

**3-RV.2020.156**

P 45

**Urteil vom 23. März 2023**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Präsident Heuscher  
                 Richter Loser  
                 Richterin Sramek  
                 Gerichtsschreiberin Betsche

\_\_\_\_\_  
Rekurrent 1      **A.**\_\_\_\_\_

Rekurrentin 2      **B.**\_\_\_\_\_

beide vertreten durch Urs Vögele, Schützenhausstrasse 18,  
5314 Kleindöttingen

\_\_\_\_\_  
Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
                 **vom 29. September 2020**  
                 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 19. Juli 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 98'900.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Unter anderem wurden dem Reingewinn aus Einzelunternehmung dabei CHF 23'835.00 aufgrund nicht anerkannter Abschreibung eines Gebäudes hinzugerechnet. Zudem wurde das Vermögen der Rekurrenten um CHF 38'725.00 infolge nicht anerkanntem Abzug für selbstproduzierte Vorräte für den Eigenbedarf erhöht.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 19. Juli 2019 liessen A. und B. mit Schreiben vom 16. August 2019 Einsprache erheben. Sie stellten den Antrag, die Abschreibung von CHF 23'835.00 sei zu gewähren und die selbstproduzierten Vorräte von CHF 38'725.00 seien nicht zum Vermögen hinzuzurechnen.

### **3.**

Mit Entscheid vom 29. September 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 29. September 2020 (Zustellung am 1. Oktober 2020) haben A. und B. mit Rekurs vom 21. Oktober 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende

#### **"ANTRÄGE**

1. Es seien die Abschreibungen von Fr. 23'835.00 zu gewähren. Entsprechend sei das steuerpflichtige Einkommen von Fr. 98'900.00 um diese Fr. 23'835.00 auf Fr. 75'065.00 herabzusetzen.
2. Die Steuerkommission sei anzuweisen eine korrigierte Veranlagung zu eröffnen.
3. Neutrale Expertise betreffend Pachtgesetz Art. 22a und Folgen
4. Es seien die Kosten und die Aufwendung der Vertretung auf die Staatskasse zu nehmen."

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 eine Replik erstatten lassen.

**7.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. vorgenommen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998.

### **2.**

Der Rekurs wurde am 21. Oktober 2020 durch den Vertreter der Rekurrenten eingereicht. Zwar sind die Rekurrenten gemäss Mitteilung des Gemeindesteueramtes Q. vom 13. Februar 2023 seit dem 30. Juni 2018 getrennt. Den Akten liegt jedoch eine von beiden Rekurrenten unterzeichnete Vollmacht zugunsten des Vertreters bei. Der Rekurs wurde demnach von beiden Rekurrenten gemeinsam eingereicht. Dass die in § 172 Abs. 3 StG enthaltene Vertretungsvermutung unter Ehegatten im Rechtsmittelverfahren aufgrund der Trennung nicht mehr zum Zuge kommt, schadet deshalb nicht.

### **3.**

#### **3.1.**

Die Rekurrenten lassen im Rekurs ausführen, die Steuerbehörde habe die in den Stellungnahmen vom 14. Mai 2019 und vom 10. Januar 2020 verlangten Begründungen und Auskünfte nicht erteilt und die Eingabe vom 21. November 2018 nicht beantwortet. Falls die Rekurrenten damit eine Verletzung der Begründungspflicht und somit ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend machen wollen, so ist ihnen entgegenzuhalten, dass insbesondere im Veranlagungsverfahren eine rege Korrespondenz zwischen den Parteien stattgefunden hat. Im Einspracheverfahren ist den Rekurrenten der (entscheidrelevante) Bericht des Landwirtschaftsexperten zur Vernehmlassung vorgelegt worden. Begründungspflichtig ist die Steuerkommission grundsätzlich nur mit Bezug auf die Veranlagungsverfügung und den Einspracheentscheid. Dabei ist nicht erforderlich, dass die Steuerbehörde auf jeden Einwand der Rekurrenten ausdrücklich eingeht. In der Veranlagungsverfügung vom 19. Juli 2019 stellten die Details zur Veranlagungsverfügung eine genügende Abweichungsbegründung dar. Der Einspracheentscheid wurde auf vier Seiten begründet, wobei detailliert zu den Ausführungen des Vertreters der Rekurrenten Stellung genommen wurde. Es liegt keine Verletzung der Begründungspflicht vor.

#### **3.2.**

Sodann ist im Zusammenhang mit dem Schreiben der Rekurrenten vom 10. Januar 2020 (vgl. dazu nachfolgend Erw. 6.3.3.) festzuhalten, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör formeller Natur ist. Dass eine Steuerbehörde materiell von der Auffassung des Steuerpflichtigen abweicht, stellt

keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar. Auf die diesbezüglichen Ausführungen der Rekurrenten wird nicht weiter eingegangen.

**4.**

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass das Spezialverwaltungsgericht die Anträge der Rekurrenten materiell prüft, soweit dazu ein Rechtsschutzinteresse besteht. Im Rahmen dieser zu prüfenden Anträge werden auch Rechtsfragen beantwortet und Gesetzesbestimmungen analysiert. Darüber hinaus ist es nicht Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts, losgelöst von der Bearbeitung der konkreten Sach- und Rechtsfragen Gutachten zu Gesetzesbestimmungen auf Nachfrage der Parteien einzuholen. Das Gericht wendet das Gesetz von Amtes wegen an. Der Antrag 3 der Rekurrenten wird vor diesem Hintergrund abgewiesen.

**5.**

Von den zwei in der Einsprache gestellten Anträgen haben die Rekurrenten im Rekurs lediglich den Antrag auf Gewährung der Abschreibungen von CHF 23'835.00 wiederholt. Nicht mehr umstritten ist die Hinzurechnung von selbstproduzierten Vorräten von CHF 38'725.00 zum steuerbaren Vermögen der Rekurrenten. Für eine Beurteilung derselben bestünde aufgrund des steuerbaren Vermögens der Rekurrenten von CHF 0.00 ohnehin kein Rechtsschutzinteresse. Zu prüfen ist deshalb im Folgenden – nach der Darstellung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 6.) – allein die Zulässigkeit der Abschreibungen von CHF 23'835.00 auf der Liegenschaft (Erw. 7.).

**6.**

**6.1.**

**6.1.1.**

Die Rekurrenten betrieben im Jahr 2015 ein landwirtschaftliches Gewerbe. Im Vorjahr 2014 betrieb der Rekurrent das landwirtschaftliche Gewerbe zusammen mit seinem Vater im Rahmen einer Kollektivgesellschaft. Die Kollektivgesellschaft wurde per Ende 2014 aufgelöst. Per 1. Januar 2015 übernahm der Sohn den Landwirtschaftsbetrieb des Vaters mit Ausnahme des von den Eltern bewohnten Wohnhauses zur Pacht.

**6.1.2.**

Im Jahr 2015 wurden auf dem landwirtschaftlichen Betrieb zwei Neubauten erstellt (Betriebsleiter- und Stöckliwohnung mit Remise, vgl. den Auszug aus dem Protokoll des Gemeinderates vom 25. August 2014 mit der Baubewilligung). Der Rekurrent hat diese Neubauten in seiner Bilanz per 31. Dezember 2015 mit CHF 1'106'700.05 (1600 Neubau Wohnh./Remise [...]) aktiviert. Ebenso hat er darauf Abschreibungen im Betrag von CHF 23'834.60 (6390 Abschreibung Landw. Gebäude) vorgenommen.

## **6.2.**

### **6.2.1.**

Im Veranlagungsverfahren führte der Vertreter der Rekurrenten mit Schreiben vom 16. August 2018 im Rahmen einer Aktenergänzung aus, der Rekurrent habe den landwirtschaftlichen Betrieb seit dem 1. Januar 2015 gepachtet und das Inventar der Eltern käuflich erworben. Im Pachtvertrag sei geregelt worden, welche Investitionen der Pächter (Rekurrent) in den Pachtgegenstand tätigen dürfe. Im dazu eingereichten Pachtvertrag wird festgehalten, dass der Pächter auf eigene Rechnung unter anderem eine Remise im Umfang von CHF 285'000.00 und einen Anteil am Innenausbau des Wohnhauses im Betrag von CHF 108'700.00 realisiere und finanziere. Der Vertreter der Rekurrenten macht geltend, dass dazu kein Baurechtsvertrag nötig gewesen sei. Das landwirtschaftliche Pachtrecht lasse vertraglich vereinbarte Investitionen des Pächters zu. Eine solche vertragliche Vereinbarung liege vor. Zudem sei der Basiskreditvertrag mit der Bank sowohl vom Rekurrenten als auch vom Vater des Rekurrenten unterzeichnet worden.

Mit Schreiben vom 21. November 2018 ergänzte der Vertreter der Rekurrenten, die Remise und das Wohnhaus seien in einem "baurechtähnlichen Zustand, gestützt auf das Pachtgesetz" durch den Rekurrenten erstellt und finanziert worden. Deshalb sei der Vater des Rekurrenten zwar Eigentümer des Grundstücks, nicht jedoch der Remise und des neugebauten Wohnhauses. Einschlägig sei hierzu Art. 824 ZGB, wonach ein Dritt(grund)pford möglich sei. Deshalb habe der Rekurrent auch die Schuld für den Neubau übernommen und die Zinsen bezahlt.

### **6.2.2.**

In der Veranlagungsverfügung vom 19. Juli 2019 rechnete die Steuerkommission Q. den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit des Rekurrenten CHF 23'835.00 hinzu. Der Vermerk neben der Aufrechnung lautete "Konto 6930 Abschreibung Gebäude vom Vater".

## **6.3.**

### **6.3.1.**

In der Einsprache wiederholte der Vertreter der Rekurrenten im Wesentlichen sein Argument aus dem Veranlagungsverfahren, wonach der Rekurrent als Pächter Investitionen getätigt habe und diesem auch die entsprechenden Abschreibungen zustünden.

### **6.3.2.**

Mit Bericht vom 19. November 2019 nahm der Landwirtschaftsexperte (LE) des KStA zur Einsprache Stellung. Er führte aus, die neu gebauten Gebäude aaa und bbb stünden auf der Parzelle ccc. Der Vater des Rekurrenten sei Alleineigentümer jener Parzelle inklusive der darauf befindlichen

Gebäude. Die Schuldbrieferrichtung laute alleine auf den Vater des Rekurrenten. Im Grundbuch sei weder eine Nutzniessung noch ein Baurecht zugunsten des Rekurrenten eingetragen. Die Solidarhaft des Rekurrenten in den Hypothekarverträgen der Bank sowie die Schuldzinszahlungen durch den Rekurrenten begründeten kein Eigentum. Der Rekurrent habe den landwirtschaftlichen Betrieb inklusive der neu erstellten Gebäude von seinem Vater gepachtet. Die Artikel 22 und 22a des Bundesgesetzes über die landwirtschaftliche Pacht vom 4. Oktober 1985 (LPG; SR 221.213.2) seien keine genügende Grundlage, um auf dem Pachtgrundstück Neubauten zu erstellen. In jenen Bestimmungen gehe es um Hauptreparaturen, Erneuerungen und Änderungen, nicht aber um Neubauten. Art. 745 Abs. 3 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB), auf den im Pachtvertrag im Zusammenhang mit den Neubauten verwiesen werde, sei ebensowenig einschlägig, da jene Bestimmung die Nutzniessung zum Gegenstand habe. Eine solche sei aber vorliegend nicht gegeben und nicht im Grundbuch eingetragen. Zudem seien dem Vater des Rekurrenten die neuen Schätzungswerte der Gebäude aaa und bbb eröffnet worden. Nachdem feststehe, dass der Vater Eigentümer der Gebäude sei, könne der Rekurrent darauf keine Abschreibungen vornehmen.

#### **6.3.3.**

Mit Schreiben vom 10. Januar 2020 liessen sich die Rekurrenten zum Bericht des LE KStA vernehmen. Sie hielten an ihren bisherigen Ausführungen in der Einsprache fest, wiederholten diese teilweise und bestritten die Sichtweise des LE KStA. Unter Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 4. Dezember 2008 (2C\_379/2008) sowie auf Art. 22a LPG führten sie aus, der Vater des Rekurrenten habe im Pachtvertrag seine Zustimmung zu den durch den Rekurrenten zu erstellenden Neubauten erteilt. Der Rekurrent bezahle die Schuldzinsen und die Amortisationen für die Neubauten. Im Pachtvertrag sei zudem festgehalten, dass die getätigten Investitionen in der Bilanz des Pächters aktiviert würden und darauf Abschreibungen zu Lasten seiner Erfolgsrechnung möglich seien. Die Nichtanerkennung dieser vertraglichen Vereinbarung sei eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs und eine Missachtung des Parteiwillens. Der Rekurrent habe einen unbestreitbaren Rechtsanspruch auf die Übernahme des landwirtschaftlichen Hofes, deshalb sei weder die Errichtung von Miteigentum noch Baurecht erforderlich gewesen. Unter den Begriff der Erneuerung gemäss Art. 22a LPG falle sehr wohl auch ein Neubau. Die Errichtung einer Nutzniessung sei nicht erforderlich gewesen, da bereits gemäss LPG Investitionen in den Pachtgegenstand möglich seien.

#### **6.3.4.**

Im Einspracheentscheid verwies die Steuerkommission Q. auf den Bericht des LE KStA und führte zu dem vom Vertreter zitierten Urteil des Bundesgerichts vom 4. Dezember 2008 (2C\_379/2008) aus, gerade in diesem Entscheid werde begründet, dass Geschäftsvermögen einer selbständig

erwerbenden Person grundsätzlich nur sein könne, was zivilrechtlich in ihrem Eigentum stehe. Dies sei vorliegend nicht der Fall, gehörten die neu erstellten Gebäude gemäss Grundbuch doch dem Vater des Rekurrenten. Die vom Bundesgericht im angerufenen Fall angeführten Ausnahmen vom erwähnten Grundsatz trafen auf den vorliegenden Sachverhalt nicht zu. Auch die Beispiele, die das Bundesgericht nenne, um zu illustrieren, wann die wirtschaftliche Verfügungsgewalt dem formal zivilrechtlichen Eigentum vorgehe, seien mit der vorliegenden Sache nicht vergleichbar. Ob der Vater die Zustimmung zu den Neubauten erteilt habe, sei für die Frage des Eigentums nicht entscheidend. Schliesslich sei Art. 22 LPG auf Neubauten nicht anwendbar. Für die Frage, ob die Neubauten in der Buchhaltung des Rekurrenten aktivierbar seien, sei im Übrigen nicht der Pachtvertrag zwischen Vater und Sohn, sondern das Handels- und Steuerrecht massgebend. Da der Rekurrent nicht Eigentümer der Liegenschaften sei, könnten keine Abschreibungen getätigt werden.

#### **6.4.**

##### **6.4.1.**

Im Rekursverfahren begründete der Vertreter der Rekurrenten seine Sichtweise mit den bereits vorgebrachten Argumenten. Verpächter und Pächter (Rekurrent) hätten sich im Pachtvertrag über die Bilanzierung der Neubauten sowie deren Finanzierung, Verzinsung und Amortisation vertraglich geeinigt. Die Zuschriften der finanzierenden Bank seien regelmässig an den Vater des Rekurrenten und den Rekurrenten adressiert worden. Ebenso seien die Verträge von beiden unterzeichnet worden. Das Bundesgericht habe im Urteil vom 4. Dezember 2008 (2C\_379/2008) dargelegt, dass die Bedeutung des zivilrechtlichen Eigentums im Vermögenssteuerbereich teilweise vom Begriff des wirtschaftlichen Eigentums abgelöst werde. Wenn der Geschäftsinhaber eine eigentümerähnliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand ausübe, gehe die wirtschaftliche Verfügungsgewalt dem formal zivilrechtlichen Eigentum vor, weshalb der Vermögensgegenstand vom Geschäftsinhaber buchführungsrechtlich bilanziert werden dürfe. Auch weise das Bundesgericht in jenem Entscheid darauf hin, dass Aufwendungen für den Aus- bzw. Umbau gemieteter oder gepachteter Räume aktivierbar und bis zum Ende der Nutzungsdauer abzuschreiben seien. Der Rekurrent habe zudem aufgrund des bürgerlichen Bodenrechts Vorkaufsrechte und habe Anspruch darauf, die Liegenschaften als Erbe zu übernehmen.

##### **6.4.2.**

In der Vernehmlassung präzisierte der LE KStA, im Pachtvertrag werde festgehalten, dass das neu erstellte Wohnhaus zum Pachtgegenstand gehöre. Hätte der Rekurrent ein Baurecht oder eine Nutzniessung bezüglich der Neubauten, so hätte er die Gebäude nicht zu pachten brauchen. Im Übrigen stimmten die im Pachtvertrag genannten Investitionssummen nicht

mit dem Wert der Neubauten überein. Zudem sei der Heimfall der Investition des Pächters (Rekurrenten) im Pachtvertrag nicht geregelt. Die vom Bundesgericht im Urteil vom 4. Dezember 2008 (2C\_379/2008) genannten Ausnahmen der Bilanzierbarkeit von Sachwerten, die nicht im Eigentum des Geschäftsinhabers stünden, trafen auf den vorliegenden Fall nicht zu. Das Baugesuch und die Finanzierung sei vom Vater des Rekurrenten an die Hand genommen worden. Auch die Sicherheit für den Kredit stamme vom Vater. Das gemäss ZGB geltende Akzessionsprinzip könne durchbrochen werden, so etwa beim Baurecht. Ein solches sei vorliegend jedoch nicht gegeben, ebensowenig wie eine Nutzniessung. Dass der Rekurrent Solidarschuldner gegenüber der finanzierenden Bank sei, ändere nichts daran, dass das Eigentum an den Neubauten nicht bei ihm liege.

#### **6.4.3.**

In der Replik wurde ergänzt, aufgrund der Buchhaltung des Rekurrenten (Anwachsen der Aktiven sowie des Fremdkapitals im Jahresverlauf, Bezahlung der Schuldzinsen) lasse sich klar feststellen, dass die Neubauten erst im Verlauf des Jahres 2015 erstellt worden seien. Der Pachtvertrag vom 12. November 2015 sei jedoch schon im Februar 2015 "provisorisch" abgeschlossen worden, also zu einem Zeitpunkt, da die Neubauten noch nicht erstellt worden seien. Deshalb könne sich der Pachtgegenstand gar nicht auf die Neubauten erstrecken. Die Neubauten seien Investitionen des Rekurrenten, gehörten damit zu seinem Geschäftsvermögen, und würden unentgeltlich, d.h. ohne Pachtzins, vom Grundeigentümer zur Verfügung gestellt. Weder Baurecht noch Nutzniessung seien erforderlich. Gestützt auf Art. 22a LPG seien Investitionen des Rekurrenten zulässig. Entscheidend sei, wem die Neubauten zuzurechnen seien. Dies sei der Rekurrent, da er diese erstellt habe und für die Schulden hafte. Einschlägig für die Zulässigkeit der separaten Bilanzierung von Land und Gebäude je beim Vater des Rekurrenten und beim Rekurrenten sei schliesslich das Urteil des Bundesgerichts vom 27. September 2017 (2C\_708/2017).

### **7.**

#### **7.1.**

##### **7.1.1.**

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (§ 36 Abs. 1 StG). Dazu gehören unter anderem die ausgewiesenen Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. a StG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 StG).

##### **7.1.2.**

Der Geschäftsvermögenscharakter eines Vermögenswerts definiert sich in der Regel anhand verschiedener Begriffselemente, von denen eines darin

besteht, dass das zivilrechtliche Eigentum am Vermögenswert dem Geschäftsinhaber zusteht. Von diesem Grundsatz wird in bestimmten Einzelfällen abgewichen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 27 StG N 102).

Das Bundesgericht führte in diesem Zusammenhang mit Urteil vom 4. Dezember 2008 (2C\_379/2008) das Folgende aus:

#### **"2.4**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann Geschäftsvermögen einer selbständig erwerbenden Person grundsätzlich nur sein, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet. Demgegenüber bedeutet die Bilanzierung eines Wirtschaftsgutes, das einem Dritten gehört, in den eigenen Geschäftsbüchern in der Regel einen Verstoß gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit und -klarheit (Urteil 2A.44/2006 vom 17. November 2006 E. 3.2, in: StR 62, 116 S. 118; Urteil 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 3.2, in: ASA 74 S. 737 mit Hinweisen). Diese prinzipielle Anknüpfung an das Zivilrecht wird auch in der Steuerrechtsliteratur überwiegend vertreten (Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75 S. 265 ff. insbesondere S. 271 bzw. S. 276; Altorfer/von Ah, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Aufl. 2004, N 102 ff. zu § 27 StG; Duss/Greter/von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2004, S. 23 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N 127 zu Art. 18 DBG; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 75 zu Art. 18 DBG).

Eine - noch wenig gefestigte - Ausnahme von der obengenannten Regel liess die bundesgerichtliche Praxis bis anhin nur bezüglich zweier Konstellationen zu: Zum einen bei der Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen der in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten, sofern diese bei der Führung eines Geschäftes eine wirtschaftliche Einheit bilden (BGE 110 Ib 221 E. 2.b). Zum andern bejahte das Bundesgericht das Vorliegen von Geschäftsvermögen bei Liegenschaften, die im Eigentum der Teilhaber einer Kollektivgesellschaft standen, von diesen aber der Gesellschaft unentgeltlich bzw. gegen Übernahme des Liegenschaftsunterhalts und der Bezahlung der Hypothekarzinsen zur Verfügung gestellt wurden (BGE 110 Ib 221 E. 2.a mit Hinweisen; BGE 93 I 362).

#### **2.5**

In der Lehre wird die Auffassung vertreten, dass die Bedeutung des zivilrechtlichen Eigentums im Vermögenssteuerbereich teilweise vom Begriff des wirtschaftlichen Eigentums abgelöst werde. Dies treffe dann zu, wenn der Geschäftsinhaber, welcher nicht zivilrechtlicher Eigentümer ist, eine eigentümerähnliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand ausübe, bzw. über diesen wie ein Eigentümer verfügen könne. Die wirtschaftliche Verfügungsgewalt gehe diesfalls dem formal zivilrechtlichen Eigentum vor, so dass der Vermögensgegenstand vom Geschäftsinhaber buchführungsrechtlich auch bilanziert werden dürfe. Als Beispiele werden die Nutzniessung, das Treuhandverhältnis, die Sicherungsübereignung, der Kauf unter Eigentumsvorbehalt und das Finanzierungsleasing genannt (Altorfer/von Ah, a.a.O., N 107 zu § 27 StG; Duss/Greter/von Ah, a.a.O., S. 25; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/2a], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, N 46 zu Art. 18 DBG; Derselbe, Die Abgrenzung von Geschäfts- und Pri-

vatvermögen im Einkommenssteuerrecht, SJZ 80 (1984), S. 221 ff., insbesondere S. 222). Auch die handelsrechtliche Literatur stellt für die Aktivierung nicht so sehr auf das formelle Eigentum am betreffenden Vermögensgegenstand ab, sondern darauf, ob ein Vermögenswert dem Unternehmen uneingeschränkt zur Verfügung steht (Karl Käfer, Berner Kommentar, Band VIII/2/2, Die kaufmännische Buchführung, 2. Teilband, 1981, N 288 ff. zu Art. 958 OR). Diese Auffassungen aus ökonomischer Warte gehen allerdings weit, bildet doch beispielsweise nur das, was dem Schuldner gehört, Bestandteil der Konkursmasse (vergleiche Art. 242 SchKG). Steuerrechtlich anerkannt ist von der Lehre aber immerhin, dass Aufwendungen für den Aus- bzw. Umbau gemieteter oder gepachteter Räume aktivierbar und bis zum Ende der Nutzungsdauer abzuschreiben sind (Karl Blumer, Die kaufmännische Bilanz, 10. Aufl. Zürich 1989, S. 95)."

## **7.2.**

### **7.2.1.**

In den zwei als Ausnahme genannten (und von den Rekurrenten zitierten) Konstellationen ging es beim BGE 110 Ib 221 (richtig: BGE 110 Ib 121) um ein Ehepaar, das verschiedene Liegenschaften im (je) alleinigen Eigentum hatte. Es stellte sich die Frage, ob die im Alleineigentum der Ehefrau stehenden Liegenschaften zum Geschäftsvermögen des Ehemannes gehörten. Das Bundesgericht erwog, dass am Prinzip, wonach Geschäftsvermögen nur sein könne, was zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers stehe, grundsätzlich festzuhalten sei. Bei Ehegatten könne sich jedoch eine Ausnahme ergeben. Zwar könne eine dem einen Ehegatten gehörende Liegenschaft dem anderen Ehegatten zu Geschäftszwecken zur Verfügung gestellt werden, ohne dass diese Liegenschaft Geschäftsvermögen des buchführungspflichtigen Ehegatten darstelle. Dies sei dann der Fall, wenn die Liegenschaft dem anderen Ehegatten vom Eigentümer gegen Entgelt oder im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht zur Verfügung gestellt werde. Jedoch verhalte es sich anders, wenn ein Ehegatte eine Liegenschaft zu Geschäftszwecken erwerbe und dem zusammen mit dem anderen Ehegatten betriebenen Geschäft zur Verfügung stelle. Dabei sei kein Zusammenwirken im Rahmen einer einfachen Gesellschaft oder einer Personengesellschaft des Handelsrechts erforderlich. Das tatsächliche Zusammenarbeiten in Verwirklichung der zwischen Ehegatten im allgemeinen herrschenden wirtschaftlichen Einheit genüge, damit die Liegenschaft dem Eigentümer nicht als blosse Kapitalanlage diene, sondern als Geschäftsvermögen zu betrachten sei (BGE 110 Ib 121, Erw. 2. b).

Im Urteil vom 23. Juni 1967 (BGE 93 I 362) hatte ein Kollektivgesellschafter eine Liegenschaft im Alleineigentum. Gemäss der Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag "mietete" die Kollektivgesellschaft die Liegenschaft vom Eigentümer. Statt einer Miete wurde jedoch die Bezahlung sämtlicher Hypothekarzinsen und die Übernahme des Liegenschaftsunterhalts durch die Kollektivgesellschaft sowie ein unentgeltliches Wohnrecht zugunsten des Eigentümers und seiner Ehefrau vereinbart. Das Bundesgericht befand, dass in das Geschäftsvermögen einer Kollektivgesellschaft auch Liegenschaften, die im Eigentum eines Gesellschafters verbleiben, (unentgeltlich)

eingebraucht werden können. Weil das Bundesgericht zum Schluss kam, dass die vereinbarte "Miete" nicht einem Entgelt gleichgestellt werden könne, das ein Mieter für den Gebrauch der Sache zu entrichten hat, qualifizierte es die Liegenschaft als vom Gesellschafter (Alleineigentümer) als unentgeltlich in die Gesellschaft eingebracht und somit als Geschäftsvermögen (BGE 93 I 362, Erw. 3.).

#### **7.2.2.**

Die beurteilten Verhältnisse in beiden Entscheiden unterscheiden sich klar vom Sachverhalt im vorliegenden Fall. Dort war zu entscheiden, ob der einem Kollektivgesellschafter gehörende Vermögenswert als Geschäftsvermögen der Kollektivgesellschaft (und somit aller Kollektivgesellschafter) betrachtet werden könne, bzw. ob das im Alleineigentum des Ehegatten stehende Vermögensgut dem Geschäftsvermögen einer gemeinsam betriebenen Unternehmung angehören kann. Bei beiden Fällen bestand zwischen dem Eigentümer der Liegenschaft und dem Geschäftsbetrieb eine Verbindung. Im ersten Fall durch die Kollektivgesellschaft, deren Gesellschafter der Eigentümer der Liegenschaft war, im zweiten Fall durch die Ehe, die das Bundesgericht auch ohne formellen Gesellschaftsvertrag als tatsächliches Zusammenarbeiten in Verwirklichung der zwischen Ehegatten herrschenden wirtschaftlichen Einheit bewertete. Demgegenüber besteht vorliegend keine derartige Verbindung zwischen dem Vater des Rekurrenten als Eigentümer der Liegenschaft und dem Rekurrenten als Geschäftsinhaber. Die Rekurrenten selber haben mehrfach geltend gemacht, dass die bis Ende 2014 bestehende Kollektivgesellschaft zwischen dem Rekurrenten und seinem Vater aufgelöst worden war, weil sich die Eltern aus dem Geschäft hätten zurückziehen wollen. Anders als in den vorgenannten Fällen bestand somit zwischen Geschäftsinhaber (Rekurrent) und Eigentümer der Liegenschaft (Vater) kein Zusammenhang, der ein ausnahmsweises Abweichen vom Grundsatz, dass nur Geschäftsvermögen sein kann, was im zivilrechtlichen Eigentum des Geschäftsinhabers steht, rechtfertigen würde.

#### **7.2.3.**

Auch die in der Lehre genannten Beispiele der Nutzniessung, des Treuhandverhältnisses, der Sicherungsübereignung, des Kaufs unter Eigentumsvorbehalt und des Finanzierungsleasings treffen auf den vorliegenden Sachverhalt nicht zu. Zwar stützten die Parteien ihre Vereinbarung bezüglich "Investitionen des Pächters, deren Verzinsung und Amortisation" im Pachtvertrag auf Art. 745 Abs. 3 ZGB. Gemäss dieser Bestimmung kann die Ausübung der Nutzniessung an einem Grundstück auf einen bestimmten Teil eines Gebäudes oder auf einen bestimmten Teil des Grundstücks beschränkt werden. Jedoch ist zur Bestellung einer Nutzniessung bei Grundstücken die Eintragung in das Grundbuch erforderlich (Art. 746 Abs. 1 ZGB). Ein solcher Eintrag im Grundbuch liegt nicht vor.

Ebensowenig kommt eine faktische Nutzniessung in Frage, hat die Rechtsprechung diese doch auf wenige Konstellationen beschränkt, die vorliegend nicht gegeben sind. So wurde Praxis und Rechtsprechung zur faktischen Nutzniessung vom Verwaltungsgericht anhand von Fällen entwickelt, in denen ein Ehemann und Liegenschaftseigentümer verstarb, Ehefrau und Kinder hinterliess und die Erbschaft nicht geteilt wurde, die überlebende Ehefrau keine ausdrückliche Wahlerklärung zwischen Eigentumsviertel und Nutzniessungshälfte abgab (Art. 462 Abs. 1 ZGB in der vor 1988 geltenden Fassung), aber in der Liegenschaft wohnen blieb (VGE vom 20. Oktober 2004 [BE.2004.00152], Erw. 3. b). Eine generelle Ausdehnung der Anerkennung faktischer Nutzniessung auf andere Sachverhalte zwischen Verwandten wurde vom Verwaltungsgericht im genannten Entscheid abgelehnt. Das Verwaltungsgericht hielt fest, dass früheren Präjudizien, in denen eine faktische Nutzniessung bejaht worden war, langjährige, unveränderte Sachverhalte zu Grunde lagen, die erst streitig wurden, nachdem sie steuerlich während Jahren seitens der Steuerbehörden und der Steuerpflichtigen übereinstimmend wie eine Nutzniessung behandelt worden waren (VGE vom 20. Oktober 2004 [BE.2004.00152], Erw. 3. b mit Hinweis auf den Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, § 37 StG N 22). Mit dem hier interessierenden Sachverhalt, der sich insbesondere um die Zuordnung einer in der Steuerperiode neu erstellten Immobilie dreht, sind diese sich allesamt auf andauernde, langjährige Verhältnisse beziehenden Konstellationen nicht vergleichbar.

#### **7.2.4.**

Im Urteil vom 4. Dezember 2008 (2C\_379/2008; vgl. oben Erw. 7.1.2.) hatte das Bundesgericht einen Sachverhalt zu beurteilen, bei dem die Pächter eines Landwirtschaftsbetriebes in ihrer Bilanz eine Remise aktiviert und den Baukredit in gleicher Höhe in den Passiven aufgeführt hatten. Auf den Wert dieser Remise hatten die Pächter Abschreibungen vorgenommen. Die Steuerbehörde anerkannte weder die Abschreibungen noch den Wert der Remise bzw. die entsprechende Schuld in der Bilanz. Das Bundesgericht führte – nach einer Darlegung des Grundsatzes sowie der Ausnahmen bezüglich Geschäftsvermögen, das sich im zivilrechtlichen Eigentum des Geschäftsinhabers befinden muss (vgl. oben Erw. 7.1.2.) – aus, dass die Parzelle, auf welchem die Remise errichtet worden sei, in der fraglichen Steuerperiode im Eigentum der Mutter des Beschwerdeführers gestanden habe. Die Rechnungen für den Bau und der Baukredit hätten auf ihren Namen gelautet. Sie sei daher offensichtlich zivilrechtliche Eigentümerin dieser Baute, zumal kein beschränktes dingliches Recht (Baurecht oder Nutzniessung) zugunsten des Sohnes begründet worden sei. Bei dieser Sachlage dürfe die Remise, selbst wenn man den Lehrmeinungen folgen wolle, nicht vom Nichteigentümer bilanziert werden, auch wenn dieser sie tatsächlich besitze und ausschliesslich nutze. Die Verhältnisse seien nicht vergleichbar mit einem Mieter oder Pächter, der Räume für die beschränkte Dauer des Nutzungsrechts seinen Bedürfnissen entsprechend einrichte und diese

Kosten allenfalls aktivieren dürfe. Vielmehr stelle die Remise eine auf lange Dauer ausgelegte Baute dar, für deren Zuordnung zwingend die zivilrechtliche Betrachtungsweise und nicht die faktische Nutzung des Gebäudes massgebend sei. Daraus schloss das Bundesgericht, dass die Remise nicht zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zu zählen sei, weshalb die vorgenommenen Abschreibungen richtigerweise aufgerechnet worden waren (Urteil vom 4. Dezember 2008 [2C\_379/2008], Erw. 3.).

Der vorliegende Sachverhalt ist gleich zu beurteilen. Zwar machen die Rekurrenten geltend, die Hypothekarzinsen und die Amortisationen auf dem Schuldbetrag seien vom Rekurrenten geleistet worden, die Zuschriften der Bank seien sowohl an den Rekurrenten als auch an dessen Vater gerichtet gewesen und die Verträge seien von beiden unterzeichnet worden. Dies ist ausweislich der Akten zwar zutreffend, allerdings wird damit kein zivilrechtliches Eigentum begründet. Für die finanzierende Bank besteht – wie der LE KStA zutreffend ausführt – kein Grund, sich gegen mitunterzeichnende Solidarschuldner zu wehren, vergrössern diese doch ihr Haftungssubstrat. Zudem ändert die Adressierung durch die Bank sowie die Solidarschuldnerschaft des Rekurrenten bezüglich des Bankkredits nichts am zivilrechtlichen Eigentum an der Parzelle und folglich an den darauf erstellten Bauten. Dies gilt umso mehr, als auch hier weder Baurecht noch Nutzniessung zugunsten des Rekurrenten im Grundbuch eingetragen wurden, was zwischen den Parteien nicht umstritten ist. Der vom Vertreter der Rekurrenten vorgebrachte "baurechtsähnliche Zustand" findet jedenfalls keine gesetzliche Grundlage, auch nicht im dafür hinzugezogenen LPG. Zwar erwähnt das LPG die Neubauten in Art. 11, wo statuiert wird, dass der Pachtzins angepasst werden kann, wenn der Wert des verpachteten Grundstücks unter anderem infolge von Neubauten dauernd verändert wird. Diese Neubauten sollen auch vom Pächter vorgenommen werden können (Das landwirtschaftliche Pachtrecht, Brugg 2014, N 269 zu Art. 11 LPG und N 488 zu Art. 22a LPG). Indes ändert auch dies nichts an der gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung massgebenden zivilrechtlichen Betrachtungsweise. Ebensowenig können die Rekurrenten aus dem Umstand, dass der Vater des Rekurrenten seine Zustimmung zu den Neubauten erteilt hat, für sich ableiten. Denn Eigentum an Gebäuden entsteht nicht alleine durch Parteiwille.

#### **7.2.5.**

Zu der am Urteil des Bundesgerichts vom 4. Dezember 2008 (2C\_379/2008) in der Literatur geäusserten Kritik (Robert Waldburger, Rechtsprechung im Jahr 2008, 2. Teil, IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 294 ff.) haben das Spezialverwaltungsgericht und das Verwaltungsgericht bereits ausführlich Stellung genommen und sie im Wesentlichen als unbegründet zurückgewiesen (SGE vom 25. März 2010 [3-BB.2010.3], Erw. 3.3.2. sowie VGE vom 30. September 2010 [WBE.2010.120], Erw. 6.2.). Hinzuzufügen ist das Folgende: Der Autor des Beitrags führt aus, die vom Bundesgericht

gemachte Unterscheidung zwischen Investitionen in auf beschränkte Zeit benutzte Räumlichkeiten und Investitionen in eine auf lange Dauer ausgelegte Baute entbehre jeglicher sachlichen Grundlage. Das Gericht begründe nicht, weshalb im ersten Fall auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abgestellt werden könne, während im letzteren Fall zwingend die zivilrechtliche Betrachtungsweise und nicht die faktische Nutzung ausschlaggebend sein solle. Es sei verfehlt, bei der Beantwortung der Frage, ob auf einem Wirtschaftsgut Abschreibungen getätigt werden können, in einem Fall auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen und im anderen Fall auf das zivilrechtliche Eigentum.

Diesen Argumenten ist entgegenzuhalten, dass es sehr wohl nahe liegt, eine auf viele Jahrzehnte ausgelegte Baute anders zu behandeln als (kleinere) Investitionen mit kürzerer Lebens- und Nutzungsdauer, kann doch eine fest mit dem Boden verbundene Baute in der Regel nicht abgebaut und an einem anderen Ort weiterverwendet werden, wie das bei eingebautem Mobiliar oder Maschinen/Werkzeug möglicherweise der Fall ist. Stattdessen bleibt die Baute in der Regel für die Dauer ihrer Lebenszeit mit dem Boden, auf dem sie gebaut wurde, verbunden, und teilt dessen Schicksal. Deshalb ist die sich aus den zivilrechtlichen Verhältnissen ergebende Rechtssicherheit bei Neubauten höher zu gewichten als bei kleineren Umbauten. So ist etwa bei einem Erbgang, bei einer Veräußerung oder auch im Konkurs die Anknüpfung an die zivilrechtlichen Verhältnisse von wesentlicher Bedeutung für die Rechtssicherheit der Beteiligten, namentlich dann, wenn es sich – wie in der Regel bei Immobilien – um nicht unbedeutende Sachwerte handelt. Dies gilt auch für die Steuerbehörden, die im Massengeschäft nicht für jeden einzelnen Fall abklären können, bei wem die wirtschaftliche Berechtigung tatsächlich liegt. Somit erweist sich auch dieser Kritikpunkt als unbegründet.

#### **7.2.6.**

Vorliegend wurden mit den Neubauten auf lange Dauer ausgelegte Bauten realisiert. Bei solchen Verhältnissen geht das Bedürfnis nach Rechtssicherheit einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise des investierenden Pächters vor. Massgebend ist deshalb die zivilrechtliche Betrachtungsweise, wonach der Vater des Rekurrenten Eigentümer der auf seinem Grundstück erstellten Bauten ist, auch wenn der Rekurrent Eigenmittel darin investiert haben sollte.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang immerhin noch, dass die neugebauten Gebäude im Wesentlichen fremdfinanziert waren, was folgender Auszug aus der Bilanz des landwirtschaftlichen Betriebes per 31. Dezember 2015 zeigt:

|                       | Eröffnungs-<br>bilanz<br>1. Jan 2015 | Schlussbilanz<br>31. Dez 2015 | Veränderung         |
|-----------------------|--------------------------------------|-------------------------------|---------------------|
| Umlaufvermögen        | 278'871.61                           | 239'891.75                    | -38'979.86          |
| Tiere                 | 88'600.00                            | 83'540.00                     | -5'060.00           |
| Mobile                | 135'501.00                           | 110'201.00                    | -25'300.00          |
| Sachanlagen           |                                      |                               |                     |
| Neubau                | 36'300.00                            | 1'106'700.05                  | 1'070'400.05        |
| Wohnhaus/Remise       |                                      |                               |                     |
| [...]                 |                                      |                               |                     |
| Mechanische           | 0.00                                 | 23'000.00                     | 23'000.00           |
| Einrichtungen         |                                      |                               |                     |
| <b>Total Aktiven</b>  | <b>539'272.61</b>                    | <b>1'563'332.80</b>           | <b>1'024'060.19</b> |
| Fremdkapital          | 41'400.55                            | 31'321.95                     | -10'078.60          |
| kurzfristig           |                                      |                               |                     |
| Bank X. _____         | 0.00                                 | 160'000.00                    | 160'000.00          |
| Darlehen Vater aus    | 202'827.55                           | 202'827.55                    | 0.00                |
| Auflösung Kollektiv.  |                                      |                               |                     |
| Darlehen E.           | 0.00                                 | 30'000.00                     | 30'000.00           |
| Hypothekardarlehen    | 0.00                                 | 692'000.00                    | 692'000.00          |
| Eigenkapital          | 295'044.51                           | 447'183.30                    | 152'138.79          |
| <b>Total Passiven</b> | <b>539'272.61</b>                    | <b>1'563'332.80</b>           | <b>1'024'060.19</b> |

Die Fremdfinanzierung stammte überwiegend aus Hypothekarkrediten der finanzierenden Bank, die einzig deshalb zustande gekommen waren, weil der Vater des Rekurrenten sein Grundstück als Drittpfand zur Verfügung gestellt hat. Vor diesem Hintergrund "gehören" die Liegenschaften nicht nur zivilrechtlich, sondern grösstenteils auch wirtschaftlich dem Vater des Rekurrenten. Denn entscheidend aus wirtschaftlicher Sicht ist nicht, auf wessen Konto der Baukredit ausbezahlt wurde und wer diese Zahlungen an die Bauhandwerker freigegeben hat. Entscheidend ist, woher die Werte stammen, die eine solche Finanzierung überhaupt erst möglich gemacht haben. Diese Werte stammen mit dem Drittpfand grösstenteils vom Vater des Rekurrenten. Dies entzieht der Argumentation der Rekurrenten, wonach die wirtschaftliche Betrachtungsweise massgebend sei, den Boden. Klar ist auch, dass die finanzierende Bank, würde es zu einer Verwertung kommen, sich auch an den neu gebauten Gebäuden schadlos halten würde, obwohl diese gemäss Angaben der Rekurrenten wirtschaftlich dem Rekurrenten gehören sollen. Die Rekurrenten äussern sich widersprüchlich, wenn sie geltend machen, die Neubauten gehörten dem Rekurrenten, obwohl das zu deren Finanzierung gewährte Drittpfand des Vaters des Rekurrenten die Neubauten offensichtlich mitumfasst.

#### 7.2.7.

Was schliesslich das vom Vertreter der Rekurrenten zitierte Urteil des Bundesgerichts vom 27. September 2017 (2C\_708/2017) betrifft, so ging es dort um die Überführung eines landwirtschaftlichen Gewerbes (infolge Verpachtung und Geschäftsaufgabe) vom Geschäftsvermögen in das Privat-

vermögen. Strittig war, ob der Liquidationsgewinn gestützt auf eine gesonderte Bewertung von Gebäude und Boden (so wie in der Buchhaltung des Steuerpflichtigen aktiviert) zu berechnen sei oder ob Gebäude und Boden als Bewertungseinheit zu betrachten und der Liquidationsgewinn aufgrund dieser kumulierten Werte zu bestimmen sei. Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass es der Veranlagungsbehörde weder während der Haltedauer noch bei Veräusserung oder Überführung des Grundstücks möglich sei, auf einer den Boden und das Gebäude zusammenfassenden Einheit zu bestehen, sofern der Grundeigentümer eine handelsrechtskonforme Aufteilung von Boden und Gebäude vorgenommen habe.

Entgegen der Ansicht des Vertreters der Rekurrenten ist jener Sachverhalt nicht mit dem vorliegenden vergleichbar. Dort waren das zivilrechtliche Eigentum bzw. die wirtschaftliche Berechtigung an der Liegenschaft oder an Teilen der Liegenschaft zu keinem Zeitpunkt umstritten. Es ging darum, ob der Eigentümer eines Grundstückes Land und Baute separat bilanzieren kann und die Steuerbehörde auch die Liquidation gestützt auf diese separate Bilanzierung vornehmen muss. Es ging nicht darum, dass ein Geschäftsinhaber Bauten in seiner Bilanz aktiviert hat, die ihm zivilrechtlich nicht gehörten. Die Rekurrenten können deshalb aus diesem Urteil nichts zu ihren Gunsten ableiten.

### **7.3.**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Ausnahmen vom Grundsatz, wonach Geschäftsvermögen einer selbständig erwerbenden Person nur sein kann, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet, auf den vorliegenden Sachverhalt nicht zutreffen (Erw. 7.2.1. bis 7.2.3.). Stattdessen erachtet das Bundesgericht für die Zuordnung von auf lange Dauer ausgelegten Bauten die zivilrechtliche Betrachtungsweise als zwingend, woran vorliegend weder die Ausgestaltung der Finanzierung noch die Zustimmung des Vaters zu den Neubauten etwas ändert (Erw. 7.2.4.). Schliesslich sind die auf der fraglichen Parzelle neu erstellten Gebäude nicht nur zivilrechtlich im Eigentum des Vaters des Rekurrenten, sondern sind diesem mehrheitlich auch wirtschaftlich zuzurechnen, da er deren Finanzierung durch sein Drittpfand erst ermöglicht hat (Erw. 7.2.6.). Vor diesem Hintergrund können die auf dem Grundstück des Vaters des Rekurrenten erbauten Gebäude nicht zum Geschäftsvermögen des Rekurrenten gehören. Folglich kann der Rekurrent dafür keine Abschreibungen zulasten seines Geschäftserfolgs vornehmen. Die Hinzurechnung des Abschreibungsbetrags von CHF 23'835.00 zum steuerbaren Erfolg des Rekurrenten ist zu Recht erfolgt. Demgemäss ist der Rekurs abzuweisen.

**8.**

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

**2.**

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 260.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 860.00, zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
den Vertreter der Rekurrenten  
den Rekurrenten  
die Rekurrentin  
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, 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, 23. März 2023

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche