

3-RV.2024.16

P 170

Urteil vom 18. Dezember 2025

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Wick
Richter Biondo
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 17. November 2023
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. März 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 321'800.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 41'000.00 veranlagt. Dabei erfolgten verschiedene Aufrechnungen zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Unter anderem wurde dem deklarierten Verlust ein betrieblicher Nebenerfolg von CHF 202'399.00 hinzugerechnet, für den A._____ eine privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns geltend gemacht hatte.

2.

Gegen die Verfügung vom 16. März 2023 liess A._____ mit Schreiben vom 14. April 2023 Einsprache erheben. Er beantragte, das Einspracheverfahren sei zu sistieren, bis ein definitiver Entscheid bezüglich seiner Invalidität vorliege.

3.

Am 31. Oktober 2023 fand eine Einspracheverhandlung statt. Dabei wurde A._____ eine Erhöhung des Einkommens um CHF 50'000.00 in Aussicht gestellt.

4.

Mit Entscheid vom 17. November 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab. Sie erhöhte das steuerbare Einkommen des Rekurrenten von CHF 321'800.00 um CHF 50'000.00 auf CHF 371'800.00.

5.

Den Einspracheentscheid vom 17. November 2023 (Zustellung am 19. Dezember 2023) hat A._____ mit Rekurs vom 18. Januar 2024 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den Antrag,

es sei ihm die privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns zu gewähren.

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

6.

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

7.

A. _____ hat eine Replik erstattet.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. _____ vorgenommen.

9.

A. _____ hat aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2019 selbständig erwerbstätig. Per tt. August 2019 verkaufte er seinen Betrieb an einen Dritten.

2.2.

In der Steuererklärung 2019 deklarierte der Rekurrent einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 43'593.00. In der Erfolgsrechnung wurde dem Unternehmensverlust von CHF 43'593.34 ein Kapitalgewinn Betriebsverkauf von CHF 202'399.00 gegenübergestellt. Daraus resultierte der Jahreserfolg von CHF 158'805.66.

2.3.

Im Fragebogen Kapitalgewinne stellte der Rekurrent den Antrag auf privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns nach Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit am tt. Juli 2019 und Beendigung der Liquidation am 31. Dezember 2019. Dass der Liquidationsgewinn mit CHF 202'043.00 von dem in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Betrag abwich, ergab sich aus einem um CHF 356.00 höheren Abzug für den AHV-Beitrag des Rekurrenten.

2.4.

In der Veranlagung verweigerte die Steuerkommission Q._____ die privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns. Sie bewertete den beim Verkauf des Betriebs erzielten Gewinn von CHF 202'399.00 als Teil des ordentlichen Unternehmenserfolges, der verrechnet mit dem Unternehmensverlust von CHF 43'593.34 einen Jahreserfolg von CHF 158'805.66 ergab. Zusammen mit weiteren, hier nicht umstrittenen Aufrechnungen im Gesamtbetrag von CHF 134'450.00 gelangte die Steuerkommission Q._____ zu Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 293'255.00.

2.5.

Anlässlich der Einspracheverhandlung liess der Rekurrent ausführen, eine im Zusammenhang mit dem Betriebsverkauf als Aufwand verbuchte Rechnung von CHF 50'000.00 sei aufgrund seiner Zahlungsschwierigkeiten storniert worden. Daraufhin stellte die Steuerkommission Q._____ eine

Erhöhung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit um diesen Betrag in Aussicht. Im Einspracheentscheid erhöhte die Steuerkommission Q._____ das steuerbare Einkommen des Rekurrenten entsprechend um CHF 50'000.00 auf CHF 371'800.00.

3.

3.1.

Im Rekurs erwähnt der Rekurrent unter anderem die Steuerperiode 2020 "und folgende". Zudem weist er auf Verfahren bei anderen Behörden und Gerichten hin. Hierzu ist festzuhalten, dass Gegenstand des vorliegenden Verfahrens einzig der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 17. November 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 ist. Soweit der Rekurrent sich auf andere Steuerperioden oder andere Verfahren bezieht, ist darauf nicht einzutreten.

3.2.

Umstritten und vorliegend zu prüfen ist hingegen, ob der Rekurrent den beim Verkauf seines Betriebs erzielten Gewinn zusammen mit dem übrigen Unternehmenserfolg zu versteuern hat, oder ob ihm dafür die privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns gewährt werden kann. Darauf ist nach Darlegung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 4.) sowie der Rechtsgrundlagen (Erw. 5.) und formeller Vorfragen (Erw. 6.) einzugehen (Erw. 7.).

4.

4.1.

Der Rekurrent macht in Einsprache und Rekurs zusammenfassend geltend, er könne seinen Beruf als [...] nicht mehr ausüben, da er von einer Person tätlich angegriffen worden sei, was zu bleibenden Schäden geführt habe. Dies sei einer der Gründe für die Betriebsaufgabe gewesen.

Seine Arbeitsunfähigkeit verbunden mit der Unfähigkeit zur Weiterführung seines Betriebs ohne absehbare Aussicht auf Besserung sei durch seinen behandelnden Arzt bereits mit Schreiben vom tt. September 2019 bestätigt worden. Die bereits bestehenden psychischen Belastungen () hätten sich durch die nachfolgend erlittenen tätlichen Angriffe und die daraus resultierenden körperlichen Schäden weiter verschlechtert. Seine vollständige Invalidisierung bezüglich der Ausübung seines erlernten Berufes habe sich leider bestätigt.

Seine vollständigen Krankheitsunterlagen seien erst nach dem Entscheid der IV an diese weitergeleitet worden. Es sei der IV deshalb nicht möglich gewesen, einen auf aktuellen Tatsachen beruhenden Entscheid zu treffen. Der IV-Entscheid basiere auf dem Informationsstand des Jahres 2018 und trage den nachfolgenden Ereignissen keine Rechnung. Die schwerwiegenden körperlichen Angriffe seien von der IV nicht berücksichtigt worden.

Dennoch wolle er kein neues IV-Verfahren einleiten, weil die damit verbundenen Abklärungen und Prozeduren sein eigentliches Ziel, die Wiedererlangung einer selbständigen Erwerbstätigkeit, torpedieren würden. Jedenfalls habe sein aus den Angriffen resultierender Gesundheitszustand die Wiederaufnahme der beruflichen Tätigkeit verunmöglicht. Vor allem aus diesen Gründen werde die privilegierte Liquidationsbesteuerung beantragt. Im Übrigen habe ihn die Vorinstanz entgegen den Ausführungen im Einspracheentscheid nicht wie behauptet zur Einreichung der massgebenden Unterlagen aufgefordert. Ohnehin könne er den geforderten Steuerbetrag nicht entrichten, da er aufgrund der Folgen der in den Jahren 2019 und 2020 erlittenen Angriffe erwerbslos sei.

4.2.

Die Steuerkommission Q._____ stellt sich in der Abweichungsbegründung, im Einspracheentscheid sowie in der Vernehmlassung demgegenüber auf den Standpunkt, der Rekurrent habe den kausalen Zusammenhang zwischen Invalidität und Erwerbsaufgabe nicht nachgewiesen, obwohl er sowohl im Veranlagungs- als auch im Einspracheverfahren zur Einreichung entsprechender Unterlagen aufgefordert worden sei.

Der Rekurrent habe vom tt. Oktober 2018 bis zum tt August 2019 aufgrund einer Erwerbsunfähigkeit von 80 bis 100 % ein Taggeld aus der Krankenversicherung für Selbständigerwerbende erhalten. Am tt. April 2019 sei bei der IV ein Gesuch für eine Invalidenrente gestellt worden. Der Betriebsverkaufsvertrag sei per tt. Juli 2019 unterzeichnet worden und habe als Übergabedatum den tt. August 2019 bezeichnet. Am tt. Oktober 2019 sei es zu einem tätlichen Angriff gekommen. Vom tt. Oktober 2019 bis zum tt. Februar 2020 sei dem Rekurrenten eine ganze Invalidenrente zugesprochen worden. Ab dem tt. März 2020 sei dem Rekurrenten eine Viertelsinvalidenrente zugesprochen worden. Am tt. August 2020 sei der Rekurrent erneut tätlich angegriffen und verletzt worden. Gemäss IV sei dem Rekurrenten die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit in einem Pensum von 60 % möglich.

An der Einspracheverhandlung habe sich ergeben, dass gegen die IV-Verfügung vom tt. April 2023 kein Rechtsmittel ergriffen worden sei und dass kein weiteres IV-Verfahren aufgrund der nach dem Betriebsverkauf erfolgten Verletzungen eröffnet worden sei. Zudem sei der Steuerbehörde mitgeteilt worden, dass eine Rechnung von CHF 50'000.00, die als Aufwand im Zusammenhang mit dem Betriebsverkauf geltend gemacht worden sei, angesichts der finanziellen Situation des Rekurrenten storniert worden sei. Dies habe zu einer Erhöhung des steuerbaren Einkommens um diesen Betrag geführt, was an der Einspracheverhandlung zur Kenntnis genommen worden sei.

Aus den eingereichten Unterlagen gehe hervor, dass die IV Kenntnis von den gegen den Rekurrenten erfolgten Angriffen und den daraus resultierenden Verletzungen gehabt habe und ihren Entscheid vor diesem Hintergrund getroffen habe.

Die definitive Erwerbsaufgabe sei nicht nachgewiesen worden. Zum Zeitpunkt des Verkaufs der Einzelunternehmung im Jahr 2019 sei der Aufbau einer Unternehmung in der eigenen Liegenschaft in Q._____ geplant gewesen. Dies habe sich aufgrund von Problemen mit der Mieterschaft der Liegenschaft verzögert. Für die Folgeperiode 2020 sei keine Steuererklärung eingereicht worden, weshalb eine Ermessensveranlagung erfolgt sei. Mangels Steuererklärung könnten somit keine Rückschlüsse auf ein Ende der selbständigen Tätigkeit im Jahr 2019 getätigt werden. In der eingereichten Jahresrechnung 2019 würden Einnahmen bis zum 30. Dezember 2019 deklariert, obwohl die definitive Aufgabe der Erwerbstätigkeit im Fragebogen Kapitalgewinne mit dem 1. Juli 2019 angegeben worden sei. Zudem sei mit der Bilanz 2019 ein Eigenkapital von CHF 49'679.00 deklariert worden.

5.

5.1.

Die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven unterliegt einer getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 30 % des Tarifs, mindestens aber zum Satz von 1 %, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird (§ 45 Abs. 1 lit. f StG).

Von der privilegierten Besteuerung ausgenommen sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung operative Einkünfte, also ordentliche Erwerbseinkünfte des Selbständigerwerbenden aus Lieferungen und Leistungen (Urteil des Bundesgerichts vom 9. August 2018 [2C_302/2018], Erw. 2.2.2. und 3.2.2.). Honorareinnahmen stellen bei einer selbständig erwerbenden Person grundsätzlich ordentliches Einkommen dar, auch wenn sie in der Phase der Liquidation des Unternehmens realisiert wurden (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Dezember 2016 [2C_1015/2015], Erw. 5.5. und 5.7.2. in: StR 72/2017 S. 222).

5.2.

Inhaltlich stimmt § 45 Abs. 1 lit. f StG mit den bundesrechtlichen Bestimmungen von Art. 11 Abs. 5 StHG und Art. 37b DBG überein. 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 (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Mai 2020 [2C_332/2019], Erw. 2.3., mit Hinweis).

Gestützt auf die Art. 37b und 199 DBG hat der Bundesrat die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) erlassen. Für die Liquidationsgewinne gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG findet die LGBV Anwendung, soweit das Steuergesetz und die Steuerverordnung keine abweichenden Bestimmungen enthalten (§ 30 Abs. 1 StGV; vgl. auch SGE vom 20. September 2018 [3-RV.2018.16], Erw. 4.2., mit Verweis aus das Urteil des Bundesgerichts vom 9. August 2018 [2C_302/2018]).

5.3.

Zu den Voraussetzungen der privilegierten Besteuerung von Liquidationsgewinnen hat das Bundesgericht Folgendes festgehalten (Urteil vom 5. Oktober 2017 [2C_40/2017, 2C_41/2017] = BGE 143 II 661):

"3.

3.1. Nach Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1) ist Invalidität die voraussichtlich bleibende oder längere Zeit dauernde ganze oder teilweise Erwerbsunfähigkeit (vgl. Kreisschreiben Nr. 28 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 3. November 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, Ziff. 2.2). Gestützt auf Art. 1 Abs. 2 LGBV richtet sich der Eintritt der Invalidität im Sinne von Art. 37b DBG nach Art. 4 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung (vom 19. Juni 1959; IVG; SR 831.20). Danach gilt die Invalidität als eingetreten, sobald sie die für die Begründung des Anspruchs auf die jeweilige Leistung erforderliche Art und Schwere erreicht hat.

3.2. Art. 1 Abs. 2 LGBV regelt den Eintritt der Invalidität. Die Norm ist in zeitlicher Hinsicht deswegen bedeutsam, weil Art. 37b DBG nur greift, wenn der selbstständig Erwerbende die Tätigkeit bereits ausgeübt hat, als die Invalidität eintrat. Die Geschäftsaufgabe wiederum darf erst nach Eintritt der Invalidität erfolgen (vgl. Raphaël Gani, in: Noël/Aubry Girardin, Commentaire Romand, 2. Aufl., 2017, Rz. 26 zu Art. 37b).

3.3. Die Invalidität muss kausal für die Aufgabe der selbstständigen Tätigkeit sein (Kreisschreiben Nr. 28, a.a.O., Ziff. 2.2). Während der italienische Wortlaut lediglich die zeitliche Abfolge der Ereignisse "Invalidität" und "Geschäftsaufgabe" zum Ausdruck bringt ("cessazione definitiva dell'attività lucrativa... in seguito a invalidità"), unterstreichen der deutsche und französische Wortlaut ("wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität"; "incapable de poursuivre... pour cause d'invalidité"), dass die Invalidität ursächlich sein muss für die Geschäftsaufgabe.

Für die Geschäftsaufgabe kausal ist die Invalidität, wenn der Geschäftsinhaber wegen ihr nicht mehr in der Lage ist, das Geschäft weiterzuführen (vgl. Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., 2012, S. 432). Zwischen der Beeinträchtigung der Gesundheit und dem Verlust der Erwerbsmöglichkeit im Rahmen der bisher ausgeübten selbstständigen Erwerbstätigkeit muss ein Kausalzusammenhang bestehen, der es als nachvollziehbar erscheinen lässt, dass die steuerpflichtige Person die selbstständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgibt (Richner, a.a.O., ZStP 2009, S. 189; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, Rz. 7 zu Art. 37b). Zu verlangen ist, dass auch ein Dritter die eingetretene Invalidität

zum Anlass genommen hätte oder genommen haben könnte, seine unternehmerische Tätigkeit einzustellen.

Die Invalidität muss die Ausübung der bisherigen selbstständigen Tätigkeit verunmöglichen; eine generelle Erwerbsunfähigkeit ist nicht erforderlich (vgl. Richner, a.a.O., ZStP 2009, S. 189; Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 7 zu Art. 37b; Markus Reich/Luzi Cavelti, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl., 2017, Rz. 71 zu Art. 11). Der deutsche und italienische Wortlaut ("wegen Unfähigkeit zur Weiterführung"; "per incapacità di esercitare tale attività") geben darüber zwar keinen eindeutigen Aufschluss, sehr wohl jedoch der französische Wortlaut ("s'il est incapable de poursuivre cette activité"). Dementsprechend bleibt denkbar, dass - allenfalls auch dank Wiedereingliederungsmassnahmen - nach dem Eintritt der Invalidität eine andere Tätigkeit ausgeübt wird (vgl. Gani, a.a.O., Rz. 25 zu Art. 37b), die allerdings nicht selbstständig sein darf, weil sonst keine definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vorliegt (vgl. Richner, a.a.O., ZStP 2009, 187; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 4 zu Art. 37b).

3.4. Art. 37b DBG kann einer steuerpflichtigen Person nur einmal zugutekommen (vgl. Art. 1 Abs. 3 lit. b LGBV). Nimmt sie zu einem späteren Zeitpunkt erneut eine selbstständige Erwerbstätigkeit auf, so wird ein allfälliger erneuter Liquidationsgewinn zusammen mit dem übrigen Einkommen zum ordentlichen Tarif besteuert (vgl. Kreisschreiben Nr. 28, a.a.O., Ziff. 2.1; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl., 2011, S. 232).

3.5. Zusammenfassend ergibt sich, dass Art. 37b DBG und Art. 1 LGBV die privilegierte Besteuerung von Liquidationsgewinnen an vier kumulative Bedingungen knüpfen:

- Eintritt einer Invalidität im Sinne von Art. 8 ATSG bzw. Art. 4 IVG;
- definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit;
- Kausalzusammenhang zwischen Invalidität und Geschäftsaufgabe;
- erstmalige Inanspruchnahme der privilegierten Besteuerung."

5.4.

Bei der vorausgesetzten Invalidität ist im Sinne der Einheit der Rechtsordnung vom Begriff auszugehen, wie er in Art. 8 des Bundesgesetzes über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000 (ATSG) definiert wird. Danach bedeutet Invalidität die voraussichtlich bleibende oder längere Zeit dauernde ganze oder teilweise Erwerbsunfähigkeit. Dieser Invaliditätsbegriff ist aber auf Art. 37b DBG (und somit auch auf den inhaltlich übereinstimmenden § 45 Abs. 1 lit. f StG) anzupassen, indem es nur darum gehen kann, dass eine Erwerbsunfähigkeit im Sinne der bisherigen selbstständigen Erwerbstätigkeit (und nicht jeglicher Erwerbstätigkeit) gegeben ist. Eine amtliche Feststellung einer Invalidität ist dabei ein gewichtiges Indiz, nicht aber eine notwendige Voraussetzung (Felix Richner, Liquidationsgewinnbesteuerung bei Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit, ZStP 3/2009, S. 189)

5.5.

Zur Qualifikation eines Sachverhalts als definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit hat das Bundesgericht gestützt auf die Materialien zu-

dem ausgeführt, die Steuererleichterung solle nur gewährt werden für Gewinne, die bei der endgültigen Übertragung eines Unternehmens mit vollständiger Liquidation der Aktiven und Passiven anfallen. Die endgültige Aufgabe bedingt eine vollständige Auflösung des Umlaufvermögens des Unternehmens. Im Übrigen kann nicht von einer endgültigen Liquidation gesprochen werden, falls eine steuerpflichtige Person ein Unternehmen überträgt, um danach ein anderes zu betreiben (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Mai 2020 [2C_332/2019], Erw. 2.4.2.).

Von einer Liquidation kann somit nur gesprochen werden, wenn das gesamte Geschäftsvermögen aufgelöst wird. Als Liquidationsjahr gilt dabei das Geschäftsjahr, in welchem die Liquidation abgeschlossen wird. Von der erfolgten Liquidation ist allerdings nicht schon zu sprechen, sobald die unternehmenstypischen Leistungen nicht mehr erbracht werden. Auch die Liquidation stellt eine selbständige Erwerbstätigkeit dar. Liquidiert hat die selbständig erwerbende Person ihren Geschäftsbetrieb erst im Zeitpunkt der letzten Liquidationshandlung (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Februar 2022 [2C_666/2021, 2C_721/2021], Erw. 3.3., mit Hinweisen).

Dennoch kann die steuerpflichtige Person nach der eigentlichen Liquidation des Betriebs einer geringfügigen, minimalen oder untergeordneten selbständigen Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal nachgehen. Gemäss Kreisschreiben Nr. 28 vom 3. November 2010 "Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit" der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), Ziffer 2.1., soll die geringfügige Erwerbstätigkeit so zu verstehen sein, dass das mutmassliche jährliche Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit inskünftig nicht höher als der Betrag (Eintrittsschwelle) nach Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BV; SR 831.20) ausfällt (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Mai 2020 [2C_332/2019], Erw. 2.4.4.).

Im genannten Entscheid erachtete das Bundesgericht die Verpachtung des Landes eines Landwirtes an seinen Sohn, dem der Vater das gesamte Betriebsinventar verkauft hatte, lediglich noch als passives Investment ohne operative Tätigkeit und somit als geringfügige Tätigkeit. Der Sohn verfügte als Eigentümer des Betriebsinventars und Pächter des landwirtschaftlichen Gewerbes über sämtliche Betriebsmittel, deren er bedurfte, um den Betrieb zu führen. Spiegelbildlich verblieb in den Händen des Vaters einzig noch das Eigentum am Land, weshalb er seine bisherige selbständige Erwerbstätigkeit unumstösslich aufgeben hatte (Urteil des Bundesgerichts vom 1. Mai 2020 [2C_332/2019], Erw. 3.2.5. f.)

5.6.

Zwischen der Beeinträchtigung der Gesundheit und dem Verlust der Erwerbsmöglichkeiten im Rahmen der bisher ausgeübten selbständigen Er-

werbstätigkeit muss ein Kausalzusammenhang bestehen, der es als nachvollziehbar erscheinen lässt, dass die steuerpflichtige Person die selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgibt (Felix Richner, Liquidationsgewinnbesteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, a.a.O., S. 189).

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind für die Frage des Kausalzusammenhangs zwischen Invalidität und Geschäftsaufgabe die allgemeinen Grundsätze des Haftpflichtrechts über die Kausalität und die dazu ergangene Rechtsprechung heranzuziehen: Ein natürlicher Kausalzusammenhang besteht, wenn das schädigende Verhalten eine notwendige Bedingung (*conditio sine qua non*) für den eingetretenen Schaden ist, d.h. das fragliche Verhalten nicht weggedacht werden kann, ohne dass auch der eingetretene Erfolg entfiere. Für den Nachweis des natürlichen Kausalzusammenhangs gilt das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit. Ein adäquater Kausalzusammenhang liegt vor, wenn ein Umstand nicht nur *conditio sine qua non* des Schadens, sondern auch nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet ist, den eingetretenen Erfolg zu bewirken, so dass der Eintritt dieses Erfolgs als durch die fragliche Bedingung wesentlich begünstigt erscheint (Urteil des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2017 [2C_40/2017, 2C_41/2017] = BGE 143 II 661, Erw. 5.1. bis 5.1.2.).

Die gesetzlichen Bestimmungen setzen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht voraus, dass der Eintritt der Invalidität und die Geschäftsaufgabe zeitnah aufeinander folgen müssen. Vorausgesetzt ist ein kausaler, nicht aber ein enger zeitlicher Zusammenhang (Urteil des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2017 [2C_40/2017, 2C_41/2017] = BGE 143 II 661, Erw. 6.3.). Der Kausalzusammenhang zwischen Invalidität entfällt nicht schon bloss durch Zeitablauf (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Februar 2022 [2C_666/2021, 2C_721/2021], Erw. 3.5.1.). Dabei besteht hinsichtlich einer maximalen Zeitspanne zwischen Eintritt einer Invalidität und Geschäftsaufgabe ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers (Urteil des Bundesgerichts vom 5. Oktober 2017 [2C_40/2017, 2C_41/2017] = BGE 143 II 661, Erw. 6.4.).

6.

6.1.

Im Rekurs macht der Rekurrent unter anderem geltend, das Gemeindesteueramt Q._____ habe die vollständigen IV-Unterlagen nicht einverlangt (Rekurs, S. 2) und es sei entgegen seinen Wünschen keine persönliche Vorsprache möglich gewesen (Rekurs, S. 3). Zudem sei inhaltlich nicht auf seine Anliegen eingegangen worden (Rekurs, S. 5) und die Steuerkommission Q._____ ignoriere erwiesene Tatsachen (Rekurs, S. 6). Damit macht der Rekurrent eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehörs geltend. Darauf ist vorab einzugehen.

6.2.

Im Veranlagungsverfahren hat das Gemeindesteueramt Q._____ mit Schreiben vom 16. März 2022 zusätzliche Unterlagen zur Steuererklärung 2019 einverlangt. Nach Erläuterungen zu den Voraussetzungen der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung wurde unter anderem ein detaillierter Nachweis einer Invalidität des Rekurrenten eingefordert. Nachdem der Rekurrent auf die Aktenergänzung nicht reagiert hatte, wurde diese mit Schreiben vom 7. September 2022 gemahnt. Nach einer E-Mail-Korrespondenz im September 2022 erfolgte eine weitere Mahnung am 12. Oktober 2022.

Im Einspracheverfahren hat das Gemeindesteueramt Q._____ mit Schreiben vom 5. Mai 2023 erneut Unterlagen zur geltend gemachten Invalidität einverlangt. Es sei der detaillierte IV-Beschluss vom 29. März 2023 einzureichen. Auch diese Aktenergänzung wurde infolge fehlender Reaktion des Rekurrenten zweimal gemahnt (Schreiben vom 20. Juni und 28. August 2023).

Sodann wurde der Rekurrent an der Einspracheverhandlung vom 31. Oktober 2023 erneut auf die fehlenden Unterlagen, namentlich bezüglich Invalidität, hingewiesen (vgl. Protokoll der Einspracheverhandlung).

Damit ist das Vorbringen des Rekurrenten, das Gemeindesteueramt Q._____ habe die IV-Unterlagen nicht einverlangt, widerlegt. Das Gemeindesteueramt Q._____ hat die ihm obliegende Untersuchungspflicht erfüllt.

6.3.

Mit E-Mails vom 31. Januar und 1. Februar 2023 hat der Rekurrent um einen Gesprächstermin gebeten bzw. seine Bereitschaft für ein persönliches Gespräch signalisiert. Inhalt des Gesprächs sollte die "Planung der kommenden Jahre sein", zu der der Rekurrent eine Beratung wünschte. Das Gemeindesteueramt Q._____ ist in den Antworten vom 1. Februar und 28. Februar 2023 nicht auf dieses Begehren eingegangen. Zwar ist eine steuerrechtliche Beratung nicht Aufgabe der Steuerbehörde. Dennoch hätte das Gemeindesteueramt Q._____ aufgrund der Formulierungen des Rekurrenten ("Ich möchte Ihnen gerne vertraulich und persönlich mehr davon berichten, [...]" / "Darf ich Sie um einen kurzen Orientierungstermin bitten, [...]" / "[...] möchte ich signalisieren, dass ich auch dem Steuerkommissär gerne Rede und Antwort stehen würde.") erkennen müssen, dass der Rekurrent von seinem Recht auf Vorladung vor die Veranlagungsbehörde (§ 190 Abs. 2 StG) Gebrauch machen wollte. Indem das Gemeindesteueramt dieses Begehren des Rekurrenten nicht beachtet hat, hat es im Veranlagungsverfahren seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

Jedoch fand im Einspracheverfahren am 31. Oktober 2023 eine Einspracheverhandlung mit der Delegation der Steuerkommission Q. _____ unter persönlicher Mitwirkung des Rekurrenten und seiner damaligen Vertretung statt. Die Zustimmung zu einer Besprechung nur mit der Delegation der Steuerkommission Q. _____ (statt vor der gesamten Steuerkommission) hatte der Rekurrent mit E-Mail vom 4. Oktober 2023 ausdrücklich erteilt. Anlässlich der Einspracheverhandlung wurde ein Protokoll erstellt, das von sämtlichen Beteiligten unterzeichnet wurde. Somit wurde dem Rekurrenten im Einspracheverfahren die gewünschte persönliche Vorsprache ermöglicht. Die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör durch die fehlende Vorladung im Veranlagungsverfahren wurde damit geheilt (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 190 StG N 10 und N 7 mit Verweis auf RGE vom 21. März 2002 [RV.2001.50011], Erw. 5.).

6.4.

Sodann hat die Steuerkommission Q. _____ im Einspracheentscheid unter Würdigung der vorliegenden Unterlagen ausführlich begründet, weshalb sie zu ihrem Entscheid gelangt ist. Die gezogenen Schlussfolgerungen stützen sich auf die dargelegten Erwägungen und sind somit nicht willkürlich. Ob sie auch inhaltlich zutreffen, ist eine materiellrechtliche Frage, die nicht im Rahmen der Prüfung der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör zu beurteilen ist.

6.5.

Zwar wurde der Anspruch des Rekurrenten auf rechtliches Gehör im Veranlagungsverfahren durch die fehlende Vorladung verletzt. Die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör wurde jedoch im Einspracheverfahren geheilt. Alle übrigen Einwendungen des Rekurrenten zur Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sind unberechtigt.

7.

7.1.

Nachfolgend sind die vier Bedingungen der privilegierten Besteuerung von Liquidationsgewinnen – Eintritt einer Invalidität, definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, Kausalzusammenhang zwischen Invalidität und Geschäftsaufgabe sowie erstmalige Inanspruchnahme der privilegierten Besteuerung – zu prüfen.

7.2.

7.2.1.

Was zunächst die Invalidität betrifft, so ergibt sich aus den Taggeldabrechnungen der B. _____, dass der Rekurrent seit dem tt. Oktober 2018 erkrankt war. Nach einer Wartefrist von 30 Tagen erhielt er vom tt. November 2018 bis zum tt. August 2019 ein Taggeld für eine Arbeitsunfähigkeit von 80 bis 100 % ().

7.2.2.

Im Vorbescheid der Invalidenversicherung vom tt. Oktober 2021, der auf ein Gesuch des Rekurrenten vom tt. April 2019 folgte, wurde eine Viertelsrente ab dem tt. Oktober 2019 verfügt. Zur Begründung wurde ausgeführt, es gehe aus den medizinischen Unterlagen hervor, dass der Rekurrent seine Tätigkeit als selbständig Erwerbender seit dem tt. Oktober 2018 nur noch eingeschränkt ausüben könne. Grundsätzlich sei diese zwar zumutbar, jedoch nur in einem Pensum von 60 %. Somit bestehe ein Invaliditätsgrad von 40 %, weshalb nach Ablauf der einjährigen Wartefrist (vgl. Art. 28 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung [IVG]) ein Anspruch auf eine Viertelsrente bestehe.

Gegen diesen Vorbescheid erhob der Rekurrent im November 2021 einen Einwand (vgl. Beilage 1 "Chronologie Ereignisse 2018-2023" sowie undatierte Beilage 15 zum Schreiben des Rekurrenten vom 3. November 2023). Es folgten eine Untersuchung des Rekurrenten am tt. September 2022 und ein weiterer Vorbescheid der IV vom tt. Oktober 2022 (der in den Akten nicht enthalten ist; vgl. jedoch Beilage 16 zum Schreiben des Rekurrenten vom 3. November 2023 sowie undatierter Auszug der IV-Verfügung als Beilage zur Eingabe des Rekurrenten vom 29. September 2025). Gegen den Vorbescheid vom tt. Oktober 2022 erhob der Rekurrent wiederum mit Schreiben vom 9. Oktober 2022 einen Einwand (Beilage 16 zum Schreiben des Rekurrenten vom 3. November 2023).

7.2.3.

Aus der IV-Verfügung vom tt. April 2023 (Beilage 20 zum Schreiben des Rekurrenten vom 3. November 2023), gegen die gemäss wiederholten Aussagen des Rekurrenten im Rekurs kein Rechtsmittel ergriffen wurde, geht schliesslich hervor, dass dem Rekurrenten ab dem tt. Oktober 2019 bis zum tt. Februar 2020 eine ganze Invalidenrente zusteht. Ab dem tt. März 2020 hat er Anspruch auf eine Viertelsinvalidenrente.

Gemäss Steuerausweis 2023 der E._____ (Beilage zur Eingabe des Rekurrenten vom 29. September 2025) gelangte die Viertelsrente während des ganzen Jahres 2023 zur Auszahlung. Auch in der Steuererklärung 2024 hat der Rekurrent Leistungen der IV von CHF 7'236.00 deklariert.

Die Begründung zur IV-Verfügung ergibt sich aus dem undatierten Auszug der Erwägungen, welcher der Eingabe des Rekurrenten vom 29. September 2025 beiliegt. Danach sei der Rekurrent seit dem tt. Oktober 2018 in der Ausübung seiner bisherigen Tätigkeit als [...] eingeschränkt. Aus den gesundheitlichen Einschränkungen ergebe sich grundsätzlich ein zumutbares Pensum von 60 %. Zusätzlich habe aus [...] Sicht ab dem tt. Oktober 2019 eine volle Arbeitsunfähigkeit für maximal sechs Wochen bestanden. Anschliessend sei aus [...] Sicht eine volle Arbeitsfähigkeit als [...] gegeben gewesen. Somit bestehe bei Ablauf des Wartejahres ein

Invaliditätsgrad von 100 %, weshalb ab diesem Zeitpunkt eine ganze Rente ausgerichtet werde. Ab dem tt. November 2019 betrage der Invaliditätsgrad bei einer 60 %igen Arbeitsfähigkeit noch 40 %. Die Rente könne aber noch längstens während drei Monaten weiter ausgerichtet werden, wenn bei Verbesserung des Gesundheitszustandes noch keine Erwerbstätigkeit ausgeübt werde oder die Erwerbstätigkeit noch nicht entsprechend erhöht worden sei. Deshalb erfolge die Reduktion auf eine Viertelsrente erst per tt. März 2020. Der mit Schreiben vom 9. Oktober 2022 gegen den Vorbescheid vom tt. Oktober 2022 erhobene Einwand habe keine neuen entscheiderelevanten Tatsachen enthalten. Deshalb werde am Vorbescheid vom tt. Oktober 2022 vollumfänglich festgehalten.

7.2.4.

Weiter enthalten die Akten in Bezug auf die Verletzung des Rekurrenten verschiedene Berichte des F. _____ aus dem Jahr 2021 (vgl. Beilagen zum Schreiben des Rekurrenten vom 3. November 2023 am Ende). Daraus geht hervor, dass der Rekurrent im Sommer 2021 nach wie vor unter Schmerzen [...] litt (Bericht vom 28. Juli 2021). Die daraufhin angeordnete Bildgebung wurde am 7. September 2021 durchgeführt und liess degenerative Veränderungen im Gelenk erkennen (Bericht vom 6. Oktober 2021). Zur Therapie wurde eine Schiene verschrieben. Fixe Verlaufskontrollen wurden nicht geplant, sondern der Rekurrent sollte sich bei Bedarf wieder melden. Aktuellere Arztberichte sind nicht aktenkundig.

Gegen den Angreifer des Rekurrenten (tätliche Angriffe vom tt. Oktober 2019 und vom tt. August 2020) ist ein Strafurteil ergangen. Das Präsidium des Strafgerichts G. _____ kommt im Urteil vom 31. Januar 2022 () zum Schluss, dass die Verletzung gemäss eingereichten Arztzeugnissen nicht folgenlos ausgeheilt sei und unklar bleibe, ob der Rekurrent die für seinen Beruf als [...] notwendige Feinmotorik wiedererlange. Dem Rekurrenten wurde eine Genugtuung von CHF 4'000.00 zugesprochen.

Zwar geht aus den vorliegenden Arztberichten nicht konkret hervor, inwiefern der Rekurrent durch die degenerativen Veränderungen im Gelenk im Gebrauch [...] behindert ist. Dennoch sind die vom Rekurrenten geschilderten Schmerzen aufgrund der Arztberichte sowie des Urteils des Präsidiums des Strafgerichts G. _____ zumindest bis zum Jahr 2022 nachvollziehbar und glaubhaft. Da zwischen dem letzten Angriff im August 2020 und dem strafgerichtlichen Urteil im Januar 2022 rund eineinhalb Jahre lagen, ist ein chronischer Verlauf wahrscheinlich.

7.2.5.

Insgesamt ergibt sich aus medizinischer Sicht was folgt: Der Rekurrent war seit dem tt. Oktober 2018 erkrankt. Zwar flossen die Taggelder nur bis zum tt. August 2019. Dennoch erachtete die IV die einjährige Wartezeit, wonach ein Rentenanspruch erst entsteht, wenn die versicherte Person während

eines Jahres ohne wesentlichen Unterbruch durchschnittlich mindestens 40 % arbeitsunfähig gewesen ist (Art. 28 Abs. 1. lit. b IVG), als ordentlich abgelaufen, ansonsten sie gemäss rechtskräftiger Verfügung vom tt. April 2023 keine Invalidenrente ab dem tt. Oktober 2019 gesprochen hätte. Damit bestand eine ununterbrochene Arbeitsunfähigkeit seit dem tt. Oktober 2018, die nach Ablauf der einjährigen Wartefrist in eine Invalidität von 40 % (bzw. kurzfristig 100 %) mündete, worauf der Anspruch des Rekurrenten auf eine Invalidenrente gründete.

Somit bestand zum Zeitpunkt des Verkaufs des Betriebs per tt. August 2019 eine anspruchsbegründende (Teil-) Invalidität, die sich allein aufgrund des noch nicht abgelaufenen Wartejahres erst per tt. Oktober 2019 in einer Invalidenrente manifestierte. Ebenso bestand die 100 %ige Invalidität zwischen dem tt. Oktober 2019 und dem tt. Februar 2020 zwar aufgrund der Folgen des erst am tt. Oktober 2019 (und somit nach Betriebsverkauf) erfolgten tätlichen Angriffs. Dennoch lagen auch schon vor dem tätlichen Angriff gesundheitliche Einschränkungen vor, die dem Rekurrenten das Ausüben seiner Tätigkeit zu 40 % verunmöglichten.

Schliesslich enthalten die Arztberichte aus dem Jahre 2021 sowie das Urteil des Präsidiums des Strafgerichts G. _____ vom 31. Januar 2022 deutliche Hinweise auf möglicherweise bleibende Veränderungen [...]. Ob diese Veränderungen zu anhaltenden Beschwerden oder Einschränkungen im Gebrauch [...] geführt haben, hat der Rekurrent zwar nicht nachgewiesen, indem er namentlich keine aktuellen Arztberichte beigebracht hat. Dennoch ist ein chronischer Verlauf aufgrund des zeitlichen Abstands zwischen den Angriffen und dem strafgerichtlichen Urteil wahrscheinlich.

Jedenfalls steht fest, dass zum Zeitpunkt des Betriebsverkaufs eine Teilinvalidität vorlag.

7.3.

7.3.1.

Hinsichtlich der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit ist zu beachten, dass der Rekurrent seinen Betrieb (in gemieteten Räumlichkeiten) per tt. August 2019 verkauft hat. Dies geht aus dem am tt. August 2019 unterzeichneten Vertrag hervor und ist nicht umstritten. Grundsätzlich hat der Rekurrent damit seine wesentlichen Betriebsmittel aus der Hand gegeben.

7.3.2.

Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, sind trotz Betriebsverkauf im August 2019 bis zum Ende des Jahres 2019 Einnahmen des Betriebs verbucht worden. Der Rekurrent begründet dies in seiner Eingabe vom 29. September 2025 damit, dass diese Einnahmen mit bereits vor dem

Betriebsverkauf erbrachten Leistungen generiert worden seien. Dies ist nachvollziehbar und glaubhaft.

7.3.3.

Ebenso hat die Vorinstanz zutreffend darauf hingewiesen, dass die Liquidation per Ende 2019 noch nicht beendet worden sei. Tatsächlich ergibt die Durchsicht des Geschäftsabschlusses und der Kontodetails der Buchhaltung per 31. Dezember 2019, dass neben dem Umlaufvermögen (Bankguthaben und Debitoren, total CHF 167'145.86) ein Fahrzeug (CHF 32'000.00) als Aktivum geführt wurde. Die Passiven bestanden per 31. Dezember 2019 aus Kundenguthaben (CHF 6'246.15), ausstehenden AHV-Zahlungen (CHF 49'220.40), ausstehenden Rechnungen (CHF 80'000.00 für die Kosten des Betriebsverkaufs [wovon CHF 50'000.00 aufgrund der stornierten Rechnung aufgerechnet wurden und somit dem Eigenkapital zuzuschlagen sind] und CHF 14'000.00 für die Kosten der Buchhaltung) und dem Eigenkapital von CHF 49'679.13, bei dem der Gewinn aus dem Betriebsverkauf von CHF 158'805.66 bereits berücksichtigt war.

Damit war die Liquidation per Ende 2019 zwar noch nicht vollständig abgeschlossen. Jedoch bestanden die noch zu liquidierenden Geschäftsbestandteile im Wesentlichen aus Guthaben und Schulden. Diese mussten noch abgewickelt werden, waren aber bereits erfolgswirksam verbucht. Ohnehin fallen die operativen, ordentlichen Einkünfte der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht unter die privilegierte Liquidationsbesteuerung. Dem Geschäftsfahrzeug kam sodann für die Tätigkeit als [...] keine eigenständige Bedeutung zu. Mit der Betriebsaufgabe war es ins Privatvermögen zu überführen.

Entscheidend für die hier interessierende definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit ist, dass der Rekurrent mit dem Verkauf seines Betriebs die wesentlichen Betriebsmittel unwiderruflich aus der Hand gegeben hat. Die Ausübung der beruflichen Tätigkeit war untrennbar mit diesen Betriebsmitteln verbunden. Nach dem Verkauf des Betriebs per tt. August 2019 verfügte der Rekurrent nicht mehr über die für die operative Tätigkeit erforderlichen betrieblichen Mittel. Deshalb hat er mit dem Betriebsverkauf seine selbständige Erwerbstätigkeit unumstösslich aufgegeben. Die Abwicklung der erforderlichen letzten Liquidationshandlungen sind als geringfügige Tätigkeit zu qualifizieren.

7.3.4.

Zu prüfen ist in diesem Zusammenhang auch, ob der Rekurrent statt der aufgegebenen eine andere selbständige Tätigkeit aufgenommen hat. Dabei ist von Bedeutung, dass der Rekurrent wiederholt ausgeführt hat, er strebe "nach wie vor das rasche Wiedererlangen der selbständigen Arbeitstätigkeit" an (Rekurs, S. 3) und "der berufliche Wiedereinstieg" sei "geplant"

gewesen, "aber durch die Angriffe dauerhaft verunmöglicht" worden (Rekurs, S. 7).

Tatsächlich sollte gemäss einer mit M._____ abgeschlossenen Kooperationsvereinbarung vom tt. Juli 2019 eine Zusammenarbeit im Bereich der Vermittlung und Schulung mit Beginn spätestens per Ende 2019 stattfinden. Eine solche Zusammenarbeit hätte durchaus im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit stattfinden können. Jedoch erfolgte am 6. März 2020 eine Nichtantrittserklärung für die geplante Kooperation zwischen denselben Parteien. Darin wurde festgehalten, dass der Rekurrent aufgrund unvorhergesehener Verletzungen [...] arbeitsunfähig sei, weshalb keine gegenseitigen Verpflichtungen aus der Kooperationsvereinbarung vom tt. Juli 2019 mehr bestünden.

Weiter hat der Rekurrent am tt. September 2019 die C._____ (mit-) gegründet und war seit dem tt. Dezember 2021 [...] der dannzumal neu gegründeten D._____ AG. Bei diesen Tätigkeiten handelte es sich jedoch nicht um selbständige Erwerbstätigkeiten.

7.3.5.

Mit Bezug auf die gesundheitliche Situation lässt sich schliessen, dass die seit Oktober 2018 bestehende Teilinvalidität unverändert andauert, war der Invaliditätsgrad doch allein während der Zeit erhöht, welche die IV für die Heilung der Verletzungsfolgen als erforderlich erachtete, und reduzierte sich danach auf den für die zuvor bestehenden gesundheitlichen Einschränkungen definierten Invaliditätsgrad. Damit bestehen die gesundheitlichen Beschwerden, die zum Verkauf des Betriebs geführt haben, weiterhin. Ob der Rekurrent überhaupt je wieder als [...] arbeiten kann, ist aufgrund der bis aktenkundig 2022 bestehenden degenerativen Veränderungen [...] zumindest fraglich. Somit standen und stehen auch die gesundheitlichen Beschwerden des Rekurrenten der Wiederaufnahme einer selbständigen Tätigkeit entgegen.

7.3.6.

Zusammenfassend hat der Rekurrent mit dem Verkauf des Betriebs per tt. August 2019 die wesentlichen Betriebsmittel aus der Hand gegeben. Die Liquidation der für die operative Tätigkeit erforderlichen Mittel war im Jahr 2019 erfolgt, weshalb eine spätere (untergeordnete) Liquidation bestehender Schulden und Guthaben nicht schadet. Eine selbständige Tätigkeit wurde nach dem Betriebsverkauf nicht wieder aufgenommen, was vor dem Hintergrund der weiterhin bestehenden gesundheitlichen Einschränkungen einleuchtet. Damit liegt mit dem Betriebsverkauf im Jahr 2019 eine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vor.

7.4.

7.4.1.

Weiter ist der Kausalzusammenhang zwischen Invalidität und Geschäftsaufgabe zu beurteilen. Der Rekurrent hat ausgeführt, dass er sich aus gesundheitlichen Gründen, die bereits vor den tätlichen Angriffen bestanden hätten, zum Betriebsverkauf entschieden hat (Rekurs, S. 5).

Dass vor den tätlichen Angriffen bereits seit Oktober 2018 gesundheitliche Einschränkungen bestanden, geht aus den Akten hervor (vgl. im Einzelnen Erw. 7.2. oben). Zwar war zum Zeitpunkt des Betriebsverkaufs noch kein Rentenanspruch der Invalidenversicherung entstanden, was aber nicht an fehlenden gesundheitlichen Beeinträchtigungen, sondern an der einjährigen Wartefrist gemäss Art. 28 Abs. 1 lit. b IVG lag.

7.4.2.

Die gesundheitlichen Folgen der tätlichen Angriffe in den Jahren 2019 und 2020 sind für die hier interessierende Frage nach dem Kausalzusammenhang zwischen Invalidität und Betriebsaufgabe nicht relevant, da diese gesundheitlichen Einschränkungen erst nach dem Verkauf des Betriebs aufgetreten sind und dieser deshalb nicht durch jene motiviert werden konnte.

7.4.3.

Zu prüfen ist hingegen, ob die 40 %ige Teilinvalidität für die Geschäftsaufgabe kausal war, ob es somit nachvollziehbar ist, dass der Rekurrent seine berufliche Tätigkeit unter diesen Umständen aufgegeben hat.

Bei der Beantwortung dieser Frage ist zu beachten, dass ein solcher Betrieb in der Regel über ein aufwändiges, teilweise fest installiertes Inventar verfügt. Die dafür erforderlichen Investitionen sind vom Geschäftsinhaber zu tragen. Gleichzeitig erfordert die Tätigkeit stets die Mitwirkung von ausgebildeten Mitarbeitern, die vom Betriebsinhaber angestellt und bezahlt werden. Die selbständige Tätigkeit als [...] ist deshalb kapitalintensiv. Kann ein [...] diese Tätigkeit aufgrund einer Teilinvalidität nur noch zu 60 % ausüben, während die Fixkosten unvermindert weiterlaufen, ist eine selbständige Tätigkeit deutlich risikobehafteter und somit weniger attraktiv (als etwa eine Anstellung als [...], bei der die Pensumsbeschränkung nicht so stark ins Gewicht fällt). Vor diesem Hintergrund ist es ohne Weiteres nachvollziehbar, dass der Rekurrent in diesem eingeschränkten Pensum aus wirtschaftlichen Gründen nicht mehr als selbständiger [...] tätig sein konnte. Der Kausalzusammenhang zwischen den bestehenden gesundheitlichen Beschwerden und dem Verkauf des Betriebs per tt. August 2019 ist gegeben.

7.5.

Was schliesslich die erstmalige Inanspruchnahme der privilegierten Besteuerung betrifft, so wurde diese von den Parteien zu keinem Zeitpunkt vorgebracht oder bestritten. Da auch den Akten dazu nichts anderes zu entnehmen ist, gilt als erstellt, dass der Rekurrent die privilegierte Besteuerung gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG bisher noch nie in Anspruch genommen hat.

7.6.

Zusammenfassend lag zum Zeitpunkt des Verkaufs des Betriebs eine Teilinvalidität zu 40 % vor. Mit dem Betriebsverkauf gab der Rekurrent seine selbständige Erwerbstätigkeit definitiv auf, hat er doch sämtliche für die operative Tätigkeit erforderlichen Betriebsmittel auf seinen Nachfolger übertragen und in den nachfolgenden Jahren keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr aufgenommen. Der Kausalzusammenhang zwischen gesundheitlicher Einschränkung und Betriebsaufgabe ist gegeben, ist es einem selbständig Erwerbenden doch nicht verwehrt, seine Tätigkeit aufgrund schlechterer Erwerbsaussichten und steigender Risiken aufzugeben. Schliesslich hat der Rekurrent die privilegierte Besteuerung gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG bisher noch nie in Anspruch genommen.

Damit sind die Voraussetzungen der privilegierten Besteuerung des Liquidationsgewinns insgesamt erfüllt.

8.

Vor diesem Hintergrund ist der Gewinn aus dem Betriebsverkauf aus dem steuerbaren Einkommen des Rekurrenten für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 herauszurechnen.

Gemäss übereinstimmender Auffassung der Parteien beträgt dieser Gewinn CHF 202'399.00. Da sich die im Einspracheverfahren erfolgte Aufrechnung von CHF 50'000.00 auf eine im Zusammenhang mit dem Betriebsverkauf verbuchte Rechnung bezog, die im Nachhinein storniert worden war, steigt der Liquidationsgewinn um diesen Betrag. Der Verkauf des Betriebs hat somit einen Liquidationsgewinn von CHF 252'399.00 generiert.

Damit sinkt das steuerbare Einkommen des Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid von CHF 371'886.00 um CHF 252'399.00 auf CHF 119'487.00, gerundet CHF 119'400.00.

Der Gewinn aus dem Betriebsverkauf ist gesondert und privilegiert zu besteuern. Der Rekurs ist gutzuheissen.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 119'400.00 festgelegt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 18. Dezember 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche