

3-RV.2020.10
P 28

Urteil vom 23. Februar 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Lämmli
 Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrent 1 **A.** _____

 vertreten durch AS & T AG Attenhofer Treuhand,
 Seeächerstrasse 11, 5330 Bad Zurzach

Rekurrentin 2 **B.** _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** _____
 vom 27. November 2019
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012; Liquidationsgewinn

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 26. Februar 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 zu einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 880'100.00, davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 12'800.00 (steuerbares Einkommen CHF 867'200.00), und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 1'843'000.00 veranlagt. Unter anderem wurden dabei bei den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit Gewinne aus der Überführung der Aktien der E. AG und der F. AG, ein Verlust aus der Überführung der Aktien der G. AG sowie eine Rückstellung für AHV-Beiträge auf den Aufrechnungen berücksichtigt.

1.2.

Am 21. März 2018 fand eine Besprechung statt.

1.3.

Gegen die Verfügung vom 26. Februar 2018 liessen A. und B. mit Schreiben vom 22. März 2018 Einsprache erheben. Sie beantragten unter anderem den Verzicht auf die Aufrechnungen aus Überführungen von Aktien aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen.

1.4.

Mit Entscheid vom 27. November 2019 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 teilweise gut. Auf die Besteuerung von Überführungsgewinnen auf den Beteiligungen an der E. AG, F. AG und G. AG wurde im ordentlichen Veranlagungsverfahren verzichtet.

2.

Mit Verfügung vom 20. Mai 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 zu einer Liquidationsgewinnsteuer (privilegierte Besteuerung) mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 200'774.00 veranlagt. Dabei wurden die Gewinne aus der Überführung der Aktien der E. AG und der F. AG, ein Verlust aus der Überführung der Aktien der G. AG sowie AHV-Beiträge berücksichtigt.

3.

Gegen die Verfügung vom 20. Mai 2019 liessen A. und B. mit Schreiben vom 20. Juni 2019 Einsprache erheben. Sie beantragten die Veranlagung des Liquidationsgewinnes mit CHF 0.00.

4.

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

5.

Den Einspracheentscheid vom 27. November 2019 (Zustellung am 3. Dezember 2019) haben A. und B. mit Rekurs vom 9. Januar 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen, mit dem Antrag:

"Der Liquidationsgewinn sei mit Fr. 0 zu veranlagen."

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

6.

Das Gemeindesteueramt Q. und der Rechtsdienst (RD) des Kantonalen Steueramtes (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. und B. haben eine Replik erstatten lassen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Gemeindesteueramt Q. die Steuerakten der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2012 von A. und B. beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) sowie die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurrent führte im Jahr 2012 die am 21. März 2000 in das Handelsregister des Kantons Aargau (nachfolgend: Handelsregister) eingetragene Einzelunternehmung "H." mit Sitz in Q. und dem Zweck "C". Am 25. Juni 2013 wurde die Einzelunternehmung in Handelsregister infolge Geschäftsaufgabe gelöscht.

2.2.

Am 25. Juni 2013 wurde die I. AG mit einem Aktienkapital von CHF 250'000.00 durch Sacheinlage/Sachübernahme des Geschäfts der Einzelunternehmung H. gemäss Vertrag vom 11. Juni 2013 und Übernahmebilanz per 31. Dezember 2013 mit Aktiven von CHF 1'684'962.14 und Passiven von CHF 1'426'365.48, wofür 250 Namenaktien zu CHF 1'000.00 ausgegeben und CHF 8'596.66 als Forderung gutgeschrieben wurden, gegründet. Zweck der Gesellschaft sind D. Mitglieder des Verwaltungsrates sind der Rekurrent als Präsident mit Einzelunterschrift und sein Sohn J. als Mitglied mit Kollektivunterschrift zu zweien. Die Gründung erfolgte rückwirkend auf den 1. Januar 2013.

2.3.

2.3.1.

Im Auftrag der Veranlagungsbehörde Q. nahm der Revisor des KStA, Buchprüfungen (BP), im April 2013 eine Buchprüfung der Geschäftsjahre 2009 bis 2011 vor und erstattete die Berichte vom 25. September 2013. Dabei wurde jeweils auf die Beteiligungen des Rekurrenten an der E. AG, der G. AG und der F. AG verwiesen. Bezüglich der Qualifikation dieser Beteiligungen als Privat- oder Geschäftsvermögen sind den Berichten keine Angaben zu entnehmen.

2.3.2.

Die Eintragung der E. AG in das Handelsregister erfolgte am 23. Mai 1984. Sie bezweckt N. Ab dem 27. September 2012 gehörten dem Verwaltungsrat die Rekurrenten sowie deren Kinder an. 47 Aktien (94 %) standen per Ende 2012 im Eigentum des Rekurrenten.

Die G. AG wurde am 4. August 1986 in das Handelsregister eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt im Wesentlichen O. Der Rekurrent gehörte dem

Verwaltungsrat seit Gründung an. Ab dem 27. September 2012 fungierten auch die Rekurrentin, Sohn J. und Tochter K. als Verwaltungsrat/Verwaltungsrätinnen. 122 Aktien (61 %) standen Ende 2012 im Eigentum des Rekurrenten.

Die F. AG wurde am 13. Dezember 1991 in das Handelsregister eingetragen. Sie bezweckt P. Neben dem Rekurrenten gehörten per 27. September 2012 die Rekurrentin und deren Kinder J. und K., sowie L. dem Verwaltungsrat an. 142 Aktien (71 %) standen Ende 2012 im Eigentum des Rekurrenten.

2.4.

Im Auftrag der Veranlagungsbehörde Q. nahm das KStA BP eine weitere Prüfung der Bücher der Einzelunternehmung für das Geschäftsjahr 2012 vor. Dabei wurde ausgeführt, dass die Einzelunternehmung rückwirkend per 1. Januar 2013 in die I. AG umgewandelt worden sei. Alle bilanzierten Aktiven und Passiven seien zu Buchwerten in die neu gegründete Gesellschaft eingebracht worden. "Die dem Geschäftsvermögen zuzuweisenden [nicht bilanzierten] Beteiligungen wurden nicht in die Aktiengesellschaft eingebracht." Die Einzelfirma habe ihren Umsatz nur von diesen Firmen erhalten. Damit hätten die Gesellschaften vorwiegend der Einzelfirma gedient. Der Überführungswert sei dem Mittelwert der Bewertung der Jahre 2012 und 2013 entsprechend berücksichtigt worden. Da die Beteiligungen nicht verbucht worden seien, könne der erlittene Verlust bei der G. AG nicht berücksichtigt werden. Der Gewinn aus der Überführung der Beteiligungen wurde wie folgt ermittelt:

"E. AG Nominalwert	50'000		
Steuerwert per 11.6.13	265'078	ergibt Gewinn	215'078
F. AG, Nominalwert	100'000		
Steuerwert per 11.6.13	656'509	ergibt Gewinn	556'509
G. AG Nominalwert	100'000		
Steuerwert per 11.6.13	37'153	ergibt nicht verbuchter Verlust	0"

Berücksichtigt wurden weiter die auf den Aufrechnungen geschuldeten AHV-Beiträge. Die Aufrechnungen wurden vorerst mit der ordentlichen Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 erfasst.

2.5.

Auf Einsprache im ordentlichen Veranlagungsverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wurde eine separate Besteuerung des Liquidationsgewinnes vorgenommen (vgl. Veranlagungsvorschlag des Gemeindesteueramtes Q. vom 29. Januar 2019; Veranlagungsverfügung vom 20. Mai 2019). Dabei stützte sich die Vorinstanz unter anderem auf den Bericht des KStA RD vom 9. Oktober 2018 ab. Zur Vermögensqualifikation wurde dort ausgeführt, zwar habe der Rekurrent die Beteiligungen mehrere

Jahre vor der Gründung der Einzelfirma gekauft und immer als Privatvermögen deklariert, jedoch hätten die Beteiligungen einen sachlichen Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten (Tätigkeit in der gleichen Branche/Baubranche) gehabt, zumal dieser den Umsatz in der Einzelunternehmung fast ausschliesslich nur mit Aufträgen dieser Firmen generiert habe. In der Rechtsprechung würden Beteiligungen eines Selbständigerwerbenden als Geschäftsvermögen betrachtet, wenn sie die Grundlage für eine Beratertätigkeit bei diesen Gesellschaften bildeten. Der Umqualifikation zu Geschäftsvermögen stehe die frühere Qualifikation als Privatvermögen selbst bei gleichbleibenden Verhältnissen nicht entgegen.

2.6.

Mit der Einsprache liessen die Rekurrenten geltend machen, die Beteiligungen an der E. AG, der F. AG und der G. AG seien immer als Privatvermögen deklariert worden. Diese Vermögensqualifikation sei von den Steuerbehörden bis anhin nie in Zweifel gezogen worden. Mit der Übertragung der Aktiven und Passiven der Einzelunternehmung auf die I. AG habe der Rekurrent die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben. Die Beteiligungen seien per 31. Dezember 2012 nicht übertragen worden. Die Beteiligungen hätten keinen technisch-funktionalen Zusammenhang mit der Gutachtertätigkeit gehabt. Diese sei bewusst von den Tätigkeiten des Rekurrenten in den mit den Beteiligungen beherrschten Unternehmungen abgetrennt worden. Dort habe er eine Entschädigung als Organ der Gesellschaften erhalten. Die Beteiligungen seien schon vor 1995 gehalten worden und hätten sich immer im Privatvermögen befunden. Ebenso habe sich die Beteiligung an der M. AG im Privatvermögen befunden. Bei deren Veräusserung im März 2002 sei jedenfalls kein Gewinn mit der Einkommenssteuer erfasst worden.

Weiter wurde ausgeführt: "Die Einzelfirma H. bezog ihren Umsatz zu fast hundert Prozent aus den Entschädigungen von seinen Beteiligungen; sie war somit nur im Innenverhältnis zu den Beteiligungen tätig." Die Einzelfirma sei nie nach aussen auf dem Markt aufgetreten. Die selbständige Erwerbstätigkeit in der Gastronomie, welche 2011 beendet worden sei, könne keinen Einfluss auf die Qualifikation der Beteiligungen als Privat- oder Geschäftsvermögen haben. Der Rekurrent habe vor 1984 eine (andere) Einzelfirma betrieben, welche in die E. AG umgewandelt worden sei. Auch dort sei die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben worden. Die Beteiligung an der E. AG sei aber immer Privatvermögen gewesen. Die drei Beteiligungen seien den AHV-Behörden von den Steuerbehörden jeweils nicht als Geschäftsvermögen gemeldet worden. Dementsprechend seien die Beteiligungen von den Steuerbehörden bis 2011 immer als Privatvermögen qualifiziert worden. Im Veranlagungsverfahren 2011 sei die Aufrechnung des Beteiligungsertrages im Teilbesteuerungsverfahren erfolgt, was klar Privatvermögen indiziere. Aus den AHV-Meldungen und

der Besteuerung des Beteiligungsertrages ergebe sich nach Treu und Glauben eine Bindungswirkung, mit welcher die Steuerbehörde an der Qualifikation der Beteiligungen als Privatvermögen zu behaften sei. Eine rückwirkende Umqualifikation der Beteiligungen als Geschäftsvermögen ab 31. Dezember 1994 sei unzulässig. Am 16. Dezember 2000 sei mit der Steuerkommission zudem besprochen worden, dass der Rekurrent ab 1997 seine Geschäftsführungsentschädigungen aus den drei Beteiligungen aus versicherungstechnischen Gründen mit Zustimmung der AHV zusammen mit dem Ertrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit abrechne. Sofern bei der Veräusserung von Geschäftsvermögen auszugehen wäre, käme als Einbringungszeitpunkt in das Geschäftsvermögen nur der 1. Januar 2012 in Frage. Bis dahin habe Privatvermögen vorgelegen. Dementsprechend ergebe sich kein steuerbarer Liquidationsgewinn, da der Verkehrswert der Beteiligungen per 31. Dezember 2011 höher gewesen sei, als der Verkehrswert im Zeitpunkt der Umwandlung im Jahr 2012.

2.7.

Mit dem Einspracheentscheid wurde an der Qualifikation der Beteiligungen als Geschäftsvermögen und an der Überführung per 31. Dezember 2012 festgehalten. Die Steuerkommission stützte sich dabei auf den Bericht des KStA BP vom 11. September 2017 und insbesondere darauf, dass die Einzelfirma im Zeitraum von 2009 bis 2012 nahezu ausschliesslich aus Aufträgen der E. AG, der F. AG und der G. AG Umsätze erzielt habe. Die Beteiligungen seien damit für die Einzelfirma existentiell gewesen. Weiter wurde auf die Aktennotiz des KStA RD vom 9. Oktober 2018 verwiesen. Dort wurde ergänzend ausgeführt, dass sämtliche Gesellschaften des Rekurrenten in der Baubranche tätig seien und einen sachlichen Zusammenhang mit der Einzelunternehmung hätten. In einer Gesamtbetrachtung seien die Beteiligungen zum Geschäftsvermögen des Rekurrenten zu rechnen. Die Vorinstanz ging sodann davon aus, dass bereits im Jahr 1994 ein Einkommen als Gutachter deklariert worden sei. Deshalb wurde per 31. Dezember 1994 von einer Qualifikation der Beteiligungen als Geschäftsvermögen ausgegangen. Der Kapitalgewinn wurde wie folgt berechnet:

E. AG		
Unternehmenswert gemäss BP für 50 NA	265'078	
davon 47/50 = 94 % von 180'000	249'173	
abzüglich Wert per 31.12.1994 94 % von 180'000	-169'200	79'973
F. AG		
Unternehmenswert gemäss BP für 200 NA	656'509	
davon 142/200 = 71 %	466'121	
abzüglich Wert per 31.12.1994 71 % von 250'000	-177'500	
abzüglich Kapitalerhöhung 71 % von 50'000	-35'500	253'121

G. AG		
Unternehmenswert gemäss BP für 200 NA	37'153	
davon 122/200 = 61 %	22'663	
abzüglich Wert per 31.12.1994 61 % von 167'500	-102'175	
abzüglich Kapitalerhöhung 61 % von 50'000	-30'500	-110'012
Kapitalgewinn netto		223'082
abzüglich 10 % AHV-Rückstellung		-22'308
Steuerbarer Kapitalgewinn		200'774

2.8.

Im Rekurs wurde von den Rekurrenten an den bisherigen Ausführungen festgehalten. Die Beteiligungen seien schon vor 1995 dem Privatvermögen zuzurechnen gewesen. An diese von den Steuerbehörden bis 2011 geteilte Auffassung seien die Steuerbehörden gebunden. Etwas Anderes hätten die beweisbelasteten Steuerbehörden denn auch nicht nachgewiesen. Eine nachträgliche Besteuerung sei auch mangels Wertsteigerung im Jahr 2012 nicht möglich. Der Rekurrent habe die Gesellschaften schon immer als Verwaltungsratspräsident geleitet. Erst seit 1997 habe er diese Tätigkeit auch über die Einzelfirma abgerechnet. Die gutachterliche Tätigkeit sei immer bescheiden gewesen. Die Beteiligungen seien nicht auf die I. AG übertragen worden. Zwischen dem in selbständiger Erwerbstätigkeit betriebenen, im Jahr 2011 veräusserten Gastronomiebetrieb und den drei Beteiligungen habe ebenfalls kein Zusammenhang bestanden. Die Einzelfirma sei nie nach aussen am Markt aufgetreten. Nur als Gutachter und Experte habe der Rekurrent einen selbständigen Marktauftritt gehabt. Das Auftragsvolumen sei gering gewesen. Die Beteiligungen seien nicht in der Einzelunternehmung bilanziert worden, was ein Indiz für Privatvermögen darstelle. Mit der Rechtskraft der Steuerveranlagung sei auch die Bilanzierung steuerlich rechtskräftig veranlagt.

2.9.

Das KStA RD hielt in der Vernehmlassung daran fest, dass gestützt auf das Urteil des Bundesgerichtes vom 9. April 2001 (2A.431/2000) nicht nur die Differenz zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert am Ende der Steuerperiode, in welcher die Beteiligung letztmals als Privatvermögen erfasst worden sei, besteuert werden könne, sondern die Differenz zwischen Erwerbspreis (Nominalwert) und dem Verkaufspreis.

2.10.

In der Replik wurde von den Rekurrenten am bisherigen Standpunkt festgehalten.

3.

3.1.

3.1.1.

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (§ 33 Abs. 1 lit. i StG). Steuerbar sind dagegen alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist unter anderem die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen (§ 27 Abs. 1 StG).

3.1.2.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend ("Präponderanzmethode") der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 StG). Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder Privatvermögen bilden. Wirtschaftsgüter können aber wie namentlich Geldmittel, Darlehen, Wertpapiere und Liegenschaften, Alternativgüter darstellen, d.h. sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören.

3.2.

3.2.1.

Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist dabei, wie sich aus der zitierten gesetzlichen Begriffsumschreibung ergibt, die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstands. Massgebend ist also in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient (BGE 133 II 420, Erw. 3.2 und 3.3; BGE 120 Ia 349, Erw. 4c/aa; Bundesgerichtsurteile vom 24. August 2017 [2C_1037/2016], Erw. 4.2, vom 25. April 2017 [2C_41/2016 und 2C_42/2016] und vom 27. November 2013 [2C_515/2013], Erw. 2.1). Ob ein Vermögensgegenstand aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, bestimmt sich nach dem Willen der steuerpflichtigen Person. Diese widmet Vermögensgegenstände – etwa durch Sacheinlage, Investition oder Eigenproduktion – geschäftlichen Zwecken, indem sie sie zu Produktionsfaktoren in der geschäftlichen Leistungserstellung macht. In diesem Sinne ist jedes Geschäftsvermögen gewillkürt. Diese Widmung ist ein subjektiver Vorgang. Für die Beantwortung der Zuteilungsfrage kann aber nicht auf einzelne, beliebige Willenserklärungen der steuerpflichtigen Person abgestellt werden. Massgebend sind nicht deren bloss formelle Äusserungen über die Zuteilung eines Vermögensgegenstandes zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen, sondern

deren (effektiver) Wille hinsichtlich des tatsächlichen Dienens dieser Vermögensgegenstände zu geschäftlichen Zwecken. Das blosses Wollen bzw. hiezu den Steuerbehörden abgegebene Erklärungen genügen nicht. Vielmehr muss der Widmungswille in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht, d.h. effektiv verwirklicht worden sein. Massgebend ist somit eine objektivierte Willenserklärung (Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75, S. 280 f.).

3.2.2.

Die subjektive Widmung der Vermögenswerte durch den Geschäftsinhaber als Geschäftsvermögen äussert sich vor allem in der buchmässigen Erfassung. Die Aufnahme eines Vermögenswertes in die Bilanz stellt nach der bundesgerichtlichen Praxis ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass dieser zum Geschäftsvermögen gehört, sofern er nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet und der damit zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatkonto gebucht wird. Die buchmässige Behandlung stellt ein Indiz für die Zuteilung dar, welches nur schwer zu widerlegen ist. Wenn die Verbuchung aber nicht im Einklang mit den tatsächlichen Verhältnissen erfolgt, geht die Indizwirkung der Bilanzierung von Geschäftsvermögen verloren (M. Reich und J. von Ah, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 18 DBG N 44 ff.). Ein Gegenstand stellt aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion auch dann Geschäftsvermögen dar, wenn er nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden ist. Zu berücksichtigen ist also nicht nur die formelle Aufnahme (oder Nichtaufnahme) in die Bilanz, sondern die konkrete buchhalterische Behandlung insgesamt, so u.a. auch etwa die Vornahme von Abschreibungen oder die Verbuchungsweise von einschlägigen Aufwands- und Ertragspositionen. Von Bedeutung kann ebenfalls die Qualität der Buchführung der steuerpflichtigen Person sein (Bundesgerichtsurteile vom 25. April 2017 [2C_41/2017, 2C_42/2017], Erw. 5.2 und 5.3, und vom 9. Dezember 2016 [2C_308/2016, 2C_309/2016], Erw. 3.4 mit weiteren Hinweisen).

3.2.3.

In seinen Urteilen vom 8. November 2011 (2C_361/2011, 2C_364/2011), Erw. 2.3 und 2.4, und 8. Januar 2013 (2C_802/2012, 2C_803/2012), Erw. 2.4.2, führte das Bundesgericht (unter Verweis auf das Urteil vom 9. April 2001 [2A.431/2000]) aus, Beteiligungen seien zwar alternative Vermögenswerte, könnten aber im Gegensatz zu Liegenschaften nicht gemischt genutzt werden. Ihre Zuweisung erfolge nach der tatsächlichen Verwendung. In der erforderlichen Gesamtwürdigung sei zu bestimmen, ob die Beteiligung aus betrieblichen bzw. geschäftspolitischen Gründen oder als private Kapitalanlage erworben worden sei und gehalten werde. Beteiligungen sind dementsprechend dann als Geschäftsvermögen zu qualifizieren, wenn sie in enger Beziehung zur beruflichen Tätigkeit stehen, so dann,

wenn die Beteiligung dem Inhaber mindestens einen massgeblichen Einfluss verschafft, deren geschäftliche Tätigkeit seiner eigenen entspricht oder diese sinnvoll ergänzt, was ihm erlaubt, seine ursprüngliche Geschäftstätigkeit auszudehnen. Weiter wurde erwogen:

"Eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen einer (Einzel-)Unternehmung und der Aktiengesellschaft, an welcher der Unternehmer beteiligt ist, vermag für sich allein noch nicht für eine Zuordnung der Aktien zum Geschäftsvermögen zu genügen. Erforderlich ist zusätzlich der – in den tatsächlichen Verhältnissen zu Ausdruck gebrachte und verwirklichte – Wille, die Beteiligungsrechte konkret dafür zu nutzen, das Geschäftsergebnis des eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern."

3.3.

3.3.1.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 15. September 2014 [2C_112/2014]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 174 StG N 28).

3.3.2.

Gemäss § 174 StG müssen die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Dabei sind die Beweise durch die Behörde zu würdigen. Im aargauischen Steuerrecht gilt allgemein der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Ob Beweismittel glaubwürdig sind, obliegt der freien Würdigung durch die entscheidenden Behörden. Ist der absolute Beweis nicht möglich, ist in Würdigung der gesamthaften Verhältnisse gestützt auf Lebenserfahrung zu entscheiden. Freie Beweiswürdigung ist nicht Willkür (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 27, mit Hinweisen).

3.4.

Vorerst ist festzustellen, dass der Erwerb der Beteiligungen an der E. AG (Eintrag im Handelsregister am 21. Februar 1984; aus Umwandlung einer handwerklichen Einzelunternehmung entstanden) und der G. AG (Eintrag in das Handelsregister am 29. April 1988) deutlich vor Aufnahme einer selbständigen gutachterlichen Tätigkeit des Rekurrenten erfolgte. Die F. AG wurde "erst" am 13. Dezember 1991 in das Handelsregister eingetragen, jedoch immer noch klar vor der Aufnahme der selbständigen gutachterlichen Tätigkeit. Dass im Zeitpunkt der Gründung der

Unternehmen die Beteiligungen zum Geschäftsvermögen des Rekurrenten gehörten, wird zu Recht nicht behauptet. Für die Qualifikation als Geschäftsvermögen müsste damit die erkennbare Einbringung der Aktien in das Geschäftsvermögen verlangt werden.

3.5.

Es ist unbestritten, dass die Beteiligungen an der E. AG, der G. AG und der F. AG nie in die Bilanz der Einzelunternehmung aufgenommen wurden. Dementsprechend wurden auch keine Abschreibungen oder Wertberichtigungen auf den Beteiligungen vorgenommen. Die Aufnahme in die Bilanz der Einzelfirma wurde ausweislich der Akten von den Steuerbehörden auch nie verlangt. Dass die Bücher der Einzelfirma ungenügend geführt wurden, lässt sich nicht feststellen. Vielmehr wurde im Buchprüfungsbericht des KStA BP ausdrücklich festgehalten, dass die Buchhaltung beweiskräftig geführt worden sei. Die buchhalterische Behandlung der Beteiligungen spricht damit klar für Privatvermögen.

3.6.

Die Steuerbehörden gehen davon aus, dass die gutachterliche Tätigkeit und damit eine selbständige Erwerbstätigkeit (Betrachtung ohne Gastrobetrieb) ab 1994 bestand, wurde doch für das Jahr 1994 aus selbständiger Erwerbstätigkeit ein "Expertenhonorar F. AG" von CHF 28'400.00 deklariert. Über allfällige von der E. AG oder der G. AG bezahlte Honorare lässt sich der Steuererklärung 1993/94 aber nichts entnehmen. Generell lassen sich für die Folgejahre bis und mit 2008 den Verfahrensakten keine Angaben zu bezogenen Honoraren entnehmen. Es fehlen insofern schlüssige Indizien für das (dauerhafte) Vorliegen von Geschäftsvermögen ab 1995.

3.7.

3.7.1.

Die Vorinstanz hat im Wesentlichen darauf abgestellt, dass die Einzelfirma des Rekurrenten wesentlichen Umsätze mit der E. AG, der F. AG und der G. AG erzielt habe. Dabei wurde im Einspracheentscheid auf folgende im Bericht des KStA BP enthaltene Aufstellung verwiesen:

Firmenumsätze	2012	2011	2010	2009
E. AG	105'000	8'246	0	36'000
F. AG	72'000	176'000	236'250	132'000
G. AG	14'000	24'000	0	0
Total Umsätze eigene Firmen	191'000	208'246	236'250	168'000
Dito in % Gesamtumsatz	99.84%	98.68%	98.45%	100.00%
Dritte	300	2'786	3'717	0
Total	191'300	211'031	239'967	168'000

3.7.2.

Würde allein auf diese Umsätze abgestellt, müssten diese doch als wesentlich im Sinne der Rechtsprechung bezeichnet werden, auch wenn erst ab 2011 gleichzeitig mit allen Gesellschaften Honorare abgerechnet wurden. Hingegen wurde von den Rekurrenten geltend gemacht, es seien nur geringe gutachterliche Honorare erzielt worden. In Absprache mit den Steuer- und AHV-Behörden – Sitzung der Steuerkommission vom 16. Dezember 2000 – habe der Rekurrent seine Verwaltungsratsentschädigungen aus den Gesellschaften als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit abgerechnet. Auf diese Argumentation ist die Vorinstanz nicht eingegangen. Auch wurde nicht bestritten, dass an der Sitzung der Steuerkommission vom 16. Dezember 2000 (vgl. insbesondere das Zitat in Ziff. 6 der Einsprache) solches bekannt gegeben wurde. Ist davon auszugehen, dass der Rekurrent seine Entschädigungen als Organ der Gesellschaft über die Einzel-firma bezog, kann nicht auf den Willen geschlossen werden, die Beteiligungsrechte konkret dafür zu nutzen, das Geschäftsergebnis des eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern. Die Geschäftsführung der juristischen Personen hat keine Verbindung zur Expertentätigkeit. Auch deshalb ist bei den Beteiligungen nicht von Geschäftsvermögen auszugehen.

3.8.

3.8.1.

Zum gleichen Ergebnis führen die Erwägungen im Bundesgerichtsurteil vom 25. April 2017 (2C_41/2016, 2C_42/2016) zur Frage, ob bzw. in welchem Umfang eine Steuerbehörde an die Qualifikation von Vermögenswerten – Privatvermögen oder Geschäftsvermögen – gebunden ist. Das Bundesgericht hat sich wie folgt geäußert:

"4.

Der Beschwerdeführer beanstandet, dass die Zuordnung der Verlustscheine zu seinem Privatvermögen gegen Treu und Glauben (Art. 9 BV) verstosse.

4.1. Die Steuerbehörden des Kantons Schwyz für die Steuerperioden 2008 und 2009 und die Steuerverwaltung des Kantons Glarus für die Steuerperiode 2010 hätten die vier Verlustscheine dem Geschäftsvermögen der X. zugewiesen. Die Deklaration als Geschäftsvermögen der X. sei in diesen Jahren unbestritten gewesen. Erst aufgrund der Meldung durch die Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen, welche gar nicht zuständig gewesen sei, habe dann die Steuerverwaltung des Kantons Glarus in der Veranlagung für das Jahr 2011 zwei der Verlustscheine mit Wert von insgesamt Fr. 100'000.-- seinem Privatvermögen zugerechnet und somit den gleichen Sachverhalt wie in den Vorjahren ohne Änderung der gesetzlichen Grundlagen unterschiedlich beurteilt. Ein solches Vorgehen verstosse gegen Treu und Glauben, da die Steuerverwaltung an die rechtskräftigen Veranlagungsentscheide aus den früheren Jahre gebunden gewesen wäre.

4.2. Wie die Vorinstanz zutreffend mit Verweis das Urteil 2P.153/2002 vom 29. November 2002 E. 4 (publiziert in StE 2003, B 72.14.2; Nr. 31) ausgeführt hat, entfalten die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet. Entscheidungen von anderen Steuerbehörden sind für die Steuerbehörden ohnehin nicht verbindlich (FELIX RICHNER UND ANDERE, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 92 zu Vorbemerkungen Art. 109-121 DBG), d.h. aus den früheren Veranlagungen des Kantons Schwyz kann der Beschwerdeführer ebenfalls nichts zu seinen Gunsten ableiten.

4.3. Allerdings ergeben sich aus dem vom Grundsatz von Treu und Glauben abgeleiteten Gebot der Rechtssicherheit bzw. dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens bei der - hier vorliegenden - Zuteilung alternativer Wirtschaftsgüter zum Geschäfts- oder Privatvermögen (dazu sogleich E. 5) gewisse Einschränkungen für die veranlagende Steuerbehörde. Die Steuerbehörde ist bei gleichbleibenden Verhältnissen an eine über längere Zeit akzeptierte Qualifikation gebunden (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 153 zu Art. 18 DBG; FABIAN AMSCHWAND, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, StR 2000, S. 486 mit Hinweisen; FELIX RICHNER UND ANDERE, a.a.O., N. 114 zu Art. 18 DBG). An den Zuteilungsentscheid der Veranlagungsbehörde eines anderen Kantons ist sie wiederum gebunden, wenn dieser auf einer eingehenden Untersuchung beruhte (LOCHER, a.a.O., N. 94 zu Vorbemerkungen)."

3.8.2.

Die Steuerbehörden haben die Beteiligungen des Rekurrenten jeweils über Jahre dem Privatvermögen zugerechnet, so insbesondere mit den von den Steuerbehörden erstellten AHV-Meldungen.

Die AHV-Beiträge der Selbständigerwerbenden werden auf Basis des Einkommens festgesetzt. Von diesem rohen Einkommen wird – unter anderem – ein Prozentsatz des im Betrieb eingesetzten Eigenkapitals abgezogen (Art. 4 und 9 Abs. 2 lit. f AHVG). Für die Ausscheidung und das Ausmass der zulässigen Abzüge sind die Vorschriften über die direkte Bundessteuer massgebend (Art. 18 Abs. 1 AHVV). Gemäss Art. 9 Abs. 3 AHVG werden das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und das im Betrieb eingesetzte eigene Kapital von den kantonalen Steuerbehörden ermittelt und den Ausgleichskassen gemeldet. Die kantonalen Steuerbehörden ermitteln das für die Bemessung der Beiträge massgebende Erwerbseinkommen aufgrund der rechtskräftigen Veranlagung für die direkte Bundessteuer, das im Betrieb investierte Eigenkapital aufgrund der entsprechenden rechtskräftigen kantonalen Veranlagung unter Berücksichtigung der interkantonalen Repartitionswerte (Art. 23 Abs. 1 AHVV). Für die Abgrenzung des Privatvermögens vom Geschäftsvermögen sind im Wesentlichen die Grundsätze der direkten Bundessteuer massgebend (Wegleitung über die

Beiträge der Selbständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen in der AHV, IV und EO, gültig ab 1. Januar 2008 [WSN], Rz. 1120)

Die Angaben der kantonalen Steuerbehörden sind für die Ausgleichskassen verbindlich (Art. 23 Abs. 4 AHVV). Die Verbindlichkeit ist jedoch nicht absolut. Die Ausgleichskassen und die Sozialversicherungsgerichte sind an die Qualifikation der Steuerbehörden im Streitfall nicht gebunden (BGE 110 V 369; 122 V 281 Erw. 5 d; 125 V 383 Erw. 6 b; WSN Rz. 1237). Die Sozialversicherungsrichter sind nicht an die Steuermeldung gebunden. Sie weichen indessen von rechtskräftigen Steuertaxationen bloss dann ab, wenn diese klar ausgewiesene Irrtümer enthalten, die ohne weiteres richtig gestellt werden können, oder wenn sachliche Umstände gewürdigt werden müssen, die steuerrechtlich belanglos, sozialversicherungsrechtlich aber bedeutsam sind (BGE 110 V 369; WSN Rz. 1239). Die Frage, wie sich das AHV-pflichtige Einkommen zusammensetzt, ist daher nicht von den Steuerjustizorganen zu entscheiden (vgl. zum Ganzen StE 2006 SG B 96.13 Nr. 5).

3.8.3.

Daraus erhellt, dass die Steuerbehörden bei der Erstellung der AHV-Meldungen durchaus zwischen Privatvermögen und Geschäftsvermögen unterschieden haben und damit ihre Auffassung manifestierten. Im Einspracheentscheid wurde in Erw. 2.1 zugestanden, dass das investierte Kapital gemäss der Bilanz der Einzelfirma H. gemeldet wurde. Die umstrittenen Beteiligungen waren in der Bilanz der Einzelunternehmung nicht enthalten und wurden deshalb nicht berücksichtigt. Dementsprechend sind die Steuerbehörden bei den Beteiligungen den AHV-Meldung entsprechend bis Ende 2011 von Privatvermögen ausgegangen.

Daran ändert der von der Vorinstanz angeführte Entscheid des Spezialverwaltungsgerichtes vom 24. Mai 2017 (3-RV. 2016.131) mit Verweisen nichts. Dort wurde ausgeführt:

"Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt die Bindungswirkung nicht, wenn im Steuerverfahren kein Anlass für die Erhebung eines Rechtsmittels bestand (BGE 110 V 369; Urteil des Bundesgerichts vom 2. November 2007 [9C_349/2007]; vgl. zum Ganzen VGE vom 14. November 2012 [WBE.2012.207])."

Es geht dabei offensichtlich um die Bindungswirkung der AHV-Behörden an eine Meldung der Steuerbehörden – und nicht umgekehrt. Selbst wenn der Auffassung der Steuerkommission im angefochtenen Einspracheentscheid gefolgt würde, könnten die AHV-Meldungen nicht unberücksichtigt bleiben, kommen doch vorliegend weitere Indizien, die für Privatvermögen sprechen, hinzu.

3.8.4.

Der Rekurrent war auch an der M. AG beteiligt, welche am 29. April 1996 – und damit zeitnah nach Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit mit der Einzelfirma – in das Handelsregister eingetragen wurde. Dass beim Verkauf der Beteiligung an der M. AG kein Kapitalgewinn erfasst bzw. das Vorliegen eines solchen gar nicht geprüft wurde, wurde von den Steuerbehörden nicht in Abrede gestellt. Dementsprechend wurde offensichtlich davon ausgegangen, dass diese nicht bilanzierte Beteiligung des Rekurrenten seinem Privatvermögen zugerechnet wurde. Das spricht dafür, dass auch die weiteren nicht bilanzierten Beteiligungen dem Privatvermögen zuzurechnen sind.

3.8.5.

Ebenso spricht die im Einspracheentscheid, Erw. 3, genannte Behandlung geldwerter Leistungen (Aufrechnung als Beteiligungsertrag im Teilbesteuerungsverfahren) für Privatvermögen. Entgegen den Ausführungen im Einspracheentscheid spielt es keine Rolle, dass der Bericht des KStA BP vom 11. September 2017 nach der Veranlagungsverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 erfolgte, zumal eine erste Buchprüfung der Geschäftsjahre 2009 bis 2011 im April 2013 stattfand und mit dem Bericht vom 25. September 2013 abgeschlossen wurde. Für die Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern ist ohnehin die Steuerkommission und nicht das KStA zuständig. Vielmehr muss auch daraus geschlossen werden, dass die Beteiligungen von der zuständigen Steuerkommission konstant als Privatvermögen qualifiziert wurden.

3.9.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Beteiligungen an der E. AG, der G. AG und an der F. AG im Jahr 2012 und insbesondere bei Umwandlung der Einzelfirma in die I. AG dem Privatvermögen der Rekurrenten zuzurechnen waren.

4.

4.1.

Lag per Ende 2011 Privatvermögen vor, braucht nicht abschliessend geprüft zu werden, ob die Ermittlung des Kapitalgewinnes korrekt vorgenommen wurde. Würde bis Ende 2011 von Beteiligungen im Privatvermögen ausgegangen, wäre eine Zuteilung der Beteiligungen zum Geschäftsvermögen erst per 1. Januar 2012 möglich gewesen. Für diesen Fall müsste von einem identischen Einbringungs- und Überführungswert ausgegangen werden, sodass kein steuerbarer Liquidationsgewinn erfasst werden könnte.

4.2.

Hinsichtlich des Zeitpunktes der behaupteten Einbringung der Beteiligungen in das Geschäftsvermögen per 1. Januar 1995 ist unklar, ob die Beurteilung für jede Beteiligung einzeln vorgenommen wurde. Da sich aus den Verfahrensakten einzig ergibt, dass im Jahr 1994 ein "Expertenhonorar F. AG" bezahlt wurde, welches für Geschäftsvermögen sprechen könnte, wurde die erforderliche Einzelbetrachtung je Beteiligung offensichtlich nicht vorgenommen. Weitere Vergütungen der E. AG, der F. AG und der G. AG sind den Verfahrensakten erst wieder ab dem Jahr 2009 (Buchprüfung 2009 bis 2012) zu entnehmen. Dass bzw. wann die Beteiligungen an der E. AG und der G. AG in das Geschäftsvermögen eingebracht worden sein sollen, bleibt damit offen.

5.

Zusammenfassend ist der Liquidationsgewinn auf CHF 0.00 festzusetzen und der Rekurs gutzuheissen.

6.

6.1.

Die Kosten des Rekursverfahrens sind damit auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Auch bei der Vertretung durch Treuhänder und Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

6.2.1.

Der Streitwert beträgt 13'593.40 (Liquidationsgewinnsteuer; Rechnung vom 20. Mai 2019). Die Entschädigung liegt damit zwischen CHF 600.00 und CHF 4'000.00. Vorliegend hat der Fall einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem maximal mittleren erforderlichen Aufwand im Rekursverfahren – die Aufwendungen bis und mit Einspracheentscheid sind nicht zu berücksichtigen – auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 2'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Liquidationsgewinn für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 auf CHF 0.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 2'500.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (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, 23. Februar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard