

vertreten durch Urs Vögele, Schützenhausstrasse 18, 5314 Kleindöttingen

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 13. September 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern; Liquidationsgewinn 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Mai 2019 (Verfügung nicht bei den Akten) wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem privilegiert besteuerten Liquidationsgewinn von CHF 217'159.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Mai 2019 liess A. mit Schreiben vom 13. Juni 2019 Einsprache erheben. Sie stellte das

"Begehren:

1. Es sei die getroffene Veranlagung aufzuheben und es sei mittels Einsprache-Entscheid, allenfalls Rektifikat festzustellen, dass kein Liquidationsgewinn entstanden ist."

3.

Mit Entscheid vom 13. September 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 13. September 2019 (Zustellung am 17. September 2019) hat A. mit Rekurs vom 1. Oktober 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen mit folgenden Anträgen:

- "1) In Aufhebung des Einspracheentscheides sei festzustellen, dass aus der Überführung der Liegenschaft XY ins Privatvermögen kein Kapitalgewinn entstanden und somit keine Steuer geschuldet ist.
- 2) Die Auflösung stiller Reserven (Gewinn aus Traktorverkauf) sei mit Fr. 25'500.00 nach §45 Abs. 1 lit. f getrennt vom übrigen Einkommen 2017 zu besteuern.
- 3) Es seien die Akten der steuerlichen Abrechnung über die Hofübergabe aus dem Jahre 2002 von Herrn C., geb. xx.yy.1937, gest. xx.yy.2016 an den Sohn D., geb. xx.yy.1966 zuzuziehen
- 4) Es seien die Steuerakten 2008 aus der Rückübertragung des Landwirtschaftsbetriebes von D., geb. xx.yy.1966 an seinen Vater C., geb. xx.yy.1937 beizuziehen.
- 5) Unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse."

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

5.

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

6.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

2.1.1.

Mit Kaufvertrag mit Wohnrechtsbegründung vom 30. Januar 2002 verkaufte C. (1937) den Landwirtschaftsbetrieb für CHF 250'000.00 (Grundstücke: CHF 165'000.00; Inventar: CHF 85'000.00) an seinen Sohn D. (1966). Der Kaufpreis wurde durch Übernahme der Hypothekarschuld von CHF 57'000.00, Gewährung eines Darlehens von CHF 143'000.00 und einen Erbvorbezug von CHF 50'000.00 getilgt. Die Darlehensgewährung erfolgte gegen Einräumung eines Wohnrechts (nicht kapitalisiert) zu Gunsten des Verkäufers und der Rekurrentin (Ziff. III.3. des Kaufvertrages). Gemäss Ziff. IV.6. des Kaufvertrages wurde das Wohnrecht unentgeltlich eingeräumt. Für die Wohnrechtsausübung wurde auf einen Zins auf der Darlehenssumme verzichtet.

2.1.2.

C. (1937) deklarierte einen der Einkommenssteuer unterliegenden Kapitalgewinn von CHF 700.00 und einen der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Grundstückgewinn von CHF 700.00. Mit Veranlagungsverfügung vom 10. März 2005 wurde der Kapitalgewinn von CHF 700.00 der Einkommenssteuer unterworfen (vgl. Details zur Steueranlagung 2002 vom 11. Februar 2005).

2.2.

2.2.1.

Mit Kaufvertrag betreffend "Rückübertragung des Landwirtschaftsbetriebes mit Löschung von Dienstbarkeiten und Vormerkungen" vom 22. Februar 2008 verkaufte D. (1966) den Landwirtschaftsbetrieb mit Besitzesantritt per 1. Januar 2008 an seinen Vater C. (1937) für CHF 165'000.00. In Ziff. V.11. des Kaufvertrages wurde festgehalten, dass "das ganze landwirtschaftliche Gewerbe an den Vater zurückübertragen" werde. Der Kaufpreis wurde durch Übernahme der Hypothekarschuld von CHF 75'000.00 und durch Verrechnung mit dem Restdarlehen von CHF 90'000.00 beglichen. Weiter wurde festgehalten, dass ein nicht zurückbezahltes Darlehen von CHF 30'000.00 "schenkungsweise" erlassen werde. Ebenso werde auf die "Verrechnung bzw. Rückzahlung des seinerzeit mit der Hofübergabe

gewährten Erbvorbezuges von Fr. 50'000.--" verzichtet (Ziff. II.3. des Kaufvertrages).

2.2.2.

Mit Veranlagungsverfügung vom 1. Februar 2010 wurde D. (1966) mit einem "Gewinn aus dem Verkauf Liegenschaft und Inventar" von CHF 11'200.00 veranlagt (vgl. dazu die Aktennotiz des LE KStA vom 14. Januar 2010).

2.3.

C. (1937) ist am xx.yy.2016 verstorben. Die Rekurrentin übernahm als Universalerbin den Landwirtschaftsbetrieb.

2.4.

2.4.1.

Mit dem am 16. Februar 2018 unterzeichneten "Fragebogen Kapitalgewinne" wurde kein Liquidationsgewinn deklariert und ausgeführt: "Ganzer Landwirtschaftsbetrieb ausserhalb Bauzone in der Landwirtschaftszone. Es wurden keine Abschreibungen gemacht." Mit Antwortschreiben an das Gemeindesteueramt Q. vom 16. Februar 2018 erklärte die Rekurrentin, das Geschäft werde nicht weitergeführt und die Liquidation sei 2017 erfolgt.

2.4.2.

Im Begleitschreiben vom 19. Februar 2018 wurde ausgeführt, mit dem Rückkauf des Landwirtschaftsbetriebes im Jahr 2008 sei von C. (1937) Geschäftsvermögen übernommen worden. Sämtliche Grundstücke seien verpachtet worden. Es habe keine Selbstbewirtschaftung mehr stattgefunden. Der Landwirtschaftsbetrieb stelle kein landwirtschaftliches Gewerbe dar. Es handle sich vielmehr um einzelne ausserhalb der Bauzone liegende Grundstücke, die dem bäuerlichen Bodenrecht unterstellt seien. Da seit der Übernahme zum Preis von CHF 165'000.00 im Jahr 2008 keine Abschreibungen vorgenommen worden seien, ergebe sich kein Kapitalgewinn.

2.5.

Die Steuerkommission Q. errechnete und veranlagte demgegenüber einen steuerbaren Kapitalgewinn von CHF 217'159.00. Die wiedereingebrachten Abschreibungen auf den land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken wurden dabei wie folgt berechnet:

Kaufpreis (oder Anlagekosten gemäss Aufzeichnungen)	CHF 368'000.00
Investitionen (soweit nicht als Unterhalt berücksichtigt)	CHF 0.00
Abzüglich Einkommenssteuerwert (Buchwert)	CHF 153'180.00
Wiedereingebrachte Abschreibungen	CHF 214'853.00

Der Liquidationsgewinn wurde wie folgt berechnet:

Gewinn aus Verkauf Traktor	CHF	25'500.00
Überführung der landw. Grundstücke	CHF	368'033.00
Abzüglich Buchwert	CHF	153'180.00
Gesamter Liquidationsgewinn	CHF	240'353.00
Abzüglich geschuldeter persönlicher AHV-Beitrag	CHF	23'194.00
Steuerbarer Liquidationsgewinn gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG	CHF	217'159.00

Diese Berechnung stützte sich auf eine seit dem 1. Januar 1993 bis 31. Dezember 2016 nachgeführte Steuerbilanz (Aufstellung vom 25. September 2018).

2.6.

2.6.1.

Mit der Einsprache wurde geltend gemacht, es sei kein Liquidationsgewinn entstanden. Zur Begründung wurde ausgeführt, mit Kaufvertrag vom 22. Februar 2008 sei der Landwirtschaftsbetrieb (Grundstücke und Inventar) für CHF 165'000.00 zurückverkauft worden. Die Anlagekosten für sämtliche Grundstücke, Gebäude und Anlagen sowie sämtliche Maschinen betrügen somit CHF 165'000.00. Da keine Amortisationen oder Abschreibungen vorgenommen worden seien, entspreche der Buchwert den Anlagekosten, so dass sich kein Kapitalgewinn ergebe. Richtigerweise werde in der Veranlagung 2017 festgehalten, dass der Gewinn aus dem Verkauf des Traktors von CHF 25'500.00 zu besteuern sei.

Da der Landwirtschaftsbetrieb kein landwirtschaftliches Gewerbe darstelle und es sich bei den Grundstücken um einzelne in der Landwirtschaftszone liegende Parzellen handle, die dem BGGB unterstellt seien, für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet seien und deren landwirtschaftliche Nutzung zulässig sei, sei ausschliesslich über die wiedereingebrachten Abschreibungen abzurechnen. Aufgrund des Preises der Rückübertragung ergebe sich auf den Grundstücken kein steuerbarer Liquidationsgewinn.

Festgehalten wurde sodann, dass mit der Hofübergabe an den Sohn und mit der damaligen Abrechnung sämtliche kumulierten Abschreibungen untergegangen seien. Mit der Hofübernahme seien neue Anlagekosten festgelegt worden.

2.6.2.

In der Stellungnahme des LE KStA vom 2. Juli 2019 wurde ausgeführt, unbestrittenermassen handle es sich bei den Liegenschaften um landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG. Es werde vom Vertreter der Rekurrentin aber übersehen, dass bei der Veräusserung einer Liegenschaft unter Verwandten in gerader Linie die Besteuerung gemäss § 97 StG aufgeschoben werde. Das sei bei der Veräusserung vom Vater

C. (1937) an den Sohn D. (1966) im Jahr 2002 und beim Rückkauf unter den gleichen Parteien im Jahr 2008 der Fall gewesen. Bei einem Steueraufschub werde für die Bestimmung der Anlagekosten auf die letzte steuerbegründende Handänderung abgestellt (§ 106 Abs. 2 StG). Gemäss § 106 Abs. 1 StG seien die Anlagekosten im Grundstückgewinnsteuerverfahren identisch mit den Anlagekosten im Einkommenssteuerverfahren nach § 27 StG, was sich aus dem Urteil des Verwaltungsgerichtes vom 21. Oktober 2009 (WBE.2008.291), Erw. 2.6.3. ff., ergebe. Nach § 27 Abs. 4 StG sei die Differenz zwischen Buchwert und Anlagekosten mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Der Buchwert sei mit der Veranlagung 2008 mit CHF 153'180.00 festgelegt worden. Da seit 2008 bis zum 31. Dezember 2017 keine Investitionen und keine Abschreibungen vorgenommen worden seien, sei der Buchwert unverändert geblieben. Die Höhe der Anlagekosten ergebe sich aus der geprüften und in Rechtskraft erwachsenen Eingangsbilanz vom 1. Dezember 1993 und den folgenden Investitionen. Per 31. Dezember 2017 seien so Anlagekosten von CHF 368'033.00 ermittelt worden. Der Gewinn betrage CHF 214'853.00 zuzüglich dem anerkannten Gewinn aus dem Traktorverkauf von CHF 25'500.00. Nach Abzug des persönlichen AHV-Beitrages von 9.7 % resultiere ein privilegiert zu besteuender Liquidationsgewinn von CHF 217'159.00.

2.6.3.

In seiner Stellungnahme vom 3. Juli 2019 erklärte der Vertreter der Rekurrentin, die Stellungnahme des LE KStA beruhe auf einer unzutreffenden gesetzlichen Grundlage. Es werde auf die Grundlagen des Grundstückgewinnsteuerrechts verwiesen. Es werde dabei übersehen, dass die Grundstückgewinnsteuer nur für Privatvermögen und für den die Anlagekosten übersteigenden Gewinn bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken gelte. Da die überführten Liegenschaften aber zum Geschäftsvermögen gehörten und kein höherer Kaufpreis als die Bilanzwerte beim Sohn als Verkäufer erzielt worden sei, ergebe sich weder ein Grundstücksgewinn, noch ein Steueraufschub. Da seit der Übernahme im Jahr 2008 nicht abgeschrieben worden sei, ergäben sich auch keine wiedereingebrachten Abschreibungen und somit kein einkommensteuerpflichtiger Gewinn.

Gemäss Schreiben des damals zuständigen LE KStA vom 2. Februar 2005 sei beim Kauf des Landwirtschaftsbetriebes durch D. (1966) im Jahr 2002 keine Buchwertübernahme erfolgt. Vielmehr sei der Kaufpreis von CHF 165'000.00 auf Gebäude inklusive mechanische Einrichtungen und Boden aufgeteilt worden. Damit seien die Anlagekosten bestimmt und über die Hofübergabe im Jahr 2002 definitiv abgerechnet worden. Auch die Abrechnung der "Rückübertragung" sei definitiv erfolgt.

2.6.4.

Mit dem Einspracheentscheid wurden die Ausführungen des LE KStA im Bericht vom 3. Juli 2019 wortwörtlich übernommen und gestützt darauf die Einsprache abgewiesen.

2.7.

Mit Rekurs wurde an den bisherigen Ausführungen festgehalten und nochmals darauf hingewiesen, dass es sich bei den vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführten Liegenschaften um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinne des BGG handle. Demnach seien Überführungsgewinne nur bis zur Höhe der Anlagekosten mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Da ab 2008 keine Abschreibungen vorgenommen worden seien, resultiere kein einkommenssteuerpflichtiger Liquidationsgewinn. Es dürfe keine Abrechnung nach Grundstückgewinnsteuerrecht erfolgen, da Geschäftsvermögen vorliege. Eine Abrechnung sei nach § 27 Abs. 4 StG vorzunehmen. Anerkannt wurde unverändert, dass der Gewinn aus dem Traktorverkauf von CHF 25'500.00 privilegiert mit der Einkommenssteuer zu erfassen sei.

2.8.

Mit seiner Vernehmlassung beantragt das Gemeindesteueramt Q. ohne jegliche Begründung die Abweisung des Rekurses. Das KStA hält in seiner Vernehmlassung an den bisherigen Begründungen fest.

2.9.

Mit der Replik ergänzt der Vertreter der Rekurrentin, dass die Eingangsbilanz 1993 für das vorliegende Verfahren nicht massgebend sei, da im Jahr 2002 beim Hofverkauf eine Abrechnung erfolgt sei. Es sei nie ein Buchwert von CHF 153'180.00 festgesetzt worden. Weder beim Verkauf des Landwirtschaftsbetriebes im Jahr 2002, noch bei der Rückveräusserung im Jahr 2008 sei ein Steueraufschub entstanden. Es seien jeweils keine Buchwerte übernommen worden.

3.

3.1.

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil vom 2. Februar 2022 (2C_666/2021 und 2C_721/2021) ausgeführt"

"3.1.

3.1.1. Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II vom 23. März 2007 (AS 2008 2893) führte der Gesetzgeber für die kantonalen Steuern in Art. 11 Abs. 5 StHG und für die direkte Bundessteuer in Art. 37b DBG Tatbestände der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung ein. Art. 11 Abs. 5 StHG lautet wie folgt:

"Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren

realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. d sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 9 Abs. 2 Bst. d nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss Abs. 3 erhoben. Der auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbare Satz wird durch das kantonale Recht bestimmt. Die gleiche Satzmilderung gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.'

3.1.2. Art. 11 Abs. 5 StHG trat am 1. Januar 2009 in Kraft (AS 2008 2893). Die Umsetzungsfrist für die Kantone betrug zwei Jahre (Art. 72h StHG i.d.F. vom 23. März 2007; AS 2008 2893). Der Kanton Aargau setzte Art. 11 Abs. 5 StHG mittels einer Änderung von § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG um, die am 1. Januar 2011 wirksam wurde (AGS 2010/5-7).

3.1.3. Neben der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung brachte die Unternehmenssteuerreform II auch Änderungen in Bezug auf den Besteuerungszeitpunkt und -umfang mit sich: So gilt die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs seither nur noch auf Antrag als Privatentnahme (Art. 18a Abs. 2 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2ter StHG). Unterbleibt eine solche Willensäusserung, besteht die selbständige Erwerbstätigkeit fort und kommt es zu keiner Privatentnahme. Auch wenn nur noch Pachtzinse erzielt werden, handelt es sich dabei um Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Urteile 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.5.1, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25; 2C_6/2008 vom 27. Januar 2009 E. 3.1.1). Ausserdem kann bei einer Privatentnahme von Liegenschaften des Anlagevermögens beantragt werden, dass die Besteuerung einstweilen auf die Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und Anlagekosten beschränkt und im Übrigen bis zur Veräusserung aufgeschoben wird (Art. 18a Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2bis StHG). Die Tatbestände sind in DBG und StHG, abgesehen von Tarifaspekten, wortgleich gehalten. Mit Blick darauf dürfen Praxis und Doktrin der jeweils anderen Steuerart wechselseitig herangezogen werden (Urteile 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.3, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25; 2C_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.2 [Art. 37b DBG]; 2C_40/2017 vom 5. Oktober 2017 E. 9, nicht publ. in: BGE 143 II 661 [Art. 11 Abs. 5 StHG]).

(...)

3.3. Mit der (definitiven) Geschäftsaufgabe geht grundsätzlich die endgültige und vollständige Liquidation der Aktiven und Verbindlichkeiten des Unternehmens einher (Urteile 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.4.2, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25; 2C_1050/2015 / 2C_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2; 2C_376/2011 / 2C_377/2011 vom 27. April 2012 E. 6.3.3, in: RDAF 2012 II S. 333, StE 2013 B 23.45 Nr. 3, StR 67/2012 S. 511, mit Hinweisen). Anders ausgedrückt, kann von einer Liquidation nur gesprochen werden, wenn das gesamte Geschäftsvermögen aufgelöst wird (Urteil 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.6, in: StE 2021 B 23.2 Nr. 63). Als Liquidationsjahr gilt dabei das Geschäftsjahr, in welchem die Liquidation abgeschlossen wird (vgl. betreffend die direkte Bundessteuer Art. 2 der Verordnung vom 14. Februar 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit [LGBV; SR 642.114]). Von der erfolgten "Liquidation" ist allerdings nicht

schon zu sprechen, sobald die unternehmenstypischen Leistungen nicht mehr erbracht werden. Auch die Liquidation stellt eine selbständige Erwerbstätigkeit dar (REICH/VON AH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 39 zu Art. 18 DBG). "Liquidiert" hat die selbständig erwerbende Person ihren Geschäftsbetrieb erst im Zeitpunkt der letzten Liquidationshandlung (Urteile 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.6, in: StE 2021 B 23.2 Nr. 63; 2C_1050/2015 / 2C_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2; 2C_376/2011 / 2C_377/2011 vom 27. April 2012, in: RDAF 2012 II 333, StE 2013 B 23.45 Nr. 3, StR 67/2012 S. 511; RAPHAËL GANI, in: Commentaire Romand, LFD, 2. Aufl. 2017, N. 17 zu Art. 37b DBG; vgl. auch ESTV, Kreisschreiben Nr. 28 vom 3. November 2010 "Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit" [ESTV-Kreisschreiben Nr. 28], Ziff. 3). Nach der Auffassung der ESTV steht eine geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal nach Abschluss der Liquidation der privilegierten Liquidationsbesteuerung nicht entgegen, sofern das mutmassliche jährliche Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit den Betrag nach Art. 2 Abs. 1 BVG (Eintrittsschwelle in die obligatorische Versicherungspflicht) nicht überschreitet (vgl. ESTV-Kreisschreiben Nr. 28, Ziff. 2.1; vgl. auch Urteile 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.7, in: StE 2021 B 23.2 Nr. 63; 2C_1050/2015 / 2C_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2).

3.2.

Die Rekurrentin hat mit der Erklärung vom 16. Februar 2018 ausdrücklich die Aufgabe des Landwirtschaftsbetriebes im Jahr 2017 bestätigt. Von einer Überführung des Landwirtschaftsbetriebes im Jahr 2017 sind auch die Steuerbehörden ausgegangen.

3.3.

Nachfolgend ist daher zu prüfen, ob die Überführung des Landwirtschaftsbetriebes vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen per 31. Dezember 2017 zu steuerbaren Einkommen oder – mit Ausnahme des anerkannten (übereinstimmenden Anträge) Gewinnes aus dem Traktorverkauf von CHF 25'500.00 (vgl. dazu den nachfolgend zitierten VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2008.291], Erw. 2.5.) – zu keinem steuerbaren Kapitalgewinn, wie die Rekurrentin behaupten lässt, geführt hat.

4.

4.1.

Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 27 Abs. 1 StG). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung ist die Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen gleichgestellt (§ 27 Abs. 2 StG).

4.2.

Ist ein Grundstück land- und /oder forstwirtschaftlicher Natur, so ist der Veräusserungsgewinn aus Grundstückverkäufen den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit nur bis zur Höhe der Anlagekosten zuzurechnen (Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 1 StHG und diesem entsprechend § 27 Abs.4 StG i.V.m. § 106 StG). Insofern handelt es sich um wiedereingebrachte Abschreibungen (Differenz Buchwert zu Anlagekosten). Nach § 7 Abs. 3 StGV sind die Einkommenssteuerwerte (Anlagekosten abzüglich Abschreibungen) von Grundstücken des Geschäftsvermögens in der Bilanz bzw. in den Aufstellungen über Aktiven und Passiven auszuweisen. Der konjunkturelle Mehrwert unterliegt dagegen der Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 Abs.1 StHG i.V.m. Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG und diesem entsprechend § 27 Abs. 4 StG i.V. mit § 105 StG). Für die Abgrenzung gegenüber der Grundstückgewinnsteuer gilt § 106 StG.

4.3.

4.3.1.

Mit Urteil vom 2. Dezember 2011 (2C_11/2011 = BGE 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 Nr. 14 = StR 2012 S. 137) entschied das Bundesgericht, dass zur Beurteilung, ob ein land- und/oder forstwirtschaftliches Grundstück im Sinne von § 27 Abs. 4 StG gegeben ist, grundsätzlich auf die Regelung gemäss Art. 2 des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB) abzustellen sei. Von einem steuerlich privilegierten Grundstück könne nur gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien.

4.3.2.

Es ist unumstritten, dass es sich bei den verkauften Grundstücken um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke handelt (Leiturtel des Bundesgerichtes vom 2. Dezember 2011 [2C_11/2011 = BGE 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 Nr. 14 = StR 2012 S. 137]; Bundesgerichtsurteil vom 17. Juli 2018 (2C_948/2017); Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]; Bundesgerichtsurteil vom 24. Mai 2017 (2C_561/2016 = StE 2017 B 41.13 Nr.1). Insofern ist bei den verkauften Grundstücken nach § 27 Abs. 4 StG i.V.m. § 95 ff. StG vorzugehen.

5.

5.1.

Der LE KStA und mit ihm die Vorinstanz haben sich bei der Beurteilung der Einsprache auf den Entscheid des Verwaltungsgerichtes vom 21. Oktober 2009 (WBE.2008.291) abgestützt. Das Verwaltungsgericht beurteilte mit diesem Entscheid die Frage, ob bei einem Verkauf eines Landwirtschaftsbetriebes zu einem Preis unter dem Einkommensteuerwert/Buchwert der sich daraus ergebende Buchverlust zu berücksichtigen ist, was im Ergebnis bejaht wurde. Vorerst wurde festgestellt, dass der zwischen Vater und

Sohn vereinbarte Kaufpreis aufgrund der landwirtschaftlichen Gesetzgebung den erzielbaren Marktwert darstelle. Ein unechter Verlust bzw. eine Steuerumgehung wurden damit verneint.

5.2.

In der Folge wurde zur Berechnung bzw. Bedeutung der Anlagekosten im genannten Entscheid des Verwaltungsgerichts das folgende ausgeführt:

"2.5.

2.5.1.

Eine direkte Verknüpfung der Steuerfolgen beim Veräusserer mit der buchhalterischen Behandlung beim Übernehmer fällt bei einer – wie hier – entgeltlichen Übertragung zum wirklichen Verkehrswert grundsätzlich ausser Betracht. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die Dinge bei einer (allfällig auch nur teilweise) unentgeltlichen Übertragung bzw. einer unter dem wirklichen Verkehrswert liegenden Übertragung zum Ertragswert anders liegen. Eine solche Übertragung ist zwar, weil die durch das bürgerliche Erb- und Bodenrecht erleichterte Betriebsübertragung nicht durch Steuerfolgen wiederum erschwert oder verunmöglicht werden soll, steuerneutral möglich. Dies indessen nur unter der Voraussetzung, dass vorhandene stille Reserven auch tatsächlich (mit-)übertragen werden. Bloss der Vollständigkeit halber ist der Vertreter der Beschwerdeführer daran zu erinnern, dass die von ihm geänderte Buchhaltung des Sohns der Beschwerdeführer (datiert vom 7. Juni 2005) insoweit unvollständig ist, da darin beim Anlagevermögen die mitübertragenen "kumulierten Abschreibungen" nicht enthalten sind.

2.5.2.

Es ist daher zum einen ausgeschlossen, dass der Übernehmer die übernommenen Vermögenswerte zu einem höheren als dem bisherigen Buchwert (bzw. Übertragungswert) einbucht, was auf eine unzulässige steuerfreie Auflösung stiller Reserven hinausliefe (VGE II/62 vom 31. August 2006 [WBE.2005.400], Erw. 2.2.2, mit Hinweisen). Zum andern fällt aber auch ausser Betracht, dass der Abtreter einen Veräusserungsverlust geltend machen kann, ohne dass beim Übernehmer eine entsprechende Tieferbewertung erfolgt (so schon VGE II/62 vom 31. August 2006 [WBE.2005.400], Erw. 2.2.2, mit Hinweisen). Ansonsten würde im Ergebnis beim Veräusserer mit Anerkennung des Kapitalverlusts eine (für ihn letztmalige) steuerwirksame Abschreibung (bis auf den Übertragungswert) anerkannt, die mit keiner entsprechenden Reduktion des Buchwerts beim Erwerber einhergeht, sodass eine spätere steuerliche Erfassung der auf diese Weise gebildeten stillen Reserven ausgeschlossen wäre. Ein solcher Fall liegt hier, wo wie dargelegt, von einer Übertragung zum Verkehrswert, d.h. von einem reinen Verkaufsgeschäft und nicht etwa einer gemischten Schenkung auszugehen ist, jedoch gerade nicht vor.

2.6.

Für eine Verknüpfung der Einkommenssteuerfolgen beim Veräusserer mit der Verbuchung beim Übernehmer besteht bei einem reinen entgeltlichen Veräusserungsgeschäft auch aus steuersystematischer Perspektive kein Bedürfnis.

2.6.1.

Soweit der Übernehmer nichtliegenschaftliche Werte erwirbt und diese zum unter dem Buchwert liegenden Übernahmepreis oder gar zu einem

niedrigeren Preis einbucht, ergeben sich keine Probleme. Spätere Aufwertungen oder Veräusserungen der entsprechenden Vermögenswerte sind als Kapitalgewinne gemäss § 27 Abs. 2 StG steuerlich als Einkommen zu erfassen.

2.6.2.

Wenn der Übernehmer unmittelbar zu einem höheren als dem Erwerbspreis einbucht (wie vom Sohn des Beschwerdeführers in dessen Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2003 im Jahresabschluss 2003 vom 17. Juni 2004 geschehen), nimmt er bereits mit der erstmaligen Einbuchung eine Aufwertung über die Anschaffungskosten hinaus vor, die – sofern sie obligationenrechtlich überhaupt als zulässig betrachtet wird (vgl. Art. 960 Abs. 2 OR) – gemäss § 27 Abs. 2 StG als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der Besteuerung unterliegt. Dies ist auch dann der Fall, wenn der von ihm gewählte Einbuchungswert den Buchwert des betreffenden Aktivums beim Veräusserer nicht übersteigt. Die Annahme einer steuerneutralen Buchwertübernahme fällt – als Gegenstück zur Anerkennung des vom Veräusserer anlässlich der Übergabe erzielten Verlusts – ausser Betracht.

2.6.3.

Werden land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke übernommen – für die nach neuem Recht – wie bei der direkten Bundessteuer (Art. 18 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]) – einkommenssteuerlich Kapitalgewinne nur bis zur Höhe der Anlagekosten zu berücksichtigen sind (§ 27 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 StG), so stellt sich die Sachlage komplexer dar: Soweit der Übernehmer solche Grundstücke zu einem unter dem Buchwert beim Veräusserer liegenden Wert übernimmt und sie auch zu diesem niedrigeren Wert einbucht, ist dies grundsätzlich nicht zu beanstanden, da seine Anschaffungskosten ja tatsächlich nicht höher liegen. Bei einer allfälligen späteren Veräusserung der Liegenschaft stellt sich damit die Frage, ob gemäss § 27 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 StG wiedereingebrachte Abschreibungen, die beim Übertragenden, d.h. hier dem Beschwerdeführer, zu besteuern gewesen wären, noch zur Besteuerung gelangen können (oder mit Einbuchung zu den unter dem Buchwert liegenden Anschaffungskosten als untergegangen zu betrachten sind).

2.6.4.

Eine eingehende Analyse der gesetzlichen Ordnung zeigt, dass es sich insoweit um ein Scheinproblem handelt: § 27 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 StG bestimmt nämlich nicht, dass die "wiedereingebrachten" Abschreibungen zu besteuern sind. Gemäss der genannten Vorschrift sind Kapitalgewinne (einschliesslich der Aufwertungsgewinne) auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken vielmehr "nur bis zur Höhe der Anlagekosten" zu berücksichtigen. Für die Abgrenzung gegenüber der Grundstückgewinnsteuer verweist § 27 Abs. 4 StG sodann auf § 106 StG, welcher im Rahmen der Vorschriften über die Grundstückgewinnsteuer (§§ 95 - 111 StG) den Begriff der Anlagekosten bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken festlegt. Aus diesem Zusammenhang der einkommen- und der grundstückgewinnsteuerlichen Regelung ergibt sich ohne weiteres, dass der Begriff der Anlagekosten gemäss § 27 Abs. 4 StG und jener gemäss § 106 StG identisch sind.

2.6.5.

Bei der Grundstückgewinnsteuer stellen Rechtsgeschäfte unter Verwandten in gerader Linie einen Steueraufschubstatbestand dar (§ 97 Abs. 1 lit. b

StG). Das bedeutet, dass, sofern der Sohn des Beschwerdeführers zu einem späteren Zeitpunkt die übernommenen land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften veräussern sollte, für die Bestimmung der Anschaffungskosten nicht etwa auf die Anschaffungskosten bei ihm selbst im Rahmen der Betriebsübernahme, sondern auf die Anlagekosten seit dem ursprünglichen Erwerb der Liegenschaften (d.h. Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen) abzustellen sein wird. Diese Anlagekosten müssen denn auch für die Beantwortung der einkommensteuerrechtlichen Frage herangezogen werden, ob der Sohn des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit der Einbuchung der übernommenen land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften einen (Aufwertungs-)Kapitalgewinn gemäss § 27 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 StG erzielt hat. Davon ist dann auszugehen, wenn er die Grundstücke über dem Übernahmewert – der unbestrittenermassen unter den Anlagekosten beim Beschwerdeführer lag – eingebucht hat. Sollte es sich so verhalten, hat der Sohn des Beschwerdeführers, der die Liegenschaften erst übernommen, aber noch keine Abschreibungen darauf vorgenommen hat, nämlich zwar keine Abschreibungen wieder eingebracht, indessen eine Aufwertung gegenüber dem Übernahmepreis vorgenommen und diese Aufwertung bleibt unter den Anlagekosten. Diese Lösung kann sich nicht nur auf den Wortlaut von § 27 Abs. 4 StG stützen, sondern ist auch aus steuersystematischen Gründen geboten: Der Gesetzgeber hat im neuen Steuergesetz zwar einen Systemwechsel vollzogen, indem er Kapitalgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens nicht mehr generell der Einkommensteuer unterwirft (§ 22 Abs. 1 lit. b aStG), sondern den Wertzuwachsge Gewinn der Grundstückgewinnsteuer und die wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommensteuer unterstellt (§§ 22 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4, 95 Abs. 4, 106 StG). Dies bedeutet indessen nicht, dass der Gesetzgeber damit Besteuerungslücken in Kauf nehmen wollte. Eine Lücke würde jedoch in Fällen wie dem vorliegenden jedenfalls bei einem späteren Liegenschaftsverkauf resultieren, wenn zwar für die Ermittlung der (aufgeschobenen) Grundstückgewinnsteuer auf die ursprünglichen Erwerbskosten (zuzüglich der Aufwendungen) abgestellt würde, für die Ermittlung des gemäss § 27 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 StG steuerbaren Kapitalgewinns aber die (niedrigeren) Anlagekosten des Übernehmers bei der Betriebsübernahme als massgeblich betrachtet würden: Die Differenz zwischen dem Buchwert beim Veräusserer und dem niedrigeren Übernahmewert beim Erwerber entginge damit der Einkommensbesteuerung. Die Anlagekosten des Übernehmers gemäss § 27 Abs. 2 i.V.m. Abs. 4 StG müssen demgemäss steuerlich betrachtet bei Übernahme denjenigen des Veräusserers entsprechen, auch wenn er unter dem Buchwert beim Veräusserer erwirbt und dementsprechend einbucht. Wertet der Übernehmer bei Einbuchung eines zu einem unter den Anlagekosten liegenden Preis übernommenen land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks dieses gegenüber dem Übernahmepreis auf, löst dies demgemäss bei ihm Einkommensteuerfolgen aus."

5.3.

Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt unterscheidet sich vom mit Entscheidung des Verwaltungsgerichtes vom 21. Oktober 2009 (WBE.2008.291) beurteilten Sachverhalt in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht, so dass das von der Vorinstanz beigezogene Präjudiz nicht ohne jegliche Auseinandersetzung mit den Unterschieden auf den vorliegenden Sachverhalt übernommen werden kann.

5.4.

5.4.1.

In rechtlicher Hinsicht haben sich die gesetzlichen Grundlagen mit der Unternehmenssteuerreform II ab dem 1. Januar 2011 teilweise verändert (vgl. dazu die in Erw. 3.1. zitierten Ausführungen des Bundesgerichtes). So wird beim die Anlagekosten übersteigenden grundstücksgewinnsteuerpflichtigen Wertzuwachs nicht automatisch von einem Steueraufschub ausgegangen. Dieser ist zu beantragen und dauert längstens bis zum Verkauf der Grundstücke. Damit kann an der in Erw. 2.6.5. gezogenen Schlussfolgerung, dass aufgrund des Steueraufschubes bei der Grundstücksgewinnsteuer ein solcher auch bei der Beurteilung der einkommenssteuerlichen Folgen zu beachten sei, für eine Überführung im Jahr 2017 nicht festgehalten werden.

5.4.2.

In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten geblieben, dass die in den Jahren 2002 und 2008 bezahlten Kaufpreise dem Verkehrswert/Marktwert des Landwirtschaftsbetriebes entsprachen. Handelt es sich bei den bezahlten Preisen um den Verkehrswert/Marktwert, gelten damit in handelsrechtlicher Hinsicht die bezahlten Preise als Anschaffungskosten, bis zu deren Höhe eine Bilanzierung vorgenommen werden kann. Der verstorbene Ehemann der Rekurrentin hat per 1. Januar 2008 im Umfang des bezahlten Kaufpreises von CHF 165'000.00 eine Eröffnungsbilanz (datiert vom 2. Juli 2009) erstellt, welche mit der Selbstdeklaration 2008 eingereicht wurde. Es wurde keine Aufwertung vorgenommen.

5.4.3.

Von der Vorinstanz völlig ausser Acht gelassen wurde, dass sowohl beim Verkauf von C. (1937) sel. an D. (1966) im Jahr 2002, als auch im Jahr 2008 bei der Rückübertragung jeweils Einkommenssteuerfolgen resultierten.

Mit der Steuerveranlagung 2002 von C. und A. wurden Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit besteuert. Die erfassten CHF 700.00 basierten auf einer Deklaration mit dem Fragebogen Kapitalgewinne, welcher am 21. Oktober 2004 unterzeichnet und in der Folge eingereicht worden war. Diese Deklaration wurde vom damaligen LE KStA am 2. Februar 2005 geprüft und bestätigt.

Aufgrund der Hofübergabe wurde der Abschluss 2002 von D. (1966) geprüft. Das Ergebnis wurde im Schreiben vom 2. Februar 2005 festgehalten. Ausgeführt wurde vom LE KStA, dass die Bilanzwerte des Verkäufers vom Erwerber nicht übernommen werden. Der Kaufpreis von CHF 165'000.00 zuzüglich Hofübergabekosten von CHF 2'000.00 wurde gemäss Steuerschätzung auf Gebäude und Boden aufgeteilt. Sodann wurden das bereinigte Netto-Berufseinkommen aus Landwirtschaft und die Bilanzwerte per 31. Dezember 2002 wie folgt festgehalten:

"Anlagekosten Gebäude, Wert 1.1.2002	102'200.-	
+ Investitionen 2002 gemäss Konto 2700	49'300.-	151'500.-
Kumulierte Abschreibungen		
Ordentliche Abschreibungen gemäss Abschluss	5'100.-	
+ Ersatzbeschaffung aus Milchkontingentverkauf	49'300.-	54'400.-
Buchwert Gebäude per 31.12.2002		
		97'100.-
Anlagekosten und Buchwert Boden, Wert 1.1.2002		
= Wert 31.12.2022		57'600.-"

Mit der Steuerveranlagung 2008 wurde bei D. (1966) ein "Gewinn aus Verkauf Liegenschaft und Inventar" (Ziff. 2.1 der Details zur Steuerveranlagung 2008) besteuert. Nachdem gemäss Veranlagungsvorschlag vom 23. November 2009 wiedereingebrachte Abschreibungen von CHF 71'170.00 mit der Begründung, "[d]er Rückkauf des landwirtschaftlichen Betriebes an den Vater ist ein privates Geschäft. Abrechnung der wiedereingebrachten Abschreibungen gemäss Buchhaltung vom 31.12.2007 (...)" erfasst werden sollten, wurde aufgrund der Stellungnahme des Vertreters der Rekurrentin vom 28. Dezember 2009 – dieser ging von einem gemäss § 27 Abs. 4 StG zu erfassenden Gewinn von CHF 11'200.00 aus – auf die Besteuerung verzichtet. Mit der Aktennotiz des LE KStA vom 14. Januar 2010 an die Steuerkommission S. (damaliger Wohnort von D. [1966]) wird festgehalten: "Der Gewinn ist gemäss Vorschlag des Vertreters als Einkommen aus selbständiger Tätigkeit einzusetzen (CHF 11'200.00)."

Es ist sodann schwer nachvollziehbar, weshalb mit dem Veranlagungsvorschlag im Jahr 2008 wiedereingebrachte Abschreibungen von CHF 71'170.00 berechnet wurden, gemäss der zur Veranlagung 2017 erstellten Liste "Steuerbilanz" per 31. Dezember 2007 jedoch kumulierte Abschreibungen von CHF 224'233.00 bestanden bzw. massgeblich gewesen sein sollen. Die entsprechenden Angaben sind offensichtlich widersprüchlich.

5.5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass mit der Veranlagung 2002 der Rekurrentin und ihres verstorbenen Ehemannes über den Verkauf des Landwirtschaftsbetriebes an den Sohn abgerechnet wurde. Diese Veranlagung ist in Rechtskraft erwachsen. Ebenso wurde mit der Veranlagung 2008 über den Verkauf vom Sohn an C. (1937) sel. abgerechnet. Dabei wurde ein Gewinn von CHF 11'200.00 aus dem Verkauf des Landwirtschaftsbetriebes besteuert. Allein aus diesen Gründen kann bei der Privatentnahme im Jahr 2017 nicht in den Jahren 2002 und 2008 allenfalls Versäumtes nachgeholt werden. Diesem Ansinnen steht die Sperrwir-

kung der rechtskräftigen Veranlagungen entgegen. Sodann kann eine Besteuerung auch nicht gestützt auf den Entscheid des Verwaltungsgerichtes vom 21. Oktober 2009 (WBE 2008.291) nachgeholt werden.

5.6.

Dementsprechend ist der Rekurs gutzuheissen. Das privilegiert zu besteuernde Einkommen reduziert sich auf CHF 23'026.00 (CHF 25'500.00 abzüglich CHF 2'474.00 [9.7 % AHV]).

6.

Bei diesem Ausgang des Rekursverfahrens sind die Kosten auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Sodann ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten. Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 1'852.95 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) und ist angemessen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird der privilegiert zu besteuernende Liquidationsgewinn auf CHF 23'026.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'852.95 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

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 Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. 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] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 26. Januar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner