

3-RV.2019.69
P 136

Urteil vom 1. September 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Lämmli
 Richterin Sramek
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Erben der B._____, ***nämlich:***

Rekurrent 2.1. **A.**_____

Rekurrentin 2.2. **C.**_____

Zustelladresse: D._____

Rekurrentin 2.3. **D.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 27. Februar 2019
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. Juli 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 195'380.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden insbesondere Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von total CHF 155'195.00, darin eingeschlossen ein Liquidationsgewinn aus dem Verkauf des Malergeschäftes von CHF 69'907.00, erfasst. Der Liquidationsgewinn wurde damit nicht der privilegierten, sondern der ordentlichen Besteuerung unterworfen.

2.

Gegen die Verfügung vom 16. Juli 2018 liessen A. und B. mit Schreiben vom 13. August 2018 Einsprache erheben. Dabei wurde die privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinnes, eventualiter die Reduktion des Liquidationsgewinnes "im Umfang der Vermögenswerte, welche Frau B. (sel.) heimlich nach S. transferierte", beantragt.

3.

Mit Entscheid vom 27. Februar 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 27. Februar 2019 (Zustellung am 2. März 2019) hat A. mit Rekurs vom 29. März 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den Antrag (sinngemäss), der Liquidationsgewinn sei von der Besteuerung auszunehmen.

5.

Mit Schreiben vom 5. April 2019 nahm A. nochmals Stellung.

6.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. hat keine Replik erstattet.

8.

Das Gemeindesteueramt Q. hat aufforderungsgemäss die Steuererklärungen der Jahre 2015 bis 2017 sowie die Abschlüsse des Malerbetriebes von A. der Jahre 2018 und 2019 eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Stirbt ein Steuerpflichtiger, so hat dies zur Folge, dass – unter Vorbehalt der Ausschlagung – dessen Erben kraft Gesamtrechtsnachfolge Vermögen und Schulden des Erblassers übernehmen. Gemäss § 10 Abs. 1 StG treten die Erben auch die Steuernachfolge des Erblassers an. Die sogenannte Steuernachfolge umfasst den Eintritt der Erben in die aus dem Steuerrechtsverhältnis fliessenden Rechte und Pflichten, d.h. sie treten in die Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten und in die Steuerzahlungspflicht ein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 10 StG N 11, § 175 StG N 19; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 12 DBG N 1 ff.). Die Veranlagung erfolgt so, wie sie gegenüber dem Erblasser zutreffend gewesen wäre (VGE vom 17. Mai 2001 [BE.2000.00330]). Beim Versterben eines Ehegatten bleibt es bei der gemeinsamen Veranlagung. Es findet nur ein Parteiwechsel statt, indem anstelle des verstorbenen Steuerpflichtigen die Mitglieder der Erbengemeinschaft in das Verfahren einbezogen werden.

2.2.

B. ist am 6. September 2017 verstorben. Ihre Erben sind ihr Ehemann A. und die Töchter C. und D.. Sie sind in die Rechtsstellung der verstorbenen B. eingetreten.

2.3.

Die Veranlagungsverfügung vom 16. Juli 2018, lautend auf A. und B., wurde dem Vertreter eröffnet. Dieser verfügte in diesem Zeitpunkt lediglich über eine von der verstorbenen Ehefrau unterzeichnete Vollmacht. Mit Schreiben vom 17. August 2018 forderte das Gemeindesteueramt Q. den Rekurrenten auf, eine Vollmacht und Vollmachten der Töchter einzureichen. Dieser Aufforderung kamen der Rekurrent und die Erbeninnen mit Eingabe vom 2. November 2018 nach. Insofern wurden der Erbe und die Erbeninnen der verstorbenen B. in das Einspracheverfahren miteinbezogen und der Einspracheentscheid korrekt an den bevollmächtigen Vertreter eröffnet. Ein allfälliger Eröffnungsmangel im Veranlagungsverfahren wurde damit korrigiert.

3.

3.1.

Mit dem Fragebogen "Kapitalgewinne" beantragte der Rekurrent eine privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinnes von CHF 69'907.00 (vgl. Bilanz per 30. September 2015 und Erfolgsrechnung vom 1. Juni bis 30. September 2015).

3.2.

3.2.1.

Die Steuerkommission Q. erfasste das im Jahr 2015 aus selbständiger Erwerbstätigkeit erzielte Einkommen wie folgt (Details zur Steuerveranlagung 2015):

"Einkünfte aus selbst. Haupterwerbstätigkeit (S)	155'195
Reingewinn/Reinverlust aus Einzelunternehmung	98'714
Erhöhung PA Auto auf 30 %	2'200
RA I., Verkehrsdelikt (private Kosten)	1'574
Liquidationsgewinn gem. FB Kapitalgewinn (vor AHV)	69'907
./. Abzug persönliche AHV-Beiträge	-17'200"

3.2.2.

In der Abweichungsbegründung wurde dazu das folgende ausgeführt:

"Sie haben mit dem Fragebogen Kapitalgewinne die Besteuerung eines privilegierten Liquidationsgewinnes beantragt. Aufgrund der eingereichten Unterlagen könnte der beantragte Liquidationsgewinn privilegiert besteuert werden.

Wir haben festgestellt, dass Sie die selbständige Erwerbstätigkeit nicht definitiv aufgegeben haben. Gemäss den Ausführungen im Merkblatt Kapitalgewinne in Ziffer 7.2.2 kann nur eine geringfügige Weiterführung der selbständigen Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal toleriert werden, sofern das durchschnittliche jährliche Nettoeinkommen daraus voraussichtlich nicht über dem Betrag der Eintrittsschwelle nach Art. 2 Abs. 1 BVG liegt (2014 = 21'060, 2015 = 21'150).

Aus den eingereichten Steuererklärungen 2016 und 2017 (unterjährig) sind folgende Nettoeinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ersichtlich: 2016 = 22'303, 2017 = 79'844 (unterjährig).

Da die selbständige Erwerbstätigkeit aufgrund obgenannter zukünftiger Nettoeinkommen nicht nur geringfügig weitergeführt wird, kann die beantragte privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinnes nicht gewährt werden. Wir haben den Liquidationsgewinn (gem. Fragebogen Kapitalgewinn) von Fr. 69'907 (vor Abzug AHV) in der Ziff. 2.1 zum ordentlichen Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dazugerechnet.

Uns ist aufgefallen, dass Sie im Geschäftsabschluss bis 30.06.2015 keine persönlichen AHV-Beiträge (Konto 5709) deklariert haben. Wir gewähren daher auf dem gesamten Einkommen gemäss Ziffer 2.1 einen Abzug für persönliche AHV-Beiträge von Fr. 17'200 (ca. 10%). Diese steuerliche Rückstellung wird im Zeitpunkt der Rechnungsstellung der persönlichen AHV-Beiträge für die Periode 2015 wieder in Abzug gebracht werden."

3.3.

Mit der Einsprache wurde geltend gemacht, der Rekurrent sei per Februar 2015 pensioniert worden. Er habe einen Käufer für die Firma gefunden. Die Firma sei per 30. Juni 2015 an J. übertragen worden. Damit sei die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben worden. Der Rekurrent habe nicht beabsichtigt, je wieder eine selbständige Erwerbstätigkeit aufzunehmen. Er habe jedoch beim Käufer ausgeholfen, damit die Übergabe reibungslos erfolgen konnte. Der Käufer J. sei der Aufgabe aber nicht gewachsen gewesen, so dass der Rekurrent diesem anfänglich im für die privilegierte Besteuerung erlaubten Bereich "unter die Arme gegriffen" habe.

Kurz vor dem Tod der Ehefrau am 6. September 2017 habe der Rekurrent feststellen müssen, dass die Ehefrau heimlich regelmässig Zahlungen für suspekte Anlageprodukte nach S. überwiesen habe. Er habe das erst nach der Hospitalisierung der Ehefrau bemerkt, nachdem ihm direkt Betreibungen zugestellt worden seien. So sei auch der Erlös aus dem Geschäftsverkauf verwendet worden. Strafrechtlich handle es sich dabei wohl um Veruntreuungen. Der Rekurrent sei unverschuldet in finanzielle Bedrängnis geraten. Er sei zur Rettung seiner Existenz bzw. zur Bezahlung von Schulden gezwungen gewesen, ab Oktober 2016 im Nebenerwerb und ab 1. Januar 2017 wieder mit Buchhaltung eine selbständige Erwerbstätigkeit aufzunehmen. Die Wiederaufnahme der Arbeitstätigkeit sei einzig und alleine erfolgt, um die Insolvenz abzuwenden, jedenfalls nur solange, bis die Schulden bezahlt gewesen seien.

Aus der Bilanz per 31. Dezember 2017 sei ersichtlich, dass keine Investitionen mehr getätigt worden seien. Wenn dem Rekurrenten jetzt die privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinnes verweigert werde, werde ihm die Möglichkeit genommen, überhaupt je für stille Reserven den gesetzlich vorgesehenen Steuervorteil zu erlangen.

Wenn an der Aufrechnung des Liquidationsgewinnes in der ordentlichen Veranlagung festgehalten werde, müssten eventualiter die heimlichen Zahlungen der Ehefrau für Anlageprodukte einkommensmindernd berücksichtigt werden.

3.4.

Die Steuerkommission wies die Einsprache im Wesentlichen mit der Begründung (gleich die Begründung in der Vernehmlassung im Rekursverfahren mit dem Verweis auf den angefochtenen Einspracheentscheid) ab, der Rekurrent habe die selbständige Erwerbstätigkeit im Jahr 2015 nicht endgültig aufgegeben. Die in den Jahren 2016 und 2017 erzielten Einkünfte hätten über dem Betrag der Eintrittsschwelle nach Art. 2 Abs. 1 BVG gelegen. Dementsprechend sei eine privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinnes nach § 45 Abs. 1 lit. f StG ausgeschlossen.

Zum Eventualantrag wurde ausgeführt, dass die Vermögensabgänge in der Einsprache nicht beziffert worden seien. Die im Rahmen der Aktenergänzung im Einspracheverfahren eingeforderte Aufstellung zeige, dass B. sel. ab Ende Oktober 2014 Vermögenswerte ins Ausland transferiert habe. Im Jahr 2014 seien CHF 10'250.00 und im Jahr 2015 CHF 41'838.00 ab zwei privaten Postkonti überwiesen worden. Es habe sich dementsprechend nicht um geschäftliche Investitionen und damit nicht um einen geschäftlichen Aufwand gehandelt.

3.5.

Im Rekurs führt der Rekurrent aus, das Malergeschäft sei im Jahr 2015 altersbedingt verkauft worden, nachdem er und seine Ehefrau das Pensionsalter erreicht hätten. Die Ehefrau sei im Geschäft für das Finanzielle zuständig gewesen. Die Ehefrau sei im Herbst 2017 verstorben. Nach ihrem Tod seien beim Rekurrenten Betreibungen eingegangen. Es habe sich in der Folge gezeigt, dass die Ehefrau unbemerkt beinahe das ganze Vermögen inklusive Verkaufserlös verschenkt habe. Sie sei einem afrikanischen Anlagebetrüger auf den Leim gekrochen. Er verstehe nicht, dass er Einkommenssteuern für Geld bezahlen müsse, welches von der verstorbenen Ehefrau veruntreut worden sei. Insbesondere der Erlös aus dem Verkauf des Malergeschäftes sei nicht mehr vorhanden. Er wehre sich einzig gegen die nachträgliche Besteuerung des Liquidationsgewinnes. Er habe ausschliesslich deshalb wieder eine Erwerbstätigkeit aufnehmen müssen, um die Schulden bezahlen zu können.

3.6.

Im Schreiben vom 5. April 2019 wiederholte der Rekurrent, dass er gezwungenermassen trotz Pensionierung nochmals arbeiten müsse, "dies mit der Absicht, für die Schulden, die von meiner verstorbenen Ehefrau veruntreuten Geschäftsgelder von ca. 80'000 bis 100'000 Fr. einzustehen."

4.

4.1.

Nach § 45 Abs. 1 lit. f StG unterliegt der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 30 % des Tarifs, mindestens aber zum Satz von 1 %, 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. Einkaufsbeiträge gemäss § 40 lit. d StG sind abziehbar, soweit sie nicht bereits beim ordentlichen Einkommen abgezogen werden können. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss § 40 lit. d StG nachweist, erhoben. Der Restbetrag der realisierten stillen Reserven wird mit einer Jahressteuer zu 40 % des Tarifs getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Die Zusammenrechnung nach Absatz 2 kommt nicht zur

Anwendung. Die gleiche Satz-milderung 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.

4.2.

Das Bundesgericht hat sich mit Urteil vom 1. Mai 2020 (2C_332/2019) zur Frage der privilegierten Besteuerung von Liquidationsgewinnen wie folgt geäußert:

"2.4.

2.4.1. Der vorliegende Fall betrifft ausschliesslich die harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern, und zwar jene des Kantons Aargau. Ausgangspunkt bildet damit Art. 11 Abs. 5 Satz 1 StHG, der folgendermassen lautet (Auszeichnungen durch das Bundesgericht)

'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.'

Der Kanton Aargau hat die harmonisierungsrechtliche Vorgabe gleichlautend in § 45 Abs. 1 lit. f Satz 1 des Steuergesetzes (des Kantons Aargau) vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) übernommen. Im Anwendungsbereich von Art. 11 Abs. 5 StHG werden (nur) jene stillen Reserven privilegiert besteuert, die ohnehin mit der Einkommenssteuer zu erfassen sind (vorne E. 2.2). Bei land- und/oder forstwirtschaftlicher selbständiger Erwerbstätigkeit beschränkt sich dies von vornherein auf die wieder eingebrachten Abschreibungen.

2.4.2. Nach dem Gesetzestext besteht eine Grundvoraussetzung von Art. 11 Abs. 5 StHG darin, dass die selbstständige Erwerbstätigkeit entweder nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität, in jedem Fall aber '*definitiv*' ('*définitivement*', '*definitiva*') aufgegeben wird (auf Bundesebene: Art. 37b Abs. 1 Satz 1 DBG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Februar 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit [LGBV; SR 642.114]). Mit Blick auf die Materialien soll die Steuererleichterung (Auszeichnungen und Kürzungen durch das Bundesgericht) 'nur gewährt werden für Gewinne, die *bei der endgültigen Übertragung oder Liquidation eines Unternehmens* anfallen. Wenn jedoch ein Unternehmen während seines Bestandes *einen Teil seiner Geschäftsaktiven* veräussert und dadurch ausserordentliches Einkommen erzielt, so gilt dieses weiterhin als Bestandteil des gesamthaft zu steuernden Nettoeinkommens. Im Übrigen kann nicht von einer *endgültigen Liquidation* gesprochen werden, falls eine steuerpflichtige Person ein Unternehmen überträgt, um danach ein anderes zu betreiben. (...) Es leuchtet ein, dass auch nur dann von *endgültiger Aufgabe* einer Erwerbstätigkeit gesprochen werden kann, wenn das Unternehmen sein Umlaufvermögen vollständig aufgelöst hat (Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen

für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II; hienach: Botschaft UStR II], BBl 2005 4733, insb. 4823 f. zu Ziff. 4.5.2). Demzufolge geht mit der Geschäftsaufgabe grundsätzlich die endgültige und vollständige Liquidation der Aktiven und Passiven des Unternehmens einher (Urteile 2C_1050/2015 / 2C_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2; 2C_376/2011 vom 27. April 2012 E. 6.3.3 mit Hinweisen).

2.4.3. In der Doktrin wird die Meinung vertreten, dass der steuerpflichtigen Person das Privileg der ermässigten Besteuerung des Liquidationsgewinns nur 'einmal in ihrem Leben' ('une seule fois dans sa vie'; RAPHAËL GANI, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: Comm. LIFD], N. 10 zu Art. 37b DBG; vgl. Art. 1 Abs. 3 lit. b LGBV) zustehe (so auch: IVO P. BAUMGARTNER, in: Basler Kommentar, DBG, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-DBG], N. 8 zu Art. 37b DBG; ähnlich: PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 6 zu Art. 37b DBG; MARKUS REICH/ LUZIUS CAVELTI, in: Basler Kommentar, StHG, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-StHG], N. 67 zu Art. 11 StHG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/ STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 4 zu Art. 37b DBG). Die genannten Autoren schliessen auf diese Weise den Fall aus, dass jemand die selbständige Erwerbstätigkeit scheinbar 'definitiv' aufgibt, um sie nach einiger Zeit wieder aufzunehmen. Diesfalls soll das Privileg nicht nochmals angerufen werden können bzw. sei zu prüfen, ob im Rahmen des Nachsteuerverfahrens auf die erste Privilegierung zurückgekommen werden kann (LOCHER, a.a.O., N. 6 zu Art. 37b DBG).

2.4.4. Die tatbestandsmässige 'endgültige und vollständige Liquidation' soll indes nach der Doktrin nicht ausschliessen, dass die steuerpflichtige Person nach der eigentlichen Liquidation des Betriebs einer 'geringfügigen', 'minimalen' oder 'untergeordneten' selbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht (GANI, in: Comm. LIFD, N. 13 zu Art. 37b DBG; REICH/CAVELTI, in: BSK-StHG, N. 69 zu Art. 11 StHG; BAUMGARTNER, in: BSK-DBG, N. 8 zu Art. 37b DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N. 4 zu Art. 37 DBG). Im hier interessierenden Steuerrecht des Kantons Aargau fallen jedenfalls 'marginale Schlusshandlungen' ausser Betracht (HANS-JÖRG MÜLLHAUPT, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/ Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 15a zu § 45 StG/AG). Dies alles beruht im Wesentlichen auf einer Ansichtsausserung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), die diese in ihrem Kreisschreiben Nr. 28 vom 3. November 2010 ('Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit'), Ziff. 2.1, zum Ausdruck brachte. Der unbestimmte Rechtsbegriff der 'geringfügigen selbständigen Erwerbstätigkeit' ('activité lucrative indépendante minime', 'attività lucrativa indipendente di poca importanza') soll nach Meinung der ESTV dahingehend aufzufassen sein, dass das mutmassliche jährliche Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit inskünftig nicht höher als der Betrag nach Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.20) ausfällt.

2.4.5. Die ESTV knüpft mithin in ihrer Verwaltungsverordnung an die Eintrittsschwelle in die berufliche Vorsorge an. Zurzeit setzt die obligatorische Versicherung bei einem Jahreslohn von mehr als Fr. 21'330.-- ein (Art. 2 Abs. 1 BVG in der Fassung vom 21. September 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019 [AS 2018 3537]). In der streitbetroffenen Steuerperiode 2015

lag die Eintrittsschwelle bei Fr. 21'150.-- (AS 2014 3343). Zur Bundesrechtskonformität dieser 'Bagatellgrenze' hatte das Bundesgericht sich bis anhin weder dem Grundsatz ('Ob') noch der Höhe nach ('Wie') ausdrücklich zu äussern; es nahm sie bislang billigend hin (Urteil 2C_1050/2015 / 2C_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2). Im Schrifttum wird das Ausmass teils als überhöht bezeichnet (siehe dazu die Zusammenfassung bei GANI, in: Comm. LIFD, N. 13 zu Art. 37b DBG), mehrheitlich aber begrüsst bzw. nicht kritisiert (GANI, a.a.O., N. 13 zu Art. 37b DBG; BAUMGARTNER, in: BSK-DBG, N. 8 zu Art. 37b DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 4 zu Art. 37b DBG; REICH/CAVELTI, in: BSK-StHG, N. 69 zu Art. 11 StHG).

2.4.6. Worin die Rechtsfolgen dieser 'Bagatell-Praxis' im einzelnen bestehen, geht aus der Verwaltungsverordnung der ESTV nicht hervor. Das Kreisschreiben Nr. 28, Ziff. 2.1, scheint sie darauf beschränken zu wollen, dass die (bisherige) selbständige Erwerbstätigkeit trotz Weiterführens einer 'geringfügigen selbständigen Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtung und ohne Personal' definitiv aufgegeben worden sei, weshalb nun Art. 37b DBG greife. Eine Aussage dazu, in welcher Weise zu verfahren sei, wenn in einer zweiten Phase auch die 'geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit' definitiv aufgegeben wird, kann dem Kreisschreiben nicht entnommen werden.

2.5.

2.5.1. Gemäss Art. 8 Abs. 2ter StHG gilt die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs nur *auf Antrag der steuerpflichtigen Person* als Überführung in das Privatvermögen (Urteile 2C_728/2015 vom 1. April 2016 E. 4.2; 2C_977/2013 vom 1. Mai 2014 E. 4.3). Neurechtlich wird von Gesetzes wegen vermutet, dass die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs keine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit begründe (Botschaft UStR II, 4825 f. zu Ziff. 4.5.3). Um die gesetzliche Vermutung des *perpetuierten* Geschäftsvermögens umzustossen, bedarf es einer der Veranlagungsbehörde bekanntgegebenen Willenserklärung der steuerpflichtigen Person (Urteil 2C_548/2018 vom 3. August 2018 E. 2.3.4 zum insofern gleichartigen Art. 18a Abs. 1 DBG; BASTIEN VERREY, in: Comm. LIFD, N. 12 zu Art. 18a DBG). 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 (Urteil 2C_6/2008 vom 27. Januar 2009 E. 3.1.1).

2.5.2. Dem Steueraufschub im Sinne von Art. 8 Abs. 2ter StHG ist allem voran auch die Verpachtung eines landwirtschaftlichen Gewerbes zugänglich (YVES NOËL, in: Comm. LIFD, N. 48 zu Art. 18a DBG). Kennzeichnend für ein landwirtschaftliches Gewerbe (Art. 7 Abs. 1 BGBB) ist nach der bodenrechtlichen Definition das unbewegliche Geschäftsvermögen, während das Betriebsinventar (umfassend Tiere, Gerätschaften, Vorräte usw.; Art. 15 Abs. 1 BGBB) in diesem Zusammenhang unerwähnt bleibt. Verpachtet der Eigentümer die land- und/oder forstwirtschaftlichen Grundstücke, Bauten und Anlagen an einen Pächter, so bleibt der Charakter des land- und/oder forstwirtschaftlichen Gewerbes insgesamt erhalten. Aus diesem Grund ist nach Ansicht der ESTV ein Steueraufschub selbst dann möglich, wenn das Betriebsinventar verkauft wird (Kreisschreiben Nr. 31 der ESTV vom 22. Dezember 2010, 'Landwirtschaftliche Betriebe - Aufschubtatbestand bei Verpachtung', Ziff. 4.3).

2.5.3. Die Doktrin unterscheidet drei Fälle (so namentlich YVES NOËL, in: Comm. LIFD, N. 46 zu Art. 18a DBG). Die erste Konstellation besteht in der Überführung des gesamten Geschäftsvermögens ins Privatvermögen, was insgesamt zur Anwendung von Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG führen kann (*imposition immédiate*). Denkbar ist zweitens, dass nur ein Teil der Aktiven überführt wird (*report partiel*; Art. 18a Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2bis StHG). Und schliesslich kann das gesamte bisherige Geschäftsvermögen verpachtet werden (*report complet*), was zum perpetuierten Geschäftsvermögen führt (vorne E. 2.5.1), sodass es (einstweilen) zu keinerlei Abrechnung kommt (Art. 18a Abs. 2 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2ter StHG)

3.

3.1. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4) war der mehr als 55-jährige Steuerpflichtige bis zur Steuerperiode 2015 als selbständig erwerbender Landwirt tätig, ehe sein Sohn den Betrieb übernahm (Sachverhalt, lit. A). Im Hinblick darauf verkaufte der Steuerpflichtige seinem Sohn das Betriebsinventar (Vorräte, Tiere, Maschinen und Geräte) und überliess er ihm das unbewegliche Anlagevermögen (958 Aren landwirtschaftlichen Bodens, Remise, Garage, Schopf, Stall und Tenne) pachtweise. Gegenüber der Veranlagungsbehörde würdigte der Steuerpflichtige dies insgesamt als 'Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit', weshalb der 'Gewinn aus dem Inventarverkauf' von Fr. 23'810.-- privilegiert zu besteuern sei (§ 45 Abs. 1 lit. f StG/AG; auch dazu Sachverhalt, lit. A).

3.2.

3.2.1. Es fragt sich, ob die gewählte Vorgehensweise (teils Veräusserung, teils Verpachtung des bisherigen Geschäftsvermögens) als 'definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit' (Art. 11 Abs. 5 Satz 1 StHG) zu würdigen sei, was zur privilegierten Besteuerung des Gewinns von Fr. 23'810.-- führen könnte. Der Steuerpflichtige ist im wesentlichen der Ansicht, mit Blick auf sein fortgeschrittenes Alter und vor allem auf den Verkauf des Betriebsinventars sei ihm eine *Selbstbewirtschaftung* seines Anwesens nicht mehr möglich. Eine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit liege unstreitig vor. In der Steuererklärung habe er unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass er § 23 StG/AG ('Steuerzuschub bei Generationenwechsel') anrufe. Die Vorinstanz irre, so die Steuerpflichtigen, wenn sie annehme, dass sie *keinen* Antrag auf Überführung des unbeweglichen Geschäftsvermögens ins Privatvermögen gestellt hätten.

3.2.2. Ob die Steuerpflichtigen eine derartige Willensäusserung getätigt haben, ist eine Tatfrage (Urteil 2C_255/2019 vom 9. März 2020 E.2.2.4). Eine solche prüft das Bundesgericht lediglich unter dem Gesichtspunkt der offensichtlichen Unrichtigkeit. Entsprechend herrscht die qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit (vorne E. 1.4). Den Steuerpflichtigen ist zunächst entgegenzuhalten, dass sie sich einerseits auf § 23 StG/AG berufen, gleichzeitig aber eine Privatentnahme gewünscht haben wollen. Das eine ist mit dem andern nicht vereinbar. Mithin ist vorab zu prüfen, worin die Willenserklärung der Steuerpflichtigen im einzelnen bestand. Ausschlaggebend hierfür ist, was der Erklärungsempfänger - die Veranlagungsbehörde - nach Treu und Glauben verstehen durfte und musste (Art. 2 Abs. 1 ZGB). Aufgrund der vorinstanzlichen Darlegungen steht fest, dass die Steuerpflichtigen sich bei ihrer Erklärung auf den 'Gewinn aus dem Inventarverkauf' (Sachverhalt, lit. B) beschränkten. Vom restlichen Geschäftsvermögen war keine Rede, was aber unerlässlich gewesen

wäre, wenn eine umfassende Privatentnahme angestrebt gewesen sein sollte.

3.2.3. Die Steuerpflichtigen haben sich vielmehr darauf beschränkt, für den Gewinn von Fr. 23'810.-- eine privilegierte Besteuerung zu verlangen, ohne das restliche Geschäftsvermögen auch nur anzusprechen. Davon auszugehen, dieses sei gewissermassen 'mitgemeint', findet keine Grundlage. Andernfalls wären auch die wieder eingebrachten Abschreibungen auf landwirtschaftlichem Boden, Remise, Garage, Schopf, Stall und Tenne zu besteuern gewesen. Einen derartigen Gewinn haben die Steuerpflichtigen weder verbucht noch deklariert. Durch ihr geäußertes Verhalten haben sie gegenteils verdeutlicht, dass sie von Geschäftsvermögen ausgehen. Wie sie selber einräumen, deklarierten sie den handelsrechtlichen Gewinn von Fr. 3'072.-- als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Darin enthalten war der Pachtzins, dessen Höhe sich, wie den amtlichen Akten zu entnehmen ist (Art. 105 Abs. 2 BGG), auf Fr. 1'644.-- belief.

3.2.4. Vor diesem Hintergrund konnte die Vorinstanz willkürfrei erwägen, dass die Steuerpflichtigen keine umfassende Privatentnahme erklärt hätten. Damit ergibt sich, dass weiterhin in einem gewissen Umfang Geschäftsvermögen bestand. Dieses setzte sich aus dem Pachtland zusammen, während das bewegliche Vermögen veräussert worden war. Abzurechnen ist damit einzig über die stillen Reserven auf dem Betriebsinventar, wobei sich die Frage stellt, ob die üblichen Regeln oder die privilegierte Besteuerung gemäss Art. 11 Abs. 5 StHG anwendbar sei.

3.2.5. Mit Blick auf die drei denkbaren Konstellationen (vorne E. 2.5.3) ist von einem *report partiel* zu sprechen. Die Besonderheit besteht freilich darin, dass es zu keiner Privatentnahme des Betriebsinventars, sondern vielmehr zu dessen Veräusserung an den Pächter gekommen ist. Im Ergebnis verfügt der Pächter mithin über sämtliche Betriebsmittel, deren er bedarf, um den Betrieb zu führen. Er ist Eigentümer des Betriebsinventars und Pächter des landwirtschaftlichen Gewerbes. Spiegelbildlich befindet sich in den Händen des Steuerpflichtigen einzig noch das Eigentum am Land. Im Ergebnis verhält es sich aus der Optik des Steuerpflichtigen, als ob er seine bisherige selbständige Erwerbstätigkeit unumstösslich aufgegeben habe. Eine Wiederaufnahme war schon mit Blick auf das fortgeschrittene Alter undenkbar. Mit Recht macht der Steuerpflichtige entsprechend geltend, die bisherige Selbstbewirtschaftung sei entfallen.

3.2.6. Im Gesamtzusammenhang kann die Rechtslage per Ende der Steuerperiode 2015 nicht anders denn als Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit gedeutet werden. Zwar befindet sich das Land unverändert im Geschäftsvermögen (Art. 8 Abs. 2ter StHG), doch handelt es sich dabei lediglich noch um eine blossе Kapitalanlage, also um ein passives Investment ohne jegliche operative Tätigkeit. Soweit in der Verpachtung des Landes überhaupt eine selbständige Erwerbstätigkeit erblickt werden kann, handelt es sich - was hier ausschlaggebend ist - einzig noch um eine geringfügige Tätigkeit (vorne E. 2.4.4). Insgesamt ist - wie gesagt - nur noch ein passives Investment erkennbar, wobei die Zugehörigkeit des verpachteten Landes zum Geschäftsvermögen nicht durch die technisch-wirtschaftliche Funktion hervorgerufen wird (vorne E. 2.1). Ausschlaggebend für die Zuweisung zum Geschäftsvermögen ist einzig die gesetzliche Vermutung für Geschäftsvermögen (Art. 8 Abs. 2ter StHG), was zu perpetuiertem Geschäftsvermögen führt, welchem der Steuerpflichtige keine anderslautende Willenserklärung (Überführung ins Privatvermögen) entgegengesetzt hat (auch dazu vorne E. 2.1). Die vorinstanzlich festgestellten

Sachumstände begründen im individuell-konkreten Fall eine 'definitive Aufgabe' der selbständigen Erwerbstätigkeit. Die Steuerpflichtigen haben den streitbetroffenen Gewinn von Fr. 23'810.-- bundesrechtskonform aus dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ausgeschieden und darauf hingewiesen, dass insofern eine Besteuerung gemäss Art. 11 Abs. 5 StHG bzw. § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG zu erfolgen habe.

3.2.7. Damit ist (erst) über den Gewinn aus der Veräusserung des Betriebsinventars abgerechnet. Nicht zu entscheiden ist an dieser Stelle darüber, auf welche Weise die Besteuerung zu erfolgen haben wird, wenn der Steuerpflichtige dereinst das verpachtete Land zu veräussern oder in sein Privatvermögen zu überführen gedenken sollte. Dies war im vorinstanzlichen Verfahren nicht streitig. Der Streitgegenstand kann vor Bundesgericht, verglichen mit dem vorinstanzlichen Verfahren, zwar eingeschränkt (minus), nicht aber ausgeweitet (plus) oder geändert (aliud) werden (Art. 99 Abs. 2 BGG; BGE 143 V 19 E. 1.1 S. 22). Die Frage wird erst zu gegebener Zeit zu beantworten sein.

3.3. Der Sichtweise der Vorinstanz ist damit nicht zu folgen. In Aufhebung des angefochtenen Entscheids ist die Beschwerde gutzuheissen und der Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, vom 20. September 2018 zu bestätigen."

4.3.

Der Rekurrent mit Jahrgang 1950 hatte im Jahr 2015 die Alterslimite von 55 Jahren überschritten. Nachfolgend ist damit zu prüfen, ob auch die weiteren Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinnes, so insbesondere die definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, erfüllt waren.

4.4.

4.4.1.

Der Rekurrent und B. sel. veräusserten mit Kaufvertrag vom 16. Januar 2015 den Maler- und Gipserbetrieb per 1. Juli 2015 an J. zum Pauschalpreis von CHF 60'000.00. Gegenstand des Kaufvertrages waren "sämtliche zum Geschäft gehörenden Gerätschaften sowie Betriebsvorrichtungen gemäss beiliegender Zusammenstellung." Von der Vereinbarung ausgenommen war ausdrücklich das Magazin in T.. Weiter wurden die Benützung des Büros in der Wohnliegenschaft der Rekurrenten sowie die Entschädigungen für Arbeiten des Rekurrenten und von B. sel. vereinbart.

4.4.2.

Aus der Vereinbarung wird ohne Weiteres der Wille der Rekurrenten ersichtlich, die selbständige Erwerbstätigkeit per 30. Juni 2015 endgültig aufzugeben. So wurden denn auch sämtliche für eine Weiterführung der selbständigen Erwerbstätigkeit erforderlichen Betriebsmittel von den Rekurrenten an den Geschäftsnachfolger verkauft. Per Geschäftsübergabe erfolgte damit die Liquidation des ehemaligen Geschäftsbetriebes. Die auf den Be-

triebsmitteln vorhandenen stillen Reserven wurden im Rahmen der Liquidation aufgelöst und im Fragebogen für Kapitalgewinne mit CHF 69'307.40 ausgewiesen (vgl. separater Abschluss über die Liquidation per 30. September 2015). Die Liquidation mit Verkauf der Betriebsmittel wurde spiegelbildlich in der Eingangsbilanz von J. per 1. Juli 2015 "Übernahme Maschinen und Geräte A. Maler/Gipser" abgebildet.

Insofern ist von einer definitiven Erwerbsaufgabe mit Abrechnung der stillen Reserven auf den Betriebsmitteln auszugehen.

4.4.3.

Im Einspracheentscheid wird aufgezeigt, dass der Rekurrent bereits im Jahr 2016 wieder Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Neben-erwerb) erzielte. Der mit seiner Steuererklärung 2016 neben Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Arbeitgeber: J.) für den Zeitraum Oktober bis Dezember gestützt auf eine Aufstellung deklarierte Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit betrug CHF 22'303.00 (Einnahmen Malerarbeiten: CHF 20'676.00; Spesen: CHF 7'203.00; Betriebskosten [unbelegt]: CHF 5'576.00). Zweifelhaft ist (die Vorinstanz hat dem Rekurrenten eine AHV-Rückstellung zugebilligt [vgl. Abweichungsbegründung]), ob auf dem Gewinn AHV-Beiträge zurückzustellen gewesen wären. Ist das der Fall, wäre der Grenzbetrag für den Eintritt in die 2. Säule wohl nicht überschritten gewesen.

Im Jahr 2017 deklarierte der Rekurrent mit Buchhaltung einen Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 80'697 (unterjährige Steuerpflicht CHF 79'844.00 + CHF 853.00). Das Umlaufvermögen betrug CHF 11'543.99, das Anlagevermögen CHF 2.00 (Maschinen und Apparate CHF 1.00 und Fahrzeuge CHF 1.00). Abschreibungen wurden nicht verbucht.

In den Jahren 2018 und 2019 wurde der Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit wie folgt ausgewiesen (ungeprüfte Abschlüsse):

2018: CHF 52'394.93

2019: CHF 12'135.92

Auch in diesen Jahren wurden keine Abschreibungen verbucht.

4.5.

Im Jahr 2015 lag per 30. Juni eine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vor. Die stillen Reserven auf den verkauften Betriebsmitteln wurden aufgelöst. Eine Wiederaufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit war nicht geplant. Insofern ist ein Anspruch auf privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinnes begründet. Daran ändert die aufgrund eines – unbestritten gebliebenen – wirtschaftlichen Zwangs erfolgte erneute selbständige Erwerbstätigkeit, welche zweifellos im Zeitpunkt der Aufgabe des Betriebes per 30. Juni 2015 weder geplant noch absehbar

war, nichts. Der Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit lag denn auch bereits im Jahr 2019 wieder unter dem Betrag für den Eintritt in die 2. Säule, während dieser nur in den Jahren 2017 und 2018 klar überschritten wurde. Während der neuerlichen selbständigen Erwerbstätigkeit wurden keine Abschreibungen verbucht und damit keine (neuen) stillen Reserven gebildet.

Würde der Auffassung der Vorinstanz gefolgt, würde der § 45 Abs. 1 lit. f StG zugrundeliegende gesetzgeberische Wille, einmalig eine privilegierte Besteuerung von stillen Reserven beanspruchen zu können, vereitelt. Dementsprechend ist der im Jahr 2015 erzielte Liquidationsgewinn von der ordentlichen Besteuerung auszunehmen und mit einer separaten Jahressteuer nach § 45 Abs. 1 lit. f StG (privilegierte Besteuerung) zu erfassen. In diesem Punkt ist der Rekurs gutzuheissen.

4.6.

Wie die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid korrekt ausgeführt hat, können die von der verstorbenen Ehefrau für den Kauf von nicht werthaltigen Anlageprodukten oder "Schenkungen" überwiesenen Beträge nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Es steht zweifellos fest, dass solche Ausgaben nicht mit dem Geschäftszweck des Maler- und Gipserbetriebes vereinbar sind. Allein deshalb fehlt den Zahlungen die geschäftsmässige Begründetheit, wie sie § 36 StG für einen Abzug verlangt. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

5.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 132'254.00 (CHF 195'380.00 abzüglich Liquidationsgewinn von CHF 69'907.00 zuzüglich anteilige AHV-Beiträge [9.7 %] von CHF 6'781.00), gerundet CHF 132'200.00 festgesetzt.

6.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens obsiegen die Rekurrenten zu rund 60 %. Sie haben daher 40 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 132'200.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 800.00, der Kanzleigebür von CHF 185.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'085.00, zu 40 % mit CHF 434.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
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, 1. September 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche