

3-RV.2019.82

P 115

Urteil vom 1. September 2022

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Senn
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Griss Consulting AG, Neuenkirchstrasse 27,
6017 Ruswil

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission C.**_____
 vom 17. April 2019
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 16. Oktober 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 135'600.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 460'000.00 veranlagt. Dabei wurden verschiedene Aufrechnungen zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A. vorgenommen.

2.

Gegen die Verfügung vom 16. Oktober 2018 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 5. November 2018 Einsprache. Sie erklärten sich mit den einkommenswirksamen Aufrechnungen Aktiv- und Passivdarlehen, Verkauf Traktor und der Streichung der Vermögensverwaltungskosten sowie der Höhe der Geschäftsaktiven nicht einverstanden. Weiter wurde das Begehren um eine Einspracheverhandlung gestellt.

3.

Am 28. November 2018 fand die verlangte Besprechung statt.

4.

Mit Entscheid vom 17. April 2019 wies die Steuerkommission C. die Einsprache ab. Dabei wurde das landwirtschaftlich Einkommen um CHF 100'169.00 auf CHF 215'864.00 erhöht. Die Vermögensverwaltungskosten wurden mit CHF 69.00 berücksichtigt. Das steuerbare Geschäftsvermögen wurde um CHF 100'868.00 auf CHF 725'751.00 erhöht. Das Wertschriftenvermögen mit CHF 107'376.00 und die Schulden mit CHF 1'028'673.00 blieben unverändert.

5.

Den Einspracheentscheid vom 17. April 2019 (Zustellung am 23. April 2019) haben A. und B. mit Rekurs vom 26. April 2019 (Postaufgabe am 29. April 2019) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen die Anträge:

"Das Aktivdarlehen des Landwirtschaftsbetriebes an die G. GmbH in der Höhe von Fr. 304'851.40 sei korrekt

Das Passivdarlehen des Landwirtschaftsbetriebes an die G. GmbH in der Höhe von Fr. 79'840.60 sei korrekt."

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

6.

Das Regionale Steueramt C. und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. und B. haben keine Replik erstatten lassen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Regionalen Steueramt C. weitere Unterlagen beigezogen.

9.

Aufforderungsgemäss haben A. und B. Belege eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurrent führte im Jahr 2016 einen Landwirtschaftsbetrieb, wobei er im Teilbetrieb als Lohnunternehmer tätig war. Die Rekurrentin war unselbstständig erwerbstätig.

2.2.

Am tt.mm. 2016 (Tagebucheintrag im Handelsregister) wurde die G. GmbH mit einem Nominalkapital von CHF 20'000.00 (200 Stammanteile à CHF 100.00) gegründet (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 13. Juli 2022). Die G. GmbH hat den Zweck: "...". Der Rekurrent ist einziger Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift. Die Rekurrenten deklarierten die Stammanteile im Vermögen mit einem Nennwert von CHF 20'000.00 mit dem Vermerk "01.04. Zugang 20'000".

2.3.

In der Folge verkaufte der Rekurrent der G. GmbH verschiedene landwirtschaftliche Maschinen und verbuchte vor der Gründung entstandenen Aufwand und erzielte Erträge in deren Jahresrechnung.

3.

3.1.

Mit der Steuererklärung 2016 deklarierten die Rekurrenten gestützt auf die "Jahresrechnung Steuern Geschäftsjahr 01.01.2016-31.12.2016 (Druckdatum: 26.10.2017" ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten von CHF 16'738.00.

3.2.

3.2.1.

Im Veranlagungsverfahren wurde vom Regionalen Steueramt C. mit dem Vermögensvergleich vom 27. Februar 2018 ein Einkommensmanko von CHF 131'930.00 festgestellt. Dieser wurde den Rekurrenten vom Landwirtschaftsexperten (LE) des KStA mit Schreiben vom 27. Februar 2018 zur Stellungnahme zugestellt. Gleichzeitig wurden die Rekurrenten um weitere Unterlagen ersucht. Die Rekurrenten reichten in der Folge weitere Unterlagen ein und nahmen zum Vermögensvergleich mit Schreiben vom 22. März 2018 Stellung.

3.2.2.

Offenbar wurde den Rekurrenten mit Schreiben vom 25. April 2018 ein Veranlagungsvorschlag – dieser befindet sich nicht bei den Akten und konnte von den Steuerbehörden im Rekursverfahren auch nicht mehr beigebracht werden (vgl. E-Mail des Leiters des Regionalen Steueramtes C. vom 12. Januar 2022) – zugestellt. Mangels Unterlagen kann vom Spezialverwaltungsgericht nicht festgestellt werden, welche Aufrechnungen vorgenommen werden sollten.

3.2.3.

Die Rekurrenten reichten zum Veranlagungsvorschlag die Stellungnahme vom 15. Mai 2018 ein, sodass aus dieser mindestens teilweise (mittelbar) auf den Inhalt des Veranlagungsvorschlages geschlossen werden kann. Die "Aufrechnung Naturallohn Angestellter / Aufrechnung fiktive Kosten gem. Konto 6270 / Aufrechnung Kosten Hausratsversicherung" wurde anerkannt. Hingegen waren die Rekurrenten mit der "Aufrechnung Differenz Aktivdarlehen GmbH" von CHF 110'511.00 nicht einverstanden, ebenso wenig mit der "Aufrechnung Differenz Passivdarlehen GmbH von Fr. 79'840".

3.3.

Mit der Veranlagung wurde das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten wie folgt festgesetzt (gemäss den "Details Steueranlagung 2016"; vom Regionalen Steueramt C. mit E-Mail vom 12. Januar 2022 nachgereicht; in CHF):

Einkünfte aus selbst. Haupterwerbstätigkeit	115'695
Reingewinn/Reinverlust aus Einzelunternehmung	3'692
Reingewinn/Reinverlust Konto 8200	22'000
./ Eigenmietwert-Anteil Geschäftsliegenschaft	-4'398
PA Auto	2'000
PA Unkosten	0
Bilanzbruch 1.1.2016	0
Differenz Aktivdarlehen an GmbH	0
Differenz Passivdarlehen von GmbH	79'840
Übersetzter Naturallohnabzug	1'710
Hausratsversicherung	851
Verkauf Traktor gem. Kontendetail GmbH	10'000

In den Bemerkungen zur Steuerveranlagung wurden die Aufrechnungen für den übersetzten Naturallohnabzug, den PA Autokosten und die Kosten der Hausratsversicherungen erklärt. Weiter wurde angegeben:

"Aufrechnung Differenz Aktivdarlehen GmbH (gem. eingereichten Unterlagen CHF 281'932; gem. Buchhaltung CHF 171'421 -> gemäss neu eingereichten Unterlagen (15.5.2018) Darlehen CHF 304'851

Aufrechnung Differenz Passivdarlehen GmbH (gem. eingereichten Unterlagen CHF 0; gem. Buchhaltung CHF 79'840); Auch mit Schreiben vom 15.5.2018 konnte das Darlehen nicht nachgewiesen werden.

Aufrechnung 1.4.2016 Verkauf Traktor gem. Kontendetail GmbH (Konto 1140) und nacherstelltem Kontenauszug Landwirtschaft (Konto 2850)"

Beim Vermögen wurden berücksichtigt (in CHF):

Wertschriften und Guthaben inkl. Geschäft	465'560
Wertschriften, Stammanteil GmbH	20'000
Wertschriften, Differenz Kontokorrent GmbH	22'920
./. Anteil Geschäft	-72'892
./. Anteil Geschäft	-3'361
./. Anteil Geschäft, Stammanteile GmbH	-20'000
./. Anteil Geschäft, Kontokorrent GmbH	304'851
Wertschriften und Guthaben gemäss Verzeichnis	107'376
VSt-Guthaben	8
Bargeldbestand, Gold, Edelmetalle, inkl. VSt	8
Lebensvers.: H.	12'909

Die Fahrzeuge VW Touran und Skoda Octavia 4x4 wurden mit CHF 0.00 eingesetzt.

Das bewegliche Geschäftsvermögen wurde wie folgt ermittelt (in CHF):

Kassa, PC, Wechsel	2'526
Wertschriften Geschäftsvermögen	402'174
Geschäftsguthaben (Debitoren)	9'393
Waren und Vorräte	88'776
Geschäftsinventar	26'559
Übrige Aktiven	7'500
Tierbestand	87'955
Total Geschäftsaktiven	624'833

3.4.

Mit der Einsprache wurde ein neuer Abschluss 2016 (Version vom 5. November 2018) eingereicht. Mit diesem wurde ein Reingewinn von CHF 26'738.06 ausgewiesen. Die Rekurrenten anerkannten die Aufrechnung des übersetzten Naturallohnabzuges Angestellter, die Aufrechnung fiktive Kosten Konto 6279 (Autokosten) und die Aufrechnung der Kosten der Hausratversicherung. Bezüglich der Aufrechnung Aktivdarlehen wurde dagegen erklärt, der Landwirtschaftsbetrieb habe der G. GmbH per 31. Dezember 2016 ein Darlehen von CHF 304'851.40 gewährt. Dieses setze sich aus CHF 271'421.60 für an die G. GmbH verkaufte Maschinen und CHF 33'429.80 von der Landwirtschaft für vorgängig der Gründung vom 1. April 2016 zu Gunsten der G. GmbH bezahlte Kreditoren zusammen. Die bezahlten Kreditorenrechnungen seien anschliessend der G. GmbH belastet worden. Es handle sich dabei um erfolgsneutrale Buchungen. Die aufgerechnete Differenz für Passivdarlehen von CHF 79'840.00 sei nicht berechtigt, da es sich dabei um Erträge handle, welche zwar auf das Konto

der Einzelunternehmung geflossen seien, jedoch die G. GmbH betreffen. Mit einer Aufrechnung würden somit diese Erträge doppelt erfasst. Auch die Aufrechnung Verkauf Traktor werde nicht akzeptiert, da diese betragsmässig nicht beziffert werde. Die Streichung der Vermögensverwaltungskosten sei nicht berechtigt, da diese mit Belegen ausgewiesen seien. Ebenso sei der Betrag der Geschäftsaktiven nicht korrekt bzw. könne nicht kontrolliert werden. Mit der Einsprache wurde zudem ein Vorladungsbegehren gestellt.

3.5.

3.5.1.

Der LE KStA erstellte zu Handen der Steuerkommission den Bericht zur Einsprache vom 20. Februar 2019. Zu den Aktiv- und Passivdarlehen der G. GmbH wurde ausgeführt, es sei nicht zulässig gewesen, vor dem tt.mm. 2016 angefallene Kosten und Erträge aus dem Einzelunternehmen auf die G. GmbH umzubuchen. Vorliegend liege keine Umwandlung mit einer Rückwirkung von sechs Monaten vor. Weiter lasse sich aus höchstens vier Belegen (Belege Nrn. 349, 351, 352 und 370) erkennen, dass die entsprechenden Handlungen im Namen der G. GmbH vorgenommen worden seien. Die übrigen Geschäftsfälle beträfen die Einzelunternehmung des Rekurrenten. Erträge und Kosten vor dem tt.mm. 2016 könnten somit nicht auf die neugegründete G. GmbH übertragen werden. Im Konto 3400 seien die Umbuchungen des Ertrags für "Pressen" im Gesamtbetrag von CHF 127'188.50 und die Rückbuchung von CHF 17'347.65 zu streichen. Daraus ergebe sich eine Aufrechnung von CHF 109'840.60. Aus dem Passivdarlehen gemäss Konto 2425 von CHF 79'840.60 werde damit ein Aktivdarlehen von CHF 30'000.00. Zudem seien Ausgaben von CHF 31'409.25 der Einzelunternehmung des Rekurrenten zu belasten. Das Aktivdarlehen gemäss Konto 1040 reduziere sich damit um CHF 31'409.25. Mit dem Abschluss (Version vom 5. November 2018) sei der Verkauf des Traktors I. und damit das Einkommen aus Landwirtschaft um CHF 10'000.00 höher ausgewiesen. Das entspreche der bereits vorgenommenen Aufrechnung. Neu sei damit von einem Reingewinn von CHF 13'692.00 auszugehen. Die Überprüfung des an die G. GmbH verkauften Maschinenparkes zeige, dass die Verkäufe teilweise zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis erfolgt seien. Das sei nicht zulässig. Es sei über die stillen Reserven abzurechnen. Insgesamt ergebe sich eine Differenz zwischen Verkehrswert und Vorzugspreis von CHF 101'578.40. Dieser Betrag sei aufzurechnen. An Vermögensverwaltungskosten wurden zusätzlich CHF 69.00 berücksichtigt. Das Einkommen wurde wie folgt berechnet:

"Ziff. 2.1 Einkommen Landwirtschaft:

Reingewinn Einzelunternehmen gem. Buchhaltung (5.11.2018)	CHF	13'692.00
Reingewinn Einzelunternehmen gem. Buchhaltung Konto 8200	CHF	22'000.00
./. Eigenmietwert	CHF	-4398.00
PA Autokosten	CHF	2'000.00

Übersetzter Naturallohnabzug	CHF	1'710.00
Hausratversicherung	CHF	851.00
Dienstleistungen Lohnunternehmen gemäss Punkt 1	CHF	109'840.00
./ Kosten Lohnunternehmen gem. Punkt 1	CHF	-31'409.00
Gewinn Maschinenverkauf zu Verkehrswerte	CHF	101'578.00
Total Ziff. 2.1 Einkommen Landwirtschaft	CHF	215'864.00"

Das Aktivdarlehen wurde neu wie folgt ermittelt:

"Einlage in GmbH 15.11.2016	CHF	30'000.00
bezahlte Rechnungen für die GmbH	CHF	2'020.00
Maschinenverkauf an GmbH	CHF	373'699.00
Total Aktivdarlehen (gem. Buchhaltung Netto CHF 225'011)	CHF	405'719.00"

Die Geschäftsaktiven wurden dementsprechend um CHF 100'868.00 (CHF 405'719.00 - CHF 304'851.00) auf CHF 725'751.00 erhöht.

3.5.2.

An dieser Auffassung wurde von der Steuerkommission Q. mit dem Einspracheentscheid vollumfänglich (und wörtlich) festgehalten.

3.6.

3.6.1.

Mit Schreiben vom 14. März 2019 nahmen die Rekurrenten zum Bericht des LE KStA (und zur dort angedrohten Reformatio in peius) unter Verweis auf die E-Mail vom 17. Dezember 2018 Stellung. Die Korrekturen/Aufrechnungen bei den Aktiv- und Passivdarlehen der G. GmbH wurden nicht anerkannt. Die Umbuchungen der Erträge von der Landwirtschaft auf die neu gegründete G. GmbH seien zulässig, da die Aufwände in deren Namen und die Erträge auf deren Rechnung bezahlt bzw. erzielt worden seien. Die Handlungen seien vom Gesellschafter genehmigt worden. Die Kunden seien über die Neugründung der GmbH orientiert worden. Anerkannt wurde die Aufrechnung von CHF 10'000.00 aus dem Verkauf des Traktors I.. Die weiteren Verkäufe von Maschinen an die G. GmbH seien zu Preisen, welche nicht über dem Verkehrswert lägen, getätigt worden. Die Maschinen seien vorliegend zu Buchwerten ohne Realisation von stillen Reserven verkauft worden. Zu den vom LE KStA gestützt auf Agropool ermittelten Verkehrswerten sei festzustellen, dass es sich dabei um Preise von Traktoren ab Service und Motorfahrzeugkontrolle handle. Vor dem Verkauf der Traktoren sei weder ein Service noch die Motorfahrzeugkontrolle durchgeführt worden. Die eingesetzten Vergleichspreise seien daher überhöht. Anerkannt wurde sodann die Korrektur bei den Vermögensverwaltungskosten.

3.6.2.

Im Rekurs wurde an der bisher vertretenen Auffassung festgehalten. Das Aktivdarlehen gegenüber der G. GmbH von CHF 271'421.60 entspreche dem Anspruch aus Maschinenverkäufen, das Darlehen von CHF 33'429.80

betreffe vor Gründung der GmbH durch die Einzelunternehmung bezahlte Kreditorenrechnungen, das Passivdarlehen von CHF 79'840.00 vor Gründung der GmbH erzielte Erträge. Die Geschäftsvorfälle vor Gründung der G. GmbH seien rückwirkend genehmigt worden. Die Kunden seien darüber orientiert worden und mit der Übernahme der Geschäftsfälle einverstanden gewesen.

3.7.

Nachfolgend wird zuerst auf die formelle Frage der Verletzung des rechtlichen Gehörs (Vorladungsbegehren/Protokollierungspflicht) und anschliessend auf die Aufrechnungen eingegangen.

4.

4.1.

Die Rekurrenten haben mit der Einsprache ein Vorladungsbegehren gestellt. An der Besprechung vom 28. November 2018 nahmen offenbar die Rekurrenten mit ihrer Vertreterin sowie der LE KStA teil (vgl. Bericht des LE KStA vom 20. Februar 2019; Einspracheentscheid vom 17. April 2019; Rekurs vom 26. April 2019). Ein Protokoll wurde nicht erstellt.

4.2.

4.2.1.

Die Angaben, die der Steuerpflichtige bei der Anhörung durch die Verwaltungsbehörde macht, sind zu protokollieren und unterzeichnen zu lassen (§ 190 Abs. 3 StG). Das Protokoll bildet eine Entscheidungsgrundlage und soll daher den Inhalt der Verhandlung mindestens stichwortartig zusammenfassen. Ein Wortprotokoll wird dagegen nicht verlangt (SGE vom 20. November 2014 [3-RV.2014.104], mit Hinweis). Die Protokollierungspflicht ist unter anderem auch dann nicht erfüllt, wenn lediglich ein "internes Protokoll" ohne Unterzeichnung durch den Steuerpflichtigen erstellt wird (SGE vom 4. April 2014 [3-RB.2013.21], Erw. 6.2. f.; RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.140], Erw. 4.7.5.).

Wird kein Protokoll erstellt, liegt eine formelle Rechtsverweigerung und eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vor, was in der Regel zur Aufhebung der Verfügung bzw. des Entscheids und zur Rückweisung an die Veranlagungs- bzw. Bezugsbehörde führt (vgl. zum Ganzen: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 190 StG N 12, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

4.2.2.

Eine Vorladung wird in der Regel gerade deswegen beantragt, um die eigene Sichtweise im unmittelbaren Gespräch und unter Vorlage allfälliger Beweismittel statt mittels einer schriftlichen Eingabe darlegen zu können. Dabei hat sich bei einer von den Steuerpflichtigen im Einspracheverfahren beantragten Vorladung die dafür zuständige gesamte Steuerkommission

von Amtes wegen einzufinden, es sei denn, der Steuerpflichtige verzichte ausdrücklich auf diese gesetzlich vorgesehene Zusammensetzung (vgl. zum Ganzen RGE vom 24. Juli 2008 [3-RV.2007.168], Erw. 2.4.).

4.3.

4.3.1.

Gemäss E-Mail des Leiters des Regionalen Steueramtes C. vom 12. Januar 2022 sei es an der Besprechung vom 28. November 2018 lediglich darum gegangen, welche Version der verschiedenen Buchhaltungen gültig sei und somit Basis der Einsprache darstelle. Folglich sei das Gespräch nicht protokolliert worden. Eine sachliche Prüfung der Einsprache habe erst nach dieser Besprechung stattfinden können. Bereits in der E-Mail des LE KStA vom 30. November 2018 wurde dagegen ausgeführt, dass es "wie an der Besprechung vom 28. November 2018 angesprochen, [...] noch ein Problem mit den rückwirkenden Umbuchungen von Aufwänden und Erträgen in die GmbH" gebe. Im Bericht des LE KStA vom 25. Februar 2019 wurde sodann erwähnt, dass an "der Besprechung [...] auch die Fragen zu den Aufrechnungen 'übersetzter Naturallohn Angestellter', 'fiktive Kosten Konto 6279 (Autokosten)' und 'Aufrechnung Kosten Hausratversicherung' geklärt" worden seien.

4.3.2.

Die Rekurrenten haben das Vorladungsbegehren in der an die Steuerkommission gerichteten Einsprache damit begründet, dass die in der Einsprache gerügten Punkte zusammen mit dem LE KStA bereinigt werden könnten. Im Rekurs wird eine weitere materielle Begründung für das Vorladungsbegehren abgegeben.

4.4.

Die Besprechung vom 28. November 2018 fand auf Seiten der Steuerbehörden mit dem LE KStA statt. Eventuell nahm auch der Leiter des Regionalen Steueramtes C. teil, was sich jedoch mangels Protokolls nicht schlüssig feststellen lässt. Ein Gespräch allein mit dem LE KStA vermag (ohne Einverständnis der steuerpflichtigen Personen) eine beantragte Vorladung vor die für die Beurteilung einer Einsprache zuständige gesamte Steuerkommission nicht zu ersetzen. Ohne unmissverständliche Mitteilung der Rekurrenten, dass mit der Besprechung vom 28. November 2018 auf eine förmliche Vorladung vor die Steuerkommission verzichtet werde, hätte die Vorinstanz damit nicht zur Entscheidungsfindung schreiten dürfen. Eine solche Mitteilung der Rekurrenten lag ausweislich der Akten – und allenfalls auch mangels Protokollierung – nicht vor. Damit wurde dem Vorladungsbegehren nicht in der dafür vorgesehenen Form entsprochen und damit der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

4.5.

Ebenso wurde das rechtliche Gehör verletzt, indem die Besprechung vom 28. November 2018 nicht protokolliert wurde. Selbst wenn auf die offensichtlich tatsachenwidrige Behauptung des Leiters des Regionalen Steueramtes C. abgestellt werden könnte, dass lediglich festzustellen gewesen sei, welche Version der Jahresrechnung für die Veranlagung bzw. den Einspracheentscheid massgeblich sei, ändert sich an der obligatorischen Protokollierungspflicht nichts. Bereits bei der Frage des massgeblichen Abschlusses handelt es sich um eine wesentliche Entscheidungsgrundlage, so dass die Angaben der Rekurrenten dazu auf jeden Fall zu protokollieren gewesen wären. Gleiches gilt für zusätzlich in der E-Mail vom 30. November 2018 und im Bericht vom 25. Februar 2019 vom LE KStA erwähnte materielle Punkte. Nach den Feststellungen im vorliegenden Rekursverfahren und gestützt auf den vom Spezialverwaltungsgericht mit Urteil vom 22. Juli 2021 (3-RV.2019.211) beurteilten (die gleiche Steuerbehörde betreffenden) Sachverhalt stellt sich die Frage, weshalb die gebotene Protokollierung im Tätigkeitsbereich des Regionalen Steueramtes C. wiederholt unterlassen wurde.

4.6.

Die Verletzung des rechtlichen Gehörs führt in vergleichbaren Fällen in der Regel zur Rückweisung des Verfahrens an die Vorinstanz. Nur aufgrund der langen Dauer des gerichtlichen Verfahrens ist vorliegend auf die Aufhebung des Einspracheentscheides und die Rückweisung an die Vorinstanz im Interesse der Rekurrenten zu verzichten. Hingegen ist die Verletzung des rechtlichen Gehörs bei der Kostenverteilung zu berücksichtigen.

5.

Umstritten sind im Rekursverfahren noch die Aufrechnungen im Zusammenhang mit den Aktiv- und Passivdarlehen. Nicht mehr umstritten sind die weiteren Aufrechnungen. Diese sind ausdrücklich anerkannt bzw. werden im Rekurs dazu keine Ausführungen mehr gemacht. Zu prüfen ist demnach zum einen, ob der Rekurrent mit dem Verkauf von Maschinen des Landwirtschaftsbetriebes an die G. GmbH zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis stille Reserven realisiert hat. Zum anderen muss geprüft werden, ob bzw. in welchem Umfang vor der Gründung der G. GmbH angefallene Kosten und Erträge dieser Gesellschaft zugerechnet werden können.

6.

6.1.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2016 verkaufte der Rekurrent der G. GmbH verschiedene Maschinen zum Gesamtpreis von CHF 271'421.60. Der Kaufpreis wurde als Guthaben des Rekurrenten gegenüber der G. GmbH verbucht. Der LE KStA erachtete mit Bericht vom 20. Februar 2019 folgende Teilverkäufe als unterpreislich:

- Verkauf des Traktors D. (Jg. 2016; Kaufpreis CHF 140'000.00) für CHF 100'000.00 statt für CHF 140'000.00 (geschätzter Verkehrswert)
- Verkauf des Traktors E. (Jg. 2012; Kaufpreis CHF 139'000.00) für CHF 50'000.00 statt CHF 70'000.00 (geschätzter Verkehrswert)
- Verkauf Traktor F. (Jg. CHF 48'421.60 statt für CHF 90'000.00 (geschätzter Verkehrswert)

Insgesamt wurde die Differenz zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert von CHF 101'578.40 zum Einkommen aus Landwirtschaft und zum Vermögen hinzugerechnet. Die Einkommensaufrechnung erfolgte mit der Begründung, es seien mit dem unterpreislichen Verkauf stille Reserven realisiert worden. Die Rekurrenten machen dagegen geltend, der Verkauf zum Buchwert habe keine Einkommensrealisation zur Folge.

6.2.

6.2.1.

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen gleichgestellt (§ 27 Abs. 2 StG). Die Überführung hat zum Verkehrswert zu erfolgen.

6.2.2.

Gemäss § 28 Abs. 1 lit. b StG setzt die steuerfreie Übertragung von stillen Reserven von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person unter anderem voraus, dass ein Betrieb oder ein Teilbetrieb übertragen wird. Diese Regelung stimmt mit Art. 19 Abs. 2 DBG überein, so dass auch auf die zur direkten Bundessteuer ergangene Rechtsprechung abgestellt werden kann.

6.2.3.

Das Bundesgericht hat sich in BGE 142 II 283 zum Betriebserfordernis wie folgt geäußert:

"3.

3.1. Nach dem Wortlaut des Gesetzes verlangt die steuerneutrale Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person die Übertragung eines *Betriebs* oder eines *Teilbetriebs* (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG). Im Gegensatz zur Übertragung von Vermögenswerten zwischen Personenunternehmungen gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG muss im Bereich von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG somit eine qualifizierte Form von Vermögen übertragen werden, damit die Steuerneutralität gewahrt bleibt. Dies entspricht dem gesetzgeberischen Willen, wurde doch das Betriebserfor-

dernis in Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG in der parlamentarischen Beratung abweichend vom bundesrätlichen Entwurf gestrichen, nicht hingegen im hier zur Diskussion stehenden Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG (vgl. Botschaft vom 13. Juni 2001 zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Botschaft FusG], BBl 2000 4507 Ziff. 2.2.7; Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG gemäss Entwurf zu einem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [E-FusG], BBl 2000 4574; Antrag der Rechtskommission des Ständerates, AB 2001 S 165; Votum Bundesrat Villiger, AB 2003 N 252; Antrag der Rechtskommission des Nationalrates, AB 2003 N 254; zum Gesetzgebungsverfahren und den vorbereitenden Arbeiten ausführlich OBERSON/GLAUSER, a.a.O., N. 20 ff. zu Art. 19 DBG; vgl. auch FELIX RICHNER ET AL., Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 26 ff. zu Art. 19 DBG).

3.2. Als Betrieb im Sinne des steuerlichen Umstrukturierungsrechts gilt jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, der im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserbringung eine relativ unabhängige, organische Einheit bildet (REICH, Kommentar DBG, a.a.O., N. 60 zu Art. 19 DBG; *derselbe*, Der Betriebsbegriff im Umstrukturierungssteuerrecht, Der Schweizer Treuhänder 11/2004, S. 951 f.; RICHNER ET AL., a.a.O., N. 60 zu Art. 19 DBG [je mit Hinweis auf das Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV, S. 22]; vgl. auch MÜLLER/ SCHREIBER, a.a.O., § 2 N. 216 m.H. auf DIETER GRÜNBLATT/PETER RIEDWEG, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, 2016, § 5 N. 49) bzw. 'un complexe organisationnel et technique de valeurs patrimoniales qui représente une certaine indépendance' (OBERSON/GLAUSER, a.a.O., N. 25 zu Art. 19 DBG). Ein Betrieb zeichnet sich durch einen hohen Grad an Unabhängigkeit aus und stellt eine Organisation dar, die imstande ist, selbständig fortzubestehen (vgl. BGE 138 II 557 E. 6.4 S. 564 f., in: Pra 2014 Nr. 36 [betreffend Spaltung nach Art. 24 Abs. 3 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG, SR 642.14]). Im Rahmen eines Betriebs werden Kapital und Arbeit zum Zweck der Gewinnerzielung eingesetzt, wobei sich der Einsatz der Arbeit nicht auf die Abschöpfung von Mehrwerten oder die Vereinnahmung von Ertrag beschränkt (vgl. REICH, Kommentar DBG, a.a.O., N. 66 zu Art. 19 DBG; RICHNER ET AL., a.a.O., N. 57 zu Art. 19 DBG; OLIVER KÜNZLER, Konzernübertragung im Privat- und Steuerrecht, 2006, S. 157). Der Begriff des Betriebs ist zwar bei einer Umstrukturierung weiter zu deuten als im Zusammenhang mit der periodischen Besteuerung (Gewinn- und Kapitalbesteuerung), die höhere Anforderungen an das Vorliegen eines Betriebs stellt (vgl. hierzu Urteil 2P.323/2004 vom 2. März 2005 E. 2.2). Ebenso wie die Begriffe des Geschäftsbetriebs (Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG) und der Betriebsstätte (Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG) indiziert der Begriff des Betriebs nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG (frz. 'exploitation'; ital. 'esercizio') aber auch im Zusammenhang mit Umstrukturierungen eine der Leistungserbringung dienende Vermögenssubstanz im dargelegten Sinne (vgl. auch Urteil 2C_784/2008 vom 7. Juli 2009 E. 3.5 zu Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG).

3.3. In der Literatur wird demgegenüber die Auffassung vertreten, dass die wesentlichen objektiven Grundlagen *jeder* selbständigen Erwerbstätigkeit das Betriebserfordernis im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG erfüllen. Diese Lehrmeinung stellt insbesondere darauf ab, dass Art. 18 DBG die Unterscheidung zwischen selbständiger und betrieblicher Tätigkeit, wie sie noch der Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; AS 1988 878) vorsah, aufgeben

hat (vgl. REICH, Kommentar DBG, a.a.O., N. 65 zu Art. 19 DBG; MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 N. 219; JULIA VON AH, Besteuerung von Unternehmen und Unternehmern, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi [Hrsg.], Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, 2014, S. 97 f.; *dieselbe*, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 215 f.; KÜNZLER, a.a.O., S. 157, PASCAL TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 2012, S. 202). Weil beide Tätigkeitsformen, selbständige und betriebliche, steuerlich mittlerweile gleich behandelt würden, kann nach diesen Autoren nicht mehr zwischen Selbständigerwerbenden mit und ohne Betrieb unterschieden werden.

3.3.1. Diese Argumentation lässt indes unberücksichtigt, dass der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit auch nach geltendem Recht umfassender ist als jener des Betriebs, der eine organisierte Einheit von Arbeit und Kapital erfordert. Das zeigt sich bereits daran, dass Art. 18 Abs. 1 DBG nebst den Einkünften aus einem Betrieb (aus Handel, Industrie, Gewerbe, Land- oder Forstwirtschaft) und freien Berufen auch alle Einkünfte 'aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit' für steuerbar erklärt (vgl. BGE 125 II 113 E. 5b S. 121; Urteil 2C_894/2013 / 2C_895/2013 vom 18. September 2015 E. 2.2). Nicht bei jeder Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG liegt entsprechend auch ein Betrieb vor. Das Gesetz unterscheidet in Art. 18 Abs. 1 DBG somit durchaus zwischen verschiedenen Formen der selbständigen Erwerbstätigkeit, nur verbindet es damit *im Grundsatz* (vgl. Überschrift zu Art. 18 DBG) keine Differenzierung hinsichtlich der steuerlichen Erfassung von Einkünften.

3.3.2. Im Übrigen ist die Anknüpfung gewisser Tatbestände an die Erscheinungsform des Betriebs dem Steuerrecht keineswegs fremd. Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer unterwirft Betriebe in verschiedener Hinsicht speziellen gesetzlichen Vorschriften, so namentlich bei der Begründung einer beschränkten Steuerpflicht infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG für Geschäftsbetriebe [im Entwurf des Bundesrates noch als 'geschäftlicher Betrieb' bezeichnet, vgl. Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 87]) und für Betriebsstätten (Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG), ferner bei der Haftung von Personen, die Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten auflösen (Art. 13 Abs. 3 lit. d DBG), beim Steueraufschub infolge Verpachtung von Geschäftsbetrieben (Art. 18a Abs. 2 DBG [in Kraft seit 1. Januar 2011]) und bei der Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen (Art. 30 Abs. 3 DBG). Dass jegliche selbständige Erwerbstätigkeit, ob im Rahmen eines Betriebs ausgeübt oder nicht, steuerrechtlich in sämtlichen Belangen gleich behandelt wird, trifft somit nicht zu.

3.3.3. Weiter ist zu beachten, dass eine Auslegung von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG, wie sie von den in E. 3.3 zitierten Autoren vertreten wird, das Betriebserfordernis seines Sinngehalts weitgehend entleert. Werden die wesentlichen objektiven Grundlagen *jeder* selbständigen Erwerbstätigkeit als Betrieb im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG betrachtet, erfüllt letztlich alles Geschäftsvermögen das Betriebserfordernis. Ein solches Resultat ist vom Gesetzgeber angesichts des insoweit klaren Wortlauts von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG und der Entstehungsgeschichte dieser Norm nicht gewollt.

Die vom Gesetzgeber getroffene Lösung, wonach eine steuerneutrale Überführung von Personenunternehmen in juristische Personen nur

bei Übertragung eines (Teil-)Betriebs möglich ist, lässt sich schliesslich auch auf sachliche Gründe stützen, wie den Schutz von Arbeitsplätzen oder den Abbau steuerlicher Hindernisse für Unternehmen, die aktiv am Wirtschaftsgeschehen teilnehmen und ihren Kunden regelmässig Leistungen erbringen. Einem (Teil-)Betrieb kommt eine gewisse volkswirtschaftliche Bedeutung zu, weshalb die Möglichkeit zur steuerneutralen Umgründung insofern im öffentlichen Interesse liegt.

Sodann rechtfertigen sich erhöhte Anforderungen an die steuerneutrale Umstrukturierung von Personenunternehmungen in juristische Personen auch deshalb, weil mit solchen Transaktionen regelmässig eine Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen (Beteiligung an der juristischen Person) einhergeht. Im Gegensatz zu Kapitalgewinnen aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG) sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG). Dies trifft unter Vorbehalt von Art. 19 Abs. 2 DBG auch auf die Veräusserung von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten an juristischen Personen zu, auf die eine Personenunternehmung im Rahmen einer Umstrukturierung stille Reserven übertragen hat (vgl. Urteil 2C_1019/2012 vom 7. August 2013 E. 2.1; MÜLLER/SCHREIBER, a.a.O., § 2 N. 200 f.; REICH, Kommentar DBG, a.a.O., N. 44 zu Art. 19 DBG; *derselbe*, Betriebsbegriff, a.a.O., S. 950).

3.3.4. Jenem Teil der Lehre, der bei der Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person faktisch auf das Betriebserfordernis verzichten will, kann nach dem Gesagten nicht gefolgt werden. Massgebend ist vielmehr auch für Umstrukturierungen nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG der dargelegte Betriebsbegriff (vgl. E. 3.2 hiavor)."

6.3.

Vorerst ist festzuhalten, dass die in der Stellungnahme der Rekurrenten vom 14. März 2019 zitierte Meinung der Treuhänderin zur Frage der geldwerten Leistung vorliegend keine Rolle spielt: Eine solche steht offensichtlich nicht zur Diskussion, fehlt es doch an einem überpreislichen Kauf der Maschinen durch die G. GmbH. Vielmehr ist das Gegenteil der Fall.

6.4.

Mit dem Verkauf der Maschinen durch den Rekurrenten an die G. GmbH liegt zwar grundsätzlich ein Entnahmetatbestand vor, soweit die Maschinen unter dem Verkehrswert und damit teilweise unentgeltlich veräussert wurden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 91). Werden jedoch mit der Veräusserung eines Betriebsteils die stillen Reserven von der Personenunternehmung auf eine juristische Person übertragen, resultiert als Ergebnis der Umstrukturierung nach § 28 Abs. 1 lit. b StG keine Besteuerung.

6.5.

Es steht unzweifelhaft fest, dass die zum Buchwert – solches ist unbestritten geblieben – verkauften Maschinen eindeutig dem Teilbetrieb "Lohnunternehmung" zuzurechnen sind. Dieser Betriebsteil wurde vom Landwirt-

schaftsbetrieb (im wesentlichen Schweinehaltung und Ackerbau) abgetrennt. Mit der Buchwertfortführung wurden die stillen Reserven auf die G. GmbH übertragen. Insofern kann aufgrund eines "unterpreislichen" Verkaufes keine Besteuerung von stillen Reserven erfolgen.

6.6.

Der Rekurs ist in diesem Punkt gutzuheissen.

7.

7.1.

7.1.1.

Die G. GmbH wurde am tt.mm. 2016 – und nicht wie noch in der Einsprache ausgeführt – per 1. April 2016 – gegründet. Die erste Jahresrechnung der Gesellschaft umfasste gemäss der für die juristische Person eingereichten Steuererklärung 2017 den Zeitraum vom 22. August 2016 (Selbstdекlaration) bis zum 31. Dezember 2017.

7.1.2.

Während die Rekurrenten unter Verweis auf Art. 645 OR geltend machen, vor der Gründung erzielte Erträge von CHF 79'840.60 und Aufwendungen von CHF 33'429.80 seien der G. GmbH zuzurechnen, vertritt die Vorinstanz gestützt auf den Bericht des LE KStA vom 20. Februar 2019 die Auffassung, Kosten und Erträge der Einzelfirma vor dem tt.mm. 2016 könnten nicht auf die neugegründete GmbH übertragen werden. Vielmehr seien CHF 109'840.60 aufzurechnen. Es sei kein Nachweis dafür erbracht worden, dass die verrechneten Dienstleistungen durch die G. GmbH erbracht worden seien.

7.1.3.

Dass keine Gründung der G. GmbH mit sechsmonatiger Rückwirkung erfolgte, ist im Rekursverfahren unbestritten. Es ist somit zu prüfen, ob aus anderen Gründen vor der Gründung vom tt.mm. 2016 erzielte Erträge und getätigte Aufwendungen der G. GmbH zugerechnet werden können.

7.2.

7.2.1.

Die Rekurrenten berufen sich auf Art. 645 OR. Dabei handelt es sich um eine aktienrechtliche Bestimmung des OR. Da die vom Rekurrenten gegründete Gesellschaft als Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) konstituiert wurde, ist auf die Art. 772 ff. OR abzustellen.

7.2.2.

Nach Art. 779 Abs. 1 OR erlangt die GmbH das Recht der Persönlichkeit durch die Eintragung im Handelsregister. Insofern können grundsätzlich erst ab diesem Zeitpunkt Verpflichtungen eingegangen und Erträge verein-

nahmt werden. Für vor der Eintragung im Namen der Gesellschaft vorgenommene Handlungen haften die handelnden Personen persönlich und solidarisch (Art. 779a Abs. 1 OR). Übernimmt jedoch die Gesellschaft innerhalb von drei Monaten nach ihrer Eintragung Verpflichtungen, die ausdrücklich in ihrem Namen eingegangen werden, so werden die Handelnden befreit, und es haftet nur die Gesellschaft (Art. 779a Abs. 2 OR). Inhaltlich entspricht Art. 779a OR der aktienrechtlichen Bestimmung von Art. 645 OR, so dass die Kommentierung dieser Bestimmung übernommen werden kann (Basler Kommentar Obligationenrecht II [nachfolgend BaK OR II], Art. 530 - 964 OR, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 779a OR N 1).

7.2.3.

Art. 645 Abs. 1 OR verlangt insbesondere, dass die Handlungen im Namen der Gesellschaft vorgenommen werden. Handelt ein Gründer nach aussen selbständig und im eigenen Namen, tritt er im Namen der Gründergemeinschaft auf, oder handeln mehrere Gründer gemeinschaftlich, greift Art. 645 OR nicht (BaK OR II, Art. 645 OR N 2). Dabei genügt ein Hinweis auf die in Gründung befindliche Gesellschaft und muss die handelnde Person ihren Willen unmissverständlich zum Ausdruck bringen, die Rechtswirkungen ihrer Handlungen bei der Gesellschaft entstehen zu lassen, sobald diese im Handelsregister eingetragen ist und sie die Handlung gemäss Art. 645 Abs. 2 OR genehmigt hat (Zürcher Kommentar zum Obligationenrecht, Art. 620-659b OR, Die Aktiengesellschaft, Allgemeine Bestimmungen [nachfolgend ZK], 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 645 OR N 17 und 18). Die Rechtfolge von Art. 645 Abs. 1 OR ist die Fiktion, dass die Rechtswirkungen der Handlungen eines Vertreters der künftigen Gesellschaft bei diesem selber eintreten (ZK, Art. 645 OR N 37). Art. 645 Abs. 2 OR setzt für die Übernahme eines Rechtsgeschäftes innert drei Monaten seit Gründung voraus, dass Verpflichtungen ausdrücklich im Namen der zu bildenden Gesellschaft eingegangen wurden (ZK, Art. 645 OR N 50). Keine Übernahme ist für Rechtsgeschäfte notwendig, die für die Gründung einer Gesellschaft unmittelbar erforderlich sind (BaK OR II, Art. 645 AOR N 12). Wer zur Übernahme befugt ist, bestimmt sich grundsätzlich nach den Statuten, Reglementen und Beschlüssen der Gesellschaft. Mangels abweichender Ordnung wird davon ausgegangen, dass die Geschäftsführer der GmbH zur Übernahmeerklärung kompetent sind (BaK OR II, Art. 779a OR N 2).

7.3.

Festzustellen ist vorab, dass die für das Lohunternehmen erforderlichen Maschinen erst am tt.mm. 2016 an die G. GmbH verkauft wurden. Ab Gründung der Gesellschaft bis zum Kauf der Maschinen fehlten der G. GmbH die betrieblichen Mittel, um Aufträge ausführen zu können.

Die von den Rekurrenten gewünschte "Übernahme" von Erträgen und Aufwand scheitert aber bereits an der formellen Rechnungsstellung, welche ein Handeln im Namen des Einzelunternehmens impliziert. Das ergibt sich

explizit aus dem Schreiben "Information Geschäftsänderung" vom November 2016, mit dem die Mitteilung erfolgte, dass das Lohnunternehmen (tatsachenwidrig) seit 1. April 2016 in der Form einer GmbH geführt werde. Aus dem Informationsschreiben geht weiter hervor, dass die ursprüngliche Rechnung nicht im Namen der zu gründenden G. GmbH erfolgte, zumal den Kunden neue Rechnungen mit der Aufforderung zugestellt wurden, die alten zu ersetzen. Daraus erhellt ohne Weiteres, dass die Arbeiten bis zur Gründung der G. GmbH auf Rechnung der Einzelunternehmung ausgeführt wurden.

7.4.

Nach dem Gesagten ist der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen. Dementsprechend sind Einnahmen von CHF 109'840.60 bei der Einzelunternehmung zu erfassen. Das Passivdarlehen von CHF 79'840.00 ist zu streichen. In Berücksichtigung der Ertragsaufrechnung ergibt sich neu ein Aktivdarlehen von CHF 30'000.00.

Bei den geltend gemachten Aufwendungen sind CHF 31'409.25 der Einzelunternehmung und CHF 2'020.55 der G. GmbH zuzurechnen. Das Aktivdarlehen ist um CHF 31'409.25 zu reduzieren.

8.

8.1.

8.1.1.

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit berechnet sich wie folgt

Reingewinn Einzelunternehmen (Buchhaltung 5.11.2018) (inkl. Aufrechnung Verkauf Traktor von CHF 10'000.00)	CHF	13'692.00
Reingewinn Einzelunternehmen gem. Buchhaltung Konto 8200	CHF	22'000.00
./. Eigenmietwert	CHF	-4'398.00
PA Autokosten	CHF	2'000.00
übersetzter Naturallohnabzug	CHF	1'710.00
Hausratversicherung	CHF	851.00
Dienstleistungen Lohnunternehmen gemäss Punkt 1	CHF	109'840.00
./. Kosten Lohnunternehmen gem. Punkt 1	CHF	-31'409.00
Gewinn Maschinenverkauf zu Verkehrswerten	CHF	0.00
Total Einkommen Landwirtschaft	CHF	114'286.00

8.1.2.

Die Vermögensverwaltungskosten von CHF 69.00 gemäss Einspracheentscheid sind anerkannt.

8.2.

Das Aktivdarlehen ist wie folgt festzusetzen:

Einlage in GmbH 15.11.2016	CHF	30'000.00
bezahlte Rechnungen für die GmbH	CHF	2'020.00
Maschinenverkauf an GmbH	CHF	272'121.00
Total Aktivdarlehen	CHF	304'141.00

9.

9.1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist das steuerbare Einkommen von CHF 235'726.00 (steuerbares Einkommen gemäss Veranlagung von CHF 115'695.00 zuzüglich Erhöhung des Einkommens aus Landwirtschaft im Einspracheverfahren um CHF 100'169.00 abzüglich Vermögensverwaltungskosten von CHF 69.00) um CHF 101'578.00 (unterpreislicher Maschinenverkauf an GmbH) auf CHF 134'148.00, gerundet CHF 134'100.00, herabzusetzen.

9.2.

Das steuerbare Vermögen beträgt CHF 491'413.00 (steuerbares Vermögen gemäss Einspracheentscheid von CHF 560'971.00 abzüglich Erhöhung Aktivdarlehen aus Maschinenverkauf von CHF 101'578.00 zuzüglich CHF 32'020.00 für bezahlte Rechnungen/"Einlage in GmbH"), gerundet CHF 491'000.00.

10.

10.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an den Rekursanträgen zu rund 50 %, so dass sie 50 % der Verfahrenskosten zu tragen hätten. Zu berücksichtigen ist sodann bei der Kostenverlegung die Verletzung des rechtlichen Gehörs. Demensprechend haben die Rekurrenten in reduziertem Umfang von 20 % die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

10.2.

Sodann ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin beläuft sich auf CHF 2'429.40 (inkl. Mehrwertsteuer und Auslagen) und ist angemessen. Davon sind 50 % mit CHF 1'214.70 (inkl. Mehrwertsteuer und Auslagen) als Parteientschädigung auszurichten.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden das steuerbare Einkommen auf CHF 134'100.00 und das steuerbare Vermögen auf CHF 491'000.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 4'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 265.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 4'365.00, zu 20 % mit CHF 873.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Den Rekurrenten wird eine Parteientschädigung von CHF 1'214.70 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Regionale Steueramt C.

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, Laurenzenvorstadt 9, 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, 1. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann