

3-RV.2023.86

P 66

Urteil vom 25. August 2025

Besetzung

Präsident Heuscher
Richter Wick
Richter Lämmli
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent

Steueramt des Kantons Aargau, Rechtsdienst,
Tellstrasse 67, Postfach 2531, 5001 Aarau

Rekursgegner

A._____

vertreten durch Tax Partner AG, Steuerberatung, Talstrasse 80,
8001 Zürich

Gegenstand

Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____
vom 24. Mai 2023
betreffend Liquidationsgewinnsteuer 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. August 2022 (Rechnung vom 22. August 2022) wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem privilegiert besteuerten Liquidationsgewinn (Anfalldatum: tt.mm. 2019) von CHF 753'599.00 veranlagt. Die Steuerkommission stützte sich dabei auf den Bericht und Antrag des Kantonalen Steueramtes (KStA), Buchprüfungen (BP), vom 18. März 2022.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. August 2022 liess A._____ mit Schreiben vom 15. September 2022 Einsprache erheben mit folgendem

"Antrag:

- Auf die Einsprache sei einzutreten
- Es sei aufgrund Geschäftsübergabe auf [...] keine Liquidationsgewinn von CHF 837'299 der Besteuerung zu unterliegen.
- **Eventualiter:** Der Verkehrswert der Liegenschaft für die Berechnung des Liquidationsgewinnes sei auf CHF 1'177'500 gemäss Bewertung festzulegen.
- Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Weiter wurde um Vorladung ersucht.

3.

Mit Schreiben vom 4. Januar 2023 nahm das KStA BP zur Einsprache Stellung.

4.

Am tt.mm. 2023 fand eine Einspracheverhandlung statt.

5.

Mit Schreiben vom tt.mm. 2023 nahm der damalige Vertreter, B._____, Stellung.

6.

Mit Entscheid vom 24. Mai 2023 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache gut. Der privilegiert besteuerte Liquidationsgewinn wurde auf CHF 202'799.00 reduziert.

7.

Den Einspracheentscheid vom 24. Mai 2023 (Zustellung am 26. Mai 2023) zog das Kantonale Steueramt mit Rekurs vom 23. Juni 2023 (Postaufgabe nicht bekannt; Eingang beim Spezialverwaltungsgericht am 27. Juni 2023)

rechtzeitig an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter mit den

"I. Begehren

1. In Gutheissung des Rekurses sei der Liquidationsgewinn auf CHF 753'599 festzusetzen.
2. Unter Kostenfolge zulasten der Rekursgegner."

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

8.

Das Gemeindesteueramt Q._____ beantragt mit Vernehmlassung vom 3. August 2023 im Namen der Steuerkommission Q._____ die Abweisung des Rekurses.

9.

Die neue Vertreterin von A._____ lässt mit Vernehmlassung vom 24. August 2023 beantragen:

Der steuerbare Liquidationsgewinn sei unter Berücksichtigung eines AHV-Abzuges auf CHF 186'569.00 festzusetzen.

Auf die Besteuerung der auf der Geschäftsliegenschaft ruhenden stillen Reserven infolge Privatentnahme sei aufgrund von Art. 18 Abs. 2 DBG und § 27 Abs. 2 StG mangels dauerhafter Zweckänderung der dem Geschäftsvermögen zuzuweisenden Liegenschaft und mangels eindeutiger Willenserklärung zur Privatentnahme zu verzichten.

Eventualiter sei der Marktwert der Liegenschaft auf CHF 1'177'500.00 festzusetzen.

10.

A._____, das Gemeindesteueramt Q._____ und das KStA haben auf weitere Rechtsschriften verzichtet.

11.

Das Spezialverwaltungsgericht hat den Gesellschaftsvertrag betreffend Beendigung einer einfachen Gesellschaft vom tt.mm. 2020 beigezogen.

12.

Mit Eingabe vom 26. März 2025 hat A._____ die mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichtes vom 7. März 2025 verlangten Unterlagen eingereicht.

13.

Mit Verfügung des Spezialverwaltungsgerichtes vom 27. März 2025 wurden die Parteien zu einem Augenschein vorgeladen. Zudem wurde A._____ aufgefordert, weitere Unterlagen einzureichen.

14.

A._____ nahm mit undatiertem Schreiben, dem Spezialverwaltungsgericht am 17. April 2025 zugegangen, Stellung.

15.

Am tt.mm. 2025 führte das Spezialverwaltungsgericht einen Augenschein mit Parteibefragung durch (Protokoll der Verhandlung vom tt.mm. 2025 [nachfolgend: Protokoll]).

16.

Mit Verfügung vom tt.mm. 2025 stellte das Spezialverwaltungsgericht den Parteien das Protokoll der Augenscheinverhandlung zu. Ebenso wurde den Parteien die Gelegenheit zu Stellungnahme zum Beweisergebnis und daraus folgende abschliessende Rechtserörterungen gegeben.

17.

Mit Eingabe vom tt.mm. 2025 hat das KStA Stellung genommen und an den mit Rekurs gestellten Anträgen festgehalten.

18.

A._____ liess mit Schreiben vom tt.mm. 2025 Stellung nehmen und eine korrigierte Schätzung vom tt.mm. 2025 einreichen. Neu wurde eventualiter beantragt

der Marktwert der Liegenschaft sei auf CHF 1'327'346.00 festzusetzen.

19.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Gemeindesteuernamt Q._____ die Bilanzen und Erfolgsrechnungen für den Zeitraum vom tt.mm. bis tt.mm. 2019 sowie des Geschäftsjahres 2020 mit Liegenschaftskonti von C._____, D._____, und die Grundstückschätzungsakten beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekursgegner führte in Q._____ in selbständiger Erwerbstätigkeit D._____ in eigener Liegenschaft. Es ist unbestritten, dass die Liegenschaften Q._____ Nrn. ccc und bbb zu seinem Geschäftsvermögen gehörten. Am tt.mm. 2019 verstarb E._____. In der Folge übergab der Rekursgegner D._____ per tt.mm. 2019 an C._____.

2.2.

2.2.1.

Mit Vertrag vom tt.mm. 2020 verkaufte der Rekursgegner folgende Vermögenswerte der D._____ zu Werten gemäss Zwischenbilanz per tt.mm. 2019 an C._____ (Ziff. 2 des Vertrages):

"Vorräte Handelswaren	CHF	43'000.00
Vorräte Hilfsmaterial	CHF	3'700.00
Mobile Sachanlagen	CHF	16'600.00"

Der Kaufpreis wurde dem Buchwert entsprechend auf CHF 63'300.00 festgesetzt. In der Höhe des Kaufpreises wurde dem Käufer vom Rekursgegner ein zinsloses Darlehen gewährt, wobei sich die Parteien ausservertraglich über die Darlehensamortisation einigen wollten (Ziff. 3 des Vertrages). Der Übergang von Nutzen und Schaden wurde rückwirkend auf den tt.mm. 2019 festgesetzt (Ziff. 4 des Vertrages). Weiter wurde in Ziff. 7 "Schlussbemerkungen" festgehalten:

"Neben diesem Inventar- und *Darlehenserlassvertrag* (Hervorhebung nicht im Original) schliessen die Vertragsparteien einen öffentlich zu beurkundenden Kaufvertrag betreffend die Grundstücke LIG Q._____ / ccc und bbb ab. Das Original jenes Vertrages wird dem Grundbuchamt S._____ eingereicht."

2.2.2.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom tt.mm. 2020 verkaufte der Rekursgegner C._____ die Liegenschaften Q._____ Nr. ccc mit Gebäuden Nr. ddd und eee ("Anmerkungen; Zubehör [...] und [...] lt. Verzeichnis im Gesamtwert von Fr. 48'000.00") und Q._____ Nr. bbb für CHF 1'010'000.00. In Ziff. III.4. "Inventar" wurde festgehalten:

"In einem separaten Vertrag vereinbaren Käufer- und Verkäuferpartei die Einzelheiten betreffend die Übernahme des Betriebsinventars. Dieser Vertrag wird nicht zu den Grundbuchakten gegeben."

Der Besitzesantritt in Rechte und Pflichten sowie Nutzen und Schaden ("Antrittstermin") erfolgte rückwirkend per tt.mm. 2020. Sodann verpflichtete sich der Käufer C._____ in Ziff. IV.5. "Steuerfolgen, gesetzliches Pfandrecht für Steuern, Verzicht auf Sicherstellung",

"die Buchwerte der Verkäuferpartei fortzuführen. Andernfalls wird sie der Verkäuferpartei schadenersatzpflichtig. Aufgrund der übernommenen Buchwerte werden keine Gewinnsteuern ausgelöst. Entsprechend verzichten die Parteien auf eine Sicherstellung der Gewinnsteuern gemäss § 234a des kantonalen Steuergesetzes (StG)"

In Ziff. IV.6. "Mietverhältnisse" wurde ausgeführt:

"Die Wohnung, die Garagen, das [...] sowie die Räume werden bis auf Weiteres von der Verkäuferpartei genutzt. Im Erdgeschoss befindet sich D._____, welche die Vertragsparteien gemeinsam betreiben. Die Nutzung der in diesem Absatz erwähnten Räume regeln die Parteien ausserhalb dieses Vertrages."

3.

3.1.

Für den Zeitraum vom 1. Januar 2019 bis zum tt.mm. 2019 (Todestag von E._____ sel.) wurden ein Jahresabschluss per tt.mm. 2019 (Jahresgewinn CHF 1'265.75), eine Abschreibungstabelle und die Einzelkonti Nr. [...] eingereicht.

3.2.

Mit der am 5. Februar 2021 unterzeichneten und am 11. Februar 2021 eingereichten (Eingangsstempel) unterjährigen Steuererklärung 2019 deklarierte der Rekursgegner für den Zeitraum vom tt.mm. bis tt.mm. 2019 Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 8'400.00, einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 6'086.00, Einkünfte aus Sozial- und anderen Versicherungen (AHV-Rente) von CHF 9'480.00, Einkünfte aus Wertschriften und Kapitalanlagen von CHF 247.00 sowie Einkünfte aus Liegenschaften von CHF 34'117.00. Sämtliche Liegenschaften, insbesondere die Liegenschaften Q._____ Nr. ccc und bbb, wurden im Liegenschaftsverzeichnis per 31. Dezember 2019 als Privatvermögen mit einem Steuerwert von total CHF 1'596'400.00 angegeben. Ebenso wurden ein Darlehen von CHF 63'300.00 an C._____ (Konto [...] "Darlehen gegenüber A._____") sowie ein Guthaben "Verr.Konto C._____ gem. Kto. [...] D._____" mit einem Saldo von CHF 21'101.50 (Konto [...]) jeweils mit Eröffnungsdatum tt.mm. 2019 deklariert. Weiter wurden sämtliche Schulden per tt.mm. 2019 als Privatschulden aufgeführt.

Mit dem "Hilfsblatt zu Mieteinnahmen tt.mm.-31.12.2019 Lieg. R-Strasse" wurden vom Rekursgegner folgende Mieteinnahmen ausgewiesen:

"Geschäftsmiete 5/6 Anteil (verbucht in Konto [...])	7500
Mieteinnahmen (verbucht in Konto [...])	2640
Mieteinnahmen ab tt.mm.2019 (ab Konto [...]) C._____	6330
Büromiete [...] 12x300.00	3600
Verrechnung Miete [...] (C._____) tt.mm. 2019	6000
Mieteinnahmen (Wohnung [...]) (...)	6800
Total Mieteinnahmen	<u>32870"</u>

3.3.

3.3.1.

Das KStA BP führte auftragsgemäss eine Buchprüfung der Buchhaltung der Steuerperiode 2019 durch. Im Bericht vom 18. März 2022 wurde festgehalten, dass D._____ des Rekursgegners per tt.mm. 2019 an C._____ übergeben worden sei. Der Rekursgegner arbeite weiterhin im Betrieb mit. In den Betrieb C._____ seien nur die Vorräte und die mobilen Sachanlagen übernommen worden. Die übrigen Aktiven inklusive Liegenschaft sowie das Fremdkapital seien per tt.mm. 2019 nicht übergeben, jedoch in das Privatvermögen des Rekursgegners überführt worden. Die Überführung der Liegenschaften habe zu Verkehrswerten zu erfolgen und der resultierende Kapitalgewinn unterliege der Einkommenssteuer. Bei den restlichen Aktiven und dem Fremdkapital entspreche die Höhe des Buchwertes dem Verkehrswert, so dass diesbezüglich kein Kapitalgewinn entstanden sei. Der Verkehrswert der Liegenschaften Q._____ Nr. ccc und bbb wurde dabei gestützt auf die Schätzung des KStA, Grundstückschätzung (GS), vom tt.mm. 2021 festgesetzt.

Mit dem Antrag an die Veranlagungsbehörde vom 18. März 2022 berechnete das KStA BP den der Jahressteuer nach § 45 Abs. 1 lit. f StG unterliegenden Liquidationsgewinn wie folgt:

Marktwert Wohn- und Gewerbeliegenschaft
R-Strasse, Q._____ gemäss

	CHF 1'640'000.00
./. verbuchter Entnahmewert	CHF 802'701.00
Steuerbarer Kapitalgewinn	CHF 837'299.00
./. AHV-Beiträge geschätzt	CHF 83'700.00
./. fiktiver Einkauf in die berufliche Vorsorge	CHF 0.00
Steuerbarer Liquidationsgewinn	CHF 753'599.00

3.3.2.

Mit Schreiben vom 18. März 2022 wurde der Rekursgegner unter Beilage der Schätzung des KStA GS über die Feststellungen zur Überführung der Geschäftsliegenschaft in das Privatvermögen informiert.

3.3.3.

Die Steuerkommission Q._____ veranlagte den Rekursgegner gestützt auf den Bericht des KStA BP vom 18. März 2022 zu einem privilegiert besteuerten Liquidationsgewinn von CHF 753'599.00

3.4.

3.4.1.

Mit der Einsprache liess der Rekursgegner ausführen, er habe bis tt.mm. 2019 D._____ geführt. D._____ sei mit den Geschäftsliegenschaften Q._____ Nrn. ccc und bbb an der R-Strasse an C._____ übergeben worden. Mit Datum vom tt.mm. 2020 seien die Vorräte und die mobilen Sachanlagen gemäss Zwischenbilanz per tt.mm. 2019 übertragen worden. Nebst dem Inventar mit den wesentlichen Aktiven für die Fortführung der Geschäftstätigkeit habe C._____ auch die Geschäftsliegenschaften zum Buchwert per tt.mm. 2020 übernommen. Diese seien im Geschäftsvermögen verblieben. Der Vertreter des Rekursgegners habe die steuerneutrale Übertragung des Betriebes an C._____ mit dem ehemaligen Steuerkommissär besprochen. Es liege eine vertrauensbegründende Auskunft vor.

In der Steuererklärung 2019 sei die Liegenschaft fälschlicherweise dem Privatvermögen zugewiesen worden. Die Deklaration in der Steuererklärung sei irrtümlich erfolgt. Wäre tatsächlich eine Überführung in das Privatvermögen vorgesehen gewesen, wäre der Fragebogen für Kapitalgewinne eingereicht worden. Effektiv sei die Liegenschaft immer als Geschäftsvermögen behandelt worden. Die stillen Reserven der im Rahmen der Umstrukturierung übertragenen Personenunternehmung könnten daher nicht besteuert werden. Der Betrieb sei in zwei Schritten übertragen worden: In einem ersten Schritt das betriebsnotwendige Inventar, in einem zweiten Schritt die Geschäftsliegenschaften. Der Betrieb sei steuerneutral auf C._____ übergegangen. "Auch im Sinne von § 23 StG 'Generationenwechsel' ist es eindeutig, dass die Liegenschaft nie ins Privatvermögen überführt werden sollte." Der Rekursgegner habe seine selbständige Erwerbstätigkeit per tt.mm. 2019 eingestellt und C._____ habe das Geschäft per tt.mm. 2019 bzw. die Liegenschaften per tt.mm. 2020 übernommen. Eine Überführung in das Privatvermögen habe in keinem Zeitpunkt stattgefunden.

Falls nicht von einer steuerneutralen "Überführung" auszugehen sei, wurde eventualiter eine Überführung der Liegenschaften mit einem Verkehrswert von CHF 1'177'500.00 gestützt auf Schätzungen der J._____ beantragt.

3.4.2.

Das KStA BP nahm zur Einsprache am 4. Januar 2023 Stellung. In Abweichung zum Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) Nr. 5a "Umstrukturierungen" vom 1. Februar 2022 (nachfolgend: KS Nr. 5a)

werde eine Übertragung der Vermögenswerte auf eine andere Personengesellschaft als möglich erachtet. Dies auch dann, wenn der bisherige Eigentümer nicht an der neuen Personengesellschaft beteiligt sei. Bei einer Umstrukturierung müssten die Aktiven und Passiven aber in einem Akt in die neue Gesellschaft übertragen werden. Das sei vorliegend darum nicht der Fall, weil das Inventar und die Liegenschaften nicht gleichzeitig übertragen worden seien. Die Sachanlagen seien per tt.mm. 2019, die Liegenschaften erst per tt.mm. 2020 in der Buchhaltung berücksichtigt worden. C._____ sei erst mit dem Grundbucheintrag vom tt.mm. 2020 Eigentümer der Liegenschaft geworden. Der Zeitraum zwischen der Geschäftsaufgabe des Rekursgegners per tt.mm. 2019 und den Kaufverträgen vom tt.mm. 2020 betrage mehr als 15 Monate, was unüblich sei. Es habe auch keinen Hinweis (Revers) auf einen Verbleib der Liegenschaften im Geschäftsvermögen gegeben. Dass der Rekursgegner die selbständige Erwerbstätigkeit per tt.mm. 2019 aufgegeben habe, führe zur Überführung der Geschäftsliegenschaften in das Privatvermögen. Der Kaufpreis der Geschäftsliegenschaft von CHF 1'010'000.00 liege über dem Buchwert. Eine steuerneutrale Umstrukturierung liege ohnehin nicht vor.

Im Zeitpunkt der Prüfung habe dem KStA BP die Schätzung der J._____ nicht vorgelegen. Eine Marktwertermittlung müsse nach der Mischwertmethode erfolgen. Eine reine Ertragswertmethode sei abzulehnen.

Es bestehe mangels Nachweises keine vertrauensbegründende Auskunft hinsichtlich einer steuerneutralen Umstrukturierung. Mündliche Auskünfte der Steuerbehörden könnten nicht verbindlich sein.

3.4.3.

An der Einspracheverhandlung vom tt.mm. 2023 nahmen neben dem Rekursgegner und C._____ auch die F._____ AG als damalige Vertreterin, zwei Vertreter der G._____ AG als weitere Vertretung, der zuständige Steuerkommissär, der Revisor des KStA BP und der Leiter Steuern von Q._____ teil.

Der Rekursgegner liess geltend machen, es sei von einer "ganz normale[n], steuerneutrale[n] Geschäftsübergabe von A._____ an C._____ inkl. der Liegenschaft" auszugehen. Es wurde neu der Antrag gestellt, die Liquidationsgewinnsteuer sei auf der Differenz zwischen dem vom Nachfolger C._____ eingebuchten Buchwert und dem Buchwert bei der Geschäftsaufgabe zu erheben. Dieser Antrag wurde ohne Zusicherung der Delegation der Steuerkommission zur Behandlung entgegengenommen. Das Protokoll wurde von der damaligen Vertreterin unterzeichnet. Weiter wurden eine Verkehrswertschätzung für LIG Q._____ Nr. aaa und eine Stellungnahme der G._____ AG vom tt.mm. 2023 (als "Entwurf" bezeichnet) bzw. tt.mm. 2023 (unterzeichnete Fassung) eingereicht (E-Mail der F._____ AG vom tt.mm. 2023).

3.4.4.

In der Stellungnahme der G._____ AG vom tt.mm. 2023 wurde ausgeführt, im Vertrag vom tt.mm. 2020 sei klar festgehalten, dass die Übergabe steuerneutral zu erfolgen habe und der Übernehmer die Buchwerte in seine Buchhaltung übernehme. Da keine Buchwertübernahme stattgefunden habe, gelangten die kumulierten Abschreibungen zur Abrechnung. Kurz nach der Übertragung des Inventars sei auch die Geschäftsliegenschaft übertragen worden. Von einer dauerhaften Zweckänderung könne daher keine Rede sein. Die Deklaration der Liegenschaft als Privatvermögen stelle keine eindeutige Willenserklärung dar. Während den 6 (Übergang von Schaden und Nutzen per tt.mm. 2020) oder 15 Monaten (öffentliche Beurkundung: tt.mm. 2020; Grundbucheintrag: tt.mm. 2020) bis zur rechtlichen Übergabe der Liegenschaft sei diese unverändert als Geschäftsliegenschaft genutzt worden. Die Liegenschaft sei damit nicht endgültig aus dem Geschäftsvermögen entnommen worden. Eine Privatentnahme habe nicht stattgefunden, was auch bei einer teilweise unentgeltlichen Übertragung gelte.

3.5.

Die Steuerkommission Q._____ hiess mit dem Einspracheentscheid mehrheitlich den an der Einspracheverhandlung vom tt.mm. 2023 gestellten Antrag, wonach der Liquidationsgewinn als Differenz zwischen dem eingebuchten Wert bei C._____ und dem Buchwert bei der Geschäftsaufgabe des Rekursgegners zu besteuern sei, gut. Zur Begründung wurde ausgeführt, im Gegensatz zum KS Nr. 5a sei gemäss der im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz vertretenen Auffassung eine Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personengesellschaft möglich, auch wenn der bisherige Eigentümer an der neuen Personengesellschaft nicht beteiligt sei. Eine steuerneutrale Umstrukturierung sei möglich, wenn die für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen würden. Da die Liegenschaft mit CHF 1'028'000.00 von C._____ eingebucht worden sei, sei keine Buchwertübernahme erfolgt, weshalb keine steuerneutrale Umstrukturierung vorliege. Es hätte "im Minimum eine Besteuerung der Differenz der beiden Werte zu erfolgen." Eine solche Besteuerung entspreche dem an der Einspracheverhandlung gestellten Antrag. Da sowohl der Vertrag über den Inventarkauf als auch der Liegenschaftskaufvertrag je am tt.mm. 2020 abgeschlossen worden seien, sei von einer Übertragung der Aktiven *uno actu* auszugehen. Die zeitliche Diskrepanz von rund 6 Monaten für die Übertragung der Liegenschaft zwischen der Betriebsübernahme per tt.mm. 2019 durch C._____ und der Übertragung der Liegenschaft per tt.mm. 2020 werde als unbeachtlich betrachtet. Die Absicht einer Privatentnahme sei nicht ersichtlich. Die stillen Reserven blieben mit der Liegenschaft verhaftet. Da aber keine Buchwertübernahme stattgefunden habe, gelangten die kumulierten Abschreibungen zur

Abrechnung. Der steuerbare Liquidationsgewinn wurde wie folgt berechnet:

"Einbuchungswert Wohn-/Gewerbeliegenschaft	
R-Strasse, Q. _____	CHF 1'028'000
abzgl. verbuchter Entnahmewert (Buchwert)	CHF 802'701
= Liquidationsgewinn	CHF 225'299
abzgl. AHV-Beiträge auf Liquidationsgewinn geschätzt	CHF -22'500
= massgebender Liquidationsgewinn, Jahressteuer	
nach § 45 Abs. 1 lit f StG	CHF 202'799"

3.6.

Mit Rekurs wurde vom KStA geltend gemacht, es liege keine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne von § 28 Abs. 1 lit. a StG vor. § 28 Abs. 1 lit. a StG stimme wörtlich mit Art. 8 Abs. 3 lit. a StHG und Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG überein, so dass die zu diesen bundesrechtlichen Bestimmungen ergangene Rechtsprechung und die Lehre zur Auslegung herangezogen werden könnten.

Die Übertragung von Vermögenswerten des Geschäftsvermögens von einem Personenunternehmen auf ein anderes Personenunternehmen sei bei Umstrukturierungen steuerneutral möglich. Würden einzelne Vermögensgegenstände auf ein anderes Personenunternehmen übertragen, sei das steuerneutral möglich, sofern die übertragende Person am übernehmenden Personenunternehmen beteiligt sei und die Buchwerte übernommen werden. Die Übertragung auf ein unabhängiges Personenunternehmen stelle dagegen einen Realisationstatbestand dar.

Damit stimme die im KS Nr. 5a vertretene Auffassung überein. Eine Restriktion ergebe sich aus dem steuersystematischen Realisationstatbestand der Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen. Die Übertragung auf andere Rechtsträger habe uno actu zu erfolgen. Aufgrund der gebotenen vertikalen Harmonisierung sei das KS Nr. 5a auch für die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern anzuwenden.

Der Rekursgegner sei nach der Geschäftsübergabe weiterhin im Betrieb in unselbständiger Erwerbstätigkeit beschäftigt gewesen, jedoch nicht mehr Teilhaber des Betriebes gewesen. Es fehle damit an einer Voraussetzung für eine steuerneutrale Vermögensübertragung.

Auch sei die Vermögensübertragung nicht uno actu erfolgt. Nur das Inventar (Vorräte und mobile Sachanlagen) sei gemäss Vertrag vom tt.mm. 2020 rückwirkend per tt.mm. 2019 auf C. _____ übergegangen. Der Inventarkaufvertrag befasse sich nicht mit den Liegenschaften Nrn. ccc und bbb. Auf letztere werde bloss hingewiesen. Es habe keinen Revers verbunden mit dem Verbleib der Liegenschaften im Geschäftsvermögen gegeben. In der unterjährigen Steuererklärung 2019 seien die Lie-

enschaften als Privatliegenschaften und die Hypotheken als Privatschulden deklariert worden. Aufgrund des bestehenden Vertretungsverhältnisses sei die Deklaration nicht versehentlich erfolgt.

Mit separatem Kaufvertrag vom tt.mm. 2020 seien die Liegenschaften Nrn. ccc und bbb veräussert und die Veräusserung am tt.mm. 2020 beim Grundbuchamt angemeldet worden. C._____ sei erst mit dem Grundbucheintrag vom tt.mm. 2020 Eigentümer der Liegenschaften geworden. Aufgrund der zeitlichen Abfolge von Inventar- und Liegenschaftenverkauf könne nicht von einer Übertragung *uno actu* gesprochen werden. Es habe sich bei den Liegenschaften auch nicht um einen Geschäftsbetrieb oder einen selbständigen Betriebsteil gehandelt.

Es sei damit keine steuerneutrale Umstrukturierung erfolgt. Obwohl die Vorinstanz zum gleichen Ergebnis gelangt sei, sei diese nicht von einer Privatentnahme ausgegangen. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz sei bei der Privatentnahme nicht auf den Einbuchungswert der Liegenschaften, sondern auf den Verkehrswert von CHF 1.64 Mio. abzustellen.

3.7.

3.7.1.

Die Vorinstanz beantragt die Abweisung des Rekurses, und verweist im Wesentlichen auf den Einspracheentscheid. Es wurde zwar festgehalten, dass keine Buchwertübernahme stattgefunden habe, so dass über die kumulierten Abschreibungen abgerechnet werden müsse. Würde jedoch der Auffassung des KStA gefolgt, müsste die Differenz zwischen Einbuchungswert und Verkehrswert von CHF 1.64 Mio. von C._____ nochmals versteuert werden. Es sei nicht der Wille der Gemeinde Q._____, einen Steuerpflichtigen zu einem Wert zu besteuern, den er tatsächlich gar nie realisiert habe.

3.7.2.

Der Rekursgegner liess in der Vernehmlassung ausführen, D._____ sei in zwei zusammenhängenden Schritten an C._____ übertragen worden, der den Betrieb nahtlos weitergeführt habe. In einem ersten Schritt sei das Inventar, in einem zweiten Schritt die Geschäftsliegenschaft verkauft worden. Der Buchwert der Liegenschaft habe beim Rekursgegner CHF 802'701.00 betragen, der Käufer C._____ habe die Liegenschaft zum beurkundeten Preis von CHF 1.01 Mio. eingebucht. Vorliegend sei sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich ein ganzer Betrieb – und nicht einzelne Vermögenswerte – übertragen worden. Es liege damit keine dem Zweck des Unternehmens entgegenstehende teilweise unentgeltliche Entäusserung eines einzelnen Vermögenswertes vor.

Weder Art. 19 Abs. 1 Bst. a DBG noch § 28 Abs. 1 lit. a StG sei zu entnehmen, dass für die Steuerneutralität der Umstrukturierung die übertragende Person am übernehmenden Personenunternehmen beteiligt sein müsse.

Es müsse allein die Steuerpflicht in der Schweiz weiterbestehen und eine Buchwertübernahme erfolgen. Diese beiden Voraussetzungen seien erfüllt, obwohl der Einbuchungswert beim Übernehmer nicht dem Buchwert beim Rekursgegner entspreche. Dieser Umstand führe nicht zur gänzlichen Ab-erkennung der Steuerneutralität der Umstrukturierung, sondern einzig zur Besteuerung der Differenz zwischen Entnahmewert und Einbuchungswert. Die darüber hinaus übertragenen stillen Reserven seien nicht zu besteuern. Der korrekte Liquidationsgewinn belaufe sich auf CHF 186'569.00. Dieser wurde wie folgt berechnet:

"Einbuchungswert	CHF	1'010'000
./. Entnahmewert	CHF	-802'701
= Brutto Liquidationsgewinn	CHF	207'299
./. AHV-Beiträge (geschätzt 10 %)	CHF	-20'730
= massgebender Liquidationsgewinn	CHF	186'569"

Das KS Nr. 5a sei in Bezug auf die Notwendigkeit der weiteren Beteiligung des übertragenden Gesellschafters am neuen Personenunternehmen nicht anwendbar, da nicht einzelne Vermögenswerte zweckwidrig (teilweise) un-entgeltlich übertragen worden seien. Vorliegend habe sich der Rekursgeg-ner nach langjähriger Tätigkeit altersbedingt zur Betriebsübergabe an C._____ entschlossen. Dieser habe den Betrieb nahtlos weitergeführt. Wirtschaftlich betrachtet sei der Betrieb in einem Akt übertragen worden. Die geringe zeitliche Abweichung der schrittweisen Übertragung ändere daran nichts. Die Übertragung in einem Vertrag sei nicht erforderlich.

Eine Privatentnahme von Geschäftsvermögen durch den Rekursgegner sei nicht erfolgt. Insbesondere liege keine dauerhafte Zweckänderung der Ge-schäftsliegenschaft vor. Es fehle zudem an einer eindeutigen Willenserklä-rung des Rekursgegners. Da die Liegenschaft sowohl in der letzten Buch-haltung des Rekursgegners wie auch in derjenigen des Übernehmers C._____ aufgeführt worden sei, sei die Deklaration in der unterjährigen Steuererklärung 2019 fälschlicherweise erfolgt.

Eventualiter sei der Marktwert der Liegenschaft auf CHF 1'177'500.00 fest-zusetzen, dem Mittelwert zwischen Ertragswert von CHF 1'010'000.00 und Realwert von CHF 1'345'000.00 gemäss Schätzungen der J._____ vom tt.mm. 2019.

3.8.

3.8.1.

In der Stellungnahme zum Beweisergebnis der Verhandlung mit Augen-schein wurde vom KStA an den bisherigen Ausführungen festgehalten. Der Rekursgegner sei nach dem tt.mm. 2019 weiterhin in einem Anstellungsverhältnis in D._____ tätig gewesen. Er sei am übernehmenden Per-sonenunternehmen nicht beteiligt gewesen. Die Liegenschaften seien vom Rekursgegner mit separaten Verträgen auf [...] übertragen worden. Es

habe unbestrittenermassen keine Buchwertübernahme stattgefunden. Damit liege offensichtlich keine steuerneutrale Umstrukturierung vor.

Da die Schätzung der J._____ vom tt.mm. 2019 in methodischer Hinsicht unzulänglich und auf unvollständigen Schätzungsgrundlagen beruhe, könne nicht auf den Ertragswert von CHF 1.01 Mio. abgestellt werden. Dass es sich dabei nicht um den Verkehrswert handle, sei auch vom Rekursgegner eingeräumt worden. Ebenso wenig könne auf den methodisch nicht nachvollziehbaren Wert von CHF 1'177'500.00 abgestellt werden.

Der im Gesellschaftsvertrag vom tt.mm. 2020 für die Parzelle Nr. aaa vereinbarte Übernahmepreis von CHF 1'152'000.00 weiche erheblich vom von der J._____ geschätzten Verkehrswert von CHF 1.345 Mio. ab. Damit habe ein "erbrechtlicher Ausgleich" geschaffen werden sollen, welcher ebenfalls Einfluss auf die Festlegung des Verkaufspreises für die Liegenschaften Nrn. ccc und bbb gehabt habe. Es liessen sich daraus daher keine Rückschlüsse auf den Verkehrswert ziehen.

3.8.2.

In der Stellungnahme zum Beweisergebnis der Verhandlung mit Augenschein liess der Rekursgegner ausführen, die bisher eingereichten Schätzungen der Parzellen Nrn. ccc und bbb bzw. Parzelle Nr. aaa seien irrtümlich vermischt worden. In der Folge sei der Eventualantrag fehlerhaft berechnet worden. Da in der Schätzung der J._____ eine Wohnung im Wohnhaus D._____ Nr. ddd, Garagen/ Wohnungen/Lager Nr. eee, versehentlich unberücksichtigt geblieben sei, habe die Bewertung angepasst werden müssen. Mit der neuen Bewertung vom tt.mm. 2025 sei die Parzelle Nr. bbb, welche ausschliesslich als [...] genutzt werde, "als in der Bewertung enthalten zu betrachten". Eine separate Schätzung der Parzelle Nr. bbb sei auch nicht sachgerecht, da eine Überbauung der kleinen Restparzelle nicht möglich sei. Es bestehe dafür keine massgebende Bewertungsrelevanz. Der Marktwert der Liegenschaft sei eventualiter auf CHF 1'327'346.00 festzusetzen. Dieser Betrag entspreche dem Mittelwert zwischen Ertragswert von CHF 1'145'000.00 und Realwert von CHF 1'509'961.00.

3.9.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob eine steuerneutrale Umstrukturierung oder eine steuerbare Privatentnahme der Liegenschaften Nrn. ccc und bbb aus dem Geschäftsvermögen vorliegt. Wird eine steuerbare Umstrukturierung oder eine steuerbare Privatentnahme bejaht, ist der steuerbare Liquidationsertrag zu bestimmen. Sodann ist zu prüfen, ob bzw. in welchem Umfang von einem Steueraufschub auszugehen ist. Darauf ist in dieser Reihenfolge einzugehen.

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.

4.2.1.

Das Bundesgericht hat in einem die direkte Bundessteuer und den Kanton Schwyz betreffenden Entscheid (Bundesgerichtsurteil vom 5. September 2017 [2C_732/2016 und 2C_733/2016] = StE 2017 B 23.2 Nr. 56) das folgende festgehalten:

"2.2. Wird ein Wirtschaftsgut, das stille Reserven enthält, durch eine sog. Privatentnahme in einen Bereich übergeführt, in welchem die Einkommens- bzw. Ertragsbesteuerung nicht mehr möglich ist, so liegt darin grundsätzlich eine Realisierung dieser Reserven, welche deren Besteuerung zur Folge haben muss (...).

2.2.1. Praxisgemäss kann eine solche Gewinnentnahme bzw. Überführung von I. _____ - in Privatvermögen erst in demjenigen Zeitpunkt anerkannt werden, wenn sie für die Steuerbehörde erkennbar geworden ist, d.h. wenn der Pflichtige der Behörde gegenüber den eindeutigen - ausdrücklichen oder konkludenten - Willen bekundet, den fraglichen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen (vgl. dazu schon oben E. 2.1.2). Die Besteuerung eines Kapitalgewinnes soll nämlich erst dann Platz greifen, wenn unumstösslich feststeht, dass der Realisierungsfall tatsächlich eingetreten ist. Dazu bedarf es in der Regel einer Abrechnung des Pflichtigen mit der Steuerbehörde. Erfolgt eine solche Abrechnung nicht und liegt sonst kein Fall systematischer Realisierung der stillen Reserven vor, so verbleibt das betroffene Wirtschaftsgut im Geschäftsvermögen (vgl. u.a. BGE 126 II 473 E. 3b S. 475 f.; 125 II 113 E. 6c/bb S. 127; 112 Ib 79 E. 4a S. 85 f.; Urteil 2C_996/2012 vom 19. April 2013 E. 6.2 in: StR 68/2013 S. 795 u. 806).

2.2.2. Um eine Privatentnahme handelt es sich namentlich dann nicht, wenn ein Pflichtiger zwar seine selbständige Erwerbstätigkeit aufgibt und dies den Steuerbehörden mitteilt, gleichzeitig aber ausdrücklich erklärt, Unternehmensaktiven im Rahmen der Geschäftsliquidation noch verkaufen zu wollen (sog. verzögerte Liquidation) oder den Betrieb nur vorübergehend - etwa bis zum geplanten Verkauf des I. _____ an Dritte oder bis zur Übertragung auf einen Erben - verpachten zu wollen (vgl. BGE 125 II 113 E. 6c/aa S. 125 f.; Urteil 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 5.2 in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40).

2.2.3. Eine Entnahme kann aber z.B. dort gegeben sein, wo ein Einzelunternehmer eine Geschäftsliegenschaft in sein Privatvermögen überführt. Jedoch ist eine bloss tatsächliche Änderung in der Nutzung der Liegenschaft für sich allein steuerlich nicht massgebend (vgl. das Urteil

A.281/1985 vom 7. November 1986 E. 3c in: ASA 57 S. 271). Durch den blossen Zeitablauf kann die fragliche Liegenschaft ebenfalls nicht in das Privatvermögen übergehen. Weiter steht eine lange Besitzesdauer oder der Umstand, dass seit längerer Zeit keine Grundstücksgeschäfte getätigt worden sind, der Annahme einer weiterhin selbständigen, auf Erwerb gerichteten Tätigkeit nicht entgegen (vgl. BGE 125 II 113 E. 6c/cc S. 127 f.; zum Ganzen: Urteile 2C_515/2013 vom 27. November 2013 E. 2.4.1 in: ASA 82 S. 476; 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 4.1.2 in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40; siehe dazu neuerdings auch der hier nicht direkte relevante Art. 18a Abs. 1 DBG)."

4.3.

Führt eine selbständig erwerbstätige Person ihr Unternehmen nicht mehr weiter und erklärt sie schriftlich, dass dieses in ihrem Geschäftsvermögen und Eigentum verbleibt, so wird die Besteuerung der Gewinne bei endgültiger Überführung ins Privatvermögen nach § 27 Abs. 2 StG bis zu ihrem Ableben hinausgeschoben (§ 23 Abs. 1 lit. b StG). Diese Massnahmen können sodann nach § 23 Abs. 2 StG unter bestimmten Bedingungen verlängert werden. Eine Abrechnung hat stattzufinden, wenn die Voraussetzungen nicht mehr gegeben sind (§ 23 Abs. 3 lit. a StG) oder die steuerpflichtige Person eine Überführung ins Privatvermögen wünscht (§ 23 Abs. 3 lit. b StG) oder die Steuerpflicht im Kanton endet (§ 23 Abs. 3 lit. c StG).

4.4.

4.4.1.

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. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in § 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 174 StG N 15, N 28 ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff.).

4.4.2.

Im Veranlagungsverfahren gilt sodann die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast.

Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweismässigkeit und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt ist. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweismässigkeit auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis).

4.4.3.

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt – wie ausgeführt – auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433, Erw. 3.2.6.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 144 II 427, Erw. 8.3.1.).

5.

5.1.

Es ist unbestritten, dass das rückwirkend per tt.mm. 2019 verkaufte Inventar zum Geschäftsvermögen des Rekursgegners gehörte. Von den Steuerbehörden wurde sodann festgehalten (Bericht KStA BP vom 18. März 2022.), dass auf dem veräusserten Inventar keine stillen Reserven bestanden. Vor diesem Hintergrund hat die Veräusserung des Inventars, im Vertrag vom tt.mm. 2020 festgeschrieben, keinen Einfluss auf den Liquidationsgewinn. Darauf ist nicht weiter einzugehen

5.2.

Es ist unbestritten geblieben, dass der Rekursgegner keine Erklärung auf Beibehaltung von Geschäftsvermögen im Sinne von § 23 StG ("Revers") abgegeben hat. Darauf ist ebenfalls nicht weiter einzugehen.

5.3.

Es ist ebenfalls unbestritten, dass die Liegenschaften Q._____ Nr. ccc und bbb zum Geschäftsvermögen (Anlagevermögen D._____) des Rekursgegners gehörten. Es ist ebenso unbestritten, dass die Liegenschaften grundsätzlich nicht steuerneutral – sie wurden nicht zum bisherigen Buchwert in die Buchhaltung des übernehmenden C._____ eingebucht – übergegangen sind. Während der Rekurrent gestützt auf die unterjährigen Steuererklärung 2019 (tt.mm. - tt.mm. 2019) von einer Privatentnahme zum Verkehrswert im Jahr 2019 ausgeht, geht der Rekursgegner von einer nur teilweisen Aufdeckung von stillen Reserven in der Differenz des Buchwertes beim Rekursgegner und dem Einbuchungswert beim übernehmenden C._____ aus. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

6.

6.1.

Mit der Steuererklärung für die unterjährige Steuerpflicht (1. Januar - tt.mm. 2019; in den Akten als "erste unterjährige Steuererklärung" bezeichnet) reichte der Rekursgegner für D._____ einen Jahresabschluss per tt.mm. 2019 ein. In diesem wurden unter den "Immobilien Sachanlagen" die "I._____-/Wohnlieg. R-Strasse" mit einem Buchwert von CHF 800'000.00, die [...] mit einem Buchwert von CHF 2'700.00 und der "Neubau [...]" mit einem Buchwert von CHF 1.00, total CHF 802'701.00, ausgewiesen. Per tt.mm. 2019 gehörten die Liegenschaften Q._____ Nr. ccc und bbb unverändert zum Geschäftsvermögen des Rekursgegners.

6.2.

Mit der Steuererklärung für die unterjährige Steuerpflicht (tt.mm. - tt.mm. 2019; in den Akten als "zweite unterjährige Steuererklärung" bezeichnet) deklarierte der Rekursgegner per tt.mm. 2019 sämtliche Liegenschaften nicht mehr als I._____- sondern als Privatliegenschaften (vgl. Liegenschaftenverzeichnis 2019). Für die Liegenschaft R-Strasse wurde ein Steuerwert von CHF 843'800.00 angegeben. Im Schuldenverzeichnis 2019 wurden ausschliesslich Privatschulden deklariert, so insbesondere die auf dem "Wohn- und Geschäftshaus, R-Strasse" lastenden Hypotheken von insgesamt CHF 510'000.00 (vgl. Zins- und Kapitalausweis der K._____ vom 15. Januar 2020). Gestützt auf diese Deklaration wurde im Veranlagungsverfahren von den Steuerbehörden übereinstimmend von einer Überführung der Liegenschaften Nrn. ccc und bbb in das Privatvermögen des Rekursgegners ausgegangen. Der Rekursgegner lässt geltend machen, diese Deklaration sei irrtümlich erfolgt.

6.3.

6.3.1.

Bereits mit Urteil vom 29. Mai 1996 (RV.94.50198) hat sich das Spezialverwaltungsgericht (damals: Steuerrekursgericht) zur Behandlung von Überführungserklärungen geäußert:

"3. a) Der Rekurrent war Inhaber einer Bäckerei, deren Betrieb er auf den 31. Juli 1993 eingestellt hat. Die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit als solche bewirkt nicht automatisch eine Überführung des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen des Inhabers (Baur/Klöti/Koch/Meier/ Ursprung: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz [Kommentar], Muri-Bern 1991, N. 227 zu § 22 StG). Die Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen setzt eine eindeutige Willensäußerung des Steuerpflichtigen an die Steuerbehörde voraus, dass er eine Überführung vorgenommen oder sein gesamtes Geschäft liquidiert habe (Kommentar, N. 230 zu § 22 StG; ASA 57 S. 217). Die Erklärung des Steuerpflichtigen für sich allein genügt nicht. Sie muss auch von den Steuerbehörden angenommen worden sein (ASA 47 S. 423, 52 S. 360, 53 S. 269). Umgekehrt kann eine Überführung ohne ausdrückliche Erklärung vorliegen, wenn der Steuerpflichtige einen Tatbestand setzt, der einen eindeutigen Schluss auf eine Privatentnahme zulässt bzw. wenn er der Veranlagungsbehörde entsprechende Umstände klar zur Kenntnis bringt, damit diese in die Lage versetzt wird, daraus die im Gesetz vorgesehenen Folgen zu ziehen (VGE vom 1. Februar 1994 in Sachen E.M.; ASA 41 S. 507; Känzig: Wehrsteuer [direkte Bundessteuer], Basel 1982, 2. Auflage, I. Teil, N. 171 zu Art. 21 BdBSt). Hingegen gibt es eine stille und heimliche Überführung vom I. _____ - ins Privatvermögen nicht (AGVE 1982 S. 345; 1991 S. 404; Kommentar, N. 230 zu § 22 StG).

Sofern der Eigentümer sein Unternehmen nicht weiterführt und schriftlich erklärt, dass dieses in seinem Geschäftsvermögen und Eigentum verbleibt, so kann die Besteuerung eines Gewinnes bei endgültiger Überführung ins Privatvermögen aufgeschoben werden (§ 21 Abs. 1 lit. b StG).

b) Der Rekurrent hat mit der Abgabe der Steuererklärung für Liquidationsgewinne gegenüber den Steuerbehörden die verbindliche Erklärung abgegeben, dass er den geschäftlich genutzten Teil der Liegenschaft X in A. ins Privatvermögen überführen wolle. Gemäss der Rechtsprechung von Steuerrekursgericht und Verwaltungsgericht stellt die Abgabe der Steuererklärung für Liquidationsgewinne eine bedingungs- und voraussetzungslose Willenserklärung dar (RGE vom 30. Dezember 1992 in Sachen EG E.; VGE vom 7. Oktober 1993 in Sachen EG E.; RGE vom 15. November 1995 in Sachen EG E.). Ein wesentlicher Aspekt des Grundsatzes von Treu und Glauben im Sinne von § 127 Abs. 2 StG ist das Verbot widersprüchlichen Verhaltens (Kommentar, N. 7 und 9 zu § 127 StG). Dazu gehört, dass eindeutige Willensäußerungen nicht beliebig zurückgenommen und durch andere ersetzt werden können.

c) Der Rekurrent macht geltend, er sei bei der Abgabe der Steuererklärung einem wesentlichen Irrtum unterlegen, indem er der Meinung gewesen sei, dass ein Steueraufschub auch nachher noch verlangt werden könne. Auf Irrtum beruhende Willensmängel können auch im Verwaltungsrecht von rechtserheblicher Bedeutung sein (vgl. ausführliche Darstellung im Merkblatt des Kantonalen Steueramtes vom 14. Februar 1994 betreffend Rück-

zug des Begehrens um Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen). Ein Irrtum ist aber nur dann beachtlich, wenn er von der betroffenen Person nicht verschuldet worden ist. Keine Berufung auf Irrtum ist möglich, wenn es um einen Rechtsirrtum geht (BGE 98 V 257/8). Darum handelt es sich im vorliegenden Fall, weil der Rekurrent eine unrichtige Vorstellung über die rechtliche Bedeutung einer vorbehaltlos abgegebenen Steuererklärung hatte. Dazu kommt, dass im Steuererklärungsformular festgehalten ist, dass vorgängig abzuklären sei, ob ein Steueraufschub beantragt werde (Wegleitung Ziffer 2). Zwar ist dem Formular selber nicht zu entnehmen, wie der Steuerpflichtige vorgehen muss, wenn er einen Steueraufschub beanspruchen will. Da der Rekurrent indessen fachkundig beraten war, kann dies auf sich beruhen."

Das Bundesgericht hat sich in Bezug auf eine Überführungserklärung im Urteil vom 3. März 2010 (2C_612/2009, Erw. 2.2 und 2.3) gleich geäußert.

6.3.2.

Gleich ist die Rechtsprechung in Bezug auf den Rückzug eines Rechtsmittels. So ist eine Rückzugserklärung endgültig und kann nicht frei widerrufen werden. Ein Widerruf ist grundsätzlich nur möglich, wenn der Rückzug auf einem wesentlichen Willensmangel beruht (RGE vom 25. August 2011 [3-RV.2011.36]; RGE vom 15. November 2006 [3-RV.2006.121]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 194 StG N 14).

6.4.

Mit der Deklaration der Liegenschaften als Privatvermögen und der Hypotheken auf den Liegenschaften Nrn. ccc und bbb als Privatschulden liegt eine eindeutige Willenserklärung auf Überführung der Liegenschaften vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen vor.

Auch liegt entgegen den Behauptungen des Rekursgegners keine irrtümliche Deklaration vor. Dass die Deklaration dem tatsächlichen Willen des Rekursgegners entsprochen haben muss, ergibt sich zum einen aus der von Anfang an fachkundigen Vertretung des Rekursgegners. Zum anderen ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag betreffend Beendigung einer einfachen Gesellschaft vom tt.mm. 2020 (nachfolgend: Gesellschaftsvertrag), dass die erbrechtliche Auseinandersetzung im Jahr 2019 offensichtlich noch in Gang und keineswegs abgeschlossen war. In Ziff. VII.1. ("Erbrechtliche Bestimmung") des Gesellschaftsvertrages wird in Bezug auf die "erbrechtliche Wirkung dieses Rechtsgeschäftes" auf eine "separate, ebenfalls heute abgeschlossene, Vereinbarung, die nicht zu den Grundbuchakten gegeben wird," verwiesen. Da Gegenstand des Gesellschaftsvertrages die Übertragung der Liegenschaft Q. _____ Nr. aaa war – welche im Übrigen auch von der J. _____ geschätzt wurde – steht fest, dass die Aufteilung der Liegenschaften am 31. Dezember 2019 noch völlig offen war. Vor diesem Hintergrund macht die Deklaration der Liegenschaften als Privatvermögen durchaus Sinn. Zum gleichen Ergebnis führt der Vertragspassus in Ziff. IV.6.b des Kaufvertrages vom tt.mm. 2020, wo

festgehalten wurde, dass "[d]ie Wohnung, die Garagen, das [...] sowie die Räume (...) bis auf Weiteres von der Verkäuferpartei genutzt" werden.

Die Liegenschaften Nrn. ccc und bbb wurden denn auch im Jahresabschluss 2019 der D._____, C._____, zu Recht nicht bilanziert. Folgerichtig – und entgegen den Angaben des Rekursgegners an der Verhandlung (Protokoll, S. 6) – wurden im unterjährigen Geschäftsjahr 2019 auch keine Mieteinnahmen von C._____ verbucht.

6.5.

Noch mit der Einsprache wurde eine vertrauensbegründende Auskunft des (damaligen) Steuerkommissärs geltend gemacht, wonach die steuerneutrale Übertragung des Betriebes an C._____ besprochen worden sei.

Entgegen der im Einspracheentscheid vertretenen Auffassung kann auch – obwohl eher unüblich – eine mündliche Auskunft vertrauensbegründend sein, sofern sie denn (insbesondere inhaltlich) nachgewiesen wird. Daran fehlt es vorliegend offensichtlich. Hinzu kommt, dass die Betriebsübergabe selbst nach der vom Rekursgegner bzw. seiner Vertretung an der Einspracheverhandlung geäußerten Auffassung tatsächlich nicht steuerneutral erfolgte. Insofern kann keine vertrauensbegründende Auskunft vorliegen, aus der der Rekursgegner etwas zu seinen Gunsten ableiten könnte.

6.6.

Liegt – wie hier – eine eindeutige Überführungserklärung vor, ist von einer Privatentnahme im Jahr 2019 auszugehen und über die stillen Reserven abzurechnen.

7.

7.1.

Ist von einer Privatentnahme auszugehen, stellt sich vorab die Frage, ob gestützt auf § 28 StG von einem (teilweisen) Steueraufschub auszugehen ist.

7.2.

7.2.1.

Stille Reserven einer Personenunternehmung werden bei der Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden (§ 28 Abs. 1 lit. a StG). § 28 Abs. 1 lit. a StG lautet gleich wie Art. 8 Abs. 3 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) und Art. 19 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG). Auf die Rechtsprechung und die Lehre zu diesen Bestimmungen kann daher ohne weiteres abgestellt werden.

7.2.2.

In seinem Urteil vom 24. Mai 2016 (2C_390/2015 = BGE 142 II 283), hat das Bundesgericht ausgeführt:

"3.1. Nach dem Wortlaut des Gesetzes verlangt die steuerneutrale Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person die Übertragung eines *Betriebs* oder eines *Teilbetriebs* (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG). Im Gegensatz zur Übertragung von Vermögenswerten zwischen Personenunternehmungen gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG muss im Bereich von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG somit eine qualifizierte Form von Vermögen übertragen werden, damit die Steuerneutralität gewahrt bleibt. Dies entspricht dem gesetzgeberischen Willen, wurde doch das Betriebserfordernis in Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG in der parlamentarischen Beratung abweichend vom bundesrätlichen Entwurf gestrichen, nicht hingegen im hier zur Diskussion stehenden Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG (vgl. Botschaft vom 13. Juni 2001 zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Botschaft FusG], BBl 2000 4507 Ziff. 2.2.7; Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG gemäss Entwurf zu einem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [E-FusG], BBl 2000 4574; Antrag der Rechtskommission des Ständerates, AB 2001 S 165; Votum Bundesrat Villiger, AB 2003 N 252; Antrag der Rechtskommission des Nationalrates, AB 2003 N 254; zum Gesetzgebungsverfahren und den vorbereitenden Arbeiten ausführlich OBERSON/GLAUSER, a.a.O., N. 20 ff. zu Art. 19 DBG; vgl. auch FELIX RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 26 ff. zu Art. 19 DBG). 24. Mai 2016 (2C_390/2015)"

Daraus lässt sich einzig schliessen, dass die grundsätzlich steuerneutrale Übertragung auch nur einzelner Vermögenswerte vom Gesetzgeber (vgl. auch Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2020 [2C_2/2020], Erw. 2.4, und Bundesgerichtsurteil vom 13. November 2023 [9C_608/2022], Erw. 6.3.) gewollt ist. Weitere Voraussetzungen lassen sich der bundegerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 8 Abs. 3 lit. a StHG nicht entnehmen.

7.2.3.

7.2.3.1.

Der Rekurrent verweist auf das KS Nr. 5a. Die Steuerbehörden erlassen Kreisschreiben, Merkblätter und Weisungen. Diese haben zwar keine Gesetzeskraft und binden weder die Rechtsunterworfenen noch die Gerichte, sind jedoch im Sinne einer Auslegungshilfe heranzuziehen (BGE 131 II 1; Urteil des Bundesgerichts vom 11. Oktober 2011 [2C_95/2011] = Pra 2012 Nr. 87; VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.333]). Insoweit ist das Spezialverwaltungsgericht nicht an das vom Rekurrenten angeführte KS Nr. 5a oder andere Weisungen gebunden.

7.2.3.2.

Im KS Nr. 5a wird (Ziff. 3, S. 19/20) ausgeführt, welche Tatbestände überhaupt unter den Begriff der Umstrukturierung (von Personenunternehmungen)

gen) fallen. Die Übertragung von Vermögenswerten kann insbesondere durch Verkauf, Austritt eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft und Gründung einer neuen Personenunternehmung oder Vermögensübertragung nach Art. 69 – 77 des Fusionsgesetzes erfolgen. Dabei können im "Handelsregister eingetragene Gesellschaften und Einzelunternehmen (...) ihr Vermögen oder Teile davon mittels Vermögensübertragung auf andere Rechtsträger des Privatrechts übertragen, wobei die Übertragung – wie bei der Spaltung und der echten Fusion – in einem Akt (uno actu) mit Aktiven und Passiven erfolgt; die Gesamtheit der im Übertragungsvertrag beschriebenen Vermögenswerte wird übertragen, ohne dass die für die Einzelübertragung dieser Werte geltenden Formvorschriften eingehalten werden müssen. Eine Fusion, bei der die Übertragung des Vermögens durch Vermögensübertragung erfolgt, bedingt eine anschließende Liquidation der übertragenden Gesellschaft" (Ziff. 3.1.1).

Weiter wird festgehalten, dass die "Übertragung von Vermögenswerten auf eine unabhängige Personenunternehmung, d.h. auf eine Personenunternehmung, an der die übertragenden Personen nach der Übertragung nicht beteiligt sind, (...) dagegen einen Realisationstatbestand dar[stellt]. Bei den für die Einkommenssteuer massgeblichen Werten handelt es sich um die Einkommenssteuerwerte, d.h. die Buchwerte gemäss Handelsbilanz zuzüglich allfälliger versteuerter stiller Reserven. Eine Restriktion ergibt sich aus dem steuersystematischen Realisationstatbestand der Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Eine solche steuerbare Privatentnahme liegt vor, soweit Vermögenswerte der übertragenden oder der übernehmenden Personenunternehmung nicht mehr ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Präponderanzmethode). (...). Eine Personenunternehmung kann auch einzelne Vermögenswerte steuerneutral auf eine andere Personenunternehmung übertragen, sofern die übertragende Person auch an der übernehmenden Personenunternehmung beteiligt ist" (Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG mit Verweis auf das Beispiel Nr. 1 im Anhang). Im dort dargestellten Beispiel wird geschlossen, dass die Vermögensübertragung steuerneutral sei, weil die übertragenen und die zurückbleibenden Vermögenswerte weiterhin zum Geschäftsvermögen der (gleichen) beiden Gesellschafter gehören, die Steuerpflicht in der Schweiz weiterbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen wurden.

7.3.

7.3.1.

Im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz wird in § 28 StG N 6 zu Recht von einem erweiterten Umstrukturierungsbegriff ausgegangen, da auch die Übertragung von einzelnen Vermögenswerten zwischen Personenunternehmungen eine Umstrukturierung im steuerlichen Sinn darstellt. Als Voraussetzung für eine Steuerneutralität wird neben dem Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz verlangt, dass die "stillen Reserven, die in der

Vermögenssphäre des Personenunternehmers vorhanden sind, nach der Übertragung der Besteuerung verhaftet bleiben" (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 28 StG N 16), weshalb die Übernahme der Einkommenssteuerwerte verlangt wird. Dazu wird festgehalten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 28 StG N 16):

"Eine Höherbewertung in der Eröffnungsbilanz des Übernehmenden führt zu einem Liquidationsgewinn beim Übertragenden (VGE vom 20.5.2009, WBE.2008.191, E. 5.2.1 und 5.6). Eine teilweise Höherbewertung verunmöglicht die steuerneutrale Umstrukturierung nicht gänzlich. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut 'soweit die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte beibehalten werden'. *Soweit* die bisherigen Einkommenssteuerwerte der Aktiven und Verbindlichkeiten übernommen werden, können diese steuerneutral übertragen werden; soweit vor der Übertragung Aufwertungen gemacht werden, hat dies eine Besteuerung des Aufwertungs- bzw. Liquidationsgewinnes beim bisherigen Personenunternehmer zur Folge (...)"

Sodann wird bezüglich Übertragung von Vermögenswerten auf ein anderes Personenunternehmen ausgeführt, gemäss dem Wortlaut von § 28 StG gebe es kein Erfordernis, dass alle bisherigen Personenunternehmer auch nach der Umstrukturierung weiterhin am Personenunternehmen beteiligt sein müssten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 28 StG N 20). Für eine Spaltung wird verlangt, dass Vermögenswerte (einzelne oder das ganze Vermögen) von einem Personenunternehmen auf ein anderes oder mehrere andere Personenunternehmen mittels Vermögensübertragung nach Art. 69 FusG oder mittels Singularsukzession nach Art. 181 OR übertragen werden. Eine Realisation stiller Reserven liege nur dann vor, wenn die Gesellschafter eines Personenunternehmens durch die Spaltung eine Änderung ihres gesamthänderischen Verhältnisses erfahren (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 28 StG N 24 und 25).

7.3.2.

Gleich wie im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz wird von der Kommentatorin Julia von Ah (wenn auch dort zusammen mit Markus Reich) im Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 8 StHG, N 53 ff., und im Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 19 DBG N 16 ff., kommentiert.

7.3.3.

Im Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, 2. Auflage, Basel 2022, wird ausgeführt, dass sich dem Gesetzeswortlaut bei Übertragung von Vermögenswerten auf ein anderes Personenunternehmen nicht (wie abweichend im KS Nr. 5a festgehalten) die Beteiligungsidentität als Voraussetzung der Steuerneutralität entnehmen lasse (§ 2 N 90). Zudem wird bei einer Aufwertung die Steuerneutralität lediglich im

Umfang der Aufwertung verneint. Die restlichen Aktiven könnten steuerneutral übertragen werden (§ 2 N 92).

7.4.

Aufgrund der Privatentnahme per 31. Dezember 2019 fehlt es an einer direkten Übertragung der Liegenschaften auf den Übernehmer. Es fehlt ausserdem ein klarer (zeitlicher) Zusammenhang in Bezug auf die Übergabe des Inventars einerseits und der Liegenschaften anderseits. Die für die Anwendung von § 28 Abs. 1 lit. a StG erforderliche Kausalität wurde mit der Überführungserklärung mit der zweiten unterjährigen Steuererklärung 2019 unterbrochen.

Festzuhalten bleibt immerhin, dass der Rekursgegner die Übertragung der Liegenschaften an den Übernehmer ebenfalls als einen nur teilweise steuerneutralen Vorgang betrachtete, sich jedoch unzulässigerweise in Anwendung von § 28 Abs. 1 lit. a StG eine Beschränkung der Besteuerung auf die Differenz zwischen Buchwert beim Verkäufer und Einbuchungswert beim Käufer ausrechnete.

7.5.

Es ist festzustellen, dass § 28 Abs. 1 lit. a StG vorliegend nicht zu einer teilweise steuerneutralen Übertragung von stillen Reserven führen kann.

8.

8.1.

Es ist weiter zu prüfen, ob ein Steueraufschub aus anderen Gründen möglich ist. 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).

8.2.

8.2.1.

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, abgesehen 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])."

8.2.2.

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.

8.3.

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 I. _____- 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."

8.3.1.

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.

8.4.

8.4.1.

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.

8.4.2.

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

8.4.3.

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 DBG 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 StHG 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, jedoch zur Form der Erklärung.

8.4.4.

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.

8.5.

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.

8.6.

Ausweislich der Akten haben die Rekurrenten keinen Antrag auf Steueraufschub nach § 32a StG gestellt. Es wurde in Anwendung von § 28 Abs. 1 lit. a StG lediglich eine auf die Differenz zwischen Buchwert beim Veräusserer und Einbuchungswert des Käufers beschränkte Besteuerung verlangt. Insofern kann § 32a StG keine Anwendung erfahren. Davon ist auch zu Gunsten des Rekursgegners auszugehen, zumal ein Aufschub bis zur Veräusserung im Jahr 2020 wohl den Verlust der privilegierten Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG für die Differenz zwischen Anlagekosten und Verkaufspreis zur Folge haben müsste.

8.7.

Nachfolgend ist somit der privilegiert zu besteuernde Liquidation in der Differenz des Buchwertes und des Verkehrswertes per 31. Dezember 2019 der Liegenschaften Nrn. ccc und bbb zu bestimmen.

9.

9.1.

Der Buchwert der Liegenschaften ("Entnahmewert") ist mit CHF 802'701.00 unbestritten. Davon gingen der Rekursgegner und die Vorinstanz im Einspracheverfahren sowie unverändert im Rekursverfahren aus. Weiter ist auf den Verkehrswert der Liegenschaften Nrn. ccc und bbb per 31. Dezember 2019 einzugehen.

9.2.

9.2.1.

Das KStA GS erstellte gestützt auf eine Objektbesichtigung die Verkehrswertschätzung vom tt.mm. 2021. Diese wies für die Liegenschaften Nrn. ccc und bbb einen Verkehrswert von CHF 1'640'000.00 aus. Die Schätzung des KStA GS basiert auf einer Mittelwertmethode (fünffache Gewichtung des Ertragswerts von CHF 1'471'949.00/Realwert CHF 2'469'064.00) und stützt sich auf das Schweizerische Schätzerhandbuch SVKG, Ausgabe 2019, ab.

9.2.2.

Der Rekursgegner lässt mit Rekurs eventualiter einen Verkehrswert von CHF 1'177'500.00 geltend machen. Er stützt sich dabei auf Schätzungen der J._____ vom tt.mm. 2019. Der vom Rekursgegner eventualiter beantragte Verkehrswert soll nach den Angaben in der Vernehmlassung dem Mittelwert zwischen Ertragswert und Realwert gemäss Schätzungen der J._____ vom tt.mm. 2019 (Ertragswert CHF 1'010'000.00 [dieser entspricht dem Kaufpreis gemäss Kaufvertrag vom tt.mm. 2020]/Realwert CHF 1'345'000.00) entsprechen. Gemäss der Schätzung der J._____ vom tt.mm. 2019 wurde der Realwert der Liegenschaft an der R-Strasse jedoch auf mindestens CHF 1'509'691.00 geschätzt ("Erstellungskosten" von CHF 2'068'070.00 bzw. "Zustandswert" von CHF 1'509'691.00; vgl. dazu

auch Erw. 9.3.1.). Die aus der Vernehmlassungsbeilage 8 entnommenen CHF 1'345'000.00 betreffen die Liegenschaft Nr. aaa. Insofern kann der in der Vernehmlassung beantragte Verkehrswert nicht zutreffen. Das hat der Rekursgegner mit Stellungnahme vom tt.mm. 2025 erkannt und dementsprechend den Eventualantrag gestützt auf die neue Verkehrswertschätzung der J._____ vom tt.mm. 2025 anpassen lassen.

9.2.3.

Das nicht unbesehen auf die Schätzungen der J._____ vom tt.mm. 2019 – und ebensowenig auf diejenige vom tt.mm. 2025 – abgestellt werden kann, ergibt sich im Wesentlichen aus der erbrechtlichen Vereinbarung vom tt.mm. 2020 zwischen dem Rekursgegner und [...] C._____ und H._____. In Ziff. 5 dieser Vereinbarung wurde festgehalten, dass "[b]etreffend Ausgleichung aus den Liegenschaftsübertragungen (...) die Liegenschaften, unter Berücksichtigung des Wohnrechtes auf LIG Q._____ aaa sowie der Bestimmung Ziff. 2 [Übertragung der Liegenschaften auf [...]], gleichwertig sind, d.h. es bestehen – trotz der unterschiedlichen Verkehrswerte – keine Ausgleichungsansprüche oder Herabsetzungsansprüche." Offensichtlich stand bezüglich Liegenschaftsbewertung die Wertgleichheit der Liegenschaften und nicht deren Verkehrswert im Vordergrund.

9.3.

9.3.1.

Da die Liegenschaft an der R-Strasse nicht nur gewerblich genutzt wird, sondern auch vermietet sowie teilweise vom Rekursgegner selbst bewohnt wurde, liegt nicht ein reines Renditeobjekt vor. Dementsprechend ist die Mittelwertmethode einer reinen Ertragswertmethode vorzuziehen. Insoweit kann nicht der mit der Schätzung der J._____ vom tt.mm. 2019 ermittelte reine Ertragswert von CHF 1'010'000.00 als Verkehrswert massgeblich sein. Dasselbe gilt für die korrigierte Schätzung vom tt.mm. 2025 mit einem Ertragswert von CHF 1'145'000.00. Die Schätzungen der J._____ leiden daher an einem wesentlichen Mangel, so dass allein deshalb nicht darauf abzustellen ist.

Würde auf die Ertragswertschätzung der J._____ vom tt.mm. 2019 abgestellt, müsste von einem Ertragswert von CHF 1'570'093.00 ausgegangen werden, da der Abzug für die technische Entwertung gemäss Realwertberechnung von CHF 558'379.00 unberücksichtigt bleiben müsste. Würde die berichtigte Schätzung vom tt.mm. 2025 berücksichtigt werden, ergäbe sich sogar mit gleicher Begründung ein Ertragswert von CHF 1'704'673.00. Der zu Unrecht geltend gemachten "technischen Entwertung" wird bei der Ertragswertberechnung zum einen bereits mit dem Einsetzen der effektiven Mietzinsen – so hat etwa eine Altbauwohnung einen tieferen Mietzins als eine Neubauwohnung – Rechnung getragen. Zum

anderen wird sie bei der Berechnung des Kapitalisierungszinssatzes – insbesondere bei den Kostenzuschlägen – berücksichtigt.

Wie ausgeführt kann auch der in der Replik angeführte Realwert von CHF 1'345'000.00 (Beilage 8) nicht den Liegenschaften Nrn. ccc und bbb zugerechnet werden. Er betrifft die Liegenschaft Nr. aaa. Insoweit kann auch ein Abstellen auf einen Mittelwert von CHF 1'177'500.00 (Vernehmlassung, S. 7) nicht in Frage kommen. Das ist unbestritten (Stellungnahme des Rekursgegners vom tt.mm. 2025).

Unberücksichtigt bleibt Ziff. II.2. lit. a) des Kaufvertrages betreffend Q._____ LIG ccc und bbb, wonach der Kaufpreis von CHF 1'010'000.00 vom Erwerber durch "Übernahme der latenten Liquidationssteuern in Höhe von CHF 10'000.00" zu tilgen war. Ob die vereinbarte Übernahme von Liquidationssteuern zu einem höheren massgeblichen Kaufpreis führen müsste, bleibt zwar unklar. Eine Berechnung der tatsächlichen Liquidationssteuern liegt jedoch ebensowenig vor.

9.3.2.

Bei der Prüfung der Schätzung des KStA GS ergeben sich im Vergleich zu Schätzung der J._____ in Bezug auf die Mietzinsen und die Landwerte teils erhebliche Abweichungen.

Bei den Mietzinsen geht die J._____ -Schätzung vom tt.mm. 2019 von jährlichen Mietzinsen von CHF 84'000.00 aus. Demgegenüber liegen der Schätzung des KStA GS Mietzinsen von CHF 92'880.00 zu Grunde. Die Differenz liegt zum einen in der gegenüber der Schätzung der J._____ vom tt.mm. 2019 zusätzlichen Erfassung einer Wohnung des Gebäudes Nr. ddd mit jährlichen Einnahmen von CHF 6'960.00 und zum anderen von Parkplätzen mit jährlichen Erträgen von CHF 1'920.00. Im Übrigen stellt die Schätzung auf die von der J._____ verwendeten Erträge ab. Dessen ungeachtet liegt der vom KStA GS ermittelte Ertragswert mit CHF 1'471'949.00 unter dem von der J._____ ermittelten Ertragswert von CHF 1'570'093.00 bzw. CHF 1'704'673.00 (ohne den nicht zu berücksichtigenden Abzug für die "technische Entwertung").

Am Augenschein vom tt.mm. 2025 wurde festgestellt, dass die Mietzinseinnahmen in der Schätzung der J._____ vom tt.mm. 2019 unvollständig erfasst wurden. Das wurde mit der Stellungnahme der Vertreterin vom tt.mm. 2025 zugestanden. Der korrigierten Schätzung der J._____ vom tt.mm. 2025 liegen neu Mietzinse von total CHF 91'200.00 zu Grunde. Die Differenz zum vom KSA GS erfassten Ertrag von CHF 92'880.00 liegt zum einen bei der Nichtberücksichtigung von Parkplätzen (KStA GS CHF 1'920.00) und der Miete der nicht erfassten Wohnung (vom KStA GS mit einem Mietzins von CHF 580.00, von der J._____ als Wohnung mit einem Mietzins von CHF 600.00 erfasst).

Die Schätzung des KStA GS basiert auf einer Objektbesichtigung vom tt.mm. 2021, mit der die genannten Erträge erfasst wurden. Anlässlich des Augenscheines vom tt.mm. 2025 haben sich die Feststellungen des KStA GS bestätigt. Es ist nicht einzusehen, weshalb den von den Angestellten benutzten Parkplätzen kein Mietwert zu kommen sollte. Die behauptete fehlende Bewertungsrelevanz wird mit der tatsächlichen Nutzung (vgl. Protokollbeilage 3 mit [...] parkierten Fahrzeugen) widerlegt. Die vom KStA GS eingesetzten Ansätze sind moderat.

Weder im Einspracheverfahren noch im Rekursverfahren wurde seitens des Rekursgegners Einwände zu den übrigen Mieteinnahmen erhoben. Es ist daher auf die Ertragswertberechnung des KStA GS abzustellen.

Bei der Bestimmung des Realwertes wurde für die Bauten von übereinstimmenden Kubaturen und Ansätzen pro Kubik ausgegangen. Ebenso wurde die Altersentwertung identisch mit 27 % bestimmt. Die vorhandenen geringen Abweichungen liegen in einem schätzerischen Ermessensspielraum.

Ein Landwert wurde in der Schätzung der J._____ lediglich für den Mehrumschwung (Umgebungsfläche) der Parzelle Nr. ccc für [...] m² mit CHF 40.00/m² eingesetzt. Ein Landwert für die überbaute Fläche fehlt. Ebenso wurde die Parzelle Nr. bbb bei der Verkehrswertbestimmung ausser Acht gelassen. Entgegen den Schätzungen der J._____ ist aber für das Land ein marktkonformer Landwert einzusetzen, auch wenn die Fläche gering sein mag. Die Fläche der Parzelle Nr. bbb ist nach objektiven Kriterien nicht wertlos. Die vom KStA GS angenommenen Ansätze sind angemessen. Die vom KStA GS erstellte Schätzung ist somit auch hinsichtlich Realwert nicht zu beanstanden.

In der Schätzung des KStA GS wird der Ertragswert fünffach gewichtet, der Realwert einfach. Beides ist für eine in wesentlichen Teilen gewerblich genutzte I._____-/Wohnliegenschaft angemessen.

9.4.

Im Sinne einer Kontrollrechnung kann auf die Prämienrechnung für das Jahr 2019 Nr. fff der [...] Gebäudeversicherung vom 19. November 2019 abgestellt werden. Dort wird ein Versicherungswert (Neuwert; ohne Landwert) von CHF 1'887'000.00 (Schätzungsdatum 16. November 2010) ausgewiesen. Bei einer von den Parteien übereinstimmend angenommenen Altersentwertung von 27 % müsste der Zeitwert der Gebäude (ohne Land) CHF 1'337'510.00 betragen. Wird ein angemessener Landwert berücksichtigt, erscheint der vom KStA GS geschätzte Wert ohne weiteres vertretbar.

9.5.

Im Ergebnis ist der vom KStA GS geschätzte Verkehrswert zu bestätigen. Daraus ergibt sich folgender massgeblicher Liquidationsgewinn:

Verkehrswert Parzellen Nr. ccc und bbb	CHF	1'640'000.00
Abzüglich Buchwert	CHF	802'701.00
Gewinn	CHF	837'299.00
Abzüglich 10 % AHV	CHF	83'730.00
Steuerbarer Liquidationsgewinn	CHF	753'569.00

10.

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]).

11.

Im Ergebnis ist der Rekurs des KStA gutzuheissen. Der getrennt vom übrigen Einkommen privilegiert zu besteuernde Liquidationsgewinn 2019 beträgt CHF753'569.00, gerundet CHF 753'500.00.

12.

12.1.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekursgegner die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

12.2.

Es ist weder dem obsiegenden KStA, welches in seiner amtlichen Funktion handelte, noch dem unterliegenden Rekursgegner eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird der privilegiert zu besteuernende Liquidationsgewinn auf CHF 753'500.00 festgesetzt.

2.

Der Rekursgegner hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 4'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 410.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 4'510.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

das Kantonale Steueramt

die Vertreterin des Rekursgegners (2)

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, 25. August 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche