

3-RV.2022.161

P 207

Urteil vom 19. Dezember 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richter Wick Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 2. November 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018; Liquidationsgewinn
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. November 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Liquidationsgewinn (privilegierte Besteuerung; Anfalldatum 31. Dezember 2018) von CHF 342'860.00 veranlagt. Zur Begründung wurde der "Fragebogen Kapitalgewinne Landwirtschaft" zugestellt.

2.

2.1.

Gegen die Verfügung vom 23. November 2021 erhob A._____ mit Schreiben vom 14. Dezember 2021 Einsprache. Er stellte sinngemäss den Antrag,

auf die Besteuerung eines Liquidationsgewinnes sei zu verzichten.

2.2.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2022 liessen A._____ und B._____ die Einsprache durch den neu mandatierten Vertreter ergänzen. Sie liessen neu die Anträge stellen:

"A. Die Anlagekosten seien gemäss den effektiven Verhältnissen anzupassen.

B. Für die Parzelle LIG Q._____ ccc sei ein Verkehrswert BGBB von Fr. 10.00/m² zu berücksichtigen (Ziff. 4.b Fragebogen Kapitalgewinn)."

3.

Mit Entscheid vom 2. November 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 2. November 2022 (Zustellung am 23. November 2022) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 18. Dezember 2022 (Postaufgabe am 19. Dezember 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie erneuerten den sinn gemässen Antrag,

auf die Besteuerung eines Liquidationsgewinnes sei zu verzichten.

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

5.

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

6.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

7.

Das Gemeindesteueramt Q._____ hat aufforderungsgemäss (E-Mail des Spezialverwaltungsgerichtes von 15. November 2024) weitere Angaben und Unterlagen (E-Mail und Schreiben vom 20. November) eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

2.1.1.

Der Rekurrent deklarierte mit dem Fragebogen Kapitalgewinne, unterzeichnet am 13. Dezember 2019, wegen Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit einen steuerbaren Liquidationsgewinn von CHF 312'908.00. Dabei wurde der Liquidationsgewinn wie folgt ermittelt:

Verkaufserlös Grundstücke	CHF	385'814.00
./. Einkommenssteuerwert (Buchwerte)	CHF	71'093.00
./. Notariatskosten	CHF	1'813.00
Steuerbarer Liquidationsgewinn	CHF	312'908.00

Dabei ging es um den Verkauf der Parzelle aaa (landwirtschaftliches Grundstück) in Q._____. Aus der handschriftlichen Notiz auf der Aufstellung "Wertangaben und Bestimmungen zur Totalliquidation der Erbengemeinschaft C._____" ergibt sich, dass es sich um den dritten Verkauf eines Grundstückes handelte (Verkäufe der Parzellen bbb und ddd im Jahr 2013; je mit der Grundstückgewinnsteuer abgerechnet).

2.1.2.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2019 führte der Rekurrent betreffend diesen Landverkauf aus:

"Ich verkaufe jetzt zum 3.Mal von meinem Land
Bei den letzten Verkäufen hatte ich [mit] den Steuern nur Probleme.
Damit es keine Probleme mehr gibt sende ich Ihnen die Unterlagen von 1983.
Kauf und Liquidation , Steuern Fr. 42000.-
Deshalb müssen diese Kaufsumme bei den Gewinnsteuern abgezogen werden.
Beim Verkauf vom 03.04.2013 wurden mir die 45000.- nochmals belastet.
Nach Schweizer Steuerrecht, muss dieses Geld nun zurückgezahlt werden."

2.1.3.

Auf dem undatierten Formular Veranlagungskontrolle (Kontroll-Nr.: 2019/10) wurde steueramtlich festgehalten, dass es sich beim verkauften Grundstück um landwirtschaftliches Geschäftsvermögen handle. Weiter ist

der Veranlagungskontrolle die folgende handschriftliche Notiz zu entnehmen:

"-> Verkauf mehr wie die Hälfte vom Land und somit die Existenzgrundlage
-> Fragebogen Kapitalgewinne zustellen für 2018".

Am 5. März 2020 wurde zur "Veranlagungsperiode 2018" eine Verhandlung durchgeführt, an der der Rekurrent, der Landwirtschaftsexperte (LE) des KStA und die Leiterin des Gemeindesteueramtes Q._____ teilnahmen. Dabei wurden dem Rekurrenten die "mutmasslichen" Steuer- und AHV-Folgen aus der Überführung des Wohnhauses aufgezeigt. Es wurde darauf hingewiesen, dass der Verkehrswert des Wohnhauses noch geschätzt werden müsse. Erklärt wurde auch, dass Bauland mit der Einkommenssteuer nach § 27 Abs. 2 StG belastet werde (Protokoll der Verhandlung vom 5. März 2020).

2.2.

2.2.1.

Mit dem Fragebogen "Kapitalgewinne Landwirtschaft gültig ab 2011" wurde der Liquidationsgewinn 2018 wegen "Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach Vollendung des 55. Altersjahres" mit Beendigung der Liquidation per 31. Dezember 2018 vom LE KStA berechnet. In diese Berechnung wurden der Verkauf der Parzelle aaa und die Überführung der Parzelle ccc miteinbezogen.

2.2.2.

Bei der Veräusserung der Parzelle aaa (Landwirtschaftsland) wurden bei einem Verkaufspreis von CHF 385'814.00, einem "Kaufpreis (oder Anlagekosten gemäss Aufzeichnungen)" von CHF 71'093.00 abzüglich einem "Einkommenssteuerwert (Buchwert)" von CHF 71'093.00 keine wiedereingebrachten Abschreibungen ermittelt.

2.2.3.

Bei der "Überführung von nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ins Privatvermögen" (Parzelle ccc) wurden die wiedereingebrachten Abschreibungen bei einem Verkehrswert der Parzelle ccc von CHF 504'000.00 wie folgt berechnet:

Kaufpreis (oder Anlagekosten gemäss Aufzeichnungen)	247'964
Anlagekosten	247'964
Abzüglich Einkommenssteuerwert (Buchwert)	124'310
Wiedereingebrachte Abschreibungen	123'654

Der Wertzuwachs wurde wie folgt ermittelt:

Verkehrswert	504'000
Abzüglich Anlagekosten	247'964
Wertzuwachs	256'036

Der Liquidationsgewinn wurde wie folgt festgesetzt:

Verkaufserlös Parzelle aaa	385'814	
Abzüglich Verkaufskosten (Notar)	- 1'813	384'001
Überführung Parzelle ccc		
Verkehrswert	504'000	504'000
Buchwerte		
Parzelle aaa	71'093	
Parzelle ccc	124'310	
Total Buchwerte	195'403	195'403
Gesamter Liquidationsgewinn		692'598
Abzüglich im Liquidationsgewinn enthaltener Gewinn auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken		- 312'908
Realisierter Liquidationsgewinn		379'690
Abzüglich 9.7 % AHV		- 36'830
Steuerbarer Liquidationsgewinn		342'860

Der in der Berechnung verwendete Verkehrswert wurde der vom LE KStA in Auftrag gegebenen Marktwertermittlung des KStA, Grundstückschätzung (GS), vom 3. Mai 2021 entnommen.

2.2.4.

Der der Grundstückgewinnsteuer unterliegende Wertzuwachs wurde wie folgt ermittelt:

Wertzuwachs auf Parzelle aaa	385'814
Abzüglich Verkaufskosten (Notar)	- 1813
Abzüglich Anlagekosten	71'093
Steuerbarer Grundstücksgewinn	312'908

2.3.

Mit Verfügung vom 23. November 2021 wurde ein nach § 45 Abs. 1 lit. f StG privilegiert steuerbarer Liquidationsgewinn von CHF 342'860.00 veranlagt.

2.4.

2.4.1.

Mit der Einsprache wurde geltend gemacht, die Rechnung sei "total überhöht". Im Jahr 1983 hätten der Rekurrent und sein Bruder D._____ die Liegenschaft für CHF 700'000.00 gekauft. Sie hätten eine Liquidationssteuer von CHF 42'000.00 bezahlen müssen. Danach sei alles für CHF 150'000.00 renoviert worden. In die Scheune sei eine neue Wohnfläche eingebaut worden. "Nach Eigenmietwert Landwirtschaft konnten wir diese Kosten nie abziehen." Aufgrund des Berichtes des LE KStA sei der Eigenmietwert von CHF 8'100.00 auf CHF 17'000.00 erhöht worden. Die Landwirtschaft habe er im Nebenerwerb betrieben. Er sei schon da "Geschäftsführer" gewesen.

2.4.2.

Mit Schreiben vom 6. Januar 2022 wurde der Rekurrent um Aktenergänzung und um Auskunft darüber ersucht, ob die privilegierte Liquidationssteuer oder die ordentliche Steuerveranlagung angefochten sei. Weiter wurde der Rekurrent aufgefordert, einen Antrag und eine Begründung einzureichen. Zudem wurde der Rekurrent darauf hingewiesen, "dass bisher nie eine Liquidations(gewinn)steuer veranlagt wurde. Beim Steuerbetrag aus dem Jahr 1983 dürfte es sich um die Steuern handeln, die bei einer Hofübergabe bzw. -übernahme anfallen können." Der Steuerkommissär führte weiter aus, dass die "Eingabe" ohne die verlangten Angaben "unmasslich" abgewiesen werden müsse, soweit überhaupt darauf eingetreten werden könne.

2.4.3.

Der Rekurrent reichte dem Gemeindesteueramts Q._____ in der Folge das Schreiben des KStA, Sektion Buchprüfungen/Grundstückgewinnsteuern (BP), an die Erbengemeinschaft C._____ vom 22. Dezember 1983 betreffend "Erbteilung per 31.12.1983 / Liquidationsgewinn-Vorberechnung" ein. Für die Staats-, Gemeinde- und Kirchensteuern wurde für die Erbengemeinschaft ein massgebender Liquidationsgewinn von CHF 310'945.00 berechnet. Es wurde darauf hingewiesen, dass die einzelnen Erben zu dem sich aus der jeweiligen Quote ergebenden Satz steuerpflichtig seien. Mit diesem Schreiben wurde den Rekurrenten betreffend das folgende festgehalten:

"3. Abtretung in das Geschäftsvermögen von A._____ [Rekurrent]

Parz. ggg	352 m2 Gebäudeplatz mit Geb. Nr. hhh	Fr.	108'720
+ 1/2-Anteil	Scheune Nr. fff	Fr.	10'000
Parz. bbb	508 m2 Bauland à Fr. 85.--	Fr.	43'180
Parz. aaa	406.25 a Landwirtschaftsland		
ddd	<u>191,38</u> a do.		
	597.63 a à Fr. 1.75 p.m2	Fr.	104'585
Total Verkaufspreis		Fr.	266'485

abz. Anlagekosten

Wohnhaus Nr. iii	Fr.	11'532	
1 ½% Abschr. 24 J/36%	<u>Fr.</u>	<u>4152</u>	Fr. 7'380
+ anteilige Investitionen (netto)			Fr.15'000
Scheune Nr. fff	Fr.	15'568	
2 ½% Abschr. 24J/60 %	<u>Fr.</u>	<u>9'340</u>	
	Fr.	6228	
Anrechenbarer KB ½-Anteil			Fr. 3'114
Land Parz. bbb	Fr.	146	
Parz. aaa	Fr.	11'712	
Parz. ddd	<u>Fr.</u>	<u>5'518</u>	<u>Fr. 17'376</u> <u>Fr. 42'870</u>
	Fr.	223'615"	

Weiter wurden im Schreiben des KStA BP vom 22. Dezember 1983 ein Verkauf eines Grundstückes an die Einwohnergemeinde vom 22. März 1982, die Abtretung der Parzelle eee an C._____ sowie die Abtretung von Land und Gebäuden an D._____ (teilweise mit Überführung in das Privatvermögen, teilweise als Übertragung in das Geschäftsvermögen) erwähnt.

2.4.4.

Mit Schreiben vom 25. Januar 2022 an das KStA, Direkte Bundessteuer, machte der Rekurrent wiederum geltend, dass er und sein Bruder den Hof und das Land 1983 für CHF 646'645.00 gekauft hätten. Alles sei liquidiert worden. Es sei eine Liquidationsgewinnsteuer von CHF 42'000.00 bezahlt worden, so dass weder der Rekurrent noch sein Bruder nochmals eine Liquidationsgewinnsteuer zu bezahlen hätten.

2.4.5.

Mit Schreiben vom 3. März 2022 erklärte der Rekurrent, er erhebe gegen die Steuerrechnung von CHF 27'352.10 (Dieser Betrag wurde mit Rechnung vom 23. November 2021 betreffend den privilegierten Liquidationsgewinn [Kantons- und Gemeindesteuern 2018] erhoben) Einsprache. "Schon im letzten Brief erklärt, warum das nicht sein kann."

2.4.6.

Der LE KStA erstattete in der Folge den Bericht zur Einsprache vom 10. März 2022. Dabei wurde davon ausgegangen, dass kein Begehren gestellt worden sei. Dessen ungeachtet sei auf die Einsprache einzutreten. Weiter wurde ausgeführt, der Betrieb sei im Geschäftsvermögen gehalten worden. Die Gebäude seien abgeschrieben worden. Dass im Jahr 1983 schon einmal eine Liquidation stattgefunden habe, ändere daran nichts. Mit dem Verkauf der Parzelle aaa sei die Existenzgrundlage aufgegeben worden. Der Betrieb bestehe nur noch aus der Hofparzelle. An der Berechnung des Liquidationsgewinnes wurde festgehalten. Der Bericht wurden den Rekurrenten zur Stellungnahme zugestellt.

2.4.7.

Mit Schreiben vom 31. März 2022 hielt der Rekurrent an seinem Standpunkt fest. Im Jahr 1983 habe bereits eine Liquidation stattgefunden.

2.4.8.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2022 nahm der vom Rekurrenten beauftragte Vertreter Stellung und präzierte den Einspracheantrag. Beantragt wurde neu die Berücksichtigung effektiver Anlagekosten und die Berücksichtigung eines Verkehrswertes für die Parzelle ccc von CHF 10.00/m². Zur Begründung wurde ausgeführt, die Rekurrenten hätten in den Jahren 1984 bis 1991 CHF 140'671.70 in die Liegenschaft investiert. "Davon gelten mindestens zwei Drittel, somit rund Fr. 46'890.00 [recte wohl CHF 93'781.00] als Anlagekosten." Der Verkehrswert gemäss dem Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB) betrage nach aktueller Rechtsprechung CHF 10.00/m². Die Belege könnten bei Bedarf nachgereicht werden. Eingereicht wurden drei Aufstellungen mit Angaben zu Art der Arbeiten und Betrag.

2.4.9.

Mit Entscheid vom 2. November 2022 wurde die Einsprache abgewiesen. Es wurde zur Begründung ausgeführt, für die Ermittlung des Liquidationsgewinnes sei auf den eingereichten Abschluss 2018 mit einer handelsrechtskonformen Bilanz abgestellt worden. Es sei davon auszugehen, dass sämtliche Geschäftsvorfälle verbucht worden seien. Der Buchwert sei daher für die Berechnung des Liquidationsgewinnes massgeblich. Die Anlagekosten seien im Buchwert abgebildet. Nicht massgeblich sei der Verkehrswert gemäss dem BGBB. Dieser sei nur bei der direkten Bundessteuer zu berücksichtigen. Weiter wurden dem Einspracheentscheid der Bericht des LE KStA und die Berechnung im Fragebogen Kapitalgewinne Landwirtschaft beigelegt.

2.5.

Mit Rekurs machten die Rekurrenten geltend, ein Einkommen von CHF 342'860.00 sei nie erzielt worden. Mit der Bewirtschaftung von 6 ha

Eigenland und 4 ha Pachtland sei das gar nicht möglich gewesen. Es sei auch nicht nachvollziehbar, weshalb noch einmal eine Liquidationsgewinnsteuer zu bezahlen sei. Diese sei schon 1983 erhoben worden. "Unser 80 jähriges Haus ist nicht so viel wert, obwohl wir es immer wieder etwas renoviert haben."

2.6.

Mit der Vernehmlassung wurde festgehalten, dass mit Rekurs keine neuen Argumente vorgebracht worden seien. Gleich wie in der Einsprache werde im Rekurs weder ein Antrag gestellt noch eine Begründung geliefert. Der Wert der überführten Wohnliegenschaft werde nur pauschal als zu hoch eingestuft. Die Überprüfung der Schätzung des KStA GS habe zu keinem anderen Ergebnis geführt.

2.7.

Auch mit der Replik wurde am bisherigen Standpunkt festgehalten.

3.

3.1.

Die Steuerkommission Q._____ ist – insbesondere auch gestützt auf die Stellungnahme des LE KStA vom 10. März 2022 – davon ausgegangen, dass weder mit der Einsprache – Verweis auf § 193 StG – noch mit Rekurs ein genügender Antrag und eine genügende Begründung eingereicht worden seien. Dessen ungeachtet ist sie auf die Einsprache eingetreten.

3.2.

Bei der Erhebung von Rechtsmitteln durch Laien sind an die Rechtsschriften keine allzu hohen Anforderungen zu stellen. Aus der Einsprache ging denn auch insbesondere hervor, dass der Rekurrent aufgrund der im Jahr 1983 erfolgten Besteuerung eines Liquidationsgewinnes bei Auflösung der Erbengemeinschaft des C._____ der Meinung war, dass nicht noch einmal eine solche Steuer auf dem gleichen Objekt zu erheben sei. Im Antrag auf Verzicht auf eine Besteuerung eingeschlossen ist demgemäss die Herabsetzung des steuerbaren Einkommens auf CHF 0.00. Im Ergebnis ist die Steuerkommission Q._____ damit zu Recht auf die Einsprache eingetreten.

3.3.

Auch mit dem Rekurs verweisen die Rekurrenten auf die im Jahr 1983 erhobene Liquidationsgewinnsteuer. Sinngemäss wird damit ebenso die Reduktion des steuerbaren Einkommens auf CHF 0.00 verlangt. Dementsprechend ist auch auf den Rekurs einzutreten.

4.

Nachfolgend ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Erhebung einer Liquidationsgewinnsteuer erfüllt waren. Ist das der Fall, ist auf die Berechnung des Liquidationsgewinnes einzugehen.

5.

5.1.

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Landwirtschaftsbetrieb 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). Bei Gewinnen aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens wird nur die Differenz zwischen Anlagekosten und steuerlich massgebendem Buchwert den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zugerechnet. Für die Abgrenzung gegenüber der Grundstückgewinnsteuer gilt § 106 StG (§ 27 Abs. 4 StG). Nach § 7 Abs. 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV) sind die Einkommenssteuerwerte (Anlagekosten abzüglich Abschreibungen) von Grundstücken des Geschäftsvermögens in der Bilanz bzw. in den Aufstellungen über Aktiven und Passiven auszuweisen.

5.2.

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

5.3.

Das Bundesgericht führt im erwähnten Entscheid vom 2. Dezember 2011 (2C_11/2011 = BGE 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 Nr. 14 = StR 2012 S. 137) weiter aus:

"Dementsprechend kann von einem steuerlich privilegierten Grundstück nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Das ist nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 BGBB hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Darüber hinaus gilt die Anwendung des BGBB (und somit auch die besagte steuerliche Ausnahmeregelung) für vier weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGBB genannte Fälle, nämlich:

- a) Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- b) Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- c) Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind;
- d) Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind."

5.4.

Im Urteil vom 24. Mai 2017 (2C_561/2016 = StE 2017 B 41.13 Nr.1) präzisierte das Bundesgericht seine Rechtsprechung dahingehend, dass die formale Unterstellung eines Grundstücks unter das BGGB nicht ein verselbständigtes Kriterium sei, welches losgelöst von den Umständen des Einzelfalles zur Anwendung gebracht werden könne. Es hielt fest:

"2.6. Grundstücke von weniger als 25 Aren, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGGB gehören, hat der historische Gesetzgeber im Sinne der Verhältnismässigkeit insbesondere deswegen vom Anwendungsbereich des BGGB ausgenommen, weil sich die Verwaltung nicht mit Kleinigkeiten befassen soll (YVES DONZALLAZ, *Traité de droit agraire suisse*, Tome 2, 2006, NN. 1885 f.; CHRISTINA SCHMID-TSCHIRREN/CHRISTOPH BANDLI, *Das bäuerliche Bodenrecht*, 2. Aufl. 2011, N. 29 zu Art. 2 BGGB). Um den Gesetzeszweck nicht zu gefährden, führte der Gesetzgeber mehrere Gegenausnahmen ein; entsprechend finden einzelne Vorschriften des BGGB auch auf kleinere Grundstücke Anwendung (z.B. Art. 2 Abs. 4 und Art. 3 Abs. 4 BGGB; SCHMID-TSCHIRREN/BANDLI, a.a.O., N. 31 zu Art. 2 BGGB; DONZALLAZ, a.a.O., NN. 1905 ff.). Auch kleinere Grundstücke im Sinne von Art. 2 Abs. 3 BGGB können aber, wenn sie ausserhalb der Bauzone liegen, grundsätzlich nur landwirtschaftlich genutzt werden (Art. 16 ff. RPG). Sie können ebenfalls Teil eines landwirtschaftlichen Betriebs im Sinne des LWG bilden und so den Zielen des Landwirtschaftsrechts dienen. Sie werden somit grundsätzlich von der dem BGGB, dem RPG und dem LWG gemeinsamen Zwecksetzung - dem Erhalt des landwirtschaftlichen Bodens als einem volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor - erfasst.

2.7. Insgesamt ist somit festzuhalten, dass Grundstücke, die in der Landwirtschaftszone liegen und für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet sind (vgl. Art. 6 Abs. 1 BGGB) und einzig wegen ihrer zu geringen Grösse dem BGGB nicht unterstellt sind (Art. 2 Abs. 3 BGGB), im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36 f.) auch als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 12 Abs. 1 StHG zu qualifizieren sind. Aus diesem Grund verletzt das angefochtene Urteil Bundesrecht. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Diese wird zu prüfen haben, ob sich das Grundstück, welches unbestrittenermassen in der Landwirtschaftszone liegt, im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen für die landwirtschaftliche Nutzung eignete (Art. 6 Abs. 1 BGGB). Ist das zu bejahen, so ist es als landwirtschaftliches Grundstück im Sinne von § 27 Abs. 4 StG/AG zu betrachten."

5.5.

Schliesslich erwog das Bundesgericht im Urteil vom 17. Juli 2018 (2C_948/2017; Kursivschrift im Original):

"**3.2.** Im *sachlichen Anwendungsbereich des BGBB* gilt als landwirtschaftlich jedes Grundstück, das für die *landwirtschaftliche oder gartenbauliche Nutzung geeignet* ist (Art. 6 Abs. 1 BGBB). Das BGBB und Art. 16 Abs. 1 lit. a RPG weisen in aller Regel dieselbe Definition auf (BGE 125 III 175 E. 2b S. 177). Nach einem *objektiven* Massstab sind sämtliche Grundstücke für eine landwirtschaftliche oder gartenbauliche Nutzung geeignet, die nicht überwaldet sind und eine entsprechende Humusschicht aufweisen (BGE 139 III 327 E. 2 S. 329). Aufgrund der drastischen Auswirkungen, welche eine Unterstellung unter das BGBB nach sich ziehen kann, wird im Sinne einer restriktiv zu handhabenden Ausnahme subsidiär auch die subjektive Nutzung berücksichtigt (BGE 139 III E. 2.2 S. 330, E. 3 S. 332). Die Berücksichtigung der subjektiven Nutzung ist jedoch nur unter *drei Voraussetzungen* zulässig: Zunächst müssen die entsprechenden Gebäude rechtmässig - zonenkonform oder ausnahmsweise bewilligt - errichtet worden sein oder unter der Bestandesgarantie stehen (BGE 139 III 327 E. 3.3 S. 332 f.; 125 III 175 E. 1a S. 177), des Weiteren muss die subjektive anderweitige Nutzung während langer Jahre erfolgt sein und auch eine künftige erneute landwirtschaftliche Nutzung als ausgeschlossen erscheinen lassen (BGE 139 III 327 E. 3.1 S. 332, E. 3.2 S. 332).
[...]

4.3. Gemäss diesen Feststellungen der Vorinstanz dienten die Parzelle Nr. xxx bzw. die darauf befindlichen Gebäude bis 1985 dem Landwirtschaftsbetrieb. Ein Teil der Gebäude wird weiterhin für die hobbymässig betriebene Schafhaltung benutzt. Nebst Gebäuden und Hofplatz ist auf einem Teilbereich von rund 6 Aren eine 'allfällige' landwirtschaftliche Nutzung möglich. Das Grundstück ist fast vollständig von Wegen und Strassen umgeben. Wie sich ergänzend aus den Akten ergibt (Art. 105 Abs. 2 BGG; Luftbild, Beilage zum Amtsbericht des Departements Finanzen und Ressourcen vom 28. Juni 2017), grenzt das Grundstück im Norden und Süden an Landwirtschaftsgebiet, im Osten und Westen an Wald. Bei den umgebenden Strassen und Wegen handelt es sich um solche, die eine Überquerung mit landwirtschaftlichen Maschinen ohne weiteres zulassen. Weshalb das Grundstück im Unterschied zu früher für eine landwirtschaftliche Nutzung *objektiv* nicht mehr geeignet sein sollte, ist nicht ersichtlich. Die kantonale Vorinstanz hat zwar nebenbei ausgeführt, das Grundstück sei nicht für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet, dies aber hauptsächlich damit begründet, mit einer landwirtschaftlichen Nutzung sei auch in Zukunft nicht zu rechnen (E. 2.4). Sie hat daneben eingeräumt, dass eine allfällige landwirtschaftliche Nutzung auf einem Teilbereich der Parzelle (6 Aren) möglich wäre, aber dann die landwirtschaftliche Eignung mit dem Argument verneint, das Grundstück sei zum Teil mit einer Wohnliegenschaft überbaut (E. 2.3.2 S. 8). In erster Linie hat die Vorinstanz aber auf die *subjektive* Nutzung, d.h. darauf abgestellt, ob das Grundstück *effektiv landwirtschaftlich genutzt werde*, und die *Geeignetheit* für die landwirtschaftliche Nutzung mit der Begründung verneint, die aktuelle Schafhaltung werde nur hobbymässig und nicht professionell betrieben. Auch das Steueramt betont, dass die Freizeitlandwirtschaft in der Landwirtschaftszone nicht zonenkonform sei (Art. 34 Abs. 5 Raumplanungsverordnung vom 28. Juni 2000 [RPV; SR 700.1]). Dies mag zutreffen, ist aber deswegen nicht ausschlaggebend, weil nach dem klaren Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 BGBB für die Frage, ob sich ein Grundstück für die landwirt-

schaftliche Nutzung eignet, primär die *objektive Eignung* des Grundstücks und *nicht* die subjektive aktuelle Nutzung massgebend ist (vgl. oben, E. 3.2). Subjektive Kriterien können nur unter Vorliegen spezifischer Voraussetzungen und ausnahmsweise berücksichtigt werden (oben, E. 3.2)."

5.6.

Das Verwaltungsgericht hat sich im Entscheid vom 14. März 2018 (recte: 2019; WBE.2018.454) mit den Steuerfolgen der Veräusserung landwirtschaftlicher Grundstücke in Berücksichtigung der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung wie folgt auseinandergesetzt:

"2.

2.1.

Im wegleitenden Entscheid BGE 138 II 32 (Urteil 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011) hat sich das Bundesgericht mit der Frage beschäftigt, was unter einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück im Sinne von § 27 Abs. 4 StG zu verstehen ist. Die Frage überprüfte es mit freier Kognition, da es sich insoweit um einen bundesrechtlich harmonisierten Begriff handelt (vgl. Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14] sowie Art. 18 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Das Bundesgericht hat zunächst festgehalten, dass sich die Bestimmung des Begriffs des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks nicht darauf beschränken könne, nur den steuerrechtlichen Belangen Rechnung zu tragen. Vielmehr habe sie namentlich auch das Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11), das Bundesgesetz vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) und das Bundesgesetz vom 29. April 1998 über die Landwirtschaft (LwG; SR 910.1) und dabei insbesondere die Zielsetzungen sowie Interessenabwägungen in diesen Gesetzen zu berücksichtigen (BGE 138 II 32 E. 2.2.1. S. 36). Weiter stellte das Bundesgericht fest, dass die Notwendigkeit, eine angemessene Begrenzung der steuerlich privilegierten Ausnahmeregelung von § 27 Abs. 4 StG (bzw. Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG und Art. 18 Abs. 4 DBG) mit dem Schutzbereich und den Verfügungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts in Einklang zu bringen, insbesondere im Spezialbereich von Art. 2 Abs. 2 BGBB gelten müsse (BGE 138 II 32 E. 2.3.1 S. 38). Weiter schloss das Bundesgericht, aufgrund der zeitlichen Nähe des Erlasses des BGBB sowie von StHG bzw. DBG und der gemeinsamen Wertungsgesichtspunkte müsse davon ausgegangen werden, dass die Zielsetzungen und Interessenabwägungen des bäuerlichen Bodenrechts die Bestimmung und Konkretisierung der später ergangenen steuerrechtlichen Begriffe sowie Normen massgeblich mitzuprägen hätten. Dazu komme Folgendes: Die privilegierte Besteuerung der Wertzuwachs-gewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Geschäftsgrundstücken (und die damit verbundene Gleichstellung mit der privaten Grundstückgewinnbesteuerung) werde nicht nur allgemein als sachlich unbegründet eingestuft. Sie erweise sich ganz besonders für ein in der Bauzone gelegenes und unüberbautes Grundstück als fragwürdig, unterliege ein solches doch nicht den Verfügungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts. Dieser kaum gerechtfertigten Privilegierung wirke die mit Art. 2 Abs. 2 BGBB harmonisierte Konkretisierung von § 27 Abs. 4 StG entgegen (BGE 138 II 32 E. 2.3.1 S. 39).

2.2.

In später ergangenen Entscheiden hat das Bundesgericht klargemacht, dass die von ihm in Anlehnung an die Normen des BGGb für die Bestimmung des Begriffs des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks entwickelten Kriterien keine vollständige Deckungsgleichheit zwischen in den Anwendungsbereich des BGGb fallenden Grundstücken und land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken gemäss § 27 Abs. 4 StG implizieren. Massgebend ist vielmehr, ob in der konkret zu beurteilenden Situation eine Wertungskongruenz zwischen den Zielen des bürgerlichen Bodenrechts, des Raumplanungsrechts, des Landwirtschaftsrechts und des Steuerrechts besteht. Nur wenn sich bei Auslegung der entsprechenden Normen von BGGb, RPG, LwG, DBG und StHG unter Berücksichtigung des konkret zu beurteilenden Sachverhalts eine solche Wertungskongruenz ergibt, rechtfertigt es sich, für die Bestimmung des Begriffs des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks darauf abzustellen, ob ein Grundstück in den Anwendungsbereich des BGGb fällt.

- In mehreren Entscheiden hat das Bundesgericht festgestellt, dass es zu weit geht, wenn bei der Veräusserung von Grundstücken oder deren Überführung ins Privatvermögen allein deshalb auf die Nichtanwendbarkeit von § 27 Abs. 4 StG geschlossen wird, weil die veräusserten bzw. überführten Grundstücke nicht in den Anwendungsbereich des BGGb fallen. So hat das Bundesgericht in zwei Urteilen festgehalten, dass auch Grundstücke, welche trotz ihrer Lage in der Landwirtschaftszone infolge ihrer geringen Grösse und fehlenden Zugehörigkeit zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe (Art. 2 Abs. 3 BGGb) nicht in den Anwendungsbereich des BGGb fallen, dennoch als landwirtschaftliche Grundstücke zu qualifizieren sind, wenn sie sich für die landwirtschaftliche Nutzung eignen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.4 -2.7 sowie [in derselben Sache] 2C_948/2017 vom 17. Juli 2018, wo das Bundesgericht bei einer in einer Landwirtschaftszone gelegenen mit einem Wohngebäude überbauten von einer Privatperson erworbenen dauerhaft zonenwidrig genutzten Kleinparzelle auf deren objektive Eignung schloss). Ebenso gelangte das Bundesgericht zum Schluss, dass eine Hofparzelle, welche nur infolge Unterschreitens der erforderlichen Standardarbeitskraft aus dem Anwendungsbereich des BGGb gefallen war, allein deshalb nicht auch von der privilegierten Besteuerung auszuschliessen sei (Urteil 2C_846/2016 vom 24. Mai 2017).
- Das Bundesgericht hat aber auch in umgekehrter Richtung entschieden, dass Grundstücke, welche an sich dem BGGb unterstehen, nicht notwendigerweise forst- oder landwirtschaftliche Grundstücke sein müssen.

Dies ist etwa dann der Fall, wenn ein Landwirt ein Grundstück, dessen Verkauf an sich der Bewilligungspflicht gemäss Art. 60 BGGb unterliegt, veräussert, ohne dafür eine Bewilligung einzuholen, hernach – wenn es um die Besteuerung des beim Verkauf erzielten Gewinns geht – jedoch geltend macht, das Grundstück habe dem BGGb unterstanden, sei deshalb als landwirtschaftliches Grundstück zu qualifizieren und daher privilegiert zu besteuern (vgl. dazu Urteile des Bundesgerichtes 2C_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.11, 2C_315/2017 vom 26. März 2018 E. 5.3.5 sowie 2C_485/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.3 = ASA 86, S. 60). In einem im vergangenen Jahr entschiedenen Fall (Urteil 2C_315/2017 vom 26. März 2018) hat das Bundesgericht ausserdem im Zusammenhang mit einem grundsätzlich in den Anwendungsbereich des BGGb

fallenden Grundstück gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG), welches aufgrund seiner geringen Grösse und der fehlenden Zugehörigkeit zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe in einem zweiten Schritt wieder von dessen Geltungsbereich auszunehmen wäre (Art. 2 Abs. 3 BGG), zunächst auf seine Rechtsprechung hingewiesen, wonach die Qualifikation als forst- und landwirtschaftliches Gewerbe nicht allein von der Unterstellung unter das BGG, sondern gerade bei kleinen Grundstücken davon abhängt, ob sie für eine landwirtschaftliche Nutzung geeignet sind. Gewissermassen als 'Ausnahme von der Ausnahme' hat das Bundesgericht für das in Frage stehende Grundstück jedoch festgestellt, dass bei dessen Verkauf 'das Überwiegen des Elements Bauland gegenüber dem landwirtschaftlichen Element (...) deutlich im Kaufpreis zu Ausdruck' gekommen sei. In Präzisierung seiner bisherigen Rechtsprechung hat das Bundesgericht festgehalten, dass falls bei Verkauf eines zum Teil innerhalb einer Bauzone liegenden und nicht nach Nutzungszonen aufgeteilten Grundstücks (im Sinne von Art. 2 Abs. 3 BGG) das Baulandelement insbesondere beim Kaufpreis überwiege, sich eine Gleichsetzung dieses im Anlagevermögen eines Landwirtschaftsbetriebes realisierten Gewinnes mit einem privaten Kapitalgewinn nicht rechtfertige (Urteil des Bundesgerichts 2C_315/2017 vom 26. März 2018 E. 5.3.6).

Als Fazit bleibt damit festzuhalten, dass es für die Bestimmung, ob ein Grundstück als forst- oder landwirtschaftlich zu qualifizieren ist, auf die Wertungskongruenz zwischen den Vorschriften in steuerrechtlichen Erlassen (Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG, Art. 18 Abs. 4 DBG sowie § 27 Abs. 4 StG) einerseits und den landwirtschafts- und bodenrechtlichen Erlassen (RPG, LwG, BGG) andererseits ankommt. Als Regel kann dabei davon ausgegangen werden, dass grundsätzlich (nur) in den Anwendungsbereich des BGG fallende Grundstücke von der privilegierten Besteuerung profitieren sollen. Hingegen kommen Konstellationen vor, bei denen sich allein aus der Anwendbarkeit des BGG nicht auf den Ausschluss der Eigenschaft eines Grundstückes als forst- und landwirtschaftlich (und damit den Ausschluss der privilegierten Besteuerung) schliessen lässt. Umgekehrt gibt es aber auch Situationen, bei denen sich trotz Anwendbarkeit des BGG auf ein Grundstück die privilegierte Besteuerung von bei der Veräusserung oder Überführung ins Privatvermögen erzielten Gewinnen nicht rechtfertigt."

5.7.

In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die Liegenschaft Parzelle ccc trotz der vom Rekurrenten angeführten Liquidation im Jahr 1983 seinem Geschäftsvermögen zuzurechnen ist. Ist das der Fall, ist in einem zweiten Schritt die Frage zu klären, ob es sich um ein landwirtschaftliches Grundstück im Sinne des BGG handelte.

6.

6.1.

Der Rekurrent führte im Rekurs selbst aus, dass er einen Landwirtschaftsbetrieb im Nebenerwerb geführt hat. Das spricht klar dafür, dass die landwirtschaftlichen Grundstücke (Parzellen aaa und ccc), soweit sie diesem Betrieb noch dienten, bis zur Liquidation zu seinem Geschäftsvermögen gehörten.

6.2.

Diese Auffassung wird durch weitere Indizien bestätigt:

- Im Schreiben des KStA BP vom 22. Dezember 1983 wurden die hier umstrittenen Grundstücke unwidersprochen dem Geschäftsvermögen zugewiesen ("Abtretung in das Geschäftsvermögen von A._____");
- Im Verfahren betreffend Grundstückschätzung verlangte der Rekurrent mit Schreiben vom 16. März 2005 einspracheweise die Fortführung der landwirtschaftlichen Schätzung. Er führte aus, er habe den Hof zum Ertragswert übernommen. "Dem entsprechend bin ich noch dem alten Steuergesetz unterstellt das besagt: Wenn ein Hof über 3ha hat (bei mir sind es 9ha mit Pachtland, gilt als Landwirtsch.Betrieb)." In der Folge wurde die landwirtschaftliche Schätzung fortgeführt (Schreiben des LE KStA vom 5. September 2005; Schreiben des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 8. September 2005). Der Rekurrent erklärte sich damit mit Schreiben vom 19. Oktober 2005 ausdrücklich einverstanden.
- Auch mit dem Fragebogen Kapitalgewinne, vom Rekurrenten am 13. Dezember 2019 unterzeichnet, wurde mit der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit betreffend Parzelle aaa von Geschäftsvermögen ausgegangen.
- In der Buchhaltung 2018 (Auszug im Bericht des LE KStA abgebildet) wurden – insbesondere darauf wurde im Einspracheentscheid abgestellt – auf den Gebäuden Abschreibungen vorgenommen (Beilage 5 zum Schreiben des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 20. November 2024). Dasselbe gilt für die Vorjahre 2016 und 2017 (Beilagen 6 und 7 zum Schreiben des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 20. November 2024).

6.3.

Bereits in seinem Schreiben vom 16. März 2005 machte der Rekurrent zu Recht geltend, sein Hof sei mit über 3 ha ("bei mir sind es 9ha mit Pachtland") kein landwirtschaftlicher Kleinbetrieb. Dementsprechend gilt das Wohnhaus nicht als Teil des Privatvermögens und das Urteil des Bundesgerichtes vom 8. Oktober 2007 (BGE 133 II 420) zur Frage der Zuordnung der Privatwohnung eines Betriebsinhabers (Bäckereibetrieb) ist in Anwendung von Art. 18 Abs. 2 DBG nicht einschlägig.

6.4.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Parzellen aaa und ccc per 31. Dezember 2018 dem Geschäftsvermögen des Rekurrenten zuzurechnen waren.

6.5.

Unbestritten ist, dass die Parzelle aaa als landwirtschaftlichen Grundstück im Sinne des BGG zu qualifizieren war. Wie es sich mit der Parzelle ccc verhält, ist nachfolgend zu prüfen.

7.

7.1.

Die Vorinstanz macht geltend, mit dem Verkauf der Parzelle aaa sei dem Betrieb die Existenzgrundlage entzogen worden. Es sei nur noch die Hofparzelle vorhanden gewesen. Dementsprechend habe das Wohnhaus mit Nebengebäuden nicht mehr der landwirtschaftlichen Nutzung gedient. Diese Ausführungen blieben unbestritten. Der Rekurrent führte im Rekurs lediglich aus, er habe 6 ha Eigenland und 4 ha Pachtland bewirtschaftet.

7.2.

Mit dem Verkauf der Parzelle aaa im Halte von 406.25 a wurde der Hauptteil des eigenen Bodens veräussert. Der Rekurrent brachte damit zum Ausdruck, dass der Betrieb in diesem Zeitpunkt aufgegeben wurde mit der Folge der Überführung desselben vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen. Es bestand damit kein landwirtschaftliches Gewerbe mehr. Insofern wurde auch die Liegenschaft Parzelle ccc, obwohl weiterhin zum Geschäftsvermögen gehörig, nicht mehr landwirtschaftlich genutzt. Es handelte sich damit im massgeblichen Überführungszeitpunkt nicht mehr um ein landwirtschaftliches Grundstück.

7.3.

Die Überführung vom Geschäfts- in das Privatvermögen wurde daher zu Recht vorgenommen. Nachfolgend ist dementsprechend auf den im Jahr 2018 massgeblichen Liquidationsgewinn einzugehen.

8.

8.1.

Der LE KStA hat für die Ermittlung des steuerbaren Liquidationsgewinnes zu Recht zwischen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (Parzelle aaa) einerseits und nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (Parzelle ccc) anderseits unterschieden.

8.2.

8.2.1.

Der Rekurrent beanstandete im bisherigen Verfahren den von der Vorinstanz gestützt auf die Verkehrswertschätzung des KStA GS vom 3. Mai 2021 eingesetzten Verkehrswert der Parzelle ccc von CHF 504'000.00 pauschal als zu hoch. Im Einspracheverfahren machte sein Vertreter einen Verkehrswert von CHF 3'540.00 für 354 m² geltend. Zur Begründung wurde ausgeführt, "gemäss aktueller Rechtsprechung [sei der Verkehrswert BGG] mit Fr. 10.00 / m² zu berücksichtigen."

8.2.2.

Wie ausgeführt, handelte es sich bei der Parzelle ccc nicht mehr um ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück im Sinn des BGGB. Insofern können entsprechende Ansätze nicht verwendet werden. Vielmehr ist ein der Zonenzugehörigkeit entsprechender Landwert einzusetzen.

8.2.3.

Eine Überprüfung der Marktwertermittlung zeigt keine Fehler. Die Vorinstanz hat daher zu Recht auf die vom KStA GS per Stichtag vorgenommene Bewertung abgestellt.

8.3.

8.3.1.

Der Rekurrent führte mit Einsprache weiter aus, nach der Übernahme der Liegenschaft im Jahr 1983 sei alles renoviert worden. In der Scheune sei eine neue Wohnfläche gebaut worden. Die Gesamtkosten hätten sich auf ca. CHF 150'000.00 belaufen. "Nach Eigenmietwert Landwirtschaft konnten wir diese Kosten nie von den Steuern abziehen". Mit Schreiben vom 25. Juli 2021 wurden aufgelistete Investitionen in den Jahren 1984 bis 1991 von CHF 140'671.70, wovon zwei Drittel Anlagekosten gewesen seien, angegeben. Belege könnten nachgereicht werden. Es sei unklar, ob diese Anlagekosten berücksichtigt worden seien. Sodann wurde vom Rekurrenten im Rekurs erklärt, das Haus sei immer wieder "etwas renoviert" worden.

8.3.2.

Die Vorinstanz führte dazu im Einspracheentscheid aus, der Rekurrent habe die Liegenschaften im Abschluss 2018 mit dem Buchwert aufgeführt. Er habe jeweils Abschreibungen auf den Liegenschaften vorgenommen. Dafür, dass die Buchhaltung unvollständig sei, indem die angefallenen Renovationskosten nicht verbucht worden seien, bestünden keine Anhaltspunkte. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips bestehe keine Veranlassung, von den mit Abschluss 2018 ausgewiesenen Zahlen abzuweichen.

8.3.3.

Der Auffassung der Vorinstanz ist zuzustimmen. Mit dem Abschluss 2018 wird der nachgeführte Buchwert ausgewiesen. Darauf ist abzustellen. Der Rekurrent führte bereits in der Einsprache aus, dass die Kosten von "ca. 150000.-Fr." nicht vom laufenden Einkommen abgezogen werden konnten. Das spricht klar dafür, dass ihm die Pflicht zur periodengerechten Aktivierung in den Jahren 1984 bis 1991 bewusst war. Dass er dieser Einsicht zuwidergehandelt haben sollte, ist nicht nachvollziehbar. Die Nachführung der Buchhaltung für in den Jahren 1984 bis 1991 getätigte, jedoch nicht verbuchte Anlagekosten wäre damit ohnehin nicht zulässig.

8.4.

Die Überprüfung der Berechnung des Liquidationsgewinns durch das Spezialverwaltungsgericht hat keine zu korrigierenden Fehler ergeben. Dementsprechend ist der steuerbare Liquidationsgewinn mit CHF 342'860.00 zu bestätigen.

9.

Es ist vorliegend zu Recht unbestritten, dass der Liquidationsgewinn nach § 45 Abs. 1 lit. f StG privilegiert zu besteuern ist.

10.

Im Ergebnis ist der Rekurs vollumfänglich abzuweisen.

11.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrent die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Sodann ist den Rekurrenten keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'500.00, der Kanzleigebür von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'840.00, (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, Obere Vorstadt 37, 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, 19. Dezember 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni