

3-RV.2019.44

P 113

Urteil vom 24. Juni 2021

Besetzung

Präsident Heuscher
Richter Lämmli
Richter Hess
Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrentin

A._____

vertreten durch B&M Unternehmens- und Steuerberatung GmbH,
Bösch 65, 6331 Hünenberg

Gegenstand

Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____
vom 20. November 2018
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Oktober 2016 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2011 zu einem (privilegiert) steuerbaren Liquidationsgewinn von CHF 994'800.00 (Jahressteuer) veranlagt. Dabei wurden realisierte stille Reserven aus der Einbringung von Liegenschaften der Einzelunternehmung A. Immobilien in die C. AG mit der Einkommenssteuer erfasst.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. Oktober 2016 liess A. mit Schreiben vom 15. November 2016 Einsprache erheben. Sie stellte verschiedene Anträge.

"Antrag:

Die Veranlagungen für die Steuerperioden 2010 und 2011 sind bei A. definitiv veranlagt Die Steuerperiode 2011 bei C. AG ist definitiv veranlagt. Die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren bei A. sind nicht gegeben.

(...)

Antrag

Wir stellen den Eventualantrag, dass die Voraussetzungen für die Erfassung eines Liquidationsgewinnes nach DBG 18 und analogen Bestimmungen des STG AG nicht gegeben sind. Es handelt sich um eine steuerneutrale Umstrukturierung, so wie Sie der zuständige Sachbearbeiter der C. AG bei der Veranlagung der Gesellschaft angenommen hat. Die Voraussetzungen eines Teilbetriebs oder Betriebs ist gegeben, da die Erstellung eines Gebäudes immer noch mit einer entsprechenden Anzahl von Personen erst möglich ist.

(...)

Anträge:

1. Die Voraussetzungen für die Erhebung einer Liquidationsgewinnsteuer sind nicht gegeben.
2. Eventualantrag 1. Die Erhebung einer Liquidationsgewinnsteuer ist verjährt
3. Eventualantrag 2. Die Verkehrswertschätzungen sind falsch
4. Eventualantrag 3. Die Steuerbehörden haben den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt
5. Eventualantrag 4. Die Erhebung der AHV ist verjährt
6. Eventualantrag 5. Sollte an der Besteuerung des Liquidationsgewinnes festgehalten werden, beantragen wir eine Revision für die C. AG"

3.

3.1.

Das Kantonale Steueramt (KStA), Natürliche Personen, Buchprüfung (BP), nahm mit Schreiben vom 6. August 2018 zur Einsprache Stellung. Das KStA BP beantragte in teilweiser Gutheissung der Einsprache die Reduktion des steuerbaren Liquidationsgewinnes von CHF 994'800.00 auf CHF 490'080.00.

3.2.

Am 13. November 2018 fand eine Einspracheverhandlung statt

3.3.

Mit Entscheid vom 20. November 2018 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Der steuerbare Liquidationsgewinn wurde von CHF 994'800.00 auf CHF 490'080.00 herabgesetzt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 20. November 2018 (am 21. Dezember 2018 zugestellt) hat A. mit Rekurs vom 1. Februar 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt folgende Anträge:

- "- Die Erhebung einer Jahressteuer kann nur auf Antrag des Steuerpflichtigen erfolgen.
- Die Erhebung der Jahressteuer ist verjährt.
- Die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens für die Steuerperiode 2010 ist nicht gegeben.
- Die Zuständigkeit der Veranlagung und damit auch des Rechtsweges für die Direkte Bundessteuer liegt bei der kantonalen Steuerverwaltung S..
- Die Steuerpflichtige konnte gestützt auf dem Grundsatz von Treu und Glauben davon ausgehen, dass die Einbringung zu Buchwerten zulässig ist, da die Veranlagungen für die C. AG für die Jahre 2011, 2012, 2013ff definitiv und rechtskräftig sind.
- Die Verkehrswertschätzungen werden grundsätzlich in Frage gestellt, da für die erste Schätzung ein Zeitaufwand von sechs Jahren notwendig war und in der zweiten Schätzung der Wert um beinahe eine halbe Million tiefer festgesetzt worden ist.
- Die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Vermögensübertragung sind gegeben da A. nicht bloss eine Liegenschaftsverwaltung pflegt, sondern Wohnungen, die sie erstellen liess, verkauft.
- Schliesslich verweisen wir noch auf das nichtentschuldbare Verhalten der Steuerbehörden, die offenen Fragen während beinahe 8 Jahren unbearbeitet und schubladisiert haben und nun versuchen mit einer Jahressteuer einen allfälligen Kapitalgewinn noch zu erfassen.

- Das Festhalten an dem Kapitalgewinn führt dazu, dass zu prüfen ist, ob die definitiven Veranlagungen für die C. AG im Rahmen eines Revisionsverfahrens korrigiert werden können. Dies führt auch dazu, dass die Bilanzen und Erfolgsrechnungen für 8 Jahre anzupassen sind."

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

5.

Das Gemeindesteueramt Q. und das KStA beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Gemeindesteueramt Q. die Steuererklärungen der Jahre 2010 und 2011 von A. beigezogen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom KStA, Sektion juristische Personen (JP), die Steuerakten der C. AG des Jahres 2011 beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2011. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrentin hat mit Tagebucheintrag im Handelsregister vom 8. Juli 2011 (Statutendatum 29. Juni 2011) die C. AG durch Sacheinlage/Sachübernahme gegründet. Dabei wurden die Aktiven und Passiven der nicht im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmung A., Immobilien, Q., rückwirkend per 1. Januar 2011 übernommen.

2.2.

Mit öffentlicher Beurkundung vom 29. Juni 2011 wurden verschiedene Liegenschaften (Stockwerkeigentum) in Q. (GB/IR aaa, bbb, ccc, ddd, eee, fff, ggg, hhh und iii) von der Rekurrentin auf die C. AG übertragen.

2.3.

Während die Rekurrentin von einer steuerneutralen Vermögensübertragung ausgeht, beurteilte die Steuerkommission Q. die Umstrukturierung als steuerbaren Vorgang und erhob auf stillen Reserven (Liquidationsgewinn) eine separate Jahressteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG für das Jahr 2011.

2.4.

Bevor auf die materiellen Fragen eingegangen werden kann, ist vorerst auf die formellen Beanstandungen der Rekurrentin im Rekurs einzugehen.

3.

3.1.

Soweit die Rekurrentin beantragen lässt, beim Festhalten am Kapitalgewinn seien die Veranlagungen der C. AG zu revidieren, kann auf den Rekurs nicht eingetreten werden. Die Veranlagungen der C. AG sind nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Für eine Revision wäre auf Gesuch das KStA, Sektion juristische Personen (JP), zuständig (§ 201 ff. StG).

3.2.

Das gleiche gilt, soweit die Zuständigkeit für die Veranlagung der direkten Bundessteuer zu Gunsten des Kantons S. geltend gemacht wird. Die direkte Bundessteuer ist nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides betreffend Kantons- und Gemeindesteuern.

3.3.

Im vorliegenden Verfahren, in dem ausschliesslich über die Besteuerung eines Liquidationsgewinnes durch die Steuerkommission Q. zu befinden ist, steht die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens (welches in die Zuständigkeit des KStA fiele; vgl. § 209 StG) nicht zur Diskussion. Auch insofern ist auf den Rekurs nicht einzutreten.

4.

4.1.

Im Rekurs wird sodann vermutet, "dass auch der Rechtsweg bzw. die Zuständigkeit bei den kantonalen Gerichten in S. liegt." In der Replik wurde ausgeführt, gestützt auf das Steuerharmonisierungsgesetz befinde sich die Zuständigkeit der Veranlagung am Hauptsteuerdomizil, mithin im Kanton S..

4.2.

Entgegen dieser Auffassung ist die Zuständigkeit der aargauischen Steuerbehörden und Gerichte zu bejahen, da die Abrechnung und Besteuerung von stillen Reserven auf Liegenschaftsbesitz im Kanton Aargau beruht und damit eine Besteuerung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu beurteilen ist (§ 17 Abs. 1 StG und § 18 Abs. 2 StG). Etwas Anderes lässt sich auch aus dem Steuerharmonisierungsgesetz nicht ableiten.

5.

5.1.

5.1.1.

Die Rekurrentin lässt weiter die Verjährung der Veranlagung eines privilegiert zu besteuernenden Kapitalgewinnes geltend machen. Darauf ist vorab einzugehen. Ist die Verjährung eingetreten, ist der Rekurs gutzuheissen. Andernfalls sind die materiellen Einwände zu prüfen.

5.1.2.

Nach § 177 Abs. 1 StG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (relative Verjährung). Die Verjährung beginnt nicht oder steht still während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens (§ 177 Abs. 2 lit. a StG). Die Verjährung wird unterbrochen und beginnt neu mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder einer mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird (§ 177 Abs. 3 lit. a StG; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 177 StG N 29 ff.). Ebenso wird der Lauf der relativen Verjährungsfrist unterbrochen bei jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige oder mithaftende Person (§ 177 Abs. 3 lit. b StG). Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (§ 177 Abs. 4 StG; absolute Verjährung).

5.1.3.

Zu den auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Einforderungshandlungen gehören einerseits Einforderungshandlungen im engeren Sinn (Zahlungsaufforderungen, Mahnungen, Betreibungsbegehren), aber auch alle auf die Feststellung des Steueranspruches gerichteten und dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebrachten Amtshandlungen der (zuständigen) Steuerbehörden (Zustellung des Steuererklärungsformulars, Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung, Beweisaufgaben, Vorladungen, Eröffnung der [definitiven oder provisorischen] Veranlagung, Aufforderung oder Mahnung zur Zahlung etc.). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur direkten Bundessteuer ist der Begriff der Einforderungshandlung weit zu fassen; es genügt auch eine amtliche Mitteilung, die lediglich eine spätere Veranlagung in Aussicht stellt und deren Zweck sich in der Unterbrechung des Verjährungsablaufs erschöpft (vgl. BGE 126 II 1 = StE 2000 B 92.9 Nr. 5; Urteil des Bundesgerichts vom 22. September 2009 [2C_155/2009]; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.295]). Diese bundesgerichtliche Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer ist auch bei den kantonalen Steuern anzuwenden, da die Umschreibung "jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung" in § 177 Abs. 3 lit. a StG nicht enger gemeint sein kann als der Begriff "Einforderungshandlung", welcher der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zugrunde liegt (vgl. SGE vom 25. August 2016 [3-RV.2016.30]; RGE vom 21. Juni 2012 [3-RV.2011.191]; RGE vom 26. Februar 2009 [3-RV.2008.27] betreffend Grundstückgewinnsteuern; vgl. auch VGE vom 21. Januar 1998 [BE.97.00268], in welchem das aargauische Verwaltungsgericht festhielt, es sei bei der Auslegung des Begriffs "auf Geltendmachung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlungen" angezeigt, auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 128 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 zurückzugreifen).

5.1.4.

Nach aargauischer Rechtsprechung (VGE vom 24. Januar 2018 [WBE.2017.268], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 7. Januar 2019 [2C_222/2018]) bewirkt insbesondere die Zustellung der provisorischen Steuerrechnung (§ 225 Abs. 1 und 2 StG) die Unterbrechung der Veranlagungsverjährung. Gleiches gilt für provisorische Rechnungen der direkten Bundessteuer (Art. 162 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). Das Verwaltungsgericht hat in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung entschieden, dass auf die Verfolgung eines bestimmten Steueranspruches gerichtete verjährungsunterbrechende Handlungen selbst dann eine Verjährungsunterbrechung bewirken, wenn sie im unzutreffenden Verfahren (ordentliches Verfahren statt Jahressteuerverfahren oder umgekehrt) erfolgt sind (statt vieler AGVE 1991, S. 225 f.; VGE vom 10. Februar 2017 [WBE.2016.462], Erw. 1.3). Voraussetzung ist, dass die beiden Steuern in einem so engen

Verhältnis zueinander stehen, dass Einforderungshandlungen im einen Verfahren auch als Einforderungshandlungen im anderen Verfahren gelten (VGE vom 10. Februar 2017 [WBE.2016.462], Erw. 1.3). Die Unterbrechungshandlung muss zudem von einer Behörde vorgenommen werden, die zur Feststellung und Geltendmachung der Steuerforderung zuständig ist (AGVE 1993, S. 294, Erw. 4b = StE 1994 B 92.9 Nr. 4; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 177 StG N 37).

5.2.

5.2.1.

Die Rekurrentin lässt im Rekurs einzig geltend machen, die Erfassung (Veranlagung) des Kapitalgewinnes sei am 17. Oktober 2016 und die Einbringung der Liegenschaft sei am 31. Dezember 2010 erfolgt. Sinngemäss wird damit geltend gemacht, die relative Verjährung sei eingetreten.

5.2.2.

Die Vorinstanz verweist im angefochtenen Einspracheentscheid zur Begründung ausschliesslich auf den Bericht des KStA BP vom 6. August 2018. Im Bericht des KStA BP wird unter Verweis auf verschiedene Schreiben in den Jahren 2013 und 2016 ausgeführt, die Verjährung sei nicht eingetreten.

5.3.

Aus den Akten ergeben sich – unabhängig davon, ob von einem im Jahr 2010 (Beginn der Verjährungsfrist am 1. Januar 2011) oder 2011 (Beginn der Verjährungsfrist am 1. Januar 2012) erzielten Kapitalgewinn auszugehen ist – im Veranlagungsverfahren folgende verjährungsunterbrechenden Handlungen:

- Schreiben des KStA BP vom 28. Mai 2013 an die D. Treuhand AG mit der Mitteilung, dass keine steuerneutrale Umstrukturierung vorliege und über die stillen Reserven abzurechnen sei, mit Möglichkeit zur Stellungnahme;
- Schreiben des KStA BP vom 29. Mai 2013 an die D. Treuhand AG 2013 (Aktenergänzung);
- Schreiben der D. AG vom 28. Juni 2013 (Stellungnahme zu den steuerlichen Verkehrswerten);
- Einschreiben des KStA BP vom 27. September 2013 an die D. Treuhand AG (Mahnung Aktenergänzung vom 29. Mai 2013);
- E-Mails zwischen E., D. Treuhand AG, und der Revisorin KStA BP vom 18. Oktober/26. November 2013 betreffend Aktenergänzung;
- Schreiben der D. Treuhand AG vom 5. Dezember 2013 mit einer Aufstellung der an die C. AG verkauften Grundstücke und Einreichung der vom KStA BP verlangten Mietverträge;
- Schreiben KStA BP vom 18. Februar 2016 an die D. Treuhand AG mit Zustellung der Verkehrswertschätzung vom 10. Dezember 2015;

- Schreiben der D. Treuhand AG vom 14. April 2016;
- Schreiben der KStA BP vom 2. Juni 2016 an die D. Treuhand AG mit einem Veranlagungsvorschlag betreffend Liquidationsgewinn und der Möglichkeit zur Stellungnahme;
- Stellungnahme der D. Treuhand AG vom 21. Juli 2016 mit Hinweis auf die Besprechung vom 6. Juli 2016;
- Schreiben des KStA BP vom 29. September 2016, mit dem an der Besteuerung des Kapitalgewinnes festgehalten wurde;
- E-Mails von F. sowie der Revisorin des KStA BP vom 2., 7. und 10. Oktober 2016;
- Schreiben des Steueramtes Q. vom 13. Dezember 2016;
- Veranlagungsverfügung vom 17. Dezember 2016.

Es steht fest, dass die Vertreterin der Rekurrentin das Schreiben des KStA BP vom 27. September 2013 mit der Aufforderung zur Aktenenergänzung erhalten hat, hat sie doch mit Schreiben vom 5. Dezember 2013 darauf reagiert und die verlangten Unterlagen eingereicht. Mindestens mit diesem Schreiben wurde die relative Verjährung unterbrochen und es begann eine neue fünfjährige Frist zu laufen. Das gleiche gilt im Übrigen für die Schreiben der Vertreterin der Rekurrentin vom 28. Juni 2013 und 14. April 2016, in denen auf die Aufforderungen des KStA BP vom und 28. Mai 2013 und 18. Februar 2016 Bezug genommen wird. Weder die relative noch die absolute Verjährung ist damit im Veranlagungsverfahren eingetreten.

5.4.

Am 15. November 2016 wurde Einsprache erhoben. Das Einspracheverfahren wurde mit dem Einspracheentscheid vom 20. November 2018 abgeschlossen. Am 1. Februar 2019 wurde Rekurs erhoben. Ab Einspracheerhebung vom 15. November 2016 steht die Verjährungsfrist während den Rechtsmittelverfahren still. Auch insofern ist die relative und absolute Verjährung bisher nicht eingetreten.

5.5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Verjährung bezüglich eines im Jahr 2010 oder 2011 erzielten Kapitalgewinnes bisher nicht eingetreten ist. Dementsprechend ist nachfolgend auf die materiellen Einwendungen einzugehen.

6.

6.1.

Die C. AG bezweckt [...] (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 26. Mai 2021). Die C. AG wurde durch Sacheinlage/Sachübernahme gegründet. "Die Gesellschaft übernimmt bei der Gründung das Geschäft des im Handelsregister nicht eingetragenen Einzelunternehmens A., Immobilien, Q.[...]" (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 26. Mai 2021).

6.2.

In der Eröffnungsbilanz der C. AG per 1. Januar 2011 wurden Aktiven von CHF 2'576'204.46 (davon Immobilien GB ddd: CHF 420'000.00; Immobilien Block: CHF 2'226'250.00; Wertberichtigung CHF 80'000.00) ausgewiesen. Das Fremdkapital wurde mit CHF 2'476'204.46 (davon Kontokorrent A.: CHF 58'267.41) und das Eigenkapital mit CHF 100'000.00 verbucht.

6.3.

Es ist unbestritten, dass A. die auf die C. AG übertragenen Liegenschaften (GB/IR aaa, bbb, ccc, ddd, eee, fff, ggg, hhh und iii) in ihrem Geschäftsvermögen (Einzelunternehmung) gehalten hat. Dafür spricht auch der am 14. August 2009 unterzeichnete Revers. Mit dem Revers wird neben der Qualifikation der Liegenschaften als Geschäftsvermögen erklärt: "Auf den 31.12.2005 habe ich Aktiven und Passiven der Einzelfirma Restaurant B., Q., in die G. AG eingebracht. Für das verbleibende Geschäftsvermögen beanspruche ich einen Steueraufschub im Sinne folgender Vorschriften von § 23 des Steuergesetzes (StG): (...)." Im Revers wurde festgehalten, dass Kapitalgewinne aus diesen Vermögenswerten bei Veräusserung, Verwertung, buchmässiger Aufwertung oder bei der Überführung ins Privatvermögen steuerbar werden.

6.4.

6.4.1.

Mit Schreiben vom 28. Mai 2013 teilte das KStA BP der Vertreterin der Rekurrentin mit, im Auftrag des zuständigen Gemeindesteueramtes werde die Umstrukturierung ("Sacheinlage per 31.12.2010/01.01.2011 in neu gegründete AG") geprüft. Die Rekurrentin mache eine steuerneutrale Umstrukturierung geltend. Voraussetzung dafür sei bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine juristische Person die Übertragung und Weiterführung eines Betriebes oder Teilbetriebes. Da bei der vorliegenden Umstrukturierung kein Betrieb oder Teilbetrieb in die Aktiengesellschaft eingebracht werde, sei diese nicht steuerneutral möglich. Das Halten und Verwalten eigener Immobilien im vorliegenden Umfang genüge dem Betriebserfordernis nicht und stelle keine eigentliche Geschäftstätigkeit dar. Über die stillen Reserven auf den übertragenen Aktiven und Passiven sei daher abzurechnen. Es wurde darauf hingewiesen, dass die Verkehrswerte der Liegenschaften vom KStA, Grundstückschätzung (GS), überprüft würden. Anschliessend werde ein Veranlagungsvorschlag unterbreitet.

6.4.2.

Das KStA GS erstattete auftragsgemäss die Verkehrswertschätzung vom 10. Dezember 2015/10. Februar 2016. Der Marktwert der Liegenschaften wurde per 31. Dezember 2010 auf CHF 3.645 Mio. geschätzt. Mit Schreiben des KStA BP vom 18. Februar 2016 wurde die Rekurrentin zur Stellungnahme aufgefordert.

6.4.3.

Die Rekurrentin liess mit Schreiben vom 14. April und 21. Juli 2016 Stellung nehmen. Die Rekurrentin habe vier Überbauungen erstellen lassen. Ein wesentlicher Teil der Wohnungen sei verkauft worden. Die restlichen Wohnungen seien zu den Anschaffungskosten in die C. AG eingebracht worden. Entgegen der Auffassung des KStA BP liege eine steuerneutrale Umstrukturierung vor. Bei einem Liegenschaftenhändler könne das Erfordernis des Betriebs oder Teilbetriebs ohnehin nicht erfüllt werden. Damit würden sinnvolle Umstrukturierungen verunmöglicht, was nicht Sinn des Gesetzes sein könne. Weiter wurde die Verkehrswertschätzung in Frage gestellt.

6.4.4.

Mit Schreiben vom 2. Juni 2016 nahm das KStA BP zum Schreiben der Vertreterin vom 14. April 2016 und insbesondere zum Betriebserfordernis Stellung. Es sei zwar richtig, dass die Erstellung von Mehrfamilienhäusern eine selbständige Tätigkeit vorausgesetzt und Personaleinsatz erfordert habe. Da die seither nicht verkauften Stockwerkeinheiten lediglich gehalten und verwaltet würden, liege kein Betrieb vor. Das KStA BP beantragte dementsprechend mit Bericht vom 29. September 2016 der Steuerkommission Q. die Besteuerung eines Liquidationsgewinnes von CHF 994'800.00 gestützt auf folgende Berechnung:

"Realisierte stille Reserven auf den Liegenschaften:

Verkehrswert gemäss amtlicher Schätzung durch die Sektion Grundstückschätzungen	3'670'000
Buchwert per 31.12.201	<u>2'566'250</u>
Total stille Reserven	1'103'750
 abzüglich darauf entfallende persönliche AHV-Beiträge	 <u>108'950</u>
 Total steuerbarer Liquidationsgewinn (separate Jahressteuer)	 994'800"

6.5.

6.5.1.

Mit der Einsprache liess die Rekurrentin geltend machen, sie sei Eigentümerin diverser Parzellen, auf denen sie mehrere Überbauungen habe erstellen lassen. Ein Teil der Wohnungen sei verkauft worden, ein Teil sei vermietet. Der Gewinn auf den Verkäufen sei der Einkommenssteuer unterstellt und mit der AHV abgerechnet worden. Mit der Gründung der C. AG per 29. Juni 2011 seien die Liegenschaften der Einzelunternehmung der Rekurrentin rückwirkend von dieser zum Buchwert von CHF 2'566'250.00 übernommen worden. Damit habe die Steuerpflicht der Einzelfirma der Rekurrentin am 31. Dezember 2010 geendet. Die Veranlagungen der

C. AG der Jahre 2011 und 2012 seien auf der Basis dieser Liegenschaftswerte in Rechtskraft erwachsen.

Die Rekurrentin sei für die Steuerperioden 2010 und 2011 "in Kenntnis des vollständigen Sachverhaltes mit der Einbringung der Liegenschaften zum Buchwert" rechtskräftig veranlagt worden. Da Realisationszeitpunkt eines Gewinnes aus der Einzelunternehmung der 31. Dezember 2010 sei, könne für die Veranlagungen der Rekurrentin der Jahre 2010 und 2011 weder ein Nachsteuerverfahren, noch ein Revisionsverfahren oder eine Berichtigung in Frage kommen.

Zur Ermittlung des Liquidationsgewinnes wurde ausgeführt, die Rekurrentin habe sich nie zur Verkehrswertschätzung äussern können. Aus der Schätzung des KStA GS gehe auch nicht hervor, ob den umfangreichen zwingenden Sanierungen Rechnung getragen worden sei. Erfahrungsgemäss seien die Schätzungen der Steuerbehörden zu hoch. Im Jahr 2015 habe aus dem Verkauf einer Wohnung mit Garage und Abstellplatz ein Verlust resultiert.

Entgegen der Auffassung der Steuerbehörden sei von einer steuerneutralen Umstrukturierung auszugehen. Die Rekurrentin sei Liegenschaftshändlerin im engeren Sinne. Somit seien sämtliche Wohnungen, ob verkauft oder vermietet, als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Die Rekurrentin habe für die Realisierung der Überbauung Personen angestellt. Es gehe um die Einbringung eines Geschäftsbetriebes, der neben der Vermietung auch den Kauf, die Erstellung und den Verkauf von Liegenschaften umfasse. Dementsprechend lasse sich die Einzelunternehmung und die C. AG nicht mit einer Unternehmung mit ausschliesslicher Vermietung von Wohnungen vergleichen. Hauptzweck sei die Erstellung und der Verkauf von Immobilien. Die C. AG habe die Absicht, eine Liegenschaft der Aktionärin zu erwerben und zu überbauen. Auch diese Wohnungen würden verkauft oder vermietet. Der Sachverhalt sei daher nicht mit demjenigen zu vergleichen, der vom Bundesgericht mit Urteil vom 24. Mai 2016 (2C_390/2015 = BGE 142 II 283) beurteilt worden sei.

Weiter wurde eine Verletzung von Treu und Glauben geltend gemacht. In anderen Fällen seien Umstrukturierungen als steuerneutral akzeptiert worden, bei denen es um die reine Verwaltung von Immobilien im Familienbesitz gegangen sei. Zudem habe in guten Treuen davon ausgegangen werden dürfen, dass eine steuerneutrale Umstrukturierung mit den deklarierten Buchwerten der Liegenschaften und der Rechtskraft der Veranlagungen der Rekurrentin der Jahre 2010 und 2011 und der C. AG der Jahre 2011 und 2012 akzeptiert worden seien. Die Steuerbehörden hätten sich auf den vorgenommenen Veranlagungen behaften zu lassen. Die Veranlagung einer Jahressteuer 2011 könne nur zum Ziel haben, die AHV Beiträge zu

sichern, welche bei einem Realisationszeitpunkt im Jahr 2010 verjährt seien.

6.5.2.

Mit Schreiben vom 5. Januar 2017 liess die Rekurrentin erneut ausführen, die Überführung der Liegenschaften habe im Jahr 2010 stattgefunden, da die C. AG ab 1. Januar 2011 besteuert werde. Weiter wurde zur Verkehrswertschätzung des KStA GS Stellung genommen.

6.5.3.

Gestützt auf die Stellungnahme des KStA GS vom 22. Mai 2018 erstattete das KStA BP den Bericht vom 6. August 2018. Es wurde daran festgehalten, dass mangels Übertragung eines Betriebes bzw. Betriebsteiles keine steuerneutrale Umstrukturierung vorliege. Das Halten und Verwalten von Liegenschaften stelle keinen Betrieb im Sinne von § 28 StG dar. Die Einbringung der Sachanlagen finde frühestens im Zeitpunkt der Anmeldung beim Handelsregister statt. Eine rückwirkende Eigentumsübertragung könne nicht stattfinden. Im Jahr 2011 sei die Einzelunternehmung altershalber liquidiert worden.

Der Liquidationsgewinn wurde neu wie folgt berechnet:

"Verkehrswert am 31.12.2010 bzw. 08.07.2011	
Gemäss amtlicher Schätzung	3'110'000
Buchwert per 31.12.201	<u>2'566'250</u>
Total stille Reserven	543'750
 abzüglich darauf entfallende persönliche AHV-Beiträge	<u>53'670</u>
Total steuerbarer Liquidationsgewinn	
(separate Jahressteuer)	490'080"

6.5.4.

Mit Schreiben der Vertreterin vom 19. Oktober 2018 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es zu einer ungerechtfertigten Mehrfachbesteuerung komme. Es stellten sich die Fragen der Rechtsverweigerung und der Rechtsverzögerung. Anlässlich der Verhandlung vom 13. November 2018 wurde am bisherigen Standpunkt festgehalten.

6.6.

Die Steuerkommission Q. hiess die Einsprache teilweise gut, wobei zur Begründung auf den Bericht des KStA BP vom 6. August 2018 verwiesen wurde.

6.7.

Mit Rekurs und Replik liess die Rekurrentin an ihren bisherigen Ausführungen festhalten. Die zuständigen Steuerbehörden des Kantons Aargau hätten in Kenntnis der Vermögensübertragung zu Buchwerten im ordentlichen

Verfahren keinen Kapitalgewinn erfasst. Die Erhebung einer (privilegierten) Jahressteuer sei nicht möglich, zumal dafür der erforderliche Antrag der Rekurrentin fehle. Das StG kenne gleich wie das DBG keine Jahressteuer. Die Kapitalgewinne aus selbständiger Erwerbstätigkeit seien zusammen mit dem übrigen Einkommen im Jahr 2010 zu erfassen. Auf die rechtskräftige Veranlagung des Jahres 2010 könne in einem Nachsteuerverfahren nicht zurückgekommen werden.

Weiter wurde dargelegt, dass die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Vermögensübertragung gegeben seien. Die Rekurrentin sei Liegenschaftenhändlerin in engerem Sinn. Es gehe vorliegend um die Einbringung eines Geschäftsbetriebes, mit dem neben der Vermietung auch die Erstellung und der Verkauf von Liegenschaften bezweckt werde. Es wurde auf Verkäufe in den Jahren 2006 bis 2018 verwiesen. Eine blosser Vermietung von Liegenschaften liege nicht vor. Für die Erstellung der Überbauungen würden Personen beschäftigt, deren Entschädigungen nicht – wie bei reiner Liegenschaftsverwaltung/-vermietung – in einem bestimmten Verhältnis zu den Umsätzen stehen müssten.

Nach Treu und Glauben habe die Rekurrentin davon ausgehen dürfen, dass die steuerneutrale Vermögensübertragung zu Buchwerten auf die C. AG von den aargauischen Steuerbehörden akzeptiert worden sei. Eine Beanstandung des für die Veranlagung der C. AG zuständigen KStA JP sei nie erfolgt.

6.8.

In der Vernehmlassung wurde vom KStA erneut ausgeführt, die Rekurrentin habe selbst verwaltete Stockwerkeinheiten des Geschäftsvermögens in die am 8. Juli 2011 gegründete C. AG eingebracht. Ob ein Betrieb oder Betriebsteil vorliege, sei aufgrund der Verhältnisse im Zeitpunkt der Umstrukturierung zu beurteilen. Auch wenn früher einmal ein aktiver Betrieb bestanden habe, genüge das für eine steuerneutrale Vermögensübertragung nicht. Die Einzelunternehmung der Rekurrentin habe keinen aktiven Liegenschaftshandel mit regelmässigen Käufen und Verkäufen mehr betrieben. Die Tätigkeit der Einzelunternehmung habe in der Verwaltung der nicht verkauften, in den Jahren 1987 bis 1989 erstellten Wohnungen bestanden. Weder 5 Jahre vor, noch 5 Jahre nach der Umstrukturierung sei ein Betrieb vorhanden gewesen. Über die stillen Reserven sei abzurechnen. Dabei sei für die Erhebung einer Jahressteuer nach § 45 Abs. 1 StG kein Antrag der steuerpflichtigen Person erforderlich. Die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit sei im Jahr 2011 erfolgt, weshalb in diesem Zeitpunkt mangels steuerneutraler Umstrukturierung eine Abrechnung über die stillen Reserven zu erfolgen habe. Konkrete Einwände gegen die Verkehrswertschätzungen seien nicht vorgebracht worden. Ebensowenig sei eine eigene Verkehrswertschätzung eingereicht worden.

7.

7.1.

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. 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 das Privatvermögen gleichgestellt (§ 27 Abs. 2 StG). Die Überführung hat zum Verkehrswert zu erfolgen.

7.2.

7.2.1.

Gemäss § 28 Abs. 1 lit. b StG setzt die steuerfreie Übertragung von stillen Reserven von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person unter anderem voraus, dass ein Betrieb oder ein Teilbetrieb übertragen wird. Diese Regelung stimmt mit Art. 19 Abs. 2 DBG überein, so dass auch auf die zur direkten Bundessteuer ergangene Rechtsprechung abgestellt werden kann.

7.2.2.

Das Bundesgericht hat sich in BGE 142 II 283 zum Betriebserfordernis wie folgt geäußert:

"2.2. Die Vorinstanz erwog, dass das Betriebserfordernis gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG vom Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit abzugrenzen sei. Die Qualifikation einer steuerpflichtigen Person als gewerbmässige Liegenschaftenhändlerin und die Zuordnung von Liegenschaften zum Geschäftsvermögen setze weder einen Betrieb im steuerrechtlichen Sinne voraus, noch werde ein solcher dadurch ohne weiteres begründet. Die Beschwerdeführer erfüllen nach Auffassung der Vorinstanz das (Teil-)Betriebserfordernis weder nach den im Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV aufgestellten Kriterien noch im Rahmen einer Gesamtwürdigung.

Die Beschwerdeführer machen demgegenüber geltend, dass jede selbständige Erwerbstätigkeit als betriebliche Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinne erscheine. Alles, was objektive Grundlage einer selbständigen Erwerbstätigkeit bilden könne, erfülle für die Zwecke des Steuerrechts die Merkmale eines Betriebs. Das müsse auch für die objektiven Grundlagen einer Immobilienhandeltätigkeit gelten, zumal nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung unter Umständen die Immobilienverwaltung ebenfalls einen Betrieb im Sinne des Steuerrechts darstelle.

3.

3.1. Nach dem Wortlaut des Gesetzes verlangt die steuerneutrale Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person die Übertragung eines *Betriebs* oder eines *Teilbetriebs* (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG). Im Gegensatz zur Übertragung von Vermögenswerten zwischen Personenunternehmungen gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG muss im Bereich von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG somit eine qualifizierte Form von Vermögen übertragen werden, damit die Steuerneutralität gewahrt bleibt. Dies

entspricht dem gesetzgeberischen Willen, wurde doch das Betriebserfordernis in Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG in der parlamentarischen Beratung abweichend vom bundesrätlichen Entwurf gestrichen, nicht hingegen im hier zur Diskussion stehenden Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG (vgl. Botschaft vom 13. Juni 2001 zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Botschaft FusG], BBl 2000 4507 Ziff. 2.2.7; Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG gemäss Entwurf zu einem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [E-FusG], BBl 2000 4574; Antrag der Rechtskommission des Ständerates, AB 2001 S 165; Votum Bundesrat Villiger, AB 2003 N 252; Antrag der Rechtskommission des Nationalrates, AB 2003 N 254; zum Gesetzgebungsverfahren und den vorbereitenden Arbeiten ausführlich OBERSON/GLAUSER, a.a.O., N. 20 ff. zu Art. 19 DBG; vgl. auch FELIX RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 26 ff. zu Art. 19 DBG).

3.2. Als Betrieb im Sinne des steuerlichen Umstrukturierungsrechts gilt jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, der im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserbringung eine relativ unabhängige, organische Einheit bildet (REICH, Kommentar DBG, a.a.O., N. 60 zu Art. 19 DBG; *derselbe*, Der Betriebsbegriff im Umstrukturierungssteuerrecht, Der Schweizer Treuhänder 11/2004, S. 951 f.; RICHNER ET AL., a.a.O., N. 60 zu Art. 19 DBG [je mit Hinweis auf das Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV, S. 22]; vgl. auch MÜLLER/ SCHREIBER, a.a.O., § 2 N. 216 m.H. auf DIETER GRÜNBLATT/PETER RIEDWEG, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, 2016, § 5 N. 49) bzw. 'un complexe organisationnel et technique de valeurs patrimoniales qui représente une certaine indépendance' (OBERSON/GLAUSER, a.a.O., N. 25 zu Art. 19 DBG). Ein Betrieb zeichnet sich durch einen hohen Grad an Unabhängigkeit aus und stellt eine Organisation dar, die imstande ist, selbständig fortzubestehen (vgl. BGE 138 II 557 E. 6.4 S. 564 f., in: Pra 2014 Nr. 36 [betreffend Spaltung nach Art. 24 Abs. 3 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG, SR 642.14]). Im Rahmen eines Betriebs werden Kapital und Arbeit zum Zweck der Gewinnerzielung eingesetzt, wobei sich der Einsatz der Arbeit nicht auf die Abschöpfung von Mehrwerten oder die Vereinnahmung von Ertrag beschränkt (vgl. REICH, Kommentar DBG, a.a.O., N. 66 zu Art. 19 DBG; RICHNER ET AL., a.a.O., N. 57 zu Art. 19 DBG; OLIVER KÜNZLER, Konzernübertragung im Privat- und Steuerrecht, 2006, S. 157). Der Begriff des Betriebs ist zwar bei einer Umstrukturierung weiter zu deuten als im Zusammenhang mit der periodischen Besteuerung (Gewinn- und Kapitalbesteuerung), die höhere Anforderungen an das Vorliegen eines Betriebs stellt (vgl. hierzu Urteil 2P.323/2004 vom 2. März 2005 E. 2.2). Ebenso wie die Begriffe des Geschäftsbetriebs (Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG) und der Betriebsstätte (Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG) indiziert der Begriff des Betriebs nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG (frz. 'exploitation'; ital. 'esercizio') aber auch im Zusammenhang mit Umstrukturierungen eine der Leistungserbringung dienende Vermögenssubstanz im dargelegten Sinne (vgl. auch Urteil 2C_784/2008 vom 7. Juli 2009 E. 3.5 zu Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG).

3.3. In der Literatur wird demgegenüber die Auffassung vertreten, dass die wesentlichen objektiven Grundlagen *jeder* selbständigen Erwerbstätigkeit das Betriebserfordernis im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG erfüllen. Diese Lehrmeinung stellt insbesondere darauf ab, dass Art. 18 DBG die Unterscheidung zwischen selbständiger und betrieblicher Tätigkeit, wie sie noch der Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; AS 1988 878) vorsah, aufgeben

hat (vgl. REICH, Kommentar DBG, a.a.O., N. 65 zu Art. 19 DBG; MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 N. 219; JULIA VON AH, Besteuerung von Unternehmen und Unternehmern, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi [Hrsg.], Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, 2014, S. 97 f.; *dieselbe*, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 215 f.; KÜNZLER, a.a.O., S. 157, PASCAL TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 2012, S. 202). Weil beide Tätigkeitsformen, selbständige und betriebliche, steuerlich mittlerweile gleich behandelt würden, kann nach diesen Autoren nicht mehr zwischen Selbständigerwerbenden mit und ohne Betrieb unterschieden werden.

3.3.1. Diese Argumentation lässt indes unberücksichtigt, dass der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit auch nach geltendem Recht umfassender ist als jener des Betriebs, der eine organisierte Einheit von Arbeit und Kapital erfordert. Das zeigt sich bereits daran, dass Art. 18 Abs. 1 DBG nebst den Einkünften aus einem Betrieb (aus Handel, Industrie, Gewerbe, Land- oder Forstwirtschaft) und freien Berufen auch alle Einkünfte 'aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit' für steuerbar erklärt (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b S. 121; Urteil 2C_894/2013 / 2C_895/2013 vom 18. September 2015 E. 2.2). Nicht bei jeder Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG liegt entsprechend auch ein Betrieb vor. Das Gesetz unterscheidet in Art. 18 Abs. 1 DBG somit durchaus zwischen verschiedenen Formen der selbständigen Erwerbstätigkeit, nur verbindet es damit *im Grundsatz* (vgl. Überschrift zu Art. 18 DBG) keine Differenzierung hinsichtlich der steuerlichen Erfassung von Einkünften.

3.3.2. Im Übrigen ist die Anknüpfung gewisser Tatbestände an die Erscheinungsform des Betriebs dem Steuerrecht keineswegs fremd. Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer unterwirft Betriebe in verschiedener Hinsicht speziellen gesetzlichen Vorschriften, so namentlich bei der Begründung einer beschränkten Steuerpflicht infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG für Geschäftsbetriebe [im Entwurf des Bundesrates noch als 'geschäftlicher Betrieb' bezeichnet, vgl. Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 87]) und für Betriebsstätten (Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG), ferner bei der Haftung von Personen, die Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten auflösen (Art. 13 Abs. 3 lit. d DBG), beim Steueraufschub infolge Verpachtung von Geschäftsbetrieben (Art. 18a Abs. 2 DBG [in Kraft seit 1. Januar 2011]) und bei der Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen (Art. 30 Abs. 3 DBG). Dass jegliche selbständige Erwerbstätigkeit, ob im Rahmen eines Betriebs ausgeübt oder nicht, steuerrechtlich in sämtlichen Belangen gleich behandelt wird, trifft somit nicht zu.

3.3.3. Weiter ist zu beachten, dass eine Auslegung von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG, wie sie von den in E. 3.3 zitierten Autoren vertreten wird, das Betriebserfordernis seines Sinngehalts weitgehend entleert. Werden die wesentlichen objektiven Grundlagen *jeder* selbständigen Erwerbstätigkeit als Betrieb im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG betrachtet, erfüllt letztlich alles Geschäftsvermögen das Betriebserfordernis. Ein solches Resultat ist vom Gesetzgeber angesichts des insoweit klaren Wortlauts von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG und der Entstehungsgeschichte dieser Norm nicht gewollt.

Die vom Gesetzgeber getroffene Lösung, wonach eine steuerneutrale Überführung von Personenunternehmen in juristische Personen nur

bei Übertragung eines (Teil-)Betriebs möglich ist, lässt sich schliesslich auch auf sachliche Gründe stützen, wie den Schutz von Arbeitsplätzen oder den Abbau steuerlicher Hindernisse für Unternehmen, die aktiv am Wirtschaftsgeschehen teilnehmen und ihren Kunden regelmässig Leistungen erbringen. Einem (Teil-)Betrieb kommt eine gewisse volkswirtschaftliche Bedeutung zu, weshalb die Möglichkeit zur steuerneutralen Umgründung insofern im öffentlichen Interesse liegt.

Sodann rechtfertigen sich erhöhte Anforderungen an die steuerneutrale Umstrukturierung von Personenunternehmungen in juristische Personen auch deshalb, weil mit solchen Transaktionen regelmässig eine Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen (Beteiligung an der juristischen Person) einhergeht. Im Gegensatz zu Kapitalgewinnen aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG) sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG). Dies trifft unter Vorbehalt von Art. 19 Abs. 2 DBG auch auf die Veräusserung von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten an juristischen Personen zu, auf die eine Personenunternehmung im Rahmen einer Umstrukturierung stille Reserven übertragen hat (vgl. Urteil 2C_1019/2012 vom 7. August 2013 E. 2.1; MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 N. 200 f.; REICH, Kommentar DBG, a.a.O., N. 44 zu Art. 19 DBG; *derselbe*, Betriebsbegriff, a.a.O., S. 950).

3.3.4. Jenem Teil der Lehre, der bei der Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person faktisch auf das Betriebserfordernis verzichten will, kann nach dem Gesagten nicht gefolgt werden. Massgebend ist vielmehr auch für Umstrukturierungen nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG der dargelegte Betriebsbegriff (vgl. E. 3.2 hiavor)."

Zur Frage, ob mit der Verwaltung eigener Immobilien oder beim Immobilienhandel ein Betrieb vorliegt, wurde weiter ausgeführt:

"3.4. Konkret umstritten sind im vorliegenden Fall die Merkmale, die ein selbständig erwerbstätiger Immobilienverwalter oder ein selbständig erwerbstätiger Immobilienhändler aufweisen muss, damit er das Betriebserfordernis gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG erfüllt und er eine steuerneutrale Umstrukturierung in eine juristische Person vornehmen kann.

3.4.1. Die *Verwaltung eigener Immobilien* weist nur ausnahmsweise die Merkmale eines Betriebes auf. Dies setzt eine professionelle Immobilienbewirtschaftung voraus (vgl. Urteil 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3 [betreffend Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen]). Es erscheint demnach nicht ausgeschlossen, dass eine Immobilienverwaltung die typischen Eigenschaften eines Betriebes im steuerrechtlichen Sinn aufweist, die über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus eine grosse Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistungen (Vermietung, Verwaltung) betreut oder mit ihnen (im Sinne einer Mischform, vgl. Urteil 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 4.3) auch Handel treibt. Von einem Betrieb kann jedoch nur gesprochen werden, wenn sich die Verwaltung nicht in dem erschöpft, was mit der blossen Kapitalanlage einer Unternehmung in Immobilien ohnehin verbunden ist (vgl. BGE 115 Ib 263 E. 2c S. 267 [betreffend Übertragung von Geschäftsvermögen einer Einzelfirma auf eine Betriebs- und eine Immobiliengesellschaft]).

3.4.2. Ob und unter welchen Voraussetzungen bei selbständiger Erwerbstätigkeit im Immobilien*handel* eine steuerneutrale Umstrukturierung in eine

juristische Person vorgenommen werden kann, ist in der Lehre umstritten. Nach der einen Auffassung liegt in den meisten Fällen des gewerbsmässigen (Quasi-)Liegenschaftenhandels kein Betrieb im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG vor (vgl. ERICH ETTLIN/ HANS FREY, Private Holdings und Immobiliengesellschaften, in: Der Schweizer Treuhänder 3/2013 S. 152; BRANKO BALABAN/MARKUS METZGER, Die Überführung von Liegenschaften in eine Kapitalgesellschaft - steuerrechtliche Überlegungen, in: zsis) - Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, Monatsflash Nr. 1/2013, Ziff. 3.1.2). Die gegenteilige Auffassung geht davon aus, dass jede selbständige Erwerbstätigkeit als (Quasi-)Liegenschaftenhändler dem Betriebserfordernis genügt (vgl. MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 N. 219, JULIA VON AH, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 64 zu § 28 StG/AG; *dieselbe*, Besteuerung, a.a.O., S. 97; TADDEI, a.a.O., S. 205; REICH, Betriebsbegriff, a.a.O., S. 952). Als widersprüchlich empfunden wird, wenn Gewinne eines (Quasi-)Liegenschaftenhändlers einkommenssteuerrechtlich dem Geschäftsvermögen zugeordnet werden, weil sich der Steuerpflichtige gewerbsmässig verhält, das Vorliegen eines Betriebs anlässlich einer Umwandlung jedoch verneint wird (PETER GURTNER, Umwandlungen im Recht der direkten Steuer, ASA 71, S. 739; LOCHER, a.a.O., N. 105 zu rev. Art. 61 DBG).

Der Ansicht, wonach bei jeder selbständigen (Neben-) Erwerbstätigkeit im Bereich des Immobilienhandels ohne Weiteres auch das Betriebserfordernis gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG erfüllt ist, kann nicht gefolgt werden: Das Gesetz lässt die Übertragung stiller Reserven von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person nur beim Vorliegen eines (Teil-) Betriebs zu, wobei nicht jede selbständige Erwerbstätigkeit die Schwelle zum Betrieb im umstrukturierungsrechtlichen Sinn überschreitet (vgl. E. 3.3 hiervor). Es gibt keinen Grund, davon im Bereich des Liegenschaftenhandels abzuweichen. Ob, wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung geltend macht, im Bereich des Immobilienhandels in jedem Fall die quantitativen Anforderungen (sinngemäss) erfüllt sein müssen, die gemäss dem Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV (S. 22) bei Immobilienverwaltungen zur Anwendung gebracht werden, kann mit Blick auf die folgenden Ausführungen jedoch offen bleiben."

7.2.3.

Die Vorinstanz erachtet das zitierte Bundesgerichtsurteil als massgebend. Die Rekurrentin lässt dagegen ausführen, eine Übertragung dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung auf den vorliegenden Sachverhalt sei nicht möglich. Im Wesentlichen wurde ausgeführt, es gehe nicht um eine reine Immobilienverwaltung. Für die Erstellung der Liegenschaften sei einiges Personal notwendig gewesen. Die Rekurrentin habe zudem Liegenschaften verkauft.

7.3.

Nach dem Kreisschreiben Nr. 5 "Umstrukturierungen" der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. Juni 2004 (nachfolgend: KS Nr. 5) setzt ein Betrieb oder Teilbetrieb kumulativ voraus, dass die Unternehmung Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen erbringt, die Unternehmung über Personal verfügt und der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht. Das Halten und Verwalten eigener

Immobilien stellt dann einen Betrieb dar, wenn ein Marktauftritt erfolgt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet werden, die Unternehmung mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien beschäftigt oder beauftragt (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) und die Mieterträge mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung betragen. Diese Kriterien werden auch im aargauischen Steuerrecht als massgeblich erachtet (Kommentar zum Aargauer Steuerrecht, a.a.O., § 28 StG N 58).

7.4.

Im Zeitpunkt der Umstrukturierung lag der Schwerpunkt der Tätigkeit der Einzelunternehmung klar auf einer Verwaltung der Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Die Liegenschaften der Rekurrentin wurden in den Jahren 1987 bis 1989 erstellt. Ob damals Liegenschaftenhandel betrieben wurde, ist für die Frage der Steuerneutralität der Übertragung der im Geschäftsvermögen der Rekurrentin verbliebenen wenigen Liegenschaften im Jahr 2011 nicht mehr relevant. Der Verkauf von Liegenschaften beschränkte sich selbst nach der Darstellung der Rekurrentin im Rekurs auf Verkäufe am 19. Januar 2006 und 6. März 2008 und erst wieder nach der Umstrukturierung ab dem 1. Juni 2016. Damit ist der vom Bundesgericht in BGE 142 II 283 beurteilte Sachverhalt durchaus vergleichbar. Für die Verwaltung der auf die C. AG übertragenen Stockwerkeinheiten (Wohnungen), Bastelräume, Garagen, Garageboxen, Autounterstände und Parkplatz war keine über die blosser Verwaltung hinausgehende Tätigkeit notwendig. Dass eine solche nicht stattgefunden hat, ergibt sich auch daraus, dass seit der Erstellung der Überbauung nur geringe Erneuerungen wie der Ersatz einzelner Küchengeräte, teilweise von Bodenbelägen sowie wenigen Malerarbeiten vorgenommen wurden (vgl. Stellungnahme KStA GS vom 22. Mai 2018). Damit ist nicht von der Übertragung eines Betriebes oder Betriebsteiles auszugehen. Dementsprechend konnte die Vermögensübertragung nicht steuerneutral erfolgen. Die Vorinstanz ist daher zu Recht von einer steuerbaren Realisation von stillen Reserven ausgegangen.

8.

8.1.

Während die Steuerkommission Q. von einer Einkommensrealisation im Jahr 2011 ausgeht, erachtet die Rekurrentin (eventualiter) die Realisation als per 31. Dezember 2010 erfolgt.

8.2.

Das aargauische Steuergesetz enthält keine ausdrückliche Regelung zur zeitlichen Erfassung von Liquidationsgewinnen bei Gründung einer juristischen Person im Juni/Juli 2011 und sechsmonatiger Rückwirkung der Steuerpflicht, hier auf den 1. Januar 2011. Allein der Umstand, dass eine ausdrückliche Regelung im kantonalen Recht zur Frage, wie der realisierte

Gewinn bemessungs- und veranlagungstechnisch zu behandeln ist, fehlt, führt nicht dazu, dass die Rekurrentin nicht steuerlich zu belasten wäre. Demnach hat – da es sich um eine nicht steuerneutrale Vermögensübertragung handelt – eine Schlussabrechnung über die auf die C. AG übertragenen stillen Reserven zu erfolgen.

8.3.

Mit der von der Rekurrentin am 6. Juni 2012 unterzeichneten Steuererklärung 2011 der C. AG wurde der Reingewinn für das "Geschäftsjahr 08.07.2011 bis 31.12.2011" angegeben. Das spricht dafür, dass die Rekurrentin selbst von einem Realisationszeitpunkt im Jahr 2011 ausgegangen ist, wurden doch die Liegenschaften am 29. Juni 2011 (öffentliche Beurkundung) auf die am 8. Juli 2011 (Tagebucheintrag) gegründete C. AG übertragen. Demgegenüber scheint die Vorinstanz ursprünglich eher von einer Realisation der stillen Reserven im Jahr 2010 ausgegangen zu sein (vgl. Notiz über das Telefongespräch vom 2. Juni 2016 auf der Steuererklärung 2010). Die Frage des Zeitpunkts der steuersystematischen Realisation reduziert sich – unabhängig der vorstehenden "Meinungsäusserungen" – im Ergebnis auf die Problematik, auf welcher Rechtsgrundlage die bestrittene Besteuerung in bemessungs- und veranlagungstechnischer Hinsicht beruht.

8.4.

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes ist für die Besteuerung von stillen Reserven bei einer nicht steuerneutralen Vermögensübertragung der Zeitpunkt der tatsächlichen Vermögensübertragung und der damit verbundenen Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2011 massgebend. Die Liegenschaften wurden am 29. Juni 2011 übertragen.

8.5.

8.5.1.

Unbeachtlich bleibt dabei, dass die Steuerpflicht der C. AG auf den 1. Januar 2011 zurückbezogen wurde, handelt es sich doch dabei um ein anderes Steuersubjekt. Die Frage, ob die Veranlagungen der C. AG zu korrigieren sind, ist – wie ausgeführt (Erw. 3.1.) – nicht im vorliegenden Verfahren zu klären.

8.5.2.

Ebensowenig begründen das Vorgehen des Revisors des KStA JP und die Veranlagungen der C. AG der Jahre 2011 und 2012 einen Vertrauensschutz.

Nach den allgemein anerkannten Grundsätzen von Treu und Glauben (Art. 9, Art. 5 Abs. 3 BV) vermögen vorgängige Auskünfte der Steuerverwaltung, die zwar nicht Verfügungscharakter haben, Rechtsfolgen gegenüber den Behörden auszulösen. Voraussetzung für die Bindungswirkung

der Auskunft ist, (a) dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, den Rechtsuchenden berührende Angelegenheit bezieht; (b) dass die Behörde, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war oder der Rechtsuchende sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte; (c) dass der Rechtsuchende die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können; (d) dass er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat; (e) und dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung. Der Anspruch auf Behandlung nach Treu und Glauben setzt dabei durchwegs voraus, dass die rechtsuchende Person berechtigterweise auf eine behördliche Zusicherung oder ein bestimmtes Verhalten vertrauen durfte. Nicht berechtigt ist nach dem Gesagten das Vertrauen eines Rechtssuchenden in eine behördliche Auskunft, wenn er ihre Unrichtigkeit ohne Weiteres erkennen konnte. Ob dies zutrifft, hängt davon ab, ob von ihm erwartet werden konnte, die behördliche Auskunft anhand der anwendbaren Regelungen zu überprüfen und dabei die Unrichtigkeit zu erkennen. Bei der Beantwortung dieser Frage sind namentlich die Ausbildung bzw. die Kenntnisse des betroffenen Rechtssuchenden und die Aufgabe und Funktion der Behörde zu berücksichtigen, welche die Auskunft erteilt hat (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 2C_ 549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 4.2 mit zahlreichen Nachweisen).

Die Rekurrentin hat zum einen keine Dispositionen getroffen, welche auf einer behördlichen Auskunft beruhten. Sie wurde auch nicht durch ein behördliches Handeln zu Dispositionen veranlasst. Vielmehr wurde die – im Ergebnis nicht als steuerneutral beurteilte – Umstrukturierung von ihr selbst initiiert und ohne irgendwelche Zusicherungen der Steuerbehörden vorgenommen. Die Veranlagungshandlungen erfolgten allesamt nachgelagert dem von der Rekurrentin gesetzten Sachverhalt entsprechend. Zum anderen fehlt es an der Zuständigkeit des KStA JP für Veranlagungshandlungen betreffend natürliche Personen, was insbesondere als der Vertreterin bekannt vorauszusetzen ist. An der Steuerbarkeit des Liquidationsgewinnes ändert sich damit nichts.

9.

9.1.

Der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 40 % des Tarifes unterliegt die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Werden keine Einkäufe in die berufliche Vorsorge geltend gemacht, wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den die steuerpflichtige Person die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss § 40 lit. d StG ("die gemäss Gesetz, Statut oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb

von Ansprüchen aus der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung und aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge") nachweist, erhoben. Der Restbetrag der realisierten stillen Reserven wird ebenfalls mit einer Jahressteuer zu 40 % des Tarifes getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. § 45 Abs. 1 lit. f StG entspricht Art. 11 Abs. 5 StHG in der Fassung vom 23. März 2007 (AS 2008 2893), der am 1. Januar 2009 in Kraft getreten (AS 2008 2893) ist. § 45 Abs. 1 lit. f StG ist am 1. Januar 2011 in Kraft gesetzt worden (vgl. auch Bundesgerichtsurteil vom 9. August 2018 [2C.302/2018], Erw. 2.1).

9.2.

Die materiellen Voraussetzungen für die Erhebung einer Jahressteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG sind erfüllt. Die am 28. Oktober 1947 geborene Rekurrentin befand sich im Juni/Juli 2011 im 64. Altersjahr.

9.3.

Entgegen der Auffassung der Rekurrentin ist für die Erhebung einer Jahressteuer nach § 45 Abs. 1 lit. f StG (und ebenso gemäss der bis Ende 2010 gültigen Fassung von § 45 StG) im Gesetz kein Antrag der steuerpflichtigen Person vorgesehen und dementsprechend nicht erforderlich, auch wenn ein "Fragebogen Kapitalgewinne" geschaffen wurde (vgl. Merkblatt Kapitalgewinne des KStA vom 5. September 2011 [Stand 1. Januar 2019]). Insofern steht einer Erhebung der gesonderten (privilegierten) Jahressteuer im Jahr 2011 weder die rechtskräftige (ordentliche) Veranlagung 2010, noch die (ordentliche) Veranlagung 2011 entgegen.

10.

10.1.

Nachfolgend ist auf die Höhe des zu steuernden Liquidationsgewinnes einzugehen. Zu beachten ist dabei vorab, dass weder ein Antrag auf Berücksichtigung eines Einkaufes oder fiktiven Einkaufes, noch ein Antrag nach § 32a StG gestellt wurde.

10.2.

Für die Besteuerung ist dabei auf den Verkehrswert im Zeitpunkt der (nicht steuerneutralen) Vermögensübertragung abzustellen. Das Bundesgericht hat sich hinsichtlich Liquidation von Geschäftsvermögen zum Begriff "Verkehrswert" in seinem Urteil vom 22. März 2021 (2C_662/2020) wie folgt geäussert:

"2.2.2. Was unter dem unbestimmten Rechtsbegriff des Verkehrswerts zu verstehen ist, stellt eine Rechtsfrage dar, während der Preis, der tatsächlich erzielt werden kann, eine Tatfrage ist (vgl. BGE 122 I 168 E. 2c S. 173; Urteile 2C_202/2017 vom 9. März 2020 E. 5.1, 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2 und 2C_292/2018 vom 6. Mai 2019 E. 2.2.3, je m.H.).

Dabei entspricht der Verkehrswert dem Preis, welcher bei einer Veräusserung des Vermögensobjektes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer unter normalen Umständen zu bezahlen bereit ist (Urteile 2C_500/2018 vom 8. April 2020 E. 3.4 und 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 E. 4.1; vgl. auch Urteile 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2 und 2C_292/2018 vom 6. Mai 2019 E. 2.2.3). Der Verkehrswert ist keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (Urteile 2C_500/2018 vom 8. April 2020 E. 3.4, 2C_202/2017 vom 9. März 2020 E. 5.1, 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2 und 2C_181/2018 vom 12. März 2018 E. 2.2.3 m.H.).

Dementsprechend unterliegt auch die von den kantonalen Behörden vorgenommene Schätzung des Verkehrswerts nur einer eingeschränkten Überprüfung durch das Bundesgericht. Abgesehen davon, dass mit Bezug auf die Schätzung des Verkehrswerts von Grundstücken stets ein Spielraum von Schätzerermessen zu berücksichtigen ist, in den die Gerichte nicht einzugreifen haben (vgl. BGE 142 II 136 E. 7.8), rechtfertigt sich ein Eingreifen des Bundesgerichts nur, wenn der Schätzung ein offensichtlich unrichtiger oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhender Sachverhalt zugrunde gelegt worden ist, allgemein anerkannte Schätzungsmethoden klar verletzt oder unrichtig angewendet worden sind oder gesamthaft gesehen ein offensichtlich falsches Schätzungsergebnis resultiert (vgl. BGE 141 I 113 E. 6.2, Urteil 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2)."

Der Verkehrswert entspricht demnach dem Marktwert, der einem Vermögensobjekt am jeweiligen Stichtag zukommt. Es handelt sich um denjenigen Wert, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise zu erzielen wäre. Massgebend ist somit eine technische bzw. rechtlich-objektive und nicht eine subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise (Bundesgerichtsurteil vom 28. August 2015 [2C_94/2014], Erw. 3.2.). Im gleichen Sinn äussern sich die § 12 Abs. 1 und § 12 Abs. 2 lit. a der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG), wo für die Verkehrswertbestimmung vor dem mittelbaren und unmittelbaren Preisvergleich und der formelhaften Bewertung von Grundstücken der Verkehrswert mit dem Kaufpreis gleichgesetzt wird. Vorbehalten bleiben ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse.

10.3.

10.3.1.

Es liegen Verkehrswertschätzungen des KStA GS vor (Verkehrswertschätzungen vom 10. Dezember 2015 und vom 22. Mai 2018). Auch diese amtlichen Gutachten unterliegen als Beweismittel der freien Beweiswürdigung (BGE 132 III 83; VGE vom 30. September 2010 [WBE.209.370]). Die Prüfung durch die Rechtsmittelinstanzen kann sich indessen darauf beschränken, ob das Gutachten auf der zutreffenden Rechtsgrundlage beruht, klar, vollständig und widerspruchsfrei ist und der Gutachter über hinreichende Sachkenntnis verfügt (VGE vom 28. Juli 2011 [WBE.2010.227], mit Verweisen; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2010.234]). Auch wenn den Schätzungen des KStA GS nicht das Gewicht von gerichtlichen Gutachten zukommt,

kann darauf abgestellt werden, wenn eine Überprüfung unter Beachtung der Vorbringen der Steuerpflichtigen keine ernsthaften Zweifel am Resultat hervorbringt.

10.3.2.

Mit den Schätzungen des KStA GS vom 10. Dezember 2015 wurde der Verkehrswert der auf die C. AG übertragenen Liegenschaften per 31. Dezember 2010 (Bewertungsstichtag) auf insgesamt CHF 3'645'000.00 festgesetzt (vgl. Schreiben des KStA GS vom 10. Februar 2016). Mit Schreiben vom 15. November 2016 und 5. Januar 2017 liess die Rekurrentin dagegen begründete Einwendungen vorbringen. Insbesondere wurde auf Vergleichsgeschäfte vom 7. März 2008, 11. Juni 2015 und 19. Januar 2016 verwiesen. Darüber hinaus wurde geltend gemacht, der Wert der "amtlichen Schätzungen" betrage CHF 3.1 Mio. Werde auf die Mieteinnahmen der Jahre 2011 bis 2014 von durchschnittlich CHF 165'000.00 abgestellt, lasse sich im Drittvergleich kaum ein Verkaufspreis von CHF 3.1 Mio. erzielen.

10.3.3.

Im Einspracheverfahren wurde vom KStA GS eine Überprüfung der Schätzungen vom 10. Dezember 2015 mit unverändertem Bewertungsstichtag vorgenommen. Dabei wurde im Beisein der Eigentümerin, des Einsprachevertreters und des Liegenschaftsverwalters eine Besichtigung der Stockwerkeinheiten vorgenommen. Neu wurde mit Schätzung vom 22. Mai 2018 gestützt auf Vergleichsgeschäfte im Zeitraum vom 31. Dezember 2007 bis 31. Dezember 2010 ein Vergleichswert pro Wertquote ermittelt. Anschliessend wurden gestützt auf den ermittelten Wert die Marktwerte der Wohnungen berechnet. Es wurde so ein Verkehrswert von CHF 3.11 Mio. berechnet.

10.3.4.

Die Rekurrentin hat weder im Rekurs noch in der Replik konkrete Einwendungen gegen die korrigierte Schätzung vorbringen lassen. Es wurde allgemein ausgeführt, dass "die 6 Jahre bzw. 8 Jahre nach der Einbringung ermittelten Verkehrswerte der zuständigen Behörde (...) einen gewissen Spielraum offen [lassen], allein in der Differenz zwischen der ersten und zweiten Schätzung von mehr als einer halben Million Franken, lassen diese Vermutung aufkommen."

10.4.

Die vom KStA GS in der Verkehrswertschätzung verwendete Mischwert-Methode (Verkehrswertschätzungen vom 10. Dezember 2015) und Vergleichswertmethode (Stellungnahme vom 22. Mai 2018) sind nicht zu beanstanden. Beide Methoden können bei der Bewertung von überbauten Grundstücken (Wohnbauten) verwendet werden (vgl. Schweizerischer Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten [SVKG, Hrsg.], Das

Schweizerische Schätzerhandbuch [nachfolgend: Schätzerhandbuch 2019], 5. Aufl., 2019, Vergleichswertmethode: S. 100 ff.; Mischwertmethode: S. 167 ff.).

Eine Überprüfung der Schätzung vom 22. Mai 2018 zeigt sodann keine Faktoren, die zu einer Korrektur Anlass geben könnten. Die verwendeten Werte sind nachvollziehbar (vgl. wiederum das Schätzerhandbuch 2019, insbesondere betreffend Altersentwertung [Bestimmung des Alters extrapoliert nach Bauteilgruppen] und Kapitalisierungssatz). Das KStA GS hat zudem den Ertragswert bei seinen Schätzungen zu Gunsten der Rekurrentin moderat gewichtet. Bei einer (wie bei Renditeeigenschaften eher üblich) stärkeren Gewichtung des Ertragswertes hätte wohl ein höherer Verkehrswert resultiert.

Unter diesen Umständen ist auf den ermittelten Verkehrswert von CHF 3.11 Mio. abzustellen, auch wenn der massgebliche Schätzungsstichtag auf den 29. Juni 2011 festzulegen ist. Es ist nicht davon auszugehen, dass sich der Verkehrswert zwischen dem 31. Dezember 2010 und dem 29. Juni 2011 massgeblich verändert hat. Vielmehr liegt eine allfällige Differenz ohnehin im schätzerischen Ermessensspielraum.

10.5.

Der Rekurs ist damit auch betreffend der Höhe des ermittelten, privilegiert zu besteuernenden Liquidationsgewinnes abzuweisen.

11.

11.1.

Die Rekurrentin lässt wiederholt die lange Verfahrensdauer rügen. Gestützt auf Art. 29 Abs. 1 BV besteht ein Anspruch auf Beurteilung einer Streitsache innert angemessener Frist. Die Angemessenheit einer Verfahrensdauer beurteilt sich nach der Art des Verfahrens und den konkreten Umständen einer Angelegenheit wie Umfang und Komplexität der aufgeworfenen Sachverhalts- und Rechtsfragen sowie Bedeutung des Verfahrens für die Beteiligten (Bundesgerichtsurteil vom 24. Mai 2017 [2C_509/2016]), Erw. 2, mit Verweisen). Im zitierten Bundesgerichtsurteil wurde eine Verfahrensdauer von 5 Jahren als eher lang bezeichnet.

11.2.

Das vorliegende Verfahren ist insgesamt als sehr komplex zu bezeichnen. Es gestaltete sich sehr aufwändig und teilweise schleppend.

Als überlang könnte einzig die Dauer für die Erstellung der ersten Schätzungen des KStA GS vom 10. Dezember 2015 bezeichnet werden (Zustellung an das KStA BP im Februar 2016), nachdem der entsprechende Auftrag zu Schätzung von der Buchprüferin des KStA BP bereits am 28. Mai

2013 erteilt worden war. Dabei kann aber nicht ausser Acht gelassen werden, dass die ebenfalls mit Schreiben vom 29. Mai 2013 für die Schätzung verlangten Unterlagen von der Vertreterin der Rekurrentin erst am 5. Dezember 2013 eingereicht wurden.

11.3.

Insgesamt ist die Verfahrensdauer als lang zu bezeichnen, ohne dass die Rekurrentin daraus aber etwas zu ihren Gunsten ableiten könnte.

12.

Zusammenfassend ist der Rekurs abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

13.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rekurrentin ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 8'000.00, der Kanzleigebür von CHF 350.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 8'450.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin 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, 24. Juni 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard