

3-RV.2023.51

P 35

Urteil vom 20. März 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Biondo Gerichtsschreiber Ceni
-----------	---

Rekurrentin 1 **A.**_____

Erben des B._____, ***nämlich:***

Rekurrentin 2.1. **F.**_____

Rekurrent 2.2. **C.**_____

Rekurrentin 2.3. **D.**_____

Rekurrentin 2.4. **E.**_____

alle vertreten durch Schwager GmbH, Geissgasse 4, 5070 Frick

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission O. _____ vom 15. Februar 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018; Liquidationsgewinn
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 15. Juli 2022 wurde der am tt.mm. 2018 verstorbene G._____ sel. von der Steuerkommission O._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 für einen steuerbaren und satzbestimmenden "Priv. Liquidationsgewinn: Liquidationsgewinn Anfalldatum: 01.01.2018" von CHF 1'089'900.00 veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 15. Juli 2022 liessen A._____ und die Erben von G._____ sel. mit Schreiben vom 17. August 2022 Einsprache erheben mit folgendem Begehren:

"Der steuerbare Liquidationsgewinn fällt mit CHF 1'089'900.00 zu hoch aus und ist zu reduzieren. Die Liegenschaft in O._____ und das Grundstück in S._____ sind, wie von uns in Ziffer 4.2 des Fragebogens deklariert, mit insgesamt CHF 1'681'200 zu überführen."

Weiter wurde um Vorladung vor die gesamte Steuerkommission ersucht.

3.

Das Regio-Steueramt T._____ stellte der Vertreterin mit Schreiben vom 11. Januar 2023 die Stellungnahme des Kantonalen Steueramtes (KStA), Grundstückschätzung (GS) vom 15. Dezember 2022 zu.

4.

Am 15. Februar 2023 fand eine Einspracheverhandlung statt.

5.

Mit Entscheid vom 15. Februar 2023 hiess die Steuerkommission O._____ die Einsprache teilweise gut. Der steuerbare Liquidationsgewinn wurde auf CHF 802'190.00 reduziert.

6.

Den Einspracheentscheid vom 15. Februar 2023 (Zustellung an die Vertreterin am 17. März 2022 [Unterzeichnungsdatum auf dem Rückschein; recte 2023]) liessen A._____ und die Erben von G._____ sel. mit Rekurs vom 17. April 2023 (Postaufgabe nicht bekannt; Eingang beim Spezialverwaltungsgericht am 19. April 2023) rechtzeitig (Ostergerichtsferien) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit den

"Rechtsbegehren

1. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 15. Februar 2023 sei bezüglich Überführung des Grundstücks 'J-Strasse' (Parzelle aaa) in

S._____ aufzuheben und die Steuerveranlagung ist entsprechend anzupassen.

2. Für das Grundstück 'J-Strasse' (Parzelle aaa / 1'657 m²) in S._____ sei den Erben des verstorbenen Steuerpflichtigen G._____ sel. gestützt auf § 32a Abs. 1 StG bzw. Art. 18a Abs. 1 DBG einen Steueraufschub für den Wertzuwachs bis zur Veräusserung (Reverslösung) zu gewähren.
4. Allfällige Rekurs- bzw. Beschwerdeantworten seien den Anfechtenden zur Stellungnahme, jedenfalls aber zur Kenntnisnahme zuzuleiten."

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

7.

Das Regio-Steueramt T._____ und das KStA beantragen die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

8.

A._____ und die Erben von G._____ sel. haben keine Replik erstatten lassen.

9.

Mit Schreiben vom 18. November 2024 haben A._____ und die Erben des G._____ sel. eine weitere Stellungnahme einreichen lassen.

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.

Soweit mit Rekurs auch gestützt auf Art. 18a Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) ein Steuer- aufschub beantragt wird, kann auf diesen nicht eingetreten werden, da "nur" ein Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern Anfechtungsobjekt ist.

3.

3.1.

Im Rahmen der per tt.mm. 1997 durchgeführten Umwandlung (Einbringung des Betriebsteils der H._____ in die I._____ AG mit anschliessender Umfirmierung in M._____ AG und Einbringung der Einzelfirma K._____ in die L._____) verblieben die Liegenschaften der Kommanditgesellschaft sowie der in diese eingebrachte Liegenschaftenhandel der früheren Einzelfirma im Vermögen von G._____ sel. und A._____. Alle Liegenschaften des Geschäftsvermögens wurden in der L._____ bilanziert (Bericht über die Buchprüfung vom 6. Februar 2001).

3.2.

3.2.1.

Mit der Steuererklärung 2018 wurde ein Fragebogen Kapitalgewinne für die L._____ mit Bilanz und Erfolgsrechnung betreffend eine Liquidation per 1. Januar 2018 eingereicht. Deklariert wurde die altersbedingte Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit mit Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen mit einem für die Kantons- und Gemeindesteuern massgebenden steuerbaren Liquidationsgewinn von CHF 905'134.00. In der Rubrik "Kommentare zur Steuererklärung 2018" wurde angegeben, dass die L._____ per 1. Januar 2018 liquidiert worden sei. Sämtliche Aktiven inklusive Liegenschaften seien in das Privatvermögen übertragen worden. Ein Steueraufschub wurde nicht beantragt.

3.2.2.

Die Steuerkommission O._____ veranlagte einen steuerbaren Liquidations-gewinn von CHF 1'089'900.00 welcher wie folgt berechnet wurde (Abweichungsbegründung 2018):

Ermittlung des Liquidationsgewinnes		
Überführung ins Privatvermögen, Verkehrswerte Grundstücke, O.____ + S.____	2'181'000	
Fahrzeuge, Mobiliar + Einrichtungen	750	+ 2'181'750
Abzüglich Einkommenssteuerwerte (Buchwerte)		
Grundstücke, Liegenschaften	961'201	
Übriges Anlagevermögen, Goodwill	2	
		- 961'203
Abzüge vom Liquidationsgewinn		
Diverse Liquidationskosten	9'500	- 9'500
Im Liquidationsjahr realisierter Liquidationsgewinn, massgebend für AHV-Beitragspflicht		= 1'211'047
Geschuldeter persönlicher AHV-Beitrag auf obigem Liquidationsgewinn 10 %		- 121'147
Steuerbarer Liquidationsgewinn, massgebend für die Kantons- und Gemeindesteuern		1'089'900

Die Differenz zur Deklaration ergab sich im Wesentlichen aus den höheren Verkehrswerten der Grundstücke gemäss Marktwertermittlungen des KStA GS vom 2. März 2022 für das Wohn- und Geschäftshaus P-Strasse (Grundstück O.____ Nr. bbb; nachfolgend: Liegenschaft O.____) und das Grundstück S.____, Parzelle Nr. aaa ("J-Strasse"; nachfolgend: Liegenschaft S.____).

3.3.

3.3.1.

Mit der Einsprache liessen die Rekurrenten die vom KStA GS geschätzten Überführungswerte der Liegenschaften in O.____ und S.____ als überhöht anfechten. Statt der geschätzten CHF 1'737'000.00 (Liegenschaft O.____) wurde ein Verkehrswert von CHF 1'645'000.00, statt CHF 444'000.00 (Liegenschaft S.____) von CHF 36'200.00 beantragt. Die Rekurrenten beriefen sich einerseits auf eine Schätzung der Q.____ vom 19. Mai 2017 und auf einen Unterhaltsnachholbedarf (Liegenschaft O.____) und andererseits auf den schwierigen Baugrund und die für eine Überbauung notwendige Sondernutzungsplanung (Liegenschaft S.____).

3.3.2.

An der Einspracheverhandlung vom 15. Februar 2023 wurde die Marktwertermittlung des KStA GS betreffend die Liegenschaft O.____ akzeptiert. Bezüglich der Liegenschaft S.____ wurde ein Verkehrswert von CHF 75.00/m² beantragt. Das Protokoll wurde von den Rekurrenten 2.2. - 2.4. und im Auftrag der Rekurrentin 1./2.1. sowie von der Vertreterin als richtig unterzeichnet.

3.4.

Im Einspracheentscheid wurde festgehalten, die Rekurrenten seien Inhaber der Kommanditgesellschaft L.____ gewesen. Mit Einreichung des Fragebogens für Kapitalgewinne sei eine altersbedingte Geschäftsaufgabe mit privilegierter Besteuerung des Liquidationsgewinnes infolge Überfüh-

rung des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen per 1. Januar 2018 geltend gemacht worden. Gestützt auf Verkehrswertschätzungen des KStA GS seien die deklarierten Werte der Grundstücke in O._____ und S._____ auf CHF 2'181'000.00 erhöht worden. Das KStA GS habe die eigenen Schätzungen gestützt auf die im Einspracheverfahren erhobenen Einwendungen überprüft. An der Schätzung der Liegenschaft O._____ werde festgehalten. Demgegenüber sei der Wert für die Liegenschaft S._____ auf CHF 200'000.00 zu reduzieren (Stellungnahme des KStA GS vom 15. Dezember 2022). Von den Rekurrenten sei der Verkehrswert der Liegenschaft O._____ akzeptiert worden. Für die Liegenschaft S._____ sei antragsgemäss ein Preis von CHF 75.00/m² eingesetzt worden, woraus ein Überführungswert von CHF 124'275.00 resultiere. Der Liquidationsgewinn wurde auf CHF 802'190.00 herabgesetzt. Dieser wurde von der Vorinstanz wie folgt berechnet:

Ermittlung des Liquidationsgewinnes		
Überführung ins Privatvermögen, Verkehrswerte Grundstücke, O._____ 1'737'000 / S._____ 124'275		
	1'861'275	
Fahrzeuge, Mobiliar u. Einrichtungen	750	+ 1'862'025
Abzüglich Einkommenssteuerwerte (Buchwerte)		
Grundstücke, Liegenschaften	961'201	- 961'201
Abzüge vom Liquidationsgewinn		
Diverse Liquidationskosten	9'500	- 9'500
Im Liquidationsjahr realisierter Liquidationsgewinn, massgebend für AHV-Beitragspflicht		= 891'322
Geschuldeter persönlicher AHV-Beitrag auf obigem Liquidationsgewinn 10 %		- 89'132
Steuerbarer Liquidationsgewinn, massgebend für die Kantons- und Gemeindesteuern		802'190

3.5.

Mit Rekurs wurde neu für die Liegenschaft S._____ ein Steueraufschub für den Wertzuwachs bis zur Veräusserung des Grundstückes gestützt auf § 32a Abs. 1 StG beantragt. Zur Begründung wurde ausgeführt, der Gemeinderat S._____ habe an einem Infoanlass zur Revision der Nutzungsplanung am 29. März 2023 eröffnet, dass das Rutschgebiet "J-Strasse" (Liegenschaft S._____) als Bauland ausgezont werden solle. Von dieser Absicht hätten die Rekurrenten erst nach Zustellung des Einspracheentscheides Kenntnis erhalten. Es handle sich um eine neue Tatsache. Ein dem im Einspracheverfahren akzeptierten Überführungswert von CHF 75.00/m² entsprechender Verkaufserlös sei nicht mehr erzielbar. Die Nachfrage nach Bauland im "J-Strasse" falle weg. Naheliegend sei, dass die Liegenschaft S._____ nur unter den steuerlichen Anlagekosten von CHF 36'000.00 bzw. von CHF 20.00/m² verkauft werden könne. Handelsrechtlich müsste der Buchwert der Liegenschaft S._____ auf die Hälfte wertberichtigt werden. Der Überführungswert von CHF 124'275.00 sei mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht mehr zu vereinbaren. Es sei auch nicht damit zu

rechnen, dass die Rekurrenten nach erfolgter Rückzonung des Baulandes "J-Strasse" eine Abgeltung von der öffentlichen Hand erhielten. Die Liegenschaft S._____ gehöre zum geschäftlichen Anlagevermögen. Für diese werde in Ausübung des Wahlrechts ein Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG beantragt. Die Anlagekosten entsprächen dem Buchwert von CHF 36'200.00.

Dem Rekurs wurde folgende neue Berechnung des Liquidationsgewinnes beigelegt (Rekursbeilage 9):

Ermittlung des Liquidationsgewinnes		
Überführung ins Privatvermögen, Verkehrswerte		
Grundstücke, O._____ 1'737'000 (o. S._____ 124'275)	1'737'000	
Fahrzeuge, Mobiliar u. Einrichtungen	750	+ 1'737'750
Abzüglich Einkommenssteuerwerte (Buchwerte)		
Grundstücke, Liegenschaften O._____ (ohne S._____ 36'200)	925'001	- 925'001
Abzüge vom Liquidationsgewinn		
Diverse Liquidationskosten	9'500	- 9'500
Im Liquidationsjahr realisierter Liquidationsgewinn, massgebend für AHV-Beitragspflicht		= 803'249
Geschuldeter persönlicher AHV-Beitrag auf obigem Liquidationsgewinn 10 %		- 80'325
Steuerbarer Liquidationsgewinn, massgebend für die Kantons- und Gemeindesteuern		722'924

3.6.

Die Vorinstanz und das KStA beantragen die Abweisung des Rekurses, ohne auf den Rekursantrag betreffend Steueraufschub einzugehen. Das KStA verweist lediglich in allgemeiner Weise auf das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts von 25. Mai 2023 (3-RV.2020.54).

3.7.

Mit Eingabe vom 18. November 2024 machen die Rekurrenten geltend, sie seien am 12. November 2024 vom Gemeindeschreiber der Gemeinde S._____ über die Auszonung der Liegenschaft S._____ informiert worden. Die Entlassung des Grundstückes aus der Bauzone sei mit E-Mail vom 13. November 2024 bestätigt worden.

4.

4.1.

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

4.2.

Es ist unbestritten, dass die Liegenschaften O._____ und S._____ zum geschäftlichen Anlagevermögen von G._____ sel. und von A._____ im Zeitpunkt der Liquidation (1. Januar 2018) gehörten, was sich aus dem Protokoll der Einspracheverhandlung vom 13. Oktober 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 ergibt. Diese von den Rekurrenten im Rekurs ausdrücklich vertretene Auffassung blieb denn auch in den Vernehmlassungen der Vorinstanz und des KStA unwidersprochen. Gehörte die Liegenschaft S._____ zum Anlagevermögen, stellt sich die Frage, ob der beantragte Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG zu gewähren ist.

5.

5.1.

Nach § 32a Abs. 1 StG kann eine steuerpflichtige Person bei Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens in das Privatvermögen verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert. Die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. Wird ein im Sinne von § 32a StG ins Privatvermögen überführtes Grundstück veräussert, so gilt ein dabei erzielter Gewinn als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Er unterliegt nicht der Grundstückgewinnsteuer, soweit es sich nicht um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke handelt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 32a StG N 5 und 8).

5.2.

5.2.1.

Das Bundesgericht hat sich im Urteil vom 2. Februar 2022 (2C_666/2021, 2C_721/2021) zum Verhältnis von Art. 18a Abs.1 und Art. 8 Abs. 2^{bis} StHG und zur Auslegung der bundesrechtlichen und der kantonalen Normen wie folgt geäussert:

"3.1.3. Neben der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung brachte die Unternehmenssteuerreform II auch Änderungen in Bezug auf den Besteuerungszeitpunkt und -umfang mit sich: So gilt die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs seither nur noch auf Antrag als Privatentnahme (Art. 18a Abs. 2 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2ter StHG). Unterbleibt eine solche Willensäusserung, besteht die selbständige Erwerbstätigkeit fort und kommt es zu keiner Privatentnahme. Auch wenn nur noch Pachtzinse erzielt werden, handelt es sich dabei um Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Urteile 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.5.1, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25; 2C_6/2008 vom 27. Januar 2009 E. 3.1.1). Ausserdem kann bei einer Privatentnahme von Liegenschaften des Anlagevermögens beantragt werden, dass die Besteuerung einstweilen auf die Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und Anlagekosten beschränkt und im Übrigen bis zur Veräusserung aufgeschoben wird (Art. 18a Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2bis StHG). Die Tatbestände sind in DBG und StHG, abgese-

hen von Tarifaspekten, wortgleich gehalten. Mit Blick darauf dürfen Praxis und Doktrin der jeweils anderen Steuerart wechselseitig herangezogen werden (Urteile 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.3, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25; 2C_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.2 [Art. 37b DBG]; 2C_40/2017 vom 5. Oktober 2017 E. 9, nicht publ. in: BGE 143 II 661 [Art. 11 Abs. 5 StHG])."

5.2.2.

Das KStA hat das Merkblatt Kapitalgewinne (Stand 1. Januar 2019) erlassen, welches sich in Ziff. 8 zum Steueraufschub äussert, und in Ziff. 8.1 zur Ergänzung auf das Kreisschreiben Nr. 26 der EStV "Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II" vom 16. Dezember 2009 (nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 26) verweist.

5.3.

Das Verwaltungsgericht hat sich in seinem Urteil vom 9. August 2021 (WBE.2020.263; bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 2. Februar 2022 [2C_666/2021, 2C_721/2021]) zu § 32a StG (und zu § 23 StG) wie folgt geäussert:

"3.2.2.

3.2.2.1.

Vor Inkrafttreten des – als Umsetzung des im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II neu ins Gesetz aufgenommenen Art. 8 Abs. 2bis StHG erlassenen – § 32a Abs. 1 StG fiel ein Steueraufschub allein nach § 23 StG in Betracht. Einen solchen hatten die Beschwerdeführer denn auch, wie bereits erwähnt, am 23. Juli 2010 beantragt.

Durch den Steueraufschubtatbestand gemäss § 23 StG bleibt die Geschäftsvermögensqualität eines Vermögensgegenstands aufrechterhalten. Die bisher steuerlich als Geschäftsvermögen behandelten Vermögensgegenstände verbleiben im Geschäftsvermögen (CONRAD WALTHER, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, § 23 N 4).

3.2.2.2.

Im Gegensatz dazu enthalten die neurechtlichen Tatbestände von Art. 18a Abs. 1 DBG ebenso wie von Art. 8 Abs. 2 bis StHG und § 32a Abs. 1 StG keine entsprechende Fiktion. Vielmehr findet nach diesen Bestimmungen zwar ein Wechsel vom Geschäfts- zum Privatvermögen statt, für den auch mit Bezug auf die wiedereingebrachten Abschreibungen steuerlich abzurechnen ist. Nur hinsichtlich eines darüberhinausgehenden, bei einer späteren Veräusserung erzielten Gewinns findet ein Steueraufschub statt.

(...)

3.3.2.

Die neurechtliche Regelung von Art. 18a Abs. 1 DBG ebenso wie jene von § 32a Abs. 1 StG verdrängen in ihrem Anwendungsbereich die Bestimmung von § 23 StG: Es ist nicht vorstellbar, dass sowohl beim Enden eines Steueraufschubs gemäss § 23 StG voll und gleichzeitig nach Art. 32a Abs. 1 StG und Art. 18a DBG 'geteilt' (d.h. einstweilen nur über die wieder eingebrachten Abschreibungen und erst beim Verkauf über die restlichen stillen Reserven) abgerechnet wird."

5.3.1.

Das Bundesgericht hat sich in verschiedenen Urteilen mit der Anwendung von Art. 18a Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 2^{bis} StHG befasst (Bundesgerichtsurteile vom 1. Mai 2020 [2C_332/2019], vom 5. September 2017 [2C_732/2016], vom 3. Dezember 2020 [2C_613/2020], vom 3. August 2018 [2C_548/2018], vom 5. August 2021 [2C_390/2020], vom 2. Februar 2022 [2C_666/2021]). Auf diese wird in den nachfolgenden Erwägungen, soweit eine präjudizielle Wirkung besteht, Bezug genommen.

5.4.

5.4.1.

Das KStA verwies in seiner Vernehmlassung lediglich in allgemeiner Weise auf das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 25. Mai 2023 (3-RV.2020.54), sodass unklar bleibt, mit Bezug auf welche Erwägungen ein Einwand gegen die Argumentation im Rekurs erhoben werden sollte. Vorab ist jedenfalls festzuhalten, dass das Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 25. Mai 2023 (3-RV.2020.54) mit Beschwerde vom 6. Juli 2023 beim Verwaltungsgericht angefochten wurde und das Beschwerdeverfahren beim Verwaltungsgericht noch hängig ist. Insoweit eignet sich das Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes nur beschränkt als Präjudiz.

5.4.2.

Da im Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 25. Mai 2023 (3-RV.2020.54) die Überführung von Land eines Landwirtes – und nicht wie vorliegend eines Gewerbetreibenden ohne landwirtschaftliche Grundstücke – umstritten war, muss angenommen werden, dass der Verweis des KStA auf die Zulässigkeit des erstmals mit Rekurs gestellten Antrags auf Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG gerichtet ist.

5.4.3.

Im mit Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 25. Mai 2023 (3-RV.2020.54) beurteilten Sachverhalt war die Frage zu beantworten, ob der Antrag auf Überführung von Geschäftsgrundstücken in das Privatvermögen zurückgezogen werden kann. Im Gegensatz dazu steht vorliegend nicht ein Rückzug des Antrages auf Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen (steuersystematische Realisation ohne Verkauf) zur Diskussion. Am Überführungsantrag wird vielmehr festgehalten. Wird ein Steueraufschub gewährt, wird denn auch nicht der Antrag auf Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen rückgängig gemacht. Nach § 32a Abs. 1 StG aufgeschoben wird einzig die Besteuerung der Differenz zwischen Anlagekosten und (zukünftigem) Veräusserungserlös der Liegenschaft S. _____. Ein Vergleich mit dem vom Spezialverwaltungsgericht mit Urteil vom 25. Mai 2023 beurteilten Sachverhalt ist daher nicht statthaft.

5.5.

5.5.1.

Hingegen wird für den auf der Liegenschaft S._____ mit der steuersystematischen Realisation erzielten Liquidationsgewinn (nur Differenz Anlagekosten zukünftiger Veräusserungserlös) erstmals im Rekurs ein Steueraufschub beantragt. Zur Begründung wird die den Rekurrenten (provisorisch) eröffnete Auszonung bzw. Nichteinzonung der Liegenschaft S._____ angeführt. Gegenüber dem Einspracheverfahren sei eine neue Situation eingetreten. Zu prüfen ist damit, bis zu welchem Zeitpunkt ein Antrag auf Steueraufschub gestellt werden kann bzw. muss.

5.5.2.

Soweit ersichtlich wurde die Frage, ob für den Antrag auf Steueraufschub eine bestimmte Frist besteht bzw. bis zu welchem Zeitpunkt im Veranlagungsverfahren ein solcher Antrag gestellt werden muss, bisher vom Bundesgericht weder zu § 32a StG noch zu Art. 18a DBG entschieden. Dasselbe gilt für die aargauische Rechtsprechung.

5.5.3.

Im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a. a. O., § 32 a StG, finden sich keine Ausführungen zur Frage, bis zu welchem Zeitpunkt ein Antrag auf Steueraufschub gemäss § 32a Abs. 1 StG gestellt werden muss.

5.5.4.

P. Locher äussert sich im Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 – 48 DBG, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 18a DBG Rz 6, zur Frage, bis wann ein Antrag auf Steueraufschub gestellt werden soll wie folgt:

"Zeitlich ist das Gesuch zu stellen, sobald die Privatentnahme feststeht. Beruht diese auf einer Willenskundgebung der steuerpflichtigen Person, dann ist es möglichst zusammen mit dieser einzureichen. Resultiert die Privatentnahme jedoch auf objektiven Tatsachen, ist es unverzüglich nach deren Kenntnissnahme einzureichen."

Im Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 18a N 3a, wird bezüglich "Willenserklärung" gleich wie im Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kanton und Gemeinden, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 8 N 52g, auf das Bundesgerichtsurteil vom 3. August 2018 (2C_548/2018), Erw. 2.3.4., verwiesen. Die Erw. 2.3.4. lautet wie folgt:

"**2.3.4.** Entscheidend ist hier aber letztlich ein anderes Element: Selbst wenn Art. 18a DBG zum Tragen kommen könnte, bliebe zu beachten, dass der Steueraufschub eine Willensäusserung der steuerpflichtigen Person voraussetzt. Die steuerpflichtige Person muss das Sonderregime 'verlangen' (Art. 18a Abs. 1 Satz 1 DBG). Konkret muss sie ihren Wunsch der

Veranlagungsbehörde ausdrücklich bekannt geben (VERREY, a.a.O., N. 12 zu Art. 18a DBG). Daran fehlt es hier - zumindest für das Recht der direkten Bundessteuer - aber, machen die Steuerpflichtigen doch im bundesgerichtlichen Verfahren nicht geltend, einen derartigen Wunsch geäußert zu haben. Gegenteils hat es ihrer Darstellung nach bei Art. 18 Abs. 4 DBG zu bleiben. Entsprechend setzten sie sich mit Bestand und Höhe des Liquidationsgewinns in keiner Weise auseinander. Rechtliche Mängel, die eine Prüfung von Amtes wegen erforderlich machen könnten, liegen nicht auf der Hand (vorne E. 1.2). Die Beschwerde erweist sich damit auch in dieser Hinsicht als unbegründet. Sie ist abzuweisen."

Das Bundesgericht äussert sich damit nicht zum Zeitpunkt, bis zu welchem ein Steueraufschub rechtsgültig verlangt werden kann bzw. muss.

5.5.5.

Im Merkblatt Kapitalgewinne und im Kreisschreiben Nr. 26 – Änderungen haben sich in diesem Punkt auch in der Version vom 6. Februar 2024 nicht ergeben – wird nur allgemein ausgeführt, der Aufschub werde nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person gewährt und könne nur für den Wertzuwachsge Gewinn geltend gemacht werden. Eine zeitliche Einschränkung bezüglich Antragstellung wird nicht erwähnt.

5.6.

Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass im offenen Veranlagungsverfahren jederzeit ein Antrag auf Steueraufschub nach § 32a Abs.1 StG gestellt werden kann, ohne dass die Frage eines Willensmangels oder eines Rechtsirrtums zu prüfen wäre. Das entspricht schlussendlich der Absicht des Gesetzgebers, keine Besteuerung herbeizuführen, solange kein Geld fließt. Wird ein solcher Antrag jedoch erst im Rekursverfahren gestellt, stellt sich die Frage der Auflage der Verfahrenskosten im Rekursverfahren.

5.7.

Nachdem unbestrittenermassen von Anlagevermögen auszugehen ist, kann für die Liegenschaft S._____ auch noch im Rekursverfahren ein Steueraufschub beantragt werden. Da der Buchwert unbestrittenermassen den Anlagekosten von CHF 36'200.00 entspricht, ergeben sich keine steuerbaren wiedereingebrachten Abschreibungen, welche in die Berechnung des im Jahr 2018 steuerbaren Liquidationsgewinnes miteinzubeziehen wären. Der Rekurs ist insoweit gutzuheissen.

6.

Es ist unbestritten, dass die Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG zu erfolgen hat. Es bestehen keine Anhaltspunkte, welche eine abweichende Beurteilung durch das Spezialverwaltungsgericht bewirken könnten. Das Geschäft wurde vollständig aufgegeben (vgl. dazu Bundesgerichtsurteil vom 5. August 2021 [2C_390/2020], Erw. 2.2.6. und 2.3.). Festzuhalten ist lediglich, dass sich die privilegierte Besteuerung als Folge des Steuerauf-

schubes nach § 32a Abs. 1 StG nicht auf einen allfälligen Wertzuwachs auf der Liegenschaft S. _____ beziehen kann.

7.

Im Ergebnis ist der Rekurs gutzuheissen, soweit darauf eingetreten werden kann. Der getrennt vom übrigen Einkommen privilegiert zu besteuernde Liquidationsgewinn reduziert sich auf CHF 722'924.00.

Ermittlung des Liquidationsgewinnes		
Verkehrswert Liegenschaft O. _____ gemäss Schätzung KStA vom 2. März 2022	1'737'000	
Fahrzeuge, Mobiliar u. Einrichtungen	750	+ 1'737'750
Abzüglich Einkommenssteuerwerte Liegenschaft O. _____ (961'201 - 36'200)		- 925'001
Abzüglich Liquidationskosten	9'500	- 9'500
Im Liquidationsjahr realisierter Liquidationsgewinn, massgebend für AHV-Beitragspflicht		= 803'249
Geschuldeter persönlicher AHV-Beitrag 10 %		- 80'325
Steuerbarer Liquidationsgewinn, massgebend für die Kantons- und Gemeindesteuern		722'924

8.

8.1.

Nach § 189 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Jedoch können die Partei- und Gerichtskosten unabhängig vom Verfahrensausgang verlegt werden, wenn die obsiegende steuerpflichtige Person das Rekursverfahren durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht hat (§ 189 Abs. 3 StG).

8.2.

8.2.1.

Zwar wird dem Antrag der Rekurrenten entsprochen. Jedoch haben die Rekurrenten erstmals im Rekursverfahren einen Steueraufschub nach § 32a Abs. 1 StG beantragt, obwohl ein solcher Antrag bereits mit dem Fragebogen Kapitalgewinne oder aber im Einspracheverfahren hätte gestellt werden können. Damit haben sie das Rekursverfahren verursacht und deshalb die Kosten in diesem Verfahren zu tragen.

8.2.2.

Mit gleicher Begründung ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 und 3 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Soweit auf den Rekurs eingetreten wird, wird der privilegiert zu besteu-
ernde Liquidationsgewinn auf CHF 722'924.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus
einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 225.00
und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 1'325.00 unter solida-
rischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrenten (5)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt O. _____

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, 20. März 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni