

3-RV.2024.93

P 42

Urteil vom 26. März 2026

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Biondo Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

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

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

beide vertreten durch Georg Bender, Nussgasse 11,
5301 Siggenthal Station

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 10. Juli 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018; Liquidationsgewinn
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. Februar 2024 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem privilegiert besteuerten Liquidationsgewinn von CHF 781'300.00 (satzbestimmender Liquidationsgewinn CHF 1'171'950.00) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. Februar 2024 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 26. Februar 2024 Einsprache mit folgenden Anträgen:

"Wir bitten Sie demnach, Ihre definitive Veranlagung für das Steuerjahr 2018 als anteilig gewerbliches Einkommen und Geschäftsgewinn zu korrigieren und der Einstufung, wie vom Gemeindesteueramtes Q._____, seit Anbeginn als privatrechtliche Finanzinvestition festgestellt zu folgen, zu werten und abzurechnen. (...)

Eventualer: Die Liquidationsgewinn - Steuerberechnung ist entsprechend zu korrigieren, denn der Fragebogen zum Kapitalgewinn wurde vom Steueramt Q._____, überantwortet. Die Anlagekosten der Liegenschaft R berechnet sich jedoch aufgrund der bekannten Finanztransaktionen mit der C._____ wie folgt:

CHF	275'000.00	Bauland
CHF	750'000.00	Eigenkapital
CHF	2'156'000.00	Bankschulden
CHF	495'000.00	Bankschuldenerhöhung Gewinnmitnahme 20% Abtretung per 01.10.2018 (G._____)
CHF	3'676'000.00	Total Anlagekosten, davon:
CHF	919'000.00	25,0 % A._____
CHF	459'500.00	12,5 % B._____ "

3.

Mit Entscheid vom 10. Juli 2024 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Sie senkte den steuerbaren Liquidationsgewinn auf CHF 667'190.00 (satzbestimmender Liquidationsgewinn CHF 1'000'785.00).

4.

Den Einspracheentscheid vom 10. Juli 2024 (Zustellung am 23. Juli 2024) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 24. Juli 2024 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen folgende Anträge:

"Wir bitten Sie demnach, dem Rekurs stattzugeben und das Steueramt Q._____ anzuweisen, die definitive Veranlagung für das Steuerjahr 2018 als privatvermögensrechtliche Einkommen zu definieren und abzurechnen und der Einstufung, wie vom Gemeindesteueramtes Q._____, seit

Anbeginn (1974) als privatrechtliche Finanzinvestition festgestellt, zu folgen. (...)

Eventualer, bei gerichtlich gewerblicher Einstufung, sind die Anlagekosten der Liegenschaft R, aufgrund der bekannten Finanztransaktionen mit der C. _____ (Akten müssten beim Steueramt Q. _____ vorliegen), was folgt, korrekt einzubeziehen:

Als Eigenmittel:

CHF	275'000.00	Bauland (Kaufvertrag)
CHF	750'000.00	Eigenmittel (Bareinzahlung auf Baukonto gemäss Vereinbarung der Investoren)

Als Fremdmittel:

CHF	2'156'000.00	Bankschulden (Steuerbescheide)
CHF	700'000.00	Bankschuldenerhöhung für die Finanzierung 1/5 Übernahme von der Erbgemeinschaft G. _____ per 1. Oktober 2010
CHF	205'000.00	Abzüglich 1/5 Eigenmittel (Übernahmevertrag und Schuldbestätigung C. _____ muss beim Steueramt vorliegen).
CHF	3'676'000.00	Total Anlagekosten, davon:
CHF	919'000.00	25,0 % A. _____
CHF	459'500.00	12,5 % B. _____ "

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

5.

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

6.

A. _____ und B. _____ haben sich mit E-Mails vom 6. August und 6. September 2024 vernehmen lassen und eine Replik eingereicht.

7.

A. _____ und B. _____ haben weitere E-Mails vom 17. und 21. Oktober 2025 an das Spezialverwaltungsgericht versenden lassen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Verfahren 3-RV.bbb betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018, Liquidationsgewinn, von B. _____ und A. _____ und 3-RV.ccc betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 von A. _____ und B. _____ beigezogen.

9.

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

10.

Mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichts vom 11. Februar 2026 wurde A._____ und B._____ eine Erhöhung des Liquidationsgewinns (Reformatio in peius) in Aussicht gestellt. Gleichzeitig wurde ihnen die Möglichkeit zur Stellungnahme oder zum Rückzug des Rekurses eröffnet.

11.

A._____ und B._____ haben sich mit E-Mails vom 12., 13., 14. und 15. Februar 2026 vernehmen lassen und mit Schreiben vom 17. Februar 2026 eine schriftliche Stellungnahme und weitere Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

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

2.

2.1.

Mit Gesellschaftsvertrag vom tt.mm. 1972 schlossen sich fünf Gesellschafter, darunter der Vater des Rekurrenten und der [...] der Rekurrentin, im Rahmen einer einfachen Gesellschaft zu einem Baukonsortium zusammen. Die einzelnen Gesellschafter vereinbarten, dem Vater des Rekurrenten ein Grundstück abzukaufen (vgl. Ziff. 12. des Gesellschaftsvertrags) und darauf Mehrfamilienhäuser zu errichten. Als der Vater des Rekurrenten 1990 verstarb, erbte der Rekurrent den Gesamteigenschaftsanteil.

2.2.

Beim Gesamteigentum handelte es sich um das Grundstück Nr. aaa mit mehreren nach Gründung des Baukonsortiums neu erstellten Mehrfamilienhäusern R in Q. _____ (nachfolgend: Liegenschaft R). Der rechnerische Anteil des Rekurrenten am Gesamteigentum betrug nach Austritt eines Gesellschafters im Jahr 2010 25 %. Die Rekurrentin war im Jahr 2018 ebenfalls Gesamteigentümerin. Sie hatte den 12.5 %igen Anteil im Jahr 2012 von ihrem [...] geerbt.

2.3.

In der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2014 qualifizierte die Steuerkommission Q. _____ die Liegenschaft R als Geschäftsvermögen. Auf das Begehren in der dagegen erhobenen Einsprache, die Liegenschaft R sei wie bisher als Privatvermögen zu veranlagern, trat die Steuerkommission Q. _____ im Einspracheentscheid nicht ein. Mit Urteil vom 25. März 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 in Sachen der Rekurrenten (3-RV.ccc) entschied das Spezialverwaltungsgericht, der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz sei mangels Rechtsschutz- und Feststellungsinteresse zu Recht erfolgt. Es wies den Rekurs ab. Der Rekursentscheid wurde in diesem Punkt vom Verwaltungsgericht rechtskräftig bestätigt (VGE vom 16. August 2021 [WBE.ddd]).

2.4.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2018 verkauften der Rekurrent und die übrigen Gesamteigentümer die Liegenschaft R für insgesamt CHF 6'200'000.00.

2.5.

In der Steuererklärung 2018 deklarierte der Rekurrent keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Die Mietzinseinnahmen aus der Liegenschaft R deklarierte er als Einkünfte aus Privatliegenschaften.

2.6.

In der Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 vom 22. Februar 2024 beurteilte die Steuerkommission Q._____ die (ordentlichen) Einkünfte des Rekurrenten aus der Liegenschaft R als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Gestützt auf die mit der Steuererklärung eingereichte Liegenschaftsbuchhaltung, die für das Jahr 2018 einen Gewinn von CHF 69'559.00 auswies, berechnete die Steuerkommission Q._____ das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten anteilig mit CHF 17'390.00. Diese Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

2.7.

In der Verfügung betreffend Liquidationsgewinn vom 22. Februar 2024 gewährte die Steuerkommission Q._____ den Rekurrenten für den beim Verkauf der Liegenschaft R vom Rekurrenten realisierten anteiligen Gewinn die privilegierte Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG. Dabei ging sie gemäss Fragebogen Kapitalgewinne von einem auf den Rekurrenten entfallenden anteiligen Verkaufspreis von CHF 1'550'000.00 sowie Anlagekosten von CHF 685'250.00 aus. Vom Liquidationsgewinn von CHF 864'750.00 wurde der AHV-Beitrag von CHF 83'450.00 (9.65 %) abgezogen, so dass ein steuerbarer Liquidationsgewinn von CHF 781'300.00 resultierte. Für die Satzbestimmung rechnete die Steuerkommission Q._____ den von der Rekurrentin realisierten anteiligen Liquidationsgewinn von CHF 390'650.00 (12.5 %) hinzu.

2.8.

Im Einspracheentscheid berechnete die Steuerkommission Q._____ die anteiligen Anlagekosten des Rekurrenten neu mit CHF 811'550.00. Diese wurden vom anteiligen Verkaufserlös von CHF 1'550'000.00 ebenso in Abzug gebracht wie der AHV-Beitrag von CHF 71'260.00 (9.65 %), was zu einem korrigierten Liquidationsgewinn von CHF 667'190.00 führte. Das satzbestimmende Einkommen wurde unter Einbezug des Liquidationsgewinns der Rekurrentin von CHF 333'595.00 (12.5 %) auf CHF 1'000'785.00 festgesetzt.

2.9.

Umstritten und vorliegend zu prüfen ist, ob die Liegenschaft R zum Zeitpunkt des Verkaufs dem Privatvermögen oder dem Geschäftsvermögen des Rekurrenten angehörte. Zudem ist – falls es sich um Geschäftsvermögen handelt – die Höhe des Liquidationsgewinns zu bestimmen.

Nachfolgend ist nach Klärung der Vorfrage der Ehegattenbesteuerung (Erw. 3.), Zusammenfassung der Parteivorbringen (Erw. 4. und 5.) und Darlegung der Rechtsgrundlagen (Erw. 6.) sowie der Grundlagen der Beweiswürdigung und der Beweislast (Erw. 8.) auf diese beiden Fragen (Erw. 7. und 9.) einzugehen.

3.

3.1.

In der Replik liessen die Rekurrenten ihr Unverständnis darüber zum Ausdruck bringen, dass betreffend ihrer Liquidationsgewinne zwei Rekursverfahren eröffnet worden sind. Darauf ist vorab einzugehen.

3.2.

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 10. Juli 2024 betreffend Liquidationsgewinne 2018. Dieser bezog sich sowohl auf den vom Rekurrenten als auch auf den von der Rekurrentin erzielten Liquidationsgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft R. An die zwei steuerpflichtigen Personen wurde je ein Exemplar des Einspracheentscheids (mit identischem Inhalt) versandt. Vorausgegangen waren zwei separate Veranlagungsverfügungen je vom 22. Februar 2024.

3.3.

Für die Einkommens- und Vermögenssteuern gilt der Grundsatz der Familienbesteuerung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 21 StG N 7). Einkommen und Vermögen von Verheirateten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden ohne Rücksicht auf den Güterstand zusammengerechnet (§ 21 Abs. 1 StG).

Der Liquidationsgewinn bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG wird zwar getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Auch erfolgt gemäss § 45 Abs. 1 lit. f Satz 5 StG in den Fällen von lit. f keine Zusammenrechnung bei gemeinsam steuerpflichtigen Personen. Dennoch begründet § 45 StG keine neuen Steuertatbestände, sondern verfolgt nur den Zweck, die Progression für bestimmte steuerbare Leistungen zu brechen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 45 StG N 2). Es handelt sich damit um eine Sonderregelung zur allgemeinen Tarifbestimmung von § 43 StG (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 44 StG N 1).

Aufgrund der Gesetzessystematik gehört § 45 StG zu den Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen. Damit kommt das System der Familienbesteuerung zur Anwendung, weshalb beide Ehegatten im Verfahren der Besteuerung des Liquidationsgewinns des anderen Ehegatten jeweils Partei sind.

Dessen ungeachtet sind aufgrund der getrennten Besteuerung zwei Veranlagungen für die jeweiligen Liquidationsgewinne der Rekurrenten erfolgt. Ebenso werden, zumal eine Zusammenrechnung nicht stattfindet und sich die Sachverhalte leicht unterscheiden, zwei Rekursverfahren geführt.

4.

4.1.

Der Rekurrent liess in Einsprache und Rekurs im Wesentlichen geltend machen, die Liegenschaft R sei zum Zeitpunkt des Verkaufs im Jahre 2018 Teil seines Privatvermögens gewesen. Auch die Steuerbehörde habe die Liegenschaft bis 2013 stets als Privatvermögen eingestuft. Erst in der Steuerperiode 2014 sei die Steuerbehörde zum Schluss gekommen, es handle sich bei der Liegenschaft R um Geschäftsvermögen. Schon im dagegen geführten Rekurs zur damaligen Steuerperiode habe er ausführen lassen, weshalb es sich bei der Liegenschaft R um Privatvermögen handle. Auf die damaligen Eingaben werde verwiesen.

4.2.

Im Einsprache- und Rekursverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 (3-RV.ccc) liessen die Rekurrenten geltend machen, das Baukonsortium sei nur für die Bauphase der Mehrfamilienhäuser gegründet worden. Nach Fertigstellung der Bauten sei das Konsortium aufgelöst worden und die Anteilseigner hätten anschliessend gemeinsam die Entscheidungen getroffen.

4.3.

Das vor dem Kauf durch die Gesamteigentümer unbebaute Grundstück sei damals als landwirtschaftliche Parzelle in Bauland überführt worden. Die landwirtschaftliche Parzelle habe zum Geschäftsvermögen des Verkäufers gehört, das Bauland jedoch zum Privatvermögen. Der Verkauf der Baulandparzelle an das Baukonsortium R sei demnach aus Privatvermögen erfolgt. Das Baukonsortium habe aus fünf Mitgliedern bestanden, von denen mehrere im Baugewerbe tätig gewesen seien. Folglich sei deren Anteil am Gesamteigentum als Geschäftsvermögen zu werten gewesen. Beim Rekurrenten habe der Anteil am Gesamteigentum jedoch zum Privatvermögen gehört.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung könne Privateigentum für einzelne Gesellschafter auch bei Bestehen eines Baukonsortiums vorliegen. Auch der Vertrag zwischen den Gesamteigentümern führe nicht zwingend bei jedem der Gesamteigentümer zu Geschäftsvermögen. Aus dem Rekursverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 (3-RV.ccc) geht hervor, dass der Rekurrent sich dabei auf das Urteil des Bundesgerichts vom 24. März 2011 (9C_1057/2010) bezieht. Der Rekurrent führte weiter aus, er habe mit dem Eintritt ins Baukonsortium lediglich sein privates Vermögen verwaltet.

4.4.

Zwar seien Rückstellungen erfolgt, jedoch sei sowohl vom Rekurrenten als auch von der Steuerbehörde übersehen worden, dass diese Rückstellungen eigentlich hätten aufgerechnet werden müssen. Es sei willkürlich, dem Rekurrenten den Umstand, dass Rückstellungen getätigt worden seien, nachteilig auszulegen, zumal die Steuerbehörde das Einkommen aus der Liegenschaft in den vergangenen 42 Jahren stets als Einkünfte aus Privatliegenschaften gewertet habe. Da die Liegenschaft R zum Privateigentum des Rekurrenten gehöre, komme höchstens eine Besteuerung mit der Grundstückgewinnsteuer in Frage.

4.5.

Weiter liege – da die Liegenschaft R eben zum Privatvermögen gehöre – lediglich eine Liegenschaftsrechnung vor, jedoch seien keine Bilanzen und Erfolgsrechnungen nach kaufmännischen Grundsätzen erstellt worden. Auch dies spreche gegen das Vorliegen von Geschäftsvermögen.

4.6.

Im Übrigen seien die Anlagekosten falsch berechnet worden. Es sei unklar, wie die Baukosten von CHF 2'466'000.00 gemäss Fragebogen Kapitalgewinne ermittelt worden seien. Die fünf Gesamteigentümer hätten bei Baubeginn je CHF 150'000.00, somit insgesamt CHF 750'000.00 an Eigenmitteln eingebracht. Der anteilige Baulandpreis von CHF 220'000.00 sei dem Verkäufer überwiesen worden. Aus der damaligen Hypothekarschuld von CHF 1'406'000.00 sowie aus Belehnungsgrundsätzen lasse sich ein Anlagevolumen von ca. CHF 2'430'000.00 ableiten. Die belegten Investitionskosten betrügen insgesamt CHF 3'676'000.00.

Die Erhöhung der Hypothek um CHF 750'000.00 auf CHF 2'156'000.00 im Jahr 1994 habe sowohl den Verkaufspreis als auch den Kapitalgewinn der Liegenschaft erhöht. Es sei falsch, die zusätzliche Investition von CHF 750'000.00 als werterhaltend und ertragsmindernd einzustufen. Es habe sich dabei nicht um Unterhaltskosten gehandelt. Der Betrag von CHF 750'000.00 sei entgegen den Ausführungen im Einspracheentscheid nicht als Aufwand in die Liegenschaftsrechnung eingeflossen.

Schliesslich sei nicht nachvollziehbar, wie die Steuerkommission Q. _____ darauf komme, dass der Anteil des per 2010 ausgetretenen Gesellschafters am Vermögen des Baukonsortiums CHF 40'082.00 betragen haben soll. Der 20 %ige Anteil habe damals einen Wert von CHF 495'000.00 aufgewiesen.

Diese Vorbringen erfolgten eventualiter, falls das Gericht zum Schluss komme, es habe sich bei der Liegenschaft R um Geschäftsvermögen gehandelt, was ausdrücklich bestritten werde.

5.

5.1.

Die Steuerkommission Q._____ führte im Einspracheentscheid aus, der Rekurrent sei Miteigentümer (recte: Gesamteigentümer) der aus mehreren Mehrfamilienhäusern bestehenden Überbauung R in Q._____ gewesen. Die Überbauung sei in den 70er Jahren von einem Baukonsortium erstellt worden. Der Rekurrent habe im Jahr 1990 einen 25 %igen Anteil der Liegenschaft R von seinem Vater, D._____, geerbt (recte: geerbt wurde ein 20 %iger Anteil, der sich im Jahr 2010 durch Austritt eines Gesellschafters auf 25 % erhöhte). Die Rekurrentin habe im Jahr 2012 die Hälfte des 25 %igen Anteils der Liegenschaft von ihrem [...], F._____, geerbt. Die Erbteilung habe 2017 stattgefunden. Mit Vertrag vom tt.mm. 2018 sei die Liegenschaft R von den Gesamteigentümern verkauft worden.

5.2.

Der durch den Verkauf der Liegenschaft R erzielte Gewinn sei in der Steuererklärung 2018 der Rekurrenten nicht deklariert worden. Der Vertreter des Rekurrenten habe mit Datum vom 12. Juni 2019 zwei Fragebögen für Grundstückgewinnsteuern eingereicht.

5.3.

In der Steuerperiode 2014 habe der Rekurrent bestritten, dass es sich bei seinem Anteil am Gesamteigentum um Geschäftsvermögen handle. Im damaligen Rekursverfahren habe er geltend machen lassen, bei der Gründung des Baukonsortiums sei Landwirtschaftsland verkauft worden. Dieses habe folglich zum Geschäftsvermögen des Verkäufers gehört. Im vorliegenden Verfahren widerspreche sich der Vertreter des Rekurrenten, indem er vorbringe, der Verkauf der Baulandparzelle an das Baukonsortium sei aus Privatvermögen erfolgt.

Die Steuerkommission Q._____ habe sich damals auf den Standpunkt gestellt, dass sich die Gesamteigentümer in den 70er Jahren zu einem Baukonsortium zusammengeschlossen hätten. Dieses habe die Erstellung der Überbauung R bezweckt. Es sei deshalb von einer gewerblichen Tätigkeit auszugehen. Zudem habe eine Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen vorliegend nicht stattgefunden bzw. sei eine solche nicht nachgewiesen worden. Eine stillschweigende Überführung sei nicht möglich. Auch das Spezialverwaltungsgericht habe im Urteil vom 25. März 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 in Sachen der Rekurrenten (3-RV.ccc) festgehalten, dass die Argumentation der Steuerkommission Q._____, weshalb es sich bei der Liegenschaft R um Geschäftsvermögen handle, zumindest aufgrund der vorliegenden Akten nachvollziehbar sei.

5.4.

Die Steuerkommission Q._____ verwies weiter auf das Urteil des Bundesgerichts vom 31. Oktober 2011 (2C_948/2010). In Anwendung dieser

Rechtsprechung sei von Geschäftsvermögen auszugehen. Aus dem Gesellschaftsvertrag aus dem Jahr 1972 gehe hervor, dass sich die fünf Gesamteigentümer für die Realisation der Mehrfamilienhäuser zusammengeschlossen hätten. Mehrere Gesamteigentümer hätten als [...] aus baunahen Gewerben am Baukonsortium mitgewirkt. Der [...] habe zudem über sein Einzelunternehmen die Geschäftsführung für das Baukonsortium übernommen und die Buchhaltung erledigt. Die Tätigkeit des [...] müsse sich der Rekurrent auch ohne Einbringen eigener bauspezifischer Fachkenntnisse in das Baukonsortium als eigene Erwerbstätigkeit anrechnen lassen.

Im Übrigen seien in den Abschlüssen der Liegenschaftsbuchhaltungen jeweils Rückstellungen verbucht worden. Diese seien nur bei Geschäftsvermögen zulässig und hätten bei Privatvermögen aufgerechnet werden müssen. Aus diesen Gründen sei die Liegenschaft R als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Der beim Verkauf erzielte Gewinn sei als Liquidationsgewinn gemäss § 27 Abs. 2 StG zu besteuern. Eine Besteuerung mit der Grundstückgewinnsteuer falle ausser Betracht.

5.5.

Zur Höhe der Anlagekosten bestehe zwischen den Parteien allein bezüglich der Baulandkosten von CHF 275'000.00 Einigkeit. Da es sich bei den Anlagekosten um steuermindernde Tatsachen handle, liege die Beweislast dafür beim Rekurrenten. Dieser habe trotz Aufforderung zur Aktenergänzung im Einspracheverfahren bezüglich der Anlagekosten keine weiteren Belege eingereicht, sondern lediglich ausgeführt, die Kosten seien anhand der Bankdaten zu rekonstruieren. Folglich seien die Anlagekosten aufgrund der verfügbaren Akten zu berechnen.

5.6.

Gemäss Gesellschaftsvertrag vom tt.mm. 1972 hätten sich die fünf Vertragsparteien darauf geeinigt, jeweils CHF 150'000.00 als Eigenmittel einzubringen. Aus dieser Einlage von CHF 750'000.00 sei ein Teil der Planungs- und Baukosten sowie der Landerwerb finanziert worden. Ebenso sei eine Hypothek von CHF 1'406'200.00 zu berücksichtigen. Dies ergebe ein Total von CHF 2'156'200.00.

Zwar sei die Liegenschaft R im Jahr 1994 umfassend saniert worden, weshalb die Hypothek von CHF 1'406'200.00 auf CHF 2'156'200.00 erhöht worden sei. Die Sanierungskosten seien jedoch direkt dem Aufwand der Liegenschaftsrechnung belastet worden, weshalb sie den Buchwert der Liegenschaft nicht erhöhten. Der Rekurrent habe im Jahr 1994 denn auch einen Verlust aus seinem Anteil am Baukonsortium von CHF 117'701.00 deklariert. Deshalb sei allein die ursprüngliche Hypothek von CHF 1'406'200.00 bei den Baukosten zu berücksichtigen.

5.7.

Aus den Akten gehe weiter hervor, dass die Gesellschafter im Jahr 2010 den 20 %igen Anteil des Gesellschafters G._____ zum Preis von CHF 1'131'200.00 übernommen hätten. Der Kaufpreis sei durch die anteilmässige Schuldübernahme durch die verbleibenden Gesellschafter sowie eine Barzahlung von CHF 700'000.00 beglichen worden. Der Anteil von G._____ am Vermögen der Gesellschaft habe gemäss Abschluss des Baukonsortiums per 31. Dezember 2009 CHF 40'082.99 (20 % von CHF 200'411.00) betragen. Damit betrügen die Erwerbskosten des zusätzlich von G._____ übernommenen 20 %igen Anteils rund CHF 1'090'000.00. Diese seien als zusätzliche Anlagekosten zu berücksichtigen.

5.8.

Die gesamten Anlagenkosten beliefen sich somit auf CHF 3'246'200.00 (CHF 750'000.00 + CHF 1'406'200.00 + CHF 1'090'000.00). Für den 25 %igen Anteil des Rekurrenten führe dies zu Anlagekosten von CHF 811'550.00.

Bei einem anteiligen Verkaufserlös von CHF 1'550'000.00 und einem Abzug für den AHV-Beitrag von CHF 71'260.00 (9.65 % von [CHF 1'550'000.00 ./ CHF 811'550.00]) ergebe dies einen steuerbaren Liquidationsgewinn von CHF 667'190.00. Dieser sei zum Satz von CHF 1'000'785.00 – zuzüglich des 12.5 %igen Anteils der Rekurrentin – zu besteuern.

6.

6.1.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 StG). Das Vorliegen von Geschäftsvermögen bedingt somit das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 52; Urteil des Bundesgerichts vom 19. November 2025 [9C_54/2025] Erw. 4.2.1., mit Hinweisen). Über die Zuweisung eines Vermögenswertes zum Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidet die Gesamtheit der individuell-konkreten Umstände, wobei die technisch-wirtschaftliche Funktion am stärksten zu gewichten ist (Urteil des Bundesgerichts vom 19. November 2025 [9C_54/2025] Erw. 4.2.1., mit Hinweisen, betreffend gleichlautendem Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG).

6.2.

Unter einer selbständigen Erwerbstätigkeit wird allgemein jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teil-

nimmt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 9, mit Hinweisen).

Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 9, mit Hinweisen).

6.3.

Die Verwaltung des eigenen beweglichen und unbeweglichen Vermögens stellt keine selbständige Erwerbstätigkeit dar. Unbeachtlich ist dabei, ob das verwaltete Vermögen gross ist, die Verwaltung professionell erfolgt und dazu eine Buchhaltung geführt wird. Gewisse Indizien können jedoch auf eine die blossе Verwaltung des privaten Vermögens übersteigende Tätigkeit hinweisen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 24).

6.4.

Beim Liegenschaftshandel liegt Gewerbsmässigkeit im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit gemäss bundesgerichtlicher Praxis dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vornimmt. Erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Als Indizien kommen in Betracht: Die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände oder die Realisierung der Gewinne im Rahmen einer Personengesellschaft (Urteil des Bundesgerichts vom 21. April 2022 [2C_702/2020] Erw. 2.2., mit Hinweisen; VGE vom 30. Juni 2021 [WBE.2020.405] Erw. 4.2.3., mit Hinweisen; siehe auch Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 27).

Diese Indizien wiegen nicht alle gleich stark und müssen auch nicht kumulativ erfüllt sein. Anhand der konkreten Verhältnisse ist im Einzelfall die Frage der Gewerbsmässigkeit stets nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Als Liegenschaftshändler ist einerseits derjenige zu betrach-

ten, dessen eigentliche Tätigkeit auf den Erwerb und den Verkauf von Liegenschaften gerichtet ist und der dies mit genügender Häufigkeit tut, in der Absicht, daraus Kapital zu schlagen. Andererseits gilt auch derjenige als Liegenschaftenhändler, der sich in einer Weise gewinnstrebig mit Liegenschaften befasst, welche über die blossse Vermögensverwaltung hinausgeht. Im zweiten Fall kann bereits eine zahlenmässig geringe Handelstätigkeit genügen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 28, mit Hinweisen).

6.5.

Jedoch deutet eine zahlenmässig geringe Handelstätigkeit nur dann auf Gewerbsmässigkeit hin, wenn diese zum Beispiel im Rahmen eines Baukonsortiums erfolgt – wobei die Kenntnisse der anderen Gesellschafter genutzt werden können –, namentlich wenn es um die Erschliessung, Parzellierung oder Überbauung der erworbenen Grundstücke geht oder eine Überbauung beabsichtigt wird. Dabei wird die Fachkompetenz der handelnden Konsortialen auch den nicht handelnden zugerechnet, was bei Letzteren für eine gewerbsmässige Liegenschaftenhändlertätigkeit spricht. (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 29, mit Hinweisen).

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann die Gründung einer einfachen Gesellschaft für sich allein ein Indiz für Liegenschaftshandel sein. Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit ist dann zu vermuten, wenn sich für ein bestimmtes Grundstücksgeschäft mehrere Personen in einem Baukonsortium verbinden und darunter auch solche sind, welche sich im Rahmen ihres Berufes beteiligen und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung im Einvernehmen mit den anderen besorgen (Urteil des Bundesgerichts vom 30. Oktober 2020 [2C_1021/2019] Erw. 6.4.; Urteil des Bundesgerichts vom 31. Oktober 2011 [2C_948/2010] Erw. 3.1.1, mit Hinweisen). Dann ist nicht notwendig, dass jeder Gesellschafter persönlich eine eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit für gemeinsame Rechnung ausübt. Es genügt, dass eine solche Betätigung auf der Stufe der Gesamtheit vorliegt. Sogar derjenige Teilhaber, der nur Geld in die Gesellschaft investiert, ohne selbst bei deren Geschäften mitzuwirken, muss sich dann die vom geschäftsführenden Fachmann für Rechnung aller Teilhaber unternommenen Bemühungen wie eine eigene Erwerbstätigkeit anrechnen lassen (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Oktober 2011 [2C_948/2010] Erw. 3.1.1, mit Hinweisen).

6.6.

Sodann vermag, wenn Erwerbstätigkeit und Geschäftsvermögen in der Anfangsphase in Bezug auf das durch die Baugesellschaft ausgeübte Gewerbe und die dazu dienende Liegenschaft anzunehmen sind, der blossse Zeitablauf an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Insbesondere kann sich solches Geschäftsvermögen nicht in Privatvermögen verwandeln, ohne die

dafür geltenden Erfordernisse zu erfüllen. Diese bestehen darin, dass bei einer Überführung eines Wirtschaftsgutes, das stille Reserven enthält, in einen Bereich, in welchem die Einkommens- bzw. Ertragsbesteuerung nicht mehr möglich ist, aufgrund der Realisierung dieser Reserven eine Abrechnung der steuerpflichtigen Person mit der Steuerbehörde zu erfolgen hat. Erfolgt so eine Abrechnung nicht (und liegt sonst kein Fall systematischer Realisierung der stillen Reserven vor), so verbleibt die betroffene Liegenschaft im Geschäftsvermögen (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Oktober 2011 [2C_948/2010] Erw. 4.1, mit Hinweisen).

7.

7.1.

7.1.1.

Gemäss Gesellschaftsvertrag vom tt.mm. 1972 haben fünf Gesellschafter, darunter der Vater des Rekurrenten, eine einfache Gesellschaft gebildet und sich zu einem Baukonsortium zusammengeschlossen. Ziel und Zweck des Baukonsortiums war die Erstellung von mehreren Mehrfamilienhäusern im Gebiet R (Ziff. 1. und 2.).

Von den fünf Mitgliedern des Baukonsortiums waren mehrere – nicht jedoch der Vater des Rekurrenten – im Baugewerbe als [...] tätig.

Der [...] wurde zum Präsidenten ernannt (Ziff. 3.) und erhielt die Befugnis, das Konsortium nach aussen zu vertreten und dringende Entscheidungen allein zu treffen (Ziff. 11.). Für die Gültigkeit von (ordentlichen) Gesellschafterbeschlüssen wurde ein Quorum von 4/5 festgelegt (Ziff. 10.).

Die einfache Gesellschaft wurde auf unbestimmte Zeit begründet, sofern keine dringenden Gründe für die Auflösung eintreten (Ziff. 15.). Bei Austritt eines Gesellschafters sollte sein Gesellschaftsanteil "bis zur Möglichkeit der Auszahlung" in der Gesellschaft belassen werden (Ziff. 14.).

7.1.2.

Somit waren mehrere der fünf Gesellschafter von Berufs wegen mit der Überbauung verbunden. Sie haben ihre eigenen Fachkenntnisse für die Überbauung der Parzelle eingesetzt und ihren Geschäften dadurch Aufträge verschafft. Wenn auch nicht Gegenstand dieses Verfahrens, ist es unbestritten und wird auch vom Rekurrenten zugestanden, dass die Liegenschaft R bei diesen Gesellschaftern zum Geschäftsvermögen gehörte.

7.1.3.

Im Rahmen des Baukonsortiums wurde das Gebiet R mit mehreren Mehrfamilienhäusern überbaut. Die erstellten Wohnungen wurden an Dritte vermietet. Dass der Rekurrent oder andere Gesellschafter die Liegenschaft jemals privat bewohnt hätten, wird vom Rekurrenten zu keinem Zeitpunkt geltend gemacht und ist auch nicht ersichtlich. Vielmehr sollten die Mietzin-

sen (neben den geschäftlichen Einkünften der am Bau beteiligten Gesellschafter) als Ertrag den Gesellschaftern zufließen.

7.1.4.

Der Gesellschaftsvertrag ist auf Dauer ausgerichtet. Dies widerspricht der Darstellung des Rekurrenten, das Baukonsortium sei nach Fertigstellung der Bauten aufgelöst worden. Allerdings deutet selbst der Rekurrent auf die Fortführung der einfachen Gesellschaft hin, wenn er ergänzt, die Anteilseigner hätten (weiter) gemeinsam Entscheidungen getroffen.

Gemäss Gesellschaftsvertrag besteht sogar die Möglichkeit, einen austretenden Gesellschafter nicht sofort auszuzahlen. Bei der Beschlussfassung kann ein Gesellschafter via Quorum überstimmt werden. Diese Vertragsbestimmungen deuten darauf hin, dass die Gesellschafter bei Vertragsabschluss eine fortdauernde, starke gegenseitige Bindung beabsichtigt haben. Dies ist ein starkes Indiz für den Zusammenschluss auch der nicht beruflich involvierten Gesellschafter – somit insbesondere des Vaters des Rekurrenten – zum Zwecke einer Erwerbstätigkeit.

7.1.5.

Alle Gesellschafter sind gemeinsam unternehmerisch tätig geworden, indem sie nicht nur Geld investiert, sondern auch eine Parzelle mit Mehrfamilienhäusern überbaut haben, die anschliessend vermietet wurden. Die dafür erforderlichen Entscheidungen haben sie gemeinsam getroffen. Die Voraussetzungen der selbständigen Erwerbstätigkeit (eigenes Risiko, Einsatz von Arbeit und Kapital, frei gewählte Organisation, Gewinnerzielungsabsicht, Teilnahme am Wirtschaftsverkehr) sind ohne Weiteres erfüllt.

In Übereinstimmung mit der dargelegten Rechtsprechung sind die unternehmerischen Tätigkeiten und Fachkenntnisse der im Baugewerbe tätigen Gesellschafter dem Vater des Rekurrenten anzurechnen, zumal dieser über dieselben Entscheidungsbefugnisse wie die übrigen Gesellschafter verfügte und der Gesellschaftsvertrag für eine verbindliche, auf Dauer angelegte Bindung zwischen den Gesellschaftern spricht.

Vor diesem Hintergrund stellte die Liegenschaft R beim Vater des Rekurrenten Geschäftsvermögen im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit dar.

7.2.

Der Rekurrent hat die Anteile an der Liegenschaft R gemäss unbestritten gebliebenen Ausführungen der Vorinstanz im Jahr 1990 von seinem Vater geerbt. Aufgrund des Erbgangs hat der Rekurrent die Gesamteigentumsanteile der Liegenschaft R zu Eigentum erhalten und ist Gesellschafter des Baukonsortiums geworden. Gehörte der geerbte Gesamteigentumsanteil bereits beim Erblasser zum Geschäftsvermögen, so hat sich

an dieser Qualifikation durch den Erbgang nichts geändert. Vielmehr ist der Rekurrent als neuer Gesellschafter des Baukonsortiums kraft Universal sukzession in die Rechte und Pflichten seines Vaters eingetreten.

Eine Privatentnahme des Gesamteigentumsanteils oder eine Beendigung der selbständigen Erwerbstätigkeit anlässlich des Erbgangs wird vom Rekurrenten zu Recht nicht geltend gemacht. Auch wurde seit dem Erbgang eine Überführung ins Privatvermögen weder beantragt, noch hat eine solche stattgefunden. Eine Überführung ins Privatvermögen hätte nämlich eine Abrechnung über die stillen Reserven mit der Steuerbehörde erfordert, die ausweislich der Akten nicht erfolgt ist und vom Rekurrenten auch nicht behauptet wird. Vielmehr ist der Rekurrent der Ansicht, der Gesamteigentumsanteil an der Liegenschaft R habe bereits bei seinem Vater zum Privatvermögen gehört und sei deshalb beim Erbgang sowie in der Zeit bis zum Verkauf der Liegenschaft R unverändert Privatvermögen geblieben. Dass ersteres nicht zutrifft, wurde vorstehend erläutert. Entsprechend kann auch beim Verkauf kein Privatvermögen vorgelegen haben.

7.3.

7.3.1.

Gemäss übereinstimmenden Ausführungen der Parteien wurden in den Liegenschaftsbuchhaltungen jeweils Rückstellungen verbucht. Rückstellungen sind für Liegenschaften, die im Privateigentum stehen, steuerlich nicht zulässig. Der Rekurrent verhält sich widersprüchlich, wenn er Rückstellungen ertragsmindernd geltend gemacht hat und gleichzeitig eine selbständige Erwerbstätigkeit sowie die Zugehörigkeit der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen verneint. Daran ändert nichts, dass die Steuerbehörde die Deklaration der Liegenschaft im Privatvermögen bis 2013 nicht beanstandet – und dennoch die Rückstellungen nicht aufgerechnet – haben soll. Denn der Rekurrent selbst hat mit der Verbuchung von Rückstellungen einen klaren Hinweis darauf gegeben, dass es sich bei der Liegenschaft R um Geschäftsvermögen handelte. Darauf ist er zu behaften.

7.3.2.

Ohnehin spielt keine Rolle, zu welcher Beurteilung die Steuerbehörde in vergangenen Steuerperioden gelangt ist, da Veranlagungsverfügungen grundsätzlich keine Vertrauensgrundlage bilden. Einer Veranlagung kommt nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu (Urteil des Bundesgerichts vom 19. November 2025 [9C_54/2025] Erw. 7.1.). Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden (BGE 140 I 114 Erw. 2.4.3). Jede Periode wird ohne Rücksicht auf vorgängige, allenfalls unrichtige Veranlagungen, neu beurteilt (Urteil des Bundesgerichts vom 31. Juli 2017 [2C_99/2017] Erw. 3.3.5).

Dies gilt umso mehr, als die Zuordnung der Liegenschaft R zum Geschäfts- oder Privatvermögen vor dem Verkauf der Liegenschaft keinen (wesentlichen) Einfluss auf die Steuerfaktoren hatte, wie sich im Rekursverfahren zur Steuerperiode 2014 (3-RV.ccc) beispielhaft zeigte.

7.4.

Im Einspracheverfahren liess der Rekurrent das Schreiben einer Rechtsanwältin vom 29. Mai 1991 einreichen.

In dem Schreiben wird beurteilt, ob gewisse Grundstücke, die zum Nachlass des Vaters des Rekurrenten gehörten, dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen des Erblassers zuzuordnen seien. Die Rechtsanwältin kommt zum Schluss, dass die "Hof-" bzw. die "Hausparzelle" dem Geschäftsvermögen, die übrigen Parzellen jedoch dem Privatvermögen des Erblassers angehört hätten.

Abgesehen davon, dass sich aus dem Brief nicht ergibt, um welche Grundstücke es sich handelt, spielt es keine Rolle, ob die Liegenschaft R – falls diese mit den im Schreiben beurteilten Parzellen gemeint sein sollte – vor dem Verkauf an die fünf Gesellschafter Privat- oder Geschäftsvermögen war. Denn durch die Gründung des Baukonsortiums sowie die gemeinsame Überbauung wurde – wie vorstehend ausführlich erläutert – klarerweise eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen. Deshalb gehörte die dafür verwendete Liegenschaft, unabhängig von ihrer bisherigen Qualifikation, spätestens seit Gründung des Baukonsortiums bzw. Verkauf der Liegenschaft an dasselbe anteilmässig zum Geschäftsvermögen des Vaters des Rekurrenten. Aus dem Schreiben vom 29. Mai 1991 lässt sich somit nichts zugunsten der Auffassung des Rekurrenten ableiten.

7.5.

7.5.1.

Schliesslich bezog sich der Rekurrent auf das Urteil des Bundesgerichts vom 24. März 2011 (9C_1057/2010). Mit jenem Urteil sei ein Grundstück ebenfalls dem Privatvermögen zugeordnet worden, obwohl der Eigentümer Gesellschafter eines Baukonsortiums gewesen sei.

7.5.2.

Das Urteil des Bundesgerichts betraf einen Sachverhalt, bei dem ein Bankangestellter im Rahmen eines Baukonsortiums ein Stockwerkeigentum verwaltete. Aufgrund von Steuermeldungen wurde er zwangsweise der Ausgleichskasse angeschlossen und erhielt AHV-Beitragsverfügungen. Dagegen wehrte er sich mit einer Einsprache, die abgewiesen wurde, und einer Beschwerde, die von der kantonalen Instanz gutgeheissen wurde. Das Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) erhob daraufhin Beschwerde beim Bundesgericht.

Das Bundesgericht erwog, streitig sei die Zuteilung der Liegenschaft des Baukonsortiums bzw. die entsprechende Beteiligung zum Privat- oder Geschäftsvermögen. Zu prüfen sei, inwieweit der Vermögenswert einer selbständigen Erwerbstätigkeit diene (Urteil des Bundesgerichts vom 24. März 2011 [9C_1057/2010] Erw. 2.). Das Bundesgericht bestätigte die Erwägungen der Vorinstanz, wonach nicht jedes aus einfacher Gesellschaft erzielte Einkommen automatisch Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sei. Beschränke sich die Tätigkeit auf die gemeinsame Verwaltung privater Vermögen, seien die Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften kein beitragspflichtiges Einkommen. Es gebe auch keine Vermutung, wonach eine einfache Gesellschaft einen Erwerbszweck verfolge. Die Beteiligung des Beschwerdegegners am Baukonsortium und die Erwirtschaftung eines Mietzinsüberschusses zusammen mit den anderen Gesellschaftern stelle keine selbständige Erwerbstätigkeit dar (Urteil des Bundesgerichts vom 24. März 2011 [9C_1057/2010] Erw. 3.2). Das Bundesgericht bekräftigte, aus der blossen Beteiligung an einem Konsortium lasse sich noch nichts Entscheidendes hinsichtlich Erwerbstätigkeit oder Vermögensverwaltung bzw. über Geschäfts- oder Privatvermögen ableiten. Es komme auf die konkreten Gegebenheiten an. Vorliegend sei der Zusammenschluss zu einem Baukonsortium vor allem mit dem Anlagevolumen zu erklären (Urteil des Bundesgerichts vom 24. März 2011 [9C_1057/2010] Erw. 3.3). Deshalb wies das Bundesgericht die Beschwerde des BSV ab.

7.5.3.

Zunächst betrifft das zitierte Urteil die Unterstellung von Einkommen unter die AHV-Beitragspflicht und damit das Sozialversicherungsrecht. Weiter ist dem Sachverhalt zu entnehmen, dass die AHV-Beitragspflicht aufgrund von Steuermeldungen verfügt wurde und dass aus den betroffenen Veranlagungen nicht ersichtlich war, ob die Liegenschaft als Privat- oder Geschäftsvermögen qualifiziert wurde. Damit bleibt offen, zu welcher steuerlichen Beurteilung die Behörden bei jenem Sachverhalt kamen. Allein deshalb lässt sich für den hier vorliegenden Sachverhalt nichts daraus ableiten. Entscheidend ist aber, dass die beurteilte Tätigkeit des Gesellschafters, soweit ersichtlich, allein in der Erzielung von Mieteinnahmen bestand. Es ist keine Rede davon, dass das Stockwerkeigentum im Rahmen der einfachen Gesellschaft erstellt worden sei oder dass einzelne Gesellschafter ihr berufliches Fachwissen dafür eingebracht hätten. Vielmehr bestand der Zweck der Gesellschaft im Wesentlichen aus der Verwaltung verschiedener Liegenschaften, wobei die Liegenschaften in die einfache Gesellschaft eingebracht wurden (Urteil des Bundesgerichts vom 24. März 2011 [9C_1057/2010] Erw. 3.2).

Insoweit unterscheidet sich der beurteilte Sachverhalt wesentlich vom hier vorliegenden. Zwar hat der Rekurrent auch hier nicht an der Erstellung der Mehrfamilienhäuser mitgewirkt, wohl aber sein Rechtsvorgänger. Dass die beim Vater bestehende Qualifikation sich anlässlich des Erbgangs sowie

aufgrund fehlender Dispositionen in der Zeitspanne zwischen Erbgang und Verkauf der Liegenschaft R nicht verändert hat, wurde bereits ausgeführt.

7.6.

Zusammenfassend weisen der Gesellschaftsvertrag sowie das gemeinsame Vorgehen und das gemeinschaftliche unternehmerische Tätigwerden der fünf Gesellschafter unter Einbringung von Fachkenntnissen von Gesellschaftern im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung klar auf eine selbständige Erwerbstätigkeit des Vaters des Rekurrenten hin. Mit dem Erbgang ist der Rekurrent in die Rechte und Pflichten des Vaters eingetreten, weshalb sich an der Qualifikation der Liegenschaft R als Geschäftsvermögen nichts geändert hat. Eine seitherige Überführung ins Privatvermögen hat nicht stattgefunden. Zudem sprechen die vom Rekurrenten selbst vorgenommenen Rückstellungen für eine selbständige Tätigkeit. Zu keinem anderen Schluss führen das eingereichte Schreiben vom 29. Mai 1991 sowie die Rechtsprechung des Bundesgerichts.

Damit gehört der Anteil an der einfachen Gesellschaft und damit der Anteil an der Liegenschaft R zum Geschäftsvermögen des Rekurrenten. Die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer ist damit ausgeschlossen. Nachfolgend ist – nach einer Darlegung der Grundlagen der Beweiswürdigung und der Beweislast – der Liquidationsgewinn zu berechnen.

8.

8.1.

Gemäss § 174 StG müssen die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Dabei sind die Beweise durch die Behörde zu würdigen. Im aargauischen Steuerrecht gilt allgemein der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Ob Beweismittel glaubwürdig sind, obliegt der freien Würdigung durch die entscheidenden Behörden. Ist der absolute Beweis nicht möglich, ist in Würdigung der gesamthaften Verhältnisse gestützt auf die Lebenserfahrung zu entscheiden. Freie Beweiswürdigung ist nicht Willkür (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 27, mit Hinweisen).

8.2.

Hinsichtlich des Beweismasses ist grundsätzlich vom Vollbeweis auszugehen. Das bedeutet, dass die in Frage stehende Tatsache erst dann als nachgewiesen gilt, wenn ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit für deren Vorhandensein spricht, dass keine vernünftigen Zweifel bleiben. Die Wahrheitsüberzeugung der Behörde oder des Gerichts muss auf konkreten Gründen, der allgemeinen Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft beruhen. Das Beweismass kann aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung herabgesetzt sein (so etwa bei der Ermessensveranlagung). Beweiserleichterungen greifen nach Lehre und Rechtsprechung aber auch

dann, wenn ein strikter Beweis nach der Natur der Sache nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen, führen indessen nicht zu Beweiserleichterungen (VGE vom 21. August 2013 [WBE.2012.361], mit Verweisen, insbesondere auf BGE 130 III 321).

Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung 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) (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Mai 2023 [9C_251/2023], Erw. 3.2.4.).

8.3.

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt auch im öffentlichen Recht der aus Art. 8 ZGB analog hergeleitete Grundsatz, wonach derjenige die Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet. 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 (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Mai 2023 [9C_251/2023], Erw. 3.2.5. mit zahlreichen Hinweisen).

8.4.

Im Veranlagungsverfahren gilt sodann die Untersuchungsmaxime (§§ 179 Abs. 1 und 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 (Urteil des Bundesgerichts vom 8. Juni 2021 [2C_211/2021, 2C_212/2021], Erw. 5.1.1.). 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 (Urteil des Bundesgerichts vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020], Erw. 4.3.1.). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (§§ 179 Abs. 1 sowie 180 - 182 StG).

9.

9.1.

Der Liquidationsgewinn berechnet sich anhand des beim Verkauf der Liegenschaft R erzielten Erlöses abzüglich der Anlagekosten. Gemäss Kaufvertrag vom tt.mm. 2018 wurde die Liegenschaft R für CHF 6'200'000.00 verkauft.

9.2.

9.2.1.

Die Anlagekosten sind grundsätzlich aufgrund der ursprünglichen Baukostenabrechnung sowie allfälliger Belege über spätere Renovations- und Baukosten zu ermitteln.

9.2.2.

Der Rekurrent wurde diesbezüglich von der Vorinstanz (Aktenergänzung vom 10. April 2024) aufgefordert, weitere Unterlagen einzureichen. Er liess mit E-Mail vom 12. April 2024 und Schreiben vom 15. April 2024 seine eigene Berechnung der Anlagekosten vorbringen und mit E-Mail vom 22. Mai 2024 weitere Unterlagen (insbesondere Bankunterlagen betreffend Hypothek sowie die Bauabrechnung der Renovation 1994) einreichen. Die Baukostenabrechnung zum Neubau in den 70er Jahren wurde jedoch erstmals im Rekursverfahren nach Androhung der Reformatio in peius eingereicht.

Bei den Akten befinden sich zudem der Gesellschaftsvertrag, der Abtretungsvertrag aus dem Jahre 2010 anlässlich des Austritts eines Gesellschafters, der Kaufvertrag aus dem Jahr 2018 sowie Bankbelege zu den bestehenden Hypotheken. Letztere geben jedoch keinen genauen Aufschluss über die Anlagekosten, da hypothekarisch bereitgestellte Gelder neben der reinen Investition in die Liegenschaft auch anders verwendet werden können, z.B. für werterhaltende Massnahmen (Unterhalt) oder den Auskauf eines Gesellschafters (wie im Jahr 2010 geschehen, vgl. dazu nachfolgend Erw. 9.5.).

9.2.3.

Die Anlagekosten sind anhand dieser vorliegenden Akten zu berechnen. Da Anlagekosten bei der Berechnung des Liquidationsgewinns zu den steuermindernden Tatsachen gehören, die grundsätzlich von der steuerpflichtigen Person zu beweisen sind, werden unbewiesene Tatsachen zu Lasten des Rekurrenten gewürdigt.

9.3.

Die erstmals mit der Stellungnahme zur angedrohten Reformatio in peius eingereichte Bauabrechnung bezieht sich gemäss Titel ("Mehrfamilienhaus Baukonsortium R in Q.____") auf die Liegenschaft R. Zwar ist sie nicht datiert, jedoch geht aus den einzelnen Positionen hervor, dass es sich dabei um die ursprüngliche Baukostenabrechnung des Neubaus in den

70er Jahren handelt. Sie kann zur Ermittlung der Anlagekosten berücksichtigt werden. Der Gesamtbetrag von CHF 2'741'260.90 umfasst auch den Baulandpreis von CHF 274'860.00.

9.4.

9.4.1.

Die Liegenschaft R wurde im Jahr 1994 renoviert. Den Akten liegt eine Bauabrechnung vom 22. Juli 1994 bei, welche zeigt, dass ein Betrag von CHF 750'000.00 im Wesentlichen für [...] aufgewendet wurde. Finanziert wurden die Umbaukosten mittels Baukredit (CHF 749'596.55), der per 19. Juli 1994 in eine variable Hypothek (CHF 750'000.00) umgewandelt wurde. Diese Hypothek kam zur ursprünglichen Hypothek von CHF 1'406'200.00 hinzu, woraus sich neu eine Schuld von CHF 2'156'200.00 ergab (vgl. Schreiben der C. _____ vom 21. Juli 1994).

9.4.2.

Die Vorinstanz ging davon aus, dass die Renovationskosten von CHF 750'000.00 als Unterhaltskosten bereits ertragsmindernd in der Liegenschaftsbuchhaltung abgezogen worden seien. Demgegenüber erachtete der Rekurrent den zusätzlichen Hypothekarbetrag im Einspracheverfahren und in weiten Teilen des Rekursverfahrens stets als wertvermehrende und folglich bei den Anlagekosten zu berücksichtigende Investition. Erst mit der Stellungnahme zur angedrohten Reformatio in peius liess er eine Berechnung vorbringen, bei der seine anteiligen Renovationskosten von CHF 150'000.00 nicht Teil der Anlagekosten sind. Insofern stimmen die Parteien in diesem Punkt überein.

9.4.3.

Die Akten enthalten die mit der Steuererklärung 1993/94 der Rekurrenten eingereichte Abrechnung des Baukonsortiums R für das Mehrfamilienhaus aus dem Jahre 1994. In jenem Jahr standen Einnahmen (im Wesentlichen Mietzinseinnahmen) von CHF 349'415.50 Ausgaben von CHF 187'918.85 gegenüber, woraus sich der Gewinn mit CHF 161'496.65 berechnete. Auf den Rekurrenten entfiel ein Fünftel dieses Gewinns mit CHF 32'299.35.

Handschriftlich war auf der Abrechnung des Baukonsortiums R neben dem anteiligen Gewinn von CHF 32'299.35 "-150'000 = -117'701" sowie am Ende der Abrechnung "Sanierung Liegenschaft Fr. 750'000.- 1/5 Fr. 150'000.-" vermerkt.

Der Rekurrent deklarierte den auf der Abrechnung des Baukonsortiums R handschriftlich berechneten Betrag von CHF -117'701.00 als Verlust aus dem Baukonsortium R. In der Steuerveranlagung 1995/1996 der Rekurrenten wurde der Verlust aus dem Baukonsortium für das Jahr 1994 mit CHF -117'701.00 deklarationsgemäss veranlagt.

9.4.4.

Somit zeigen die vom Rekurrenten selbst eingereichten Unterlagen, dass der Rekurrent seinen Anteil von CHF 150'000.00 an den Renovationsarbeiten in der Steuererklärung von seinem Gewinnanteil des Baukonsortiums R abgezogen hat, woraus der deklarationsgemäss veranlagte Verlust für das Jahr 1994 resultierte.

Damit können diese Renovationskosten, die bereits ertragsmindernd berücksichtigt wurden, nicht ein zweites Mal als Anlagekosten herangezogen werden.

9.5.

9.5.1.

Im Jahr 2010 wurde die Hypothek schliesslich um weitere CHF 700'000.00 erhöht (vgl. Auszug [= 1. Seite] aus dem Rahmenkreditvertrag über CHF 2'856'000, Beilage zur Steuererklärung 2010). Die Zins- und Kapitalbescheinigungen der C._____ aus den Jahren 2010 bis 2017 (mit Ausnahme der fehlenden Bescheinigungen per 31. Dezember 2016) belegen eine unveränderte Hypothekarschuld von insgesamt CHF 2'856'000.00. Diese Erhöhung erfolgte im Zusammenhang mit dem Austritt eines Gesellschafters aus dem Baukonsortium R.

9.5.2.

Mit Abtretungsvertrag vom tt.mm. 2010 übernahmen die vier verbleibenden Gesellschafter, darunter der Rekurrent, den Gesamteigentumsanteil (1/5) am Baukonsortium R von den Rechtsnachfolgern des fünften Gesellschafters. Die einfache Gesellschaft wurde neu mit einer internen Beteiligung von je einem Viertel weitergeführt (S. 3). Die Entschädigung von insgesamt CHF 1'131'200.00 wurde durch eine Überweisung von CHF 700'000.00 und durch die Übernahme eines Fünftels der Grundpfandschulden von CHF 2'156'000.00, somit CHF 431'200.00, beglichen (S. 4 und 5, Ziff. 1. und 2.). Die Überweisung der CHF 700'000.00 wurde durch die Erhöhung der Hypothek um den gleichen Betrag finanziert (Abtretungsvertrag S. 5, Ziff. 3. und S. 7, Ziff. 8.).

9.5.3.

Die Steuerkommission Q._____ erachtete den Erwerbspreis des Gesamteigentumsanteils von CHF 1'131'200.00 abzüglich des mit CHF 40'082.00 berechneten Anteils des austretenden Gesellschafters am Vermögen der Gesellschaft (20 % von CHF 200'411.00, letzterer Betrag sich ergebend aus dem Total der Aktiven aus der Liegenschaftsabrechnung per 31. Dezember 2009 abzüglich Kreditoren und transitorischer Passiven) mit CHF 1'090'000.00 (gerundet) als zusätzliche Anlagekosten.

Da der Erwerbspreis von CHF 1'131'200.00 jedoch auch die Übernahme eines Fünftels der Hypothek beinhaltet, wurden bei dieser Berechnung die per 2009 bestehenden Hypotheken von CHF 1'406'200.00 und CHF 750'000.00 mit Bezug auf den Schuldanteil des austretenden Gesellschafters unzulässigerweise doppelt berücksichtigt.

Was den Abzug des Vermögensanteils des austretenden Gesellschafters betrifft, der anhand der Liegenschaftsabrechnung per 31. Dezember 2009 berechnet wurde, ist festzuhalten, dass jene Abrechnung allein die Einnahmen und Ausgaben des jeweiligen Jahres abbildet. Gemäss Abtretungsvertrag wird über die finanziellen Ansprüche, die sich aus den Verträgen mit Dritten (Mietverträge, Sachversicherungen etc.) ergeben, separat zwischen den Parteien abgerechnet (S. 6, Ziff. 3.). Die in der Liegenschaftsabrechnung aufgeführten Einnahmen und Ausgaben bilden somit nicht Bestandteil des Erwerbspreises des Gesamteigentumsanteils, was sich auch anhand der eigens erstellten Zwischenabrechnung vom 1. Januar 2010 bis 30. September 2010 zeigt. Ein zusätzlicher Abzug bei der Berechnung der Gestehungskosten des übernommenen Gesamteigentumsanteils ist deshalb nicht angezeigt.

9.5.4.

Hingegen sind dem austretenden Gesellschafter mit der Abtretung des Gesamteigentumsanteils die ursprüngliche Anfangseinlage bzw. seine bisher eingebrachten Eigenmittel zurückzuerstatten. Diese sind, da sie bereits in den mit der ursprünglichen Baukostenabrechnung ausgewiesenen Betrag eingeflossen sind, nicht als Anlagekosten zu berücksichtigen.

Die Anfangseinlage betrug gemäss Ziffer 6 des Gesellschaftsvertrags je CHF 150'000.00 pro Gesellschafter. Der Rekurrent – der die Gestehungskosten für den erworbenen Gesamteigentumsanteil ebenfalls ohne Berücksichtigung der übernommenen Grundpfandschuld berechnet hatte – machte sodann geltend, dass der Baulandpreis von CHF 274'860.00 von den Gesellschaftern zusätzlich zur Anfangseinlage aufgebracht wurde. Für den austretenden Gesellschafter berechnete er diesen mit CHF 55'000.00. Ungerundet berechnet beträgt ein Fünftel des Baulandpreises CHF 54'972.00.

Zudem liess der Rekurrent für den austretenden Gesellschafter zusätzliche Eigenmittel von CHF 62'000.00 in seine Berechnung einfließen. Dieser Betrag resultiert daraus, dass angesichts der Baukosten von CHF 2'741'260.90 abzüglich der damals bestehenden Hypothek von CHF 1'406'200.00 bzw. CHF 1'406'000.00 (in den Bankunterlagen und Parteivorbringen jeweils reduziert um CHF 200.00) sowie der gemäss Auffassung des Rekurrenten eingebrachten Eigenmittel von CHF 750'000.00 (Ziff. 6 Gesellschaftsvertrag) zuzüglich CHF 274'860.00 (Bauland) eine Finanzierungslücke für den Neubau von CHF 310'400.90 verbleibt. Da diese

Lücke ausweislich der Akten durch keine weitere Hypothek gedeckt wurde, ist der Auffassung des Rekurrenten, wonach diese Mittel anteilig durch die Gesellschafter aufgebracht worden sein müssen, zu folgen. Somit ergibt sich ein zusätzlicher Eigenmittelanteil des austretenden Gesellschafters von CHF 62'080.20.

Die Eigenmittel des austretenden Gesellschafters betragen somit CHF 267'052.20 (CHF 150'000.00 + CHF 54'972.00 + CHF 62'080.20).

Angesichts dieser Berechnung zeigt sich im Übrigen, dass die Diskussion zwischen den Parteien über die Frage, ob der Baulandpreis aus der Anfangseinlage der Gesellschafter von CHF 750'000.00 bezahlt oder zusätzlich zu dieser als Eigenmittel aufgebracht wurde, nach der späten Einreichung der Baukostenabrechnung im Rekursverfahren keine Rolle mehr spielt. Denn selbst wenn der Baulandpreis aus der Anfangseinlage der Gesellschafter bezahlt worden wäre, hätte dieser Umstand nur die vorstehend beschriebene Finanzierungslücke für den Neubau vergrössert und damit die zusätzlich aufgebrachten Eigenmittel entsprechend erhöht. An der Berechnung des Eigenmittelanteils des austretenden Gesellschafters hätte dies nichts geändert.

9.5.5.

Vor diesem Hintergrund ist es gerechtfertigt, die zusätzlichen Anlagekosten des erworbenen Gesamteigentumsanteils ohne Berücksichtigung der übernommenen Schuld und unter Abzug der Eigenmittel des austretenden Gesellschafters auf CHF 432'947.80 (CHF 700'000.00 ./. CHF 267'052.20) festzulegen.

9.6.

Weitere Anlagekosten, namentlich im Zusammenhang mit den erfolgten Handänderungen und Hypothekenerhöhungen, wurden vom Rekurrenten nicht geltend gemacht und sind aus den Akten nicht ersichtlich.

9.7.

Zusammenfassend sind für die Anlagekosten somit die Baukosten des Neubaus von CHF 2'741'260.90 sowie die Hypothek von CHF 700'000.00 abzüglich der Eigenmittel des ausgetretenen Gesellschafters von CHF 267'052.20 zu berücksichtigen.

Die für die Sanierung der Liegenschaft im Jahr 1994 verwendete Hypothek von CHF 750'000.00 wird sodann in einem ersten Schritt ebenfalls zu den Anlagekosten hinzugerechnet. Erst nach anteiliger Berechnung der Anlagekosten wird dem Rekurrenten der bereits als Ertragsminderung geltend gemachte Teil von CHF 150'000.00 wieder von seinem Anteil der Anlagekosten abgezogen.

Dies deshalb, weil offen bleibt, ob der im Jahr 2010 aus dem Baukonsortium ausgetretene Gesellschafter die für die Baukosten im Jahr 1994 aufgewendeten Hypothekarbeträge ebenfalls von dem mit der Liegenschaft R erzielten Ertrag in Abzug gebracht hat. Die Liegenschaftsabrechnung sieht eine solche Berücksichtigung der Umbaukosten als Aufwand jedenfalls nicht vor. Durch den Abzug allein vom Anteil des Rekurrenten von CHF 150'000.00 an der Hypothek wird jene somit bezüglich des vom ausgeschiedenen Gesellschafter übernommenen Schuldanteils zugunsten des Rekurrenten als Teil der Anlagekosten berücksichtigt.

Es ergibt sich folgende Berechnung der anteiligen Anlagekosten des Rekurrenten:

Baukosten Neubau gemäss Bauabrechnung	CHF	2'741'260.90
Erste Erhöhung der Hypothek 1994	CHF	750'000.00
Zweite Erhöhung der Hypothek 2010	CHF	700'000.00
Abzüglich Eigenmittel austretender Gesellschafter	CHF	-267'052.20
Zwischenergebnis	CHF	3'924'208.70
Anteil Rekurrent 25 %	CHF	981'052.20
Abzüglich Anteil der Hypothek von CHF 750'000, der bereits ertragsmindernd geltend gemacht wurde	CHF	-150'000.00
Anlagekosten Rekurrent	CHF	831'052.20

9.8.

Bei einem Verkaufserlös von anteilig CHF 1'550'000.00 (25 % von CHF 6'200'000.00) und Anlagekosten von CHF 831'052.20 ergibt sich ein Gewinn von CHF 718'947.80. Davon ist ein AHV-Beitrag von 9.65 % mit CHF 69'378.45 in Abzug zu bringen. Der steuerbare Liquidationsgewinn beträgt somit CHF 649'569.35.

10.

10.1.

Die Steuerkommission Q._____ hat den Liquidationsgewinn des Rekurrenten gemäss Einspracheentscheid zum Satz des gemeinsam mit der Rekurrentin erzielten Liquidationsgewinns besteuert.

10.2.

Gemäss § 45 Abs. 1 lit. f. StG unterliegt die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr einer getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu reduziertem Tarif. Sämtliche im gleichen Jahr ausgerichteten Kapitalzahlungen an allein stehende oder gemeinsam steuerpflichtige Personen sind zusammen zu versteuern, jedoch nur, wenn es sich dabei um Zahlungen nach Absatz 1 lit. a (Kapitalzahlungen aus 2. Säule), b (Kapitalzahlungen aus Säule 3a) und d (übrige Kapitalzahlungen mit Vorsorgecharakter) sowie nach Absatz 4 StG (Kapitalzahlungen bei Tod oder für bleibende körperliche oder ge-

sundheitliche Nachteile) handelt (§ 45 Abs. 2 Satz 2 StG). Im Gesetzestext wird in § 45 Abs. 1 lit. f Satz 5 StG ausdrücklich festgehalten, dass die Zusammenrechnung nach Absatz 2 in den Fällen von lit. f. nicht zur Anwendung kommt.

10.3.

Somit ist für die Sachverhalte gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG die Zusammenrechnung auch bei im Grundsatz gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten gemäss ausdrücklichem Gesetzeswortlaut ausgeschlossen. Deshalb bestimmt sich der Satz, nach dem der Liquidationsgewinn des Rekurrenten besteuert wird, allein nach der Höhe seines Liquidationsgewinns.

11.

Zusammenfassend handelte es sich bei der Liegenschaft R zum Zeitpunkt ihres Verkaufs um Geschäftsvermögen des Rekurrenten. Der steuerbare und satzbestimmende Liquidationsgewinn beträgt CHF 649'569.35, gerundet CHF 649'500.00. Damit wird der Rekurs teilweise gutgeheissen.

12.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Anträgen zu rund 8 %. Dies wird praxisgemäss einem vollständigen Unterliegen gleichgestellt (vgl. VGE vom 2. Februar 2011 [WBE.2010.333]). Ohnehin sind die Kosten des Rekursverfahrens den Rekurrenten aufzuerlegen, da diese durch die späte Einreichung der Baukostenabrechnung das Rekursverfahren zumindest teilweise verursacht und erschwert haben (§ 189 Abs. 3 StG). Somit haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der privilegiert zu besteuernde und satzbestimmende Liquidationsgewinn auf CHF 649'500.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Gerichtsgebühr von CHF 2'400.00 (unter solidarischer Haftbarkeit) zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
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, 26. März 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche