

WBE.2023.182 / sp / we

(3-RV.2020.156)

Art. 74

Urteil vom 17. November 2025

Besetzung Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz
Verwaltungsrichter Ch. Huber
Verwaltungsrichter Plüss
Gerichtsschreiberin Peter

Beschwerde- **A.**_____
führer 1

Beschwerde- **B.**_____
führerin 2

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gemeinderat Q._____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 23. März 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

A._____ führte zusammen mit seinem Vater im Rahmen einer Kollektivgesellschaft einen landwirtschaftlichen Betrieb. Die Kollektivgesellschaft wurde per Ende 2014 aufgelöst und A._____ übernahm per 2015 den landwirtschaftlichen Betrieb zur Pacht. Auf der Liegenschaft Q._____ Nr. 865, welche zum verpachteten landwirtschaftlichen Betrieb gehört, liessen A._____ und B._____ zwei Neubauten (Betriebsleiter- und Stöckliwohnung sowie eine Remise) erstellen. In der Bilanz per 31. Dezember 2015 wurden diese "Gebäude und Einrichtungen" mit insgesamt Fr. 1'129'700.05 ("Neubau Wohnh. / Remise Landhof" [Kto. 1600] in Höhe von Fr. 1'106'700.05 und die fest mit dem Gebäude verbundenen "Mech. Einrichtungen" [Kto. 1610] in Höhe von Fr. 23'000.00) ausgewiesen und in der Erfolgsrechnung 2015 damit zusammenhängende Abschreibungen in Höhe von Fr. 23'834.60 (Fr. 21'834.60 auf "Neubau Wohnh. / Remise Landhof" und Fr. 2'000.00 auf "Mech. Einrichtungen") geltend gemacht.

2.

Mit Verfügung vom 19. Juli 2019 der Steuerkommission Q._____ wurden A._____ und B._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. 98'900.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. 0.00 veranlagt. In Abweichung zur Selbstdeklaration wurden dem Reingewinn aus dem Einzelunternehmen die auf den "Gebäude und Einrichtungen" vorgenommenen Abschreibung im Betrag von Fr. 23'835.00 sowie die Aufwertung für das Fahrzeug (Auto) in Höhe von Fr. 5'000.00 hinzugerechnet. Zudem wurde der vom steuerbaren Vermögen vorgenommene Abzug für selbstproduzierte Vorräte für den Eigenbedarf in der Höhe von Fr. 38'725.00 nicht anerkannt.

B.

Gegen die Veranlagungsfügung liessen A._____ und B._____ mit Eingabe vom 16. August 2019 Einsprache erheben. Der mit den Abklärungen beauftragte Landwirtschaftsexperte des Kantonalen Steueramts (LE/KStA) erstattete der Steuerkommission der Gemeinde Q._____ am 19. November 2019 einen Bericht, wonach weder A._____ noch B._____ Eigentümer bzw. Eigentümerin der Neubauten und somit auch nicht berechtigt seien, damit zusammenhängende Abschreibungen vorzunehmen. Weiter würden die selbstproduzierten Vorräte nicht unter eine der in § 53 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 (StG; SAR 651.100) genannten Ausnahmen fallen, sodass diese der Vermögenssteuer unterlägen. Hierauf wies die Steuerkommission der Gemeinde Q._____ die Einsprache mit Entscheid vom 29. September 2020 ab.

C.

Mit Eingabe vom 21. Oktober 2020 liessen A._____ und B._____ gegen den Einspracheentscheid Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, erheben, welches mit Urteil vom 23. März 2023 entschied:

1.
Der Rekurs wird abgewiesen.
2.
Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigeühr von CHF 260.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 860.00, zu bezahlen.
3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 16. Mai 2023 liessen A._____ und B._____ Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau erheben und folgende Anträge stellen:

1.
In Aufhebung des Urteils 3-RV.2020.156 sei festzustellen, dass die per 2015 vorgenommene Aufrechnung von Fr. 28'835.00 zu streichen ist.
2.
Es sei anzuerkennen, dass für A._____, als Pächter, die in die Neubauten ab 01. Januar 205 getätigten Investitionen, die er in Solitarschuldnerschaft gegenüber der D._____ und in Alleinschuldnerschaft bei der E._____ in seine Bilanz- und Erfolgsrechnung erfolgswirksam aufnehmen kann.
3.
Es sei anzuerkennen, dass die Investitionen in die Gebäude im Sinne einer für vorliegenden Fall vorzunehmende Interpretation dem Art. 8 Abs. 2 StHG, entspricht, ebenso dem Art. 18 Abs. 2 DBG und dem § 27 Abs. 2, 3. Satz StG AG entsprechen.
4.
Es sei bei der Besteuerung des Rekurrenten und der Rekurrentin das Bundesgesetz über die landw. Pacht (LPG) Art. 22 a zu befolgen.
5.
Dementsprechend sei das steuerpflichtige Einkommen der Ehegatten A. und B._____ mit Fr. 75'065.00 festzulegen.
6.
Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Kantons Aargau.

2.

In seiner Eingabe vom 17. Mai 2023 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Das Kantonale Steueramt (KStA) beantragte mit Beschwerdeantwort vom 9. Juni

2023 die Abweisung der Beschwerde. Der Gemeinderat Q._____ hat keine Beschwerdeantwort eingereicht. Mit Eingabe vom 7. August 2023 liessen A._____ und B._____ eine Stellungnahme einreichen. Mit Schreiben vom 22. Oktober 2025 teilte die Vertreterin der Beschwerdeführenden mit, dass das Vertretungsverhältnis im vorliegenden Verfahren beendet worden sei.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 StG; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

2.1

In den Anträgen 1 und 5 beantragen die Beschwerdeführenden sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, die Aufrechnung von Fr. 28'835.00 zu streichen und das steuerpflichtige Einkommen auf Fr. 75'065.00 festzulegen.

Die angefochtene Aufrechnung setzt sich aus der Aufrechnung der Abschreibungen auf den "Gebäude und Einrichtungen" im Betrag von Fr. 23'835.00 sowie der Aufrechnung für die Aufwertung des Fahrzeugs (Auto) in Höhe von Fr. 5'000.00 zusammen.

Die in der Veranlagungsverfügung vorgenommene Aufrechnung von Fr. 5'000.00 im Zusammenhang mit der Aufwertung des Fahrzeugs wurde bereits mit der Einsprache nicht angefochten und war deshalb weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren Prozessgegenstand. In der Verwaltungsgerichtsbeschwerde findet sich zudem keinerlei Begründung hinsichtlich dieser Aufrechnung. Folglich kann auf Antrag 1 der Beschwerde nicht eingetreten werden, soweit sich dieser gegen die Aufrechnung betreffend die Aufwertung des Fahrzeugs in Höhe von Fr. 5'000.00 richtet.

Hingegen kann auf die Anträge 1 und 5 eingetreten werden, soweit sie sich gegen die Aufrechnung der auf den "Gebäude und Einrichtungen" vorgenommenen Abschreibung im Betrag von Fr. 23'835.00 richten.

2.2

In den Anträgen 2 und 3 beantragen die Beschwerdeführenden, es sei die erfolgswirksame Aufnahme der getätigten Investitionen durch den Beschwerdeführer in seiner Bilanz- und Erfolgsrechnung anzuerkennen (Antrag 2) und es sei anzuerkennen, dass es sich dabei um Geschäftsvermögen handle, welches ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit diene (Antrag 3).

Bei diesen Anträgen handelt es sich trotz der Formulierung "es sei anzuerkennen" sinngemäss um Feststellungsbegehren.

Grundsätzlich können bei der Beschwerdeinstanz auch Feststellungsbegehren gestellt werden, sofern die beschwerdeführende Person ein schutzwürdiges Interesse an der beantragten Feststellung nachweist. Der Anspruch auf Erlass eines Feststellungsentscheids ist jedoch gegenüber eines Leistungs- oder Gestaltungsentscheids im Allgemeinen subsidiär; aufgrund dieser Subsidiarität ist der Feststellungsentscheid nur zu treffen, wenn das Interesse daran nicht durch einen rechtsgestaltenden Entscheid gewahrt werden kann (vgl. BGE 137 II 199, Erw. 6.5; 132 V 257, Erw. 1; 119 V 11, Erw. 2a; Urteile des Bundesgerichts 2C_170/2019 vom 19. September 2019, Erw. 1.2; 2C_304/2018 vom 8. August 2018, Erw. 1.3; MARKUS MÜLLER, in: Herzog / Daum [Hrsg.], Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Auflage 2020, N. 73 zu Art. 49 VRPG; BOSSHART / BERTSCHI, in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. Auflage 2014, N. 26 zu § 19 VRG).

Im Falle der Gutheissung der Gestaltungsbegehren in den Anträgen 1 und 5 der Beschwerde würde der vorinstanzliche Entscheid aufgehoben und die beantragte Abschreibung gewährt, ohne dass es hierzu einer besonderen Feststellung gemäss den Anträgen 2 und 3 bedarf. Die Anträge 2 und 3 würden an einem solchen Entscheid nichts ändern. Damit fehlt es bei Anträgen 2 und 3 an einem Feststellungsinteresse, weshalb auf diese Anträge nicht eingetreten werden darf.

2.3

Weiter beantragen die Beschwerdeführenden in Antrag 4, dass für die Besteuerung Art. 22a des Bundesgesetzes über die landwirtschaftliche Pacht vom 4. Oktober 1985 (LPG; SR 221.213.2) zu befolgen sei. Diese Norm enthält jedoch keine Vorgaben, wie die Besteuerung vorzunehmen ist. Überhaupt enthält das LPG keine Vorschriften zur Besteuerung. Folglich lässt sich aus Art. 22a LPG auch nicht ableiten, wie das Verwaltungsgericht

im vorliegenden Beschwerdeverfahren entscheiden soll. Auf Antrag 4 ist daher ebenfalls nicht einzutreten. Vielmehr ist der Antrag als Begründung für Antrag 1 zu behandeln.

2.4

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass, womit auf die fristgerechte Beschwerde im besagten Umfang einzutreten ist.

II.

1.

In diesem Beschwerdeverfahren ist umstritten, ob die Abschreibungen von Fr. 23'835.00, welche die Beschwerdeführenden in der Steuerperiode 2015 auf den "Gebäude und Einrichtungen" (d. h. die auf der Liegenschaft Q. _____ Nr. 865 erstellten Neubauten inkl. mechanische Einrichtungen), vorgenommen haben, steuerlich abzugsfähige Aufwendungen darstellen.

Zunächst ist daher zu prüfen, ob die auf dem Gelände des gepachteten Landwirtschaftsbetriebs erstellten Neubauten (inkl. mechanische Einrichtungen) zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zählen. Nur wenn dies gegeben ist, wäre in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob darauf vorgenommenen Abschreibungen steuerlich abzugsfähige Aufwendungen darstellen.

2.

2.1

Die Vorinstanz führte aus, der Beschwerdeführer habe im Jahr 2015 einen landwirtschaftlichen Betrieb gepachtet. Die im selben Jahr auf dem Gelände dieses Betriebs errichteten Neubauten seien in zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht dem Verpächter, dem Vater des Beschwerdeführers, zuzurechnen. Dieser sei Eigentümer der Liegenschaft und es sei weder eine Nutzniessung noch ein Baurecht zugunsten des Beschwerdeführers im Grundbuch eingetragen worden. Die Neubauten seien zudem im Wesentlichen fremdfinanziert worden und der Hypothekarkredit sei nur gewährt worden, weil der Vater des Beschwerdeführers sein Grundstück als Drittpfand zur Verfügung gestellt habe. Auch wenn der Beschwerdeführer für die Hypothekarzinsen und die Amortisation der Schulden aufkomme, begründe dies noch kein zivilrechtliches Eigentum. Auch das LPG führe zu keiner anderen Betrachtungsweise der vorliegenden Eigentumsverhältnisse. Weder die Zustimmung des Verpächters zur Erstellung von Neubauten durch den Pächter (vgl. Art. 22a LPG) noch die Bestimmung zur Pachtzinsanpassung bei Wertveränderungen des verpachteten Grundstücks infolge von Neubauten (Art. 11 LPG) würden eine Grundlage für die Begründung von zivilrechtlichem Eigentum darstellen. In der Folge könnten die auf dem Grundstück des Verpächters erstellten Neubauten nicht zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zählen und der

Beschwerdeführer könne daher auch keine Abschreibungen zulasten seines Geschäftserfolgs vornehmen.

2.2

Die Beschwerdeführenden machen im Wesentlichen geltend, sie seien ausdrücklich berechtigt worden, auf dem gepachteten landwirtschaftlichen Gelände Investitionen vorzunehmen bzw. Neubauten zu erstellen. Diese hätten sie auch selbst finanziert. Der Verpächter habe hierfür im Pachtvertrag seine schriftliche Zustimmung gegeben. Folglich seien diese Investitionen und Schuldverpflichtungen entsprechend vom Beschwerdeführer bilanziert worden. Gestützt auf Art. 22a LPG würde eine Bank einem Pächter eines landwirtschaftlichen Gewerbes nur einen Kredit gewähren, sofern der Eigentümer das Pfand auf seinem Grundstück errichten lasse. Zwar seien die vom Beschwerdeführer getätigten Investitionen mit einem Drittpfand abgesichert, die Investitionen seien aber ausschliesslich vom Beschwerdeführer durchgeführt und finanziert worden. Somit zählten diese zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers. Aus den steuergesetzlichen Bestimmungen gehe hervor, dass als Geschäftsvermögen gelte, was ganz oder überwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit diene. Es sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer selbstständig erwerbstätig sei. Sodann gehe vorliegend aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die wirtschaftliche Verfügungsgewalt dem formell zivilrechtlichen Eigentum vor, womit die vom Beschwerdeführer getätigten Investitionen seinem Geschäftsvermögen zuzurechnen seien. Im Übrigen wäre aufgrund von Art. 58 des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB; SR 211.412.11) weder die Erteilung eines Baurechts noch die Eintragung eines Nutzniessungsrechts zugunsten des Beschwerdeführers möglich gewesen.

3.

3.1

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Ausgewiesene Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen werden bei der selbstständigen Erwerbstätigkeit als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten abgezogen (§ 36 Abs. 2 lit. a StG). Die auf den Neubauten vorgenommenen Abschreibungen sind somit nur zulässig, wenn sich die Neubauten im Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers befinden.

3.2

Bei natürlichen Personen definiert sich der Geschäftsvermögenscharakter eines Vermögenswerts grundsätzlich anhand dreier kumulativ zu erfüllender Begriffselemente (JULIA VON AH, in: Klöti-Weber/Schudel/Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023, N. 102 zu § 27):

- a) Es liegt eine selbstständige Erwerbstätigkeit vor;
- b) der Vermögenswert dient tatsächlich der selbstständigen Erwerbstätigkeit; und
- c) das zivilrechtliche Eigentum am Vermögenswert steht der geschäftsinhabenden Person zu.

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann Geschäftsvermögen einer selbstständig erwerbenden Person grundsätzlich nur sein, was sich zivilrechtlich im Eigentum der geschäftsinhabenden Person befindet (BGE 110 Ib 121, Erw. 2a m. w. H.; Urteil des Bundesgerichts 2C_379/2008 vom 4. Dezember 2008, Erw. 2.4 m. w. H.).

Dieser Grundsatz des zivilrechtlichen Eigentums wird im Vermögenssteuerbereich vom Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums abgelöst, wenn die geschäftsinhabende Person, welche nicht zivilrechtliche Eigentümerin ist, eine eigentümerähnliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand ausübt. Beispiele hierfür sind das Treuhandverhältnis, die Sicherungsübereignung, der Kauf unter Eigentumsvorbehalt und das Finanzierungsleasing. Vom Grundsatz des zivilrechtlichen Eigentums wird zudem im Bereich der Kollektivgesellschaft abgewichen, wenn ein Vermögenswert im Eigentum eines oder mehrerer Teilhabenden der Kollektivgesellschaft steht, dieser unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird und in der Geschäftsbuchhaltung erscheint (JULIA VON AH, a. a. O., N. 106 ff. zu § 27). Weiter kann vom Grundsatz des zivilrechtlichen Eigentums auch im Bereich der Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen der in ungetrennter Ehe lebenden Eheleute abgewichen werden, sofern diese bei der Führung eines Geschäfts eine wirtschaftliche Einheit bilden (vgl. BGE 110 Ib 121, Erw. 2bb).

4.

4.1

Zunächst ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2015, als er den landwirtschaftlichen Betrieb zur Pacht übernommen hat, unbestritten als selbstständig erwerbstätig zu qualifizieren ist. Die auf dem Gelände des vom Beschwerdeführer gepachteten landwirtschaftlichen Betriebs erstellten Neubauten (Betriebsleiter- und Stöckliwohnung sowie die Remise) dienen zudem grundsätzlich der Ausübung seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit als Landwirt. Die ersten beiden Voraussetzungen, damit ein Vermögenswert Geschäftsvermögenscharakter hat, sind somit erfüllt (siehe vorne Erw. II/3.2).

Fraglich ist, ob auch das dritte Element erfüllt ist, dem zufolge dem Beschwerdeführer das zivilrechtliche Eigentum am Vermögenswert zustehen muss.

4.2

Der Bericht des LE/KStA vom 19. November 2019 hält fest, dass gemäss Pfandvertrag und Grundbucheintrag der Vater des Beschwerdeführers Alleineigentümer der Parzelle sei, auf der die beiden Neubauten errichtet wurden. Im Grundbuch seien auch keine Nutzniessung und kein Baurecht zugunsten des Beschwerdeführers oder der Beschwerdeführenden eingetragen worden. Dies wird von den Beschwerdeführenden nicht bestritten. Es kann deshalb ohne weitere Abklärungen vom im Bericht des LE/KStA dargelegten Sachverhalt ausgegangen werden.

Somit gilt als erstellt, dass die Liegenschaft Q. _____ Nr. 865, auf der die Beschwerdeführenden die beiden Neubauten erstellt haben, während der gesamten Steuerperiode 2015 nicht im zivilrechtlichen Eigentum der Beschwerdeführenden stand und diese auch über kein rechtsgültig begründetes Baurecht oder Nutzniessungsrecht an den beiden Neubauten verfügten. Vielmehr stand die Liegenschaft Q. _____ Nr. 865 im Alleineigentum des Vaters des Beschwerdeführers, der diese als Teil des landwirtschaftlichen Betriebs an den Beschwerdeführer verpachtet hatte.

Selbst wenn die beiden Neubauten – wie von den Beschwerdeführenden geltend gemacht – im Namen und auf Rechnung der Beschwerdeführenden erstellt worden sind, so sind sie gemäss Art. 671 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) zufolge Akzession Bestandteil der Liegenschaft Q. _____ Nr. 865 geworden und ins Eigentum des Vaters des Beschwerdeführers als Alleineigentümer dieser Liegenschaft übergegangen (vgl. REY / STREBEL, in: Geiser / Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar Zivilgesetzbuch II, 7. Aufl., 2023, N. 7 zu Art. 671 ZGB). Die Beschwerdeführenden sind deshalb nicht zivilrechtliche Eigentümer der beiden Neubauten.

4.3

Die Beschwerdeführenden machen indessen geltend, vorliegend sei der Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums einschlägig, womit die Neubauten dennoch zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zählen würden. Zu prüfen ist deshalb, ob ausnahmsweise vom Grundsatz des zivilrechtlichen Eigentums abzusehen und der Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums anzuwenden ist (siehe vorne Erw. II/4.2).

Bis Ende 2014 wurde der landwirtschaftliche Betrieb vom Beschwerdeführer zusammen mit seinem Vater im Rahmen einer Kollektivgesellschaft geführt. Diese Kollektivgesellschaft wurde per Ende 2014 aufgelöst und per 2015 pachtete der Beschwerdeführer den landwirtschaftlichen Betrieb. Dem Pachtvertrag ist zu entnehmen, dass der Betrieb per 1. Januar 2015 für unbestimmte Zeit zur Pacht übernommen werde und hierfür einen Pachtzins von Fr. 22'600.00 zu leisten sei. Die Inventargegenstände würden in das Alleineigentum des Pächters übertragen werden, wofür noch ein

Kaufvertrag mit Regelung der Finanzierung abgeschlossen werde. Weiter wurde im Pachtvertrag vereinbart, dass der Pächter diverse Investitionen (u. a. Remise und Anteil Innenausbau am Wohnhaus), auf eigene Rechnung, auf der Parzelle vornehmen dürfe. Die Finanzierung erfolge mittels eines Kredits der Aargauischen Landwirtschaftlichen Kreditkasse (ALK), mit eingesetzten Eigenmitteln und der Verrechnung mit der Restanz gemäss dem Konto 1195 in der Bilanz. Die Verpflichtung der Amortisation des ALK-Kredits obliege dem Pächter.

Als Pächter allein kommt dem Beschwerdeführer noch keine eigentümerähnliche Sachherrschaft über den landwirtschaftlichen Betrieb zu, insbesondere auch nicht, was die Neubauten anbelangt. Der Pachtvertrag sieht auch keine über das Pachtverhältnis hinausgehende eigentümerähnliche Sachherrschaft des Beschwerdeführers für die Neubauten vor, sondern legt hierzu einzig fest, dass diese Bauten vom Beschwerdeführer erstellt werden dürfen. Aufgrund des Pachtvertrages ergeben sich daher keine Anhaltspunkte, vom Grundsatz des zivilrechtlichen Eigentums abzusehen.

Es liegt auch keine Fallkonstellation vor, bei der sich die Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen als problematisch erweisen könnte, da das Geschäft von einem als wirtschaftliche Einheit zu betrachtenden Ehepaar geführt wird. Der Landwirtschaftsbetrieb wurde nach Auflösung der Kollektivgesellschaft vom Beschwerdeführer allein als Pächter übernommen. Die Ehefrau des Beschwerdeführers, die Beschwerdeführerin, ist hingegen nicht Teil des Pachtverhältnisses. Im Übrigen fehlen Hinweise, dass die Beschwerdeführenden im Steuerjahr 2015 ein Geschäft als wirtschaftliche Einheit geführt haben.

Aufgrund des Berichts des LE/KStA vom 19. November 2019 ist – wie bereits erwähnt – davon auszugehen, dass keine Nutzniessung zugunsten des Beschwerdeführers oder der Beschwerdeführenden (formgültig) vereinbart wurde (siehe vorne Erw. II/4.2). Eine solche wird von den Beschwerdeführenden auch nicht geltend gemacht.

Nach dem Gesagten ist keine der in der Erwägung 3.2 beschriebenen Fallkonstellationen, bei denen der Grundsatz des wirtschaftlichen Eigentums vorzuziehen wäre, einschlägig.

4.4

Eine Abweichung vom Grundsatz des zivilrechtlichen Eigentums bzw. die Vermittlung einer eigentümerähnlichen Sachherrschaft ergibt sich vorliegend auch nicht in Anwendung des LPG. Die im Pachtvertrag vom Verpächter erteilte Zustimmung zu den Investitionen in die Neubauten und die Vereinbarung, dass der Beschwerdeführer als Pächter einen Teil der damit verbundenen Kosten übernimmt, trägt nichts zum Nachweis bei, dass im konkreten Fall die erstellten Neubauten zum Geschäftsvermögen des

Beschwerdeführers gehören könnten. Weder das ZGB noch das LPG enthalten Bestimmungen, wonach eine solche Vereinbarung ohne Weiteres zur Begründung von Eigentum bzw. zu dessen Übertragung oder Beschränkung oder zur Begründung anderweitiger dinglicher Rechte genügen würde. So auch nicht gemäss dem von den Beschwerdeführenden geltend gemachten Art. 22a LPG, wonach es für gewisse durch den Pächter veranlasste Erneuerungen und Änderungen am Pachtgegenstand der schriftlichen Zustimmung des Verpächters bedarf. Liegt eine solche Zustimmung des Verpächters vor, kann er die Wiederherstellung des früheren Zustandes nur verlangen, wenn dies schriftlich vereinbart worden ist (Art. 22a Abs. 2 LPG). Sofern nichts anderes vereinbart wurde, kann der Pächter bei Beendigung der Pacht verlangen, dass er für den Aufwand für Verbesserungen angemessen entschädigt wird, die er mit Zustimmung des Verpächters vorgenommen hat (Art. 23 Abs. 2 LPG). Auf die Eigentumsverhältnisse haben diese Bestimmungen indessen keinen Einfluss.

4.5

Der Beschwerdeführer kann sodann auch aus dem Umstand, dass er als Sohn des Verpächters den Landwirtschaftsbetrieb pachtet, nichts zu seinen Gunsten ableiten. Denn auch wenn der Beschwerdeführer gemäss Art. 11 Abs. 1 BGG im Rahmen der künftigen Erbteilung Anspruch auf Zuweisung des landwirtschaftlichen Gewerbes geltend machen könnte, hat dies für die Beurteilung der in der Steuerperiode 2015 vorgelegenen Eigentumsverhältnisse an den erstellten Neubauten keinen Einfluss.

4.6

Inwieweit das Realteilungs- und Zerstückelungsverbot gemäss Art. 58 BGG der Erteilung eines Baurechts oder der Eintragung einer Nutznießung zugunsten des Beschwerdeführers entgegengestanden sein soll, begründen die Beschwerdeführenden nicht substantiiert.

Die Einräumung eines Baurechts gilt zwar als Veräusserungstatbestand und ist somit mit dem Realteilungsverbot grundsätzlich nicht vereinbar. Gemäss dem Ausnahmetatbestand von Art. 60 Abs. 1 lit. f BGG wird für ein Baurecht jedoch eine Ausnahmegewilligung erteilt, wenn ein Baurecht zu Gunsten des Pächters bzw. der Pächterin des landwirtschaftlichen Gewerbes errichtet werden soll. Die Einräumung eines Baurechts an den Pächter bzw. die Pächterin wird somit ausdrücklich als Ausnahme vom Realteilungs- und Zerstückelungsverbot vorgesehen (zum Ganzen: HERRENSCHWAND / BANDLI in: Schweizerischer Bauernverband [Hrsg.], Kommentar zum BGG, 2. Aufl., 2011, N. 4 zu Art. 58 BGG).

Der Vater des Beschwerdeführers und Eigentümer der Liegenschaft Q. _____ Nr. 865 hätte dem Beschwerdeführer somit ein Baurecht für die beiden Neubauten einräumen können. Damit wäre der Beschwerdeführer zivilrechtlicher Eigentümer der Neubauten geworden und die Neubauten

hätten voraussichtlich als Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers qualifiziert werden können. Die Beschwerdeführenden haben indessen auf diese gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Lösung verzichtet.

Ob vorliegend die Einräumung eines Nutzniessungsrechts zu Gunsten des Beschwerdeführers möglich gewesen wäre, kann unter den vorliegenden Umständen offenbleiben.

4.7

Nach dem Gesagten stehen die beiden auf dem Grundstück des Vaters des Beschwerdeführers errichteten Neubauten infolge Akzession im Alleineigentum des Vaters. Die Beschwerdeführenden vermögen auch nicht darzulegen, aufgrund welchen Rechtstitels oder welchen rechtlichen Vorgangs sie das Eigentum oder eine eigentümerähnliche Sachherrschaft an den beiden Neubauten erlangt haben sollen.

Damit ist die dritte Voraussetzung für das Vorliegen von Geschäftsvermögen, nämlich, dass sich ein Vermögenswert – hier die beiden Neubauten – im zivilrechtlichen Eigentum der geschäftsinhabenden Person befindet, vorliegend nicht erfüllt (siehe vorne Erw. II/3.2).

5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die beiden Neubauten auf dem landwirtschaftlichen Gelände nicht zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers gehören. Die diesbezüglich geltend gemachten Abschreibungen in der Steuerperiode 2015 wurden daher zu Recht aufgerechnet. Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

III.

Im Beschwerdeverfahren werden die Verfahrenskosten und die Parteikosten in der Regel nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 189 Abs. 1 und 2 StG; § 31 Abs. 2 und § 32 Abs. 2 VRPG). Zuzufolge vollständigen Unterliegens sind die Verfahrenskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen, wobei solidarische Haftbarkeit angeordnet wird (§ 33 Abs. 3 VRPG). In der Verwaltungsrechtspflege betragen die Staatsgebühren für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Fr. 500.00 bis Fr. 30'000.00 (§ 22 Abs. 1 lit. c des Dekrets über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 [Verfahrenskostendekret, VKD; SAR 221.150] i. V. m. § 29 des Gebührendekrets vom 19. September 2023 [GebührD; SAR 662.110]). Innerhalb dieses Rahmens bemisst sich die Staatsgebühr nach dem Zeitaufwand und der Bedeutung der Sache (§ 3 Abs. 1 VKD). Im konkreten Fall erscheint unter Berücksichtigung des Zeitaufwands und der aufgrund des Streitwerts von rund Fr. 4'200.00 eher geringeren Bedeutung der Sache eine Staatsgebühr von Fr. 1'000.00 als angemessen. Ein Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'000.00 sowie der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 260.00, gesamthaft Fr. 1'260.00, sind von den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:

die Beschwerdeführenden

das Kantonale Steueramt

den Gemeinderat Q. _____

die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert 30 Tagen seit der Zustellung mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Schweizerischen Bundesgericht, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 17. November 2025

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Peter