

3-RV.2023.95

3-RV.2023.96

P 93

Urteil vom 26. Juni 2025

Besetzung Präsident Heuscher
Richterin Sramek
Richter Schorno
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch renius treuhand ag, Remo Andrighetto,
Postplatz 3, 8303 Bassersdorf

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 7. Juni 2023
betreffend Liquidationsgewinn 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 20. Juli 2020 (zusammen mit der Rechnung vom 20. August 2020 eröffnet) wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 in Abweichung von der Selbstdeklaration mit einem fiktiven Einkauf in die 2. Säule von CHF 578'087.00 veranlagt.

1.2.

Mit Verfügung vom 20. Juli 2020 (zusammen mit der Rechnung vom 20. August 2020 eröffnet) wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 mit einem privilegiert besteuerten Liquidationsgewinn von CHF 261'144.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden dabei für die vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführte Liegenschaft R-Strasse, Q._____, ein Verkehrswert von CHF 3'321'000.00 statt der deklarierten CHF 2'700'000.00 sowie ein fiktiver Einkauf von CHF 578'087.00 statt der deklarierten CHF 341'687.00 berücksichtigt.

2.

Gegen die Verfügungen vom 20. Juli 2020 (zusammen mit den Rechnungen vom 20. August 2020 eröffnet) liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 22. September 2020 Einsprache erheben. Sie stellten die

"I. Anträge

1. Die Verfügungen vom 21. August 2020 resp. 9. September 2020 der definitiven Veranlagungen 2016 und 2017 seien aufzuheben.
2. Überprüfung Bewertung Liegenschaft, R-Strasse, Q._____ – angewandter Kapitalisierungssatz für eine Gewerbeliegenschaft mit Wohnung, da die Bewertung nicht korrekt umgesetzt ist und somit die Berechnung des privaten Liquidationsgewinnes und des fiktiven Einkaufs BVG massiv beeinflusst."

Weiter wurde sinngemäss um Vorladung ersucht.

3.

Am 7. Juni 2023 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheiden vom 7. Juni 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache betreffend Liquidationsgewinn sowie die Einsprache betreffend fiktiver Einkauf ab.

5.

Die Einspracheentscheide vom 7. Juni 2023 (Zustellung am 21. Juni 2023) liessen A._____ und B._____ mit (einem) Rekurs vom 12. Juli 2023 (Postaufgabe am 14. Juli 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellten die

"I. Anträge

1. **Wiedererwägung unserer Einsprache vom 22. September 2020 resp. unserer Stellungnahme vom 2. Dezember 2022 in vorerwähnten Entscheiden der Steuerperiode 2016.**
2. Anpassung des Liegenschaftswertes auf CHF 2'700'000 im Jahr 2016 (Basis Schätzung und Deklaration in der Steuererklärung 2016) und somit Neubeurteilung durch das Spezialverwaltungsgericht."

Sodann wurde weiter geltend gemacht (Rekurs, Ziff. 5):

"Wir beantragen, die Neubeurteilung dieser Liegenschaftsbewertung, nicht aus der heutigen Sicht, sondern auf den seinerzeitigen Grundlagen und Kenntnissen im Jahr 2016 und Anerkennung des Schätzwertes von CHF 2.7 Mio.

Alternative: Anerkennung des Wertes von CHF 2'847'000.00, welchen wir anlässlich der Anhörung vom 7. Juni 2023 vorgeschlagen haben."

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

6.

Das Gemeindesteueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung der Rekurse.

7.

A._____ und B._____ haben eine Replik einreichen lassen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Rekursverfahrens 3-RV.ggg betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (ordentliche Veranlagung) in Sachen von A._____ und B._____ beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Beide Rekurse (Liquidationsgewinn und fiktiver Einkauf) betreffen die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Die Rekurrenten haben die Einspracheentscheide betreffend privilegiert besteuerten Liquidationsgewinn 2016 und betreffend fiktiven Einkauf 2016 mit einem Rekurs angefochten. Da je ein Einspracheentscheid und damit zwei Anfechtungsobjekte vorliegen, hat das Spezialverwaltungsgericht zwei Rekursverfahren eröffnet. Da der privilegiert besteuerte Liquidationsgewinn vom fiktiven Einkauf abhängig ist, rechtfertigt es sich die Verfahren 3-RV.2023.95 und 3-RV-2013.96 zu vereinigen.

3.

3.1.

Mit dem "Fragebogen Kapitalgewinne", am tt.mm. 2017 unterzeichnet, beantragten die Rekurrenten infolge Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit per tt.mm. 2016 nach Vollendung des 55. Altersjahres die Überführung des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen, wobei sie bei der Überführung der Liegenschaft R-Strasse gestützt auf eine Schätzung von C._____ vom tt.mm. 2013 (nachfolgend: Schätzung C._____) von einem Verkehrswert von CHF 2'700.000.00 und von Anlagekosten der Geschäftsliegenschaften von CHF 2'388'522.00 ausgingen. Sodann wurden ein Steueraufschub für den Wertzuwachs von Liegenschaften des Anlagevermögens nach § 32a StG (ohne jedoch die wiedereingebrachten Abschreibungen zu deklarieren) und eine privilegierte Besteuerung des deklarierten Liquidationsgewinnes von CHF 280'331.00 nach § 45 Abs. 1 StG unter Anrechnung einer fiktiven Deckungslücke von CHF 341'687.00 nach § 45 Abs. 1 lit. f StG beantragt.

3.2.

Die Rekurrenten sind als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft Eigentümer der Liegenschaft Q._____, Parzelle aaa, Plan bbb, Gebäude Nr. eee ([...]), R-Strasse (nachfolgend: Liegenschaft R-Strasse), welche bis zum tt.mm. 2016 unbestrittenermassen zum Geschäftsvermögen gehörte. Umstritten ist der massgebliche Verkehrswert der Liegenschaft R-Strasse bei deren Überführung in das Privatvermögen und damit verbunden der steuerbare Liquidationsgewinn sowie der fiktive Einkauf.

3.3.

3.3.1.

Mit der Steuererklärung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (ordentliche Veranlagung) deklarierten die Rekurrenten für die Liegenschaft R-Strasse per 31. Dezember 2016 einen Vermögenssteuerwert (Privatvermögen) von CHF 2'700'000.00. Mit dem Fragebogen Kapitalgewinne wurde die Liegenschaft R-Strasse ebenso mit einem Verkehrswert von CHF 2'700'000.00 angegeben. Sie stützten sich dabei auf die Schätzung C._____.

3.3.2.

Auftragsgemäss (Schreiben des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 29. August 2018) nahm das KStA, Sektion Grundstückschätzung (GS) eine Schätzung der "Gewerbeliegenschaft, R-Strasse, Q._____" vor. Der Marktwert der Liegenschaft R-Strasse wurde mit Schätzung vom tt.mm. 2018 mit CHF 3'321'000.00 ermittelt.

3.3.3.

Mit Schreiben vom tt.mm. 2019 nahm die Vertreterin der Rekurrenten zur Marktwertermittlung des KStA GS Stellung. Dabei wurde festgehalten, dass der vom KStA GS ermittelte Marktwert nicht akzeptiert werden könne. Die Rekurrenten seien zwar mit den "Mieteinnahmen und den Sachwerten" einverstanden, nicht jedoch mit den Kapitalisierungssätzen, welche für das Gewerbe- und Industrieobjekt viel zu tief angesetzt worden seien. Die Liegenschaft sei zum geschätzten Verkehrswert nicht verkäuflich. Der angemessene Kapitalisierungssatz betrage 8.49 %. Dieser Kapitalisierungssatz ergebe sich aus der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke (VBG) und der Veröffentlichung "Schweizerische Immobilien / Kapitalisierungssatz (KZS) / Kapitalisierungsfaktor." Obwohl sich daraus ein tieferer Wert als aus der Schätzung C._____ ergebe, könnte entgegenkommenderweise ein Verkehrswert von CHF 2'847'000.00 (Kapitalisierungssatz: 7.3 %) akzeptiert werden.

3.3.4.

Das KStA GS nahm mit Schreiben vom 6. April 2020 zu den in der Schätzung vom tt.mm. 2018 verwendeten Kapitalisierungssätzen Stellung. Im Wesentlichen wurde darauf hingewiesen, dass die in der VBG genannten Kapitalisierungssätze auf dem Zinssatz für 1. Hypotheken per November 1998 von 5 % für Wohn- und Geschäftsräume sowie 5.5 % für Gewerbebauten beruhen. Werde der für den gewerblichen Teil (gute Bauzustand Note 7/Gebäudealter 30 Jahre/mittlerer Unterhaltsbedarf) massgebliche damalige Kapitalisierungssatz von 8.4 % mit dem Tabellenwert für den Wohn-/Geschäftsbereich von 7.1 % ins Verhältnis gesetzt, ergebe sich folgendes realistisches Verhältnis zwischen den Kapitalkosten und den Zuschlägen:

Kapitalisierungssatz Gewerbeteil	=	<u>8.40</u>	
Anteil Kapitalkosten	=	5.50	65.48 %
Anteil Zuschläge für Bewirtschaftung-/ Rückstellungskosten	=	2.90	34.52 %
Kapitalisierungssatz Wohn-/Geschäftsteil	=	<u>7.10</u>	
Anteil Kapitalkosten	=	5.00	70.42 %
Anteil Zuschläge für Bewirtschaftungs-/ Rückstellungskosten	=	2.10	29.58 %

Da das Zinsniveau in den letzten Jahren stetig gesunken sei, hätten die Kapitalkosten zum Bewertungszeitpunkt tt.mm. 2016 deutlich unter den Werten von 1998 gelegen. Der in der Schätzung vom tt.mm. 2018 eingesetzte Basiszinssatz von 3.89 % sei der Tabelle "Basiszinssatz" des KStA entnommen worden, wobei der Zinssatz im Marktvergleich eher im oberen Bereich liege. Zusätzlich zu berücksichtigen sei, dass Kaufinteressenten an dieser Lage mit sehr guter Anbindung an den Wirtschaftsraum Y._____ tendenziell mit einer eher tiefen Kapitalverzinsung zufrieden wären. Wenn die gleichen Verhältnisse zwischen den Kapitalkosten und den Zuschlägen mit dem aktuellen Basiszinssatz beachtet würden, ergäben sich folgende Kapitalisierungssätze:

Kapitalisierungssatz Gewerbeteil	=	<u>6.54</u>	
Anteil Kapitalkosten	=	4.28	65.48 %
Anteil Zuschläge für Bewirtschaftung-/ Rückstellungskosten	=	2.26	34.52 %
Kapitalisierungssatz Wohn-/Geschäftsteil	=	<u>5.52</u>	
Anteil Kapitalkosten	=	3.89	70.42 %
Anteil Zuschläge für Bewirtschaftungs-/ Rückstellungskosten	=	1.63	29.58 %

Daraus sei ersichtlich, dass die in der Schätzung vom tt.mm. 2018 verwendeten Kapitalisierungssätze von 6.34 % bzw. 5.56 % realistisch seien. Darüber hinaus sei die Schätzung C._____ mit zu tiefen Mietwerten vorgenommen worden, so dass sich zusätzlich ein zu tiefer Marktwert ergebe.

3.3.5.

Die Steuerkommission Q._____ veranlagte die Rekurrenten einerseits mit Verfügung vom 20. Juli 2020 für einen fiktiven Einkauf BVG von CHF 578'087.00 (wobei der fiktive Einkaufsbeitrag um den Wert der Lebensversicherungen der Säule 3b [Policen der D._____ Nr. ccc und Nr. ddd] erhöht wurde) und andererseits mit Verfügung vom 20. Juli 2020 mit einem privilegiert besteuerten Liquidationsgewinn von CHF 261'144.00 (Liquidationsgewinn von CHF 839'231.00 – CHF 578'087.00). Bei der Berechnung des Liquidationsgewinnes wurde auf die Schätzung des Verkehrswertes der Liegenschaft R-Strasse des KStA GS abgestellt.

3.4.

3.4.1.

Mit der Einsprache "gegen die definitive Veranlagung 2016 (ordentliche Veranlagung inkl. privater Liquidations-Gewinn und 2. Kapitalzahlung für die Direkte Bundessteuer und Kantons- und Gemeindesteuern)" wurde die "Überprüfung Bewertung Liegenschaft R-Strasse, Q._____ - angewandter Kapitalisierungssatz für eine Gewerbeliegenschaft mit Wohnung, da die Bewertung nicht korrekt umgesetzt ist und somit die Berechnung des privaten Liquidationsgewinnes und des fiktiven Einkaufs BVG massiv beeinflusst", beantragt. Im Wesentlichen wurde geltend gemacht, dass die Bewertung der Liegenschaft R-Strasse nicht dem Marktwert entspreche, da die Kapitalisierungssätze zu tief angesetzt worden seien. Bei der Bewertung sei zwischen dem Mietwert für ein Industriegebäude und dem Mietwert für den Bürotrakt unterschieden worden. Bei den eingemieteten Firmen handle es sich aber ausschliesslich um Gewerbebetriebe. Aufgrund der Gesamtsituation könnten in der Liegenschaft keine Büros mehr vermietet werden. Die Liegenschaft sei heute ein reines Industriegebäude (Gewerbeliegenschaft) mit einer Wohnung. Beide Liegenschaften lägen in der Gewerbezone, weshalb es sich nicht um einen Wohnkomplex handeln könne. Der Wohnanteil am Ertrag beider Gebäude betrage 10 %, gemessen an der Fläche weniger als 5 %. Auch sei der Überführungswert nochmals anhand des effektiven Unterhalts der letzten zwei Jahre zu überprüfen.

Werde auf die Formel des KStA GS und auf die effektiven Betriebs-/Instandstellungs- und Verwaltungskosten (2.46 % gemäss Buchhaltung) sowie auf die korrekte Zuordnung der vermieteten Objekte abgestellt, liege der Marktwert bei CHF 2'820'000.00. Für die alte reine Industrieliegenschaft lasse sich aber kein Verkaufspreis von CHF 3'321'000.00 erzielen. Die Mieteinnahmen im Jahr 2019 hätten rund CHF 200'000.00 – und damit etwas mehr als im Jahr 2016 – betragen. Der Marktwert der Liegenschaft R-Strasse liege daher zwischen CHF 2'700.000.00 (Schätzung C._____/Kapitalisierungssatz 7.3 %) und maximal CHF 3'124'000.00. Der in der Einsprache neu berechnete Wert von rund CHF 2.8 Mio. liege in diesem Rahmen.

3.4.2.

Das KStA GS nahm zur Einsprache mit Schreiben vom 26. Oktober 2022 erneut Stellung. Festgehalten wurde, dass es sich bei den gestützt auf die Jahre 2017 – 2019 geltend gemachten Kosten von durchschnittlich CHF 81'648.00 zu einem grossen Teil nicht um Betriebs-, Unterhalts- oder Verwaltungskosten handle. So seien die Kosten für die Heizung nicht Bestandteil der Mietwerte, da diese exklusiv Nebenkosten festgelegt würden. Die Kosten für Umbau- und Bauprojekte seien als Investitionen zu aktivieren. Zu berücksichtigen seien im Durchschnitt der Jahre 2017 - 2019 CHF 31'058.17. Die in der Schätzung berücksichtigten CHF 35'317.00 er-

wiesen sich damit als ausreichend. Insgesamt wurde die Schätzung vom tt.mm. 2018 als korrekt erachtet.

3.4.3.

Die Rekurrenten liessen mit Schreiben vom 2. Dezember 2022 an der bisher vertretenen Auffassung und Argumentation festhalten und zum Bericht des KStA GS vom 26. Oktober 2022 erwidern, massgebend für die Beurteilung sei der Liegenschaftsmarkt im Jahr 2016. Die seither eingetretenen Veränderungen würden vom KStA GS zu wenig gewürdigt. Ein Mischsatz für die Kapitalisierung sei nicht anzuwenden. Die Liegenschaft R-Strasse sei in den 80er Jahren gebaut worden und entspreche daher nicht mehr dem heutigen Ausbaustandard. Die Unterhaltskosten könnten daher von Jahr zu Jahr abweichen. Es sei ein höherer Zuschlag von mindestens 2 % für den Unterhalt vertretbar. Für Unternehmensbewertungen (Bewertung von nicht kotierten Wertpapieren) sei im Jahr 2016 vom Kantonalen Steueramt V. _____ bereits ein Kapitalisierungssatz von 7.0 % angewendet worden. Werde von einem Mietertrag von CHF 200'000.00 ausgegangen, ergebe sich ein Marktwert von CHF 2'857'000.00. Dieser Preis werde als realistisch betrachtet. Der Wert gemäss Schätzung C. _____ von CHF 2'700'000.00 sei aber nach wie vor korrekt. "Wie in unserer Stellungnahme vom tt.mm.2019 erwähnt, wären wir jedoch mit einem Schätzwert von CHF 2'847'000.00 einverstanden."

3.4.4.

Das KStA GS hat mit Schreiben vom 3. April 2023 an seinen bisherigen Ausführungen festgehalten ("Von unserer Seite können wir dazu nichts mehr beitragen.").

3.4.5.

An der Einspracheverhandlung vom 7. Juni 2023 liessen die Rekurrenten die bisherigen Ausführungen wiederholen (Protokoll der Einspracheverhandlung vom 7. Juni 2023).

3.4.6.

Mit Entscheiden vom 7. Juni 2023 wurde die Einsprache betreffend Liquidationsgewinn und fiktiver Einkauf betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 abgewiesen. Dabei verwies die Steuerkommission in beiden Entscheiden mit identischem Wortlaut im Wesentlichen auf die Schätzung KStA GS der Liegenschaft R-Strasse vom tt.mm. 2018 und die Berichte des KStA GS zur Marktwertermittlung vom 6. April 2020 sowie 26. Oktober 2022. Sie schloss "sich den Ausführungen des Kantonalen Steueramtes Aarau an."

3.5.

3.5.1.

Mit Rekurs wurde die "Anpassung des Liegenschaftswertes auf CHF 2'700'000 im Jahr 2016 (Basis Schätzung und Deklaration in der Steuererklärung 2016) und somit Neubeurteilung durch das Spezialverwaltungsgericht" betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 "nicht aus der heutigen Sicht, sondern auf den seinerzeitigen Grundlagen und Kenntnissen im Jahr 2016" verlangt. Geltend gemacht wurde ein Marktwert von CHF 2'700'000.00 (eventualiter CHF 2'847'000.00), wobei insbesondere auf den Renovationsbedarf hingewiesen und der in der Schätzung des KStA GS verwendete Kapitalisierungssatz beanstandet wurden.

Ergänzend wurde ausgeführt, per 2016 habe ein Renovationsbedarf von rund CHF 700'000.00 im Raum gestanden. In der Schätzung C._____ sei die Altersentwertung mit CHF 705'000.00 beziffert worden. 2019 und 2020 seien rund CHF 880'000.00 für Sanierung in die Liegenschaften investiert worden. Davon seien CHF 191'000.00 als Aufwand abgerechnet worden. Es sei in der Schätzung des KStA GS zu wenig berücksichtigt worden, dass während rund 30 Jahren keine Investitionen in oder Renovationen an der Liegenschaft vorgenommen worden seien. Werde dieser Investitionsbedarf bei der Marktwertermittlung berücksichtigt, resultiere ein realistischer Wert von CHF 2'600'000.00. Die Projektkosten für die Sanierung der Liegenschaft seien nachweislich bekannt gewesen.

Es habe sich nicht um ein gemischtes Gewerbe-/Bürogebäude gehandelt. Aufgrund des Sanierungsbedarfes hätten seit Jahren keine Büros mehr vermietet werden können. Aus heutiger Sicht sei die Liegenschaft ein reines Industriegebäude.

Der Kapitalisierungssatz von 8.49 %, welcher "unteilbar" für das Industriegebäude und den Bürotrakt gleichermassen gelte, resultiere aus dem Basiszinssatz von 3.89 %, dem objektspezifischen Zuschlag (nur Gewerbe/Gastgewerbe) von 0.7 %, sowie den Zuschlägen für Betriebs- und Instandstellungskosten von 1.50 %, für Verwaltungskosten von 0.30 %, für Mietzinsreduktion von 0.40% und für den Rückstellungsbedarf für grosszyklische Erneuerungen von 1.70 %. Aus dem Anhang 14 der VBG ergebe sich für Gewerbebauten, Alter 11 - 30, ein Kapitalisierungssatz von 8.5 %. Von diesem Satz werde auch in der Publikation "Schweizerische Immobilien" vom 21. Februar 2019 ausgegangen.

3.5.2.

Das Gemeindesteueramt Q._____ verwies vernehmlassungsweise auf den angefochtenen Einspracheentscheid, das KStA auf die Stellungnahmen vom 6. April 2020 und vom 26. Oktober 2022 sowie auf das Schweizerische Schätzerhandbuch (Kapitel 3.3.3.2).

3.5.3.

Die Rekurrenten liessen in der Replik an den bisherigen Standpunkten festhalten. Es wurde aufgrund des Sanierungsbedarfes die Berücksichtigung des Substanzwertes und die Anpassung der Gewichtung von Substanz- und Ertragswert verlangt. Die Mietzinsen seien in der Schätzung C. _____ mit CHF 173'000.00 statt rund CHF 200'000.00 (2016) eingesetzt worden. Werde die entsprechende Korrektur vorgenommen resultiere ein Verkehrswert von CHF 2'991'000.00 (3 x Ertragswert von CHF 2'740'000.00 und 1 x Substanzwert von CHF 3'745'000.00). Dieser liege immer noch substantiell unter dem vom KStA GS geschätzten Marktwert. Der Kapitalisierungssatz liege zwischen 7.3 % und 8.49 %.

4.

Nachfolgend ist in einem ersten Schritt auf den Tatbestand der Liquidation einzugehen. Nachfolgend sind der steuerbare Liquidationsgewinn und der fiktive Einkauf zu ermitteln. In einem letzten Schritt ist die Frage zu prüfen, ob ein Aufschubtatbestand vorliegt und ein Antrag auf Steueraufschub gestellt wurde.

5.

Der Rekurrent führte in Q. _____ in selbständiger Erwerbstätigkeit eine Einzelunternehmung in eigener Liegenschaft. Unbestritten ist, dass die teilweise vermietete Liegenschaft R-Strasse zum Geschäftsvermögen der Rekurrenten gehörte. Per tt.mm. 2016 beendete der Rekurrent die selbständige Erwerbstätigkeit. Mit dem Fragebogen Kapitalgewinne beantragte der Rekurrent die Überführung der Liegenschaften des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen

6.

6.1.

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).

6.2.

6.2.1.

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 Geschäfts- 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 Geschäfts 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)."

6.3.

Wie ausgeführt haben die Rekurrenten mit dem Fragebogen Kapitalgewinne einerseits die Überführung der Liegenschaft R-Strasse aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen beantragt und andererseits die Geschäftstätigkeit des Einzelunternehmens per tt.mm. 2016 aufgegeben. Für die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit sprechen die per tt.mm. 2016 erstellte Liquidationsbilanz und Weiterführung des Betriebes durch E._____ (unter Umwandlung in eine juristische Person [F._____ AG]).

Die Vermietung der Räumlichkeiten ab dem tt.mm. 2016 kann als private Vermögensverwaltung (vgl. auch "private Liegenschaftsabrechnung, R-Strasse, Q._____ tt.mm.2016 - tt.mm.2016") qualifiziert werden. Dementsprechend liegt ein Liquidationstatbestand vor. Nachfolgend ist auf die Berechnung des steuerbaren Liquidationsgewinnes einzugehen.

6.4.

6.4.1.

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.).

6.4.2.

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 Be-

weiswürdigung 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).

6.4.3.

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.).

6.4.4.

Die Steuerbehörden sind damit für die Höhe des steuerbaren Liquidationsgewinnes beweispflichtig, während die Rekurrenten den Nachweis für die steuermindernden bzw. -aufhebenden Tatsachen zu erbringen hat.

6.5.

6.5.1.

Im Veranlagungs- und Einspracheverfahren wurde der steuerbare Liquidationsgewinn von CHF 261'153.00 wie folgt berechnet:

Überführung ins Privatvermögen Verkehrswerte	
Grundstücke R-Strasse	3'321'000
Abzüglich Einkommenssteuerwerte (Buchwerte) Liegenschaften	2'388'521
Im Liquidationsjahr realisierter Liquidationsgewinn, massgebend für AHV-Beitragspflicht	
	932'479
Geschuldeter persönlicher AHV-Beitrag auf Liquidationsgewinn (10 %)	93'248
Liquidationsgewinn vor fiktivem Einkauf	839'231
Davon steuerbar als fiktiver Einkauf in die berufliche Vorsorge	578'087
Steuerbarer Liquidationsgewinn, massgebend für Kantonssteuern	261'144

6.5.2.

Im Rekursverfahren nicht umstritten sind die bei der Ermittlung des steuerbaren Liquidationsgewinnes von Vorinstanz und Rekurrenten übereinstimmend mit CHF 2'388'521.00 eingesetzten Anlagekosten der Liegenschaft R-Strasse. Umstritten ist dagegen der Überführungswert (Verkehrswert)

der Liegenschaft R-Strasse per tt.mm. 2016. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

7.

7.1.

7.1.1.

Das KStA GS erstellte gestützt auf die Objektbesichtigung vom tt.mm. 2018 die Verkehrswertschätzung vom tt.mm. 2018. Diese wies für die Liegenschaft R-Strasse einen Verkehrswert von CHF 3'321'000.00 aus. Bei der Schätzung wurde zwischen dem Industriegebäude mit einer Fläche von [...] m² (R-Strasse; "TF1") und dem Bürotrakt mit einer Fläche von [...] m² (R-Strasse; "TF2") unterschieden. Die Schätzung des KStA GS basiert auf einer Mittelwertmethode (drei- bzw. vierfache Gewichtung des Ertragswerts und einfache Gewichtung des Realwertes) mit einem Kapitalisierungssatz von 6.34 % für das Industriegebäude und von 5.56 % für den Bürotrakt mit Wohnung.

7.1.2.

Die Rekurrenten stützen sich dagegen auf die Schätzung C._____ mit einem Verkehrswert von CHF 2'700'000.00 vom tt.mm. 2013 mit Bewertungsstichtag 1. Oktober 2013. Auch die Schätzung C._____ basiert auf einer Mittelwertmethode (dreifache Gewichtung des Ertragswertes und einfache Gewichtung des Substanzwertes) mit einem Kapitalisierungssatz von einheitlich 7.3 %.

7.1.3.

Umstritten sind der Charakter der Liegenschaft (nur Industriegebäude oder gemischte Nutzung als Industriegebäude und Bürotrakt mit Wohnung), der anwendbare Kapitalisierungssatz und die Gewichtung von Ertragswert und Substanzwert. Nicht umstritten sind die gegenüber der Schätzung C._____ im Jahr 2016 höheren Mieterträge und die Anwendung der Mittelwertmethode an sich.

7.2.

7.2.1.

Vorerst ist festzustellen, dass der Vermögenssteuerwert von CHF 2'989'000.00, welcher auf der abweichenden Wertbasis Mai 1998 beruht und nur für Zwecke der Vermögensbesteuerung massgeblich ist (vgl. dazu das Verfahren 3-RV.ggg betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 [ordentliche Veranlagung] in Sachen der Rekurrenten) ermittelt wurde, als Verkehrswert für die Berechnung des Liquidationsgewinnes nicht massgeblich sein kann.

7.2.2.

Weiter ist vorab festzuhalten, dass die Schätzung C._____ nicht auf den tatsächlichen Überführungszeitpunkt per tt.mm. 2016, sondern im Jahr

2013 mit Wertbasis 1. Oktober 2013 erstellt wurde. Als Grund für die Bewertung wurde "Basis 'Verkauf innert 3 Monaten!'" angegeben. Es trifft damit entgegen den Angaben der Rekurrenten nicht zu, dass die Schätzung im Hinblick auf die Überführung der Liegenschaft vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen erstellt wurde. Allein aufgrund des unterschiedlichen Bewertungsstichtages kann zur Bestimmung des Verkehrswertes der Liegenschaft R-Strasse nicht auf den Verkehrswert gemäss Schätzung C._____ abgestellt werden.

7.2.3.

In der Schätzung C._____ wird sodann von einem Mietertrag von CHF 173'000.00 ausgegangen. Die Mieterträge werden in der Schlussbemerkung als "günstige Marktzinsen" bei Vollvermietung bezeichnet. Es ist unbestritten, dass die Mieterträge im Jahr 2016 höher lagen. Diesbezüglich ist auf den Mietertrag gemäss Schätzung KStA GS abzustellen (Nettomiet-ertrag von total CHF 188'555.00; davon CHF 92'443.00 Mietwert Gewerbe und CHF 96'112.00 Mietwert Gewerbe und Wohnung). Die Rekurrenten gehen denn auch in ihren Eingaben zu Recht nicht vom Mietwert gemäss Schätzung C._____, sondern von einem Mietwert von "rund" CHF 200'000.00 aus.

7.3.

7.3.1.

In der Schätzung C._____ wird die Liegenschaft R-Strasse – diese erfolgte wie diejenige des KStA GS aufgrund einer Besichtigung – als " Objekt Gewerbeliegenschaft" wie folgt beschrieben:

"[...]"

Unter "Bemerkung" wird festgehalten:

"[...]"

Bei den pauschal festgesetzten Mieteinnahmen wird zwischen Wohnung (CHF 20'000.00), Büros (CHF 32'000.00), Gewerbe (CHF 115'000.00) und den Parkplätzen (pauschal CHF 6'000.00) unterschieden.

7.3.2.

Nach der Umschreibung und gemäss der Aufteilung der Mieteinnahmen wird schon in der Schätzung C._____ klar zwischen Anbaute und Hallenbau unterschieden. Das spricht klar für die vom KStA GS in der Schätzung vertretene Auffassung, dass zwischen dem "Industriegebäude" und der Nutzung "Gewerbe und Wohnung" unterschieden werden muss. Wenn die Rekurrenten im Einsprache- und Rekursverfahren behaupten lassen, es sei seit Jahren keine Bürovermietung mehr erfolgt, widerspricht das klar den Angaben in der als massgeblich bezeichneten Schätzung C._____.

7.3.3.

Im Ergebnis ist die in der Schätzung KStA vorgenommene Aufteilung der Gebäude zu bestätigen. Die Gebäude "Anbau" und "Hallenbau" sind demnach nicht einheitlich (Kapitalisierungssatz/Substanzwert) zu schätzen.

7.4.

7.4.1.

7.4.1.1.

In der Schätzung C._____ wurde ein einheitlicher Kapitalisierungssatz von 7.3 % verwendet. Wie sich dieser im Einzelnen zusammensetzt, ist nicht ersichtlich. Die Rekurrenten lassen jedoch in Bezug auf die Angemessenheit des Kapitalisierungssatzes wiederholt auf den Anhang 14 der VBG, den vom Kantonalen Steueramt V._____ für Unternehmensbewertungen verwendeten Kapitalisierungssatz von 7 % sowie auf die Veröffentlichung "Schweizerische Immobilien " vom 21. Februar 2019 (Anhang 2 zur Stellungnahme der Rekurrenten vom tt.mm. 2019; <https://www.schweizerische-immobilien.ch/immobilienbeurteilung>) verweisen. Sie erachten einen Kapitalisierungssatz von 8.49 % als gerechtfertigt.

7.4.1.2.

Der Verweis auf den Anhang 14 zur VBG ist vorliegend wenig hilfreich. Zwar wird dort für Gewerbebauten mit einem Alter von 11 - 30 Jahren ein mittlerer (Note 6) Kapitalisierungszinssatz von 8.5 % angegeben. Jedoch basiert die Tabelle in Anhang 14 auf einem Zinssatz für 1. Hypotheken von 5 % für Wohn- und Geschäftshäuser und von 5.5 % für Gewerbebauten. Unterlegt ist damit die Wertbasis Mai 1998. Im Jahr 2016 lag der Zinssatz für 1. Hypotheken für Wohn- und Geschäftshäuser gleich wie für Gewerbebauten deutlich unter diesen Werten (Das Schweizerische Schätzerhandbuch der SVKG 2019, S. 140 f. [nachfolgend: Schätzerhandbuch]; Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung "Steuerlich anerkannte Zinssätze für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken", wonach für Liegenschaftskredite von Beteiligten oder nahestehenden Dritten im Bereich Industrie und Gewerbe bis zu maximal 2.25 % akzeptiert werden). Eine deutliche Reduktion des Kapitalisierungssatzes wäre zweifellos notwendig. Dementsprechend kann der Kapitalisierungssatz nicht gestützt auf den Anhang 14 der VBG festgesetzt werden.

7.4.1.3.

Die Veröffentlichung "Schweizerische Immobilien" vom 21. Februar 2019 (Anhang 2 zur Stellungnahme der Rekurrenten vom tt.mm. 2019; <https://www.schweizerische-immobilien.ch/immobilienbewertung>) zeigt die Aufschlüsselung von Kostenpositionen (Basiszinssatz und Zuschläge). Diese Darstellung bezieht sich auf eine Publikation von Daniel Canonica (Die Kapitalisierung, Forum für Schätzungsexperten vom 26./27. September 2003, S. 12 f.). Weiter wird in allgemeiner Weise ausgeführt, "Eine adäquate Bewertung erfordert je nach Nutzungsart unterschiedliche Kapitali-

sierungssätze". Für Wohnbauten werden 6.5 % - 8.5 % (MFH), für Büro-/Geschäftshäuser 7.5 % und für Gewerbe-/Industriebauten 8.5 % genannt. Eine Aufschlüsselung in Basiszinssatz und Zuschläge erfolgt dabei nicht. Zu Recht wird jedoch festgehalten, dass der "Kapitalisierungssatz (...) je nach Objekt und Risiko zu individualisieren" ist. Deshalb kann ebensowenig auf die allgemeine, nicht individualisierten Kapitalisierungssätze abgestellt werden, zumal auch nicht genannt wird, auf welcher Basis die genannten Ansätze in zeitlicher Hinsicht beruhen.

7.4.1.4.

Abzulehnen ist auch der von den Rekurrenten angeführte Kapitalisierungssatz von 7 %, welcher von den V._____ Steuerbehörden bei Unternehmensbewertungen (Bewertung nicht kotierter Wertpapiere) verwendet werde, da sich dieser auf unbewegliches Vermögen bezieht. Eine V._____ Praxis ist im Kanton Aargau nicht verbindlich.

7.4.2.

Zusammenfassend sind die von den Rekurrenten genannten Ansätze nicht geeignet, um einen Kapitalisierungssatz von 7.3 % bzw. 8.49 % zu belegen.

7.5.

7.5.1.

Das KStA GS und die Rekurrenten (Rekurs, S. 4 und 5) gehen von einer unterschiedlichen Zusammensetzung des korrekten Kapitalisierungssatzes aus (Kolonne 1: Auffassung KStA GS; Kolonne 2: Auffassung Rekurrenten):

Industriegebäude:

Basiszinssatz	3.89 %	3.89 %
Objektspez. Zuschlag (nur Gewerbe/Gastgewerbe)	0.20 %	0.70 %
Betriebs- und Instandhaltungskosten	1.20 %	1.50 %
Verwaltungskosten	0.25 %	0.30 %
Mietzinsreduktion	0.10 %	0.40 %
Rückstellungsbedarf für grosszyklische Erneuerungen	0.70 %	1.70 %
Total Kapitalisierungssatz	6.34 %	8.49 %

Bürotrakt mit Wohnung

Basiszinssatz	3.89 %	3.89 %
Objektspez. Zuschlag (nur Gewerbe/Gastgewerbe)	0.20 %	0.70 %
Betriebs- und Instandhaltungskosten	0.60 %	1.50 %
Verwaltungskosten	0.22 %	0.30 %
Mietzinsreduktion	0.05 %	0.40 %
Rückstellungsbedarf für grosszyklische Erneuerungen	0.60 %	1.70 %
Total Kapitalisierungssatz	5.56 %	8.49 %

7.5.2.

Aus der Gegenüberstellung ergibt sich, dass bezüglich Basiszinssatz zu Recht keine Differenzen bestehen (vgl. dazu Schätzerhandbuch S. 140 f.;

Tabelle KStA "Basiszinssatz"). Wie ausgeführt (Erw. 7.3.) ist jedoch bezüglich Kapitalisierungssatz zwischen dem reinen Industriegebäude und dem Bürotrakt mit Wohnung zu unterscheiden. Die Verwendung einheitlicher Zuschläge ist daher nicht angebracht. Festzustellen ist weiter, dass die Rekurrenten ohne spezifische Begründung immer die Maximalsätze gemäss der von ihnen eingereichten Veröffentlichung "Schweizerische Immobilien" vom 21. Februar 2019 (Anhang 2 zur Stellungnahme der Rekurrenten vom tt.mm. 2019) eingesetzt haben. Sie selbst haben damit die in dieser Publikation aufgeführte Pflicht zur Individualisierung des Kapitalisierungssatzes "je nach Objekt und Risiko" verletzt. Allein deshalb kann nicht auf die undifferenzierten Angaben der Rekurrenten abgestellt werden.

7.5.3.

Im Gegensatz zu den Rekurrenten hat das KStA GS in der Schätzung vom tt.mm. 2018, der Stellungnahme vom 6. April 2020 (Ausführungen zu den Kosten für die Kapitalverzinsung, die Bewirtschaftungskosten, Rückstellungen für grosszyklische Erneuerungen und zum Verhältnis der Kapitalkosten zu den Bewirtschaftungs-/Rückstellungskosten), der Stellungnahme vom 26. Oktober 2022 (Ausführungen zu den Betriebs-, Unterhalts- und Verwaltungskosten unter Auswertung der Erfolgsrechnungen 2017 und 2018) und in der Vernehmlassung (Verweis auf das Schätzerhandbuch, S. 150 f.) die verwendeten Kapitalisierungssätze detailliert und nachvollziehbar begründet, so dass auf die entsprechenden Begründungen verwiesen werden kann.

7.5.4.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass für die Schätzung des Verkehrswertes der Liegenschaft R-Strasse auf die vom KStA GS verwendeten Kapitalisierungssätze abzustellen ist.

7.6.

7.6.1.

Mit der Schätzung C._____ wurde ein Substanzwert von CHF 3'750'000.00 für die Liegenschaft R-Strasse berechnet, während dieser in der Schätzung des KStA GS mit CHF 3'831'503.00 erfasst wurde. Die Rekurrenten haben den vom KStA GS berechneten Substanzwert ("Sachwert") im Rekurs zu Recht nicht beanstanden lassen, so dass darauf abgestellt werden kann. Festzuhalten ist, dass die Differenz von CHF 81'503.00 gerade etwa 2.2 % des geschätzten Substanzwertes entspricht, was im jeder Schätzung anhaftenden Unschärfebereich liegt und damit keiner Korrektur bedarf.

7.6.2.

Im Sinne einer Kontrollrechnung kann auf die Prämienrechnung für das Jahr 2017, Police Nr. fff, der G._____ vom 7. Juni 2017 abgestellt werden. Dort wird ein Versicherungswert (*Neuwert* für das in den 80er Jahren erstellte Gebäude; ohne Landwert) von CHF 3'458'00.00

(Schätzungsdatum tt.mm. 2011) für das Gebäude Nr. eee ausgewiesen. Bei einer Altersentwertung von rund 30 % (Schätzung KStA GS 35.1 % für das Industriegebäude bzw. 25.3 % für Bürotrakt mit Wohnung mit Baujahr [...]; Schätzung C._____ 33 % für den Hallenbau und 30 % für dem Anbau ["Gebäude Büros"]) ausgegangen, beträgt der Zeitwert der Gebäude (ohne Land) rund CHF 2.4 - 2.5 Mio. Wird ein angemessener Landwert (Schätzung KStA GS CHF 1'178'325.00; Schätzung C._____ CHF 1'200'000.00) berücksichtigt, erscheint der vom KStA GS geschätzte Wert ohne weiteres vertretbar.

8.

8.1.

Die Rekurrenten erachten eine Gewichtung mit dem einfachen Substanzwert und dem dreifachen Ertragswert als angemessen. Damit stimmt die Schätzung des KStA GS in Bezug auf das Industriegebäude überein, nicht jedoch diejenige beim Bürotrakt mit Wohnung, wo der Ertragswert vierfach gewichtet wird.

8.2.

Entgegen der Auffassung der Rekurrenten ist die vom KStA GS vertretene Auffassung durchaus vertretbar, kommt doch dem Ertragswert beim Bürotrakt mit Wohnung aufgrund der gegenüber dem Industriebau erzielbaren höheren Mieten eine stärker zu gewichtende Bedeutung zu.

9.

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

Verkehrswert Liegenschaft R-Strasse	CHF	3'321'000.00
Abzüglich Buchwert	CHF	2'388'521.00
Gewinn	CHF	932'479.00
Abzüglich 10 % AHV	CHF	93'248.00
Steuerbarer Liquidationsgewinn	CHF	839'231.00

Demensprechend ist der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen.

10.

10.1.

Im Veranlagungs- und Einspracheverfahren wurde der fiktive Einkauf wie folgt ermittelt:

Anrechenbare Beitragsjahre

Alter der steuerpflichtigen Person am Ende des Liquidationsjahres,	
angefangene Altersjahre (höchstens ordentliches AHV-Rentenalter	+ 65
Anrechnung der Jahre ab dem vollendeten 25. Altersjahr	25

Beitragsjahre	40
----------------------	-----------

Massgebendes Einkommen (Durchschnitt des AHV-pflichtigen Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der letzten fünf Geschäftsjahre vor dem Liquidationsjahr)

Geschäftsjahr	Monate	Einkommen	
2011	12	106'162	
2012	12	94'748	
2013	12	114'550	
2014	12	85'310	
2015	12	109'656	
Total		510'426	
Durchschnitt			102'085

Fiktiver Einkaufsbetrag

Altersgutschriftensatz 15 % multipliziert mit Anzahl Beitragsjahre	40	600 %
multipliziert mit massgebendem durchschnittlichen Einkommen	102'085	612'510
Abzüglich Altersguthaben aus beruflicher Vorsorge		
Guthaben bei Vorsorge- und Freizügigkeitseinrichtungen	0	
Säule 3a Guthaben	0	
Abzüglich Vorbezüge aus Wohneigentum, übrige Vorbezüge und Barauszahlungen aus Vorsorge und Freizügigkeitseinrichtungen		
Säulen 2 und 3a	34'423	
Abzüglich Alters- und Invalidenleistungen von Vorsorge- und Freizügigkeitseinrichtungen Säule 2 und 3a	0	34'423
Total fiktiver Einkauf		578'087

10.2.

Bei der Berechnung des fiktiven Einkaufs hat die Steuerkommission Q._____ die von den Rekurrenten mit dem Fragebogen Kapitalgewinne angegebenen massgebenden Einkommen der Jahre 2011 - 2015 übernommen und auf den ermittelten Durchschnitt von CHF 102'085.00 abgestellt. Ebenfalls wurden die deklarierten 40 Beitragsjahre und der Altersgutschriftensatz von 15 % pro Jahr (= total 600 %) übernommen. Das ist nicht zu beanstanden.

Hingegen hat die Vorinstanz korrekterweise bei den anzurechnenden Altersguthaben der 2. Säule und der Säule 3a nicht die deklarierten CHF 270'823.00 berücksichtigt, sondern nur die per tt.mm. 2013 (Erreichen des Pensionsalters per tt.mm. 2013) erfolgte Auszahlung von CHF 34'423.00 aus der Säule 3a. Die am tt.mm. 2012 abgelaufene kapitalbildende Lebensversicherung der D._____ (Police ddd) und die am tt.mm. 2013 abgelaufene kapitalbildende Lebensversicherung der D._____ (Police ccc) wurden zu Recht der Säule 3b mit CHF 236'400.00 zugerechnet.

10.3.

Obwohl die Rekurrenten mit dem Fragebogen Kapitalgewinne tatsächlich "nur" die Besteuerung des fiktiven Einkaufs im Umfang von CHF 341'687.00 geltend gemacht haben, ist der höhere fiktive Einkauf von CHF 578'087.00 der Besteuerung mit der getrennt vom übrigen Einkommen erhobenen Jahressteuer nach § 45 Abs. 1 lit. f StG zu unterwerfen.

10.4.

Der fiktive Einkauf wurde von der Steuerkommission Q. _____ damit korrekt berechnet. In diesem Punkt ist der Rekurs abzuweisen.

11.

11.1.

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).

11.2.

Es ist ebenso 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).

11.3.

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]) zum Verhältnis von § 23 StG und § 32a 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."

11.4.

Die Rekurrenten haben mit dem Fragebogen Kapitalgewinne zwar das Feld "Antrag auf Steueraufschub für den Wertzuwachs von Liegenschaften des Anlagevermögens (§ 32a StG; Art. 18a DBG), nicht jedoch das Feld "Antrag auf Steueraufschub bei Generationenwechsel nach § 23 StG (nur Kantonssteuern)" angekreuzt. In Ziff. 2 des Fragebogens Kapitalgewinne wurden sodann die Anlagekosten der per tt.mm. 2016 überführten Liegenschaften deklariert. Weitere Angaben zur Ermittlung von wieder eingebrachten Abschreibungen (Ziff. 2.1 - Ziff. 2.3) fehlen jedoch vollständig. Unter diesen Umständen ist die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen, dass kein Antrag auf Steueraufschub nach § 32a StG vorlag. Die Rekurrenten haben denn auch im bisherigen Verfahren und auch im Rekursverfahren keine Angaben zu einem Steueraufschub gemacht, geschweige denn einen solche ausdrücklich verlangen lassen.

12.

Es ist unbestritten, dass die Besteuerung des Liquidationsgewinnes privilegiert 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]).

13.

Im Ergebnis ist der Rekurs abzuweisen. Der fiktive Einkauf beträgt CHF 578'087.00 und der getrennt vom übrigen Einkommen privilegiert zu steuernde Liquidationsgewinn 2016 CHF 261'144.00 (CHF 839'231.00 abzüglich fiktiver Einkauf von CHF 578'087.00), gerundet CHF 261'100.00.

14.

14.1.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

14.2.

Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen

2.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 6'500.00, der Kanzleigebür von CHF 300.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 6'900.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

das Kantonale Steueramt

die Vertreterin der Rekurrenten (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, 26. Juni 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche