

3-RV.2020.177

P 60

Urteil vom 20. April 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Urs Vögele, Schützenhausstrasse 18,
5314 Kleindöttingen

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 11. November 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. August 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 169'400.00 und einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 31'000.00 veranlagt.

2.

Mit Schreiben vom 17. September 2019 wurde die Veranlagungsverfügung vom 23. August 2019 widerrufen. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass der Pauschalabzug für den Liegenschaftsunterhalt nicht berücksichtigt worden sei.

3.

Mit Verfügung vom 21. Oktober 2019 (Korrektur) wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2017 neu zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 167'200.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 31'000.00 veranlagt. Dabei wurden verschiedene Aufrechnungen vorgenommen.

4.

Gegen die Verfügung vom 21. Oktober 2019 liessen A. und B. mit Schreiben vom 11. November 2019 Einsprache erheben. Sie stellten die Anträge:

- "1) Streichung der Einkommensposition 2.1 Fr. 55'584.00, selbständige Tätigkeit
- 2) Die kumulierten Abschreibungen nach §266 Abs. 1 lit. b seien mit einer separaten Jahressteuer zu erfassen.
- 3) Die Veranlagung sei zu korrigieren.
 - a) Ziffer 6
 - b) Ziffer 11
 - c) Ziffer 15.1
 - d) Ziffer 31
- 4) Vorladung und Besprechung vor die gesamte Steuerkommission."

5.

Am 1. Juli 2020 fand eine Einspracheverhandlung statt.

6.

Mit Entscheid vom 11. November 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

7.

Den Einspracheentscheid vom 11. November 2020 (Zustellung am 17. November 2020) haben A. und B. mit Rekurs vom 10. Dezember 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen mit folgenden Anträgen:

"BEGEHREN I

- 1) Es seien die kumulierten Abschreibungen von CHF 37'446.00 mit separater Jahressteuer zu erfassen (Streichung des Einkommens unter Ziffer 2.1 der Veranlagung).
- 2) Die Abrechnung sei privilegiert nach §45, Abs. 1, lit f und Art. 37 b, DBG vorzunehmen
- 3) Vorweg sei der AHV Sonderbeitrag abzuziehen

BEGEHREN II

- 1) Es sei die Entschädigung der E. _____ AG von jährlich Fr. 15'000.00 wie folgt zu besteuern.
 - Entschädigung für Gebrauchsüberlassung des landwirtschaftlichen Grundstücks zur Deponie als Pachtzins Fr. 1'500.00.
 - Entschädigung für Boden, Lärm und Staubemissionen, eine Inkonvenienzentschädigung, Fr. 13'500.00 nach Grundstückgewinnsteuerrecht, jährlich zu veranlagern.

BEGEHREN III

Korrektur der Veranlagung Ziff. 2.1 durch Streichung folgender Aufrechnungen der:

- wiedereingebrachte Abschreibungen	Fr. 37'446.00
- Schuldzinsen	Fr. 8'250.00
- Reingewinns von	<u>Fr. 9'888.00</u>
Total Streichung	<u>Fr. 55'584.00</u>

BEGEHREN IV

- 1) Es seien die Kosten auf die Staatskasse zu nehmen.
- 2) Es sei eine angemessene Parteientschädigung auszurichten."

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

8.

Das Gemeindesteueramt Q. und das KStA beantragen die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

9.

A. und B. haben eine Replik erstatten lassen.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Gemeindesteueramts weitere Unterlagen einverlangt.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Mit Rekurs wird auch die privilegierte Besteuerung der kumulierten Abschreibungen nach Art. 37b des Gesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) beantragt. Da die direkte Bundessteuer nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides ist, kann auf den Rekurs in diesem Punkt nicht eingetreten werden.

3.

3.1.

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 Veranlagungsbehörde führt (vgl. zum Ganzen: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 190 StG N 12, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

3.2.

Mit der Einsprache haben die Rekurrenten eine Vorladung vor die gesamte Steuerkommission beantragt. Am 1. Juli 2020 fand eine Einspracheverhandlung statt. Ein Protokoll wurde ausweislich der Akten nicht erstellt und wurde auf Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichtes vom 7. März 2023 nicht eingereicht. Die Zusammenfassung von Voten der Einspracheverhandlung vom 1. Juli 2020 im Einspracheentscheid vermag das Verhandlungsprotokoll nicht zu ersetzen. Ohne Protokoll wurde der Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt.

3.3.

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.

4.

Die Rekurrenten haben im Rekurs die privilegierte Besteuerung der kumulierten Abschreibungen von CHF 37'446.00 abzüglich AHV-Sonderbeitrag nach § 45 Abs. 1 lit. f StG (Begehren I), die jährliche Besteuerung der Entschädigung der E. _____ AG im Umfang von CHF 1'500.00 mit der Einkommenssteuer und im Umfang von CHF 13'500.00 mit der Grundstückgewinnsteuer (Begehren II), sowie die Streichung der Aufrechnung von wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 37'446.00, von Schulzinsen von CHF 8'250.00 sowie des Reingewinns von CHF 9'888.00 (Begehren III) beantragt. Darauf ist in der Reihenfolge der Anträge einzugehen.

5.

5.1.

5.1.1.

Die Rekurrenten deklarierten mit der Steuererklärung 2017 ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 9'888.00. Nicht deklariert wurden wiedereingebrachte Abschreibungen.

5.1.2.

Mit dem Veranlagungsvorschlag vom 23. Mai 2019 wurden wiedereingebrachte Abschreibungen von CHF 37'446.00 als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst. Erstmals wurde mit Schreiben vom 13. Mai 2019 und dann mit der Stellungnahme vom 27. Mai 2019 zum Veranlagungsvorschlag vom 23. Mai 2019 die Besteuerung der kumulierten Abschreibungen von CHF 37'456.00 mit einer Jahressteuer nach § 45 Abs. 1 lit. f StG beantragt. Es wurde erklärt, die "Liegenschaft wurde mittels Präponderanzmethode per 01.01.2001 ins Privatvermögen eingestuft. Selbständige Erwerbstätigkeit setzt aber Geschäftsvermögen voraus. Es wäre daher widersprüchlich, hier noch von selbständigem Erwerbseinkommen auszugehen, nachdem die Liegenschaft dem Privatvermögen zugeordnet ist!"

5.1.3.

Die Vorinstanz rechnete im Veranlagungsverfahren (Veranlagungen vom 23. August 2019 und korrigierte Veranlagung vom 21. Oktober 2019) wiedereingebrachte Abschreibungen von CHF 37'446.00 gemäss § 266 Abs. 1 lit. b StG zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Jahres 2017 hinzu. Mit Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 7. August

2019 wurde dazu ausgeführt, mit der Veranlagung 2001 sei dem Antrag auf Besteuerungsaufschub der wiedereingebrachten Abschreibungen auf GB Q., Parzelle bbb, aufgrund der mehrheitlich privat genutzten Liegenschaft stattgegeben worden. Die Besteuerung sei gemäss § 266 Abs. 1 lit. b StG aufgeschoben worden. Mit Schreiben vom 13. Mai 2019 sei die Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen verlangt worden. Aufgrund dessen, dass die Liegenschaft nicht verkauft worden sei, sei von einer Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit im Bereich Getreideanbau im Jahr 2017 auszugehen. Dem Antrag auf Aufhebung des Steueraufschubes könne entsprochen werden. Zwar seien die Altersgrenze, der Rekurrent sei 2017 65 Jahre alt geworden, und das Kriterium der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit erfüllt. Da die stillen Reserven aber nicht in den Jahren 2016 und 2017, sondern in den Jahren 2001 und früher entstanden seien, könne keine Besteuerung mit der separaten Jahressteuer erfolgen.

5.1.4.

Mit der "Einsprache" vom 12. Juli 2019 gegen die provisorische Steuerrechnung 2017 (Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 7. August 2019) wurde von den Rekurrenten an der in der Stellungnahme vom 27. Mai 2019 zum Veranlagungsvorschlag vertretenen Auffassung wörtlich und ebenso inhaltlich in der Einsprache vom 11. November 2019 festgehalten. In der Einsprache wurde gleich wie in der Stellungnahme vom 28. Mai 2020 zum Bericht des LE KStA vom 28. April 2020 erklärt, der Steueraufschub nach § 266 Abs. 1 lit. b StG stelle lediglich einen Aufschub der Besteuerung des Kapitalgewinnes aus dem Jahr 2001 dar. Eine Besteuerung im Jahr 2017 sei periodenfremd.

5.1.5.

Die Steuerkommission Q. verwies im angefochtenen Einspracheentscheid zur Begründung auf die Stellungnahme des LE KStA vom 28. April 2020

5.1.6.

Im Rekurs wurde ergänzt, mit der Verpachtung der Liegenschaft an die E._____ AG sei die selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgegeben worden. Das Grundstück sei im Umfang von fff ha als Ersatzland zur landwirtschaftlichen Nutzung für andere Landwirte abgetreten worden. Weitere ggg ha seien als Ober- und Unterbodendepot übergeben worden. Mit dem Entzug von insgesamt 4.6 ha sei die gänzliche Aufgabe der landwirtschaftlichen Bewirtschaftung bewirkt worden.

5.1.7.

In den Vernehmlassungen und in der Replik wurden keine neuen Argumente vorgebracht.

5.2.

Die Rekurrenten sind sich darin einig, dass die Besteuerung von wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 37'446.00, welche im Jahr 2001 aus der mit der Einführung der Präponderanzmethode resultierenden Überführung von GB Q., Parzelle bbb, in das Privatvermögen resultierten, aufgeschoben wurde (vgl. "Eröffnung des Besteuerungsaufschubes von wiedereingebrachten Abschreibungen bei mehrheitlich privat genutzten Liegenschaften mit der Veranlagung 2001"). Unbestritten ist sodann, dass die Besteuerung dieser wiedereingebrachten Abschreibungen im Jahr 2017 erfolgen soll. Zu entscheiden ist die Frage, ob die Besteuerung im ordentlichen Veranlagungsverfahren oder mit einer separaten Jahressteuer zu erfolgen hat.

5.3.

5.3.1.

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehören auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (§ 27 Abs. 2 Satz 1 StG).

5.3.2.

Gemäss § 266 Abs. 1 lit. b StG ist bei Grundstücken, die nicht vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, der gemäss Wertzerlegung als Geschäftsvermögen bezeichnete Teil im Wert der Anlagekosten ins Privatvermögen zu überführen. Liegt der Buchwert unter den Anlagekosten, ist die Differenz mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Die Besteuerung dieser wiedereingebrachten Abschreibungen wird bis zur Veräusserung oder bis zur Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgeschoben. Der Aufschub endet mit dem Ereignis, das früher eintritt. Die Steuerpflichtige Person kann auf den Steueraufschub verzichten.

5.3.3.

Gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG (in der im Jahr 2017 geltenden Fassung; vgl. auch Art. 11 Abs. 5 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG] und den gleichlautenden Art. 37b Abs. 1 DBG) unterliegt einer getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 40 % des Tarifs,

"die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, wenn die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Einkaufsbeiträge gemäss § 40 lit. d sind abziehbar, soweit sie nicht bereits beim ordentlichen Einkommen abgezogen werden können. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss § 40 lit. d nachweist, erhoben. Der Restbetrag der realisierten stillen Reserven wird ebenfalls

mit einer Jahressteuer zu 40 % des Tarifs getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Die Zusammenrechnung nach Absatz 2 kommt nicht zur Anwendung. [...]"

5.3.4.

Das Verwaltungsgericht hat im Entscheid vom 28. Februar 2018 (WBE. 2017.372; bestätigt durch das Bundesgerichtsurteil vom 9. August 2018 [2C_302/2018]) ausgeführt:

"2.3.1.

Unter die Privilegierung fällt die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, die mit der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit in einem mehr oder minder direkten Zusammenhang stehen; die ordentlichen Gewinne unterliegen unverändert der ordentlichen Besteuerung (IVO P. BAUMGARTNER, in: MARTIN ZWEIFEL/ MICHAEL BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum DBG, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 37b N 13). Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und andere Einkünfte, die nicht aus der Liquidation stammen, werden von der Privilegierung ausdrücklich ausgeschlossen (Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV). Gemäss Urteil des Bundesgerichts vom 8. Dezember 2016 (2C_1015/2015 Erw. 5.5. ff; ASA 85 S. 499; StR 2017 S. 222), ist zwischen dem privilegiert zu steuernden Einkommen aus der Auflösung von stillen Reserven anlässlich der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit und den anderen Einkünften des selbständig Erwerbenden zu unterscheiden. Die ordentlichen Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit fallen nicht unter die privilegierte Besteuerung (Betriebseinkommen bleibt Betriebseinkommen), auch wenn sie anlässlich der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit erzielt werden. Die Bestimmungen über die privilegierte Besteuerung sind ausserdem nicht dazu da, einem Steuerpflichtigen über den Zeitpunkt der Realisierung von Einkünften freie Hand zu lassen, um damit künstlich stille Reserven zu schaffen"

Zur Frage, der Realisation von stillen Reserven hat das Bundesgericht im Urteil vom 9. August 2018 [2C_302/2018]) erklärt:

"2.2.6 Erforderlich ist mithin ein hinreichender Kausalzusammenhang zwischen Realisation und Liquidation, wobei sich die Realisation als unmittelbare Folge der Liquidation darstellt. Typisches Beispiel ist etwa die Veräusserung eines unter dem Verkehrswert bewerteten Bürogebäudes (Anlagevermögen), das aufgrund der beendigten Erwerbstätigkeit nicht mehr benötigt wird. Gleiches gilt für das Warenlager (Umlaufvermögen), das auf den Nachfolger übertragen wird und bisher zu den Anschaffungskosten bewertet war. In einem solchen Fall ist unstreitig, dass die Aufdeckung der stillen Reserven einzig auf die Liquidation zurückzuführen ist. So oder anders ist die privilegierte Besteuerung geboten, denn ohne Liquidation wäre es mutmasslich (zumindest in absehbarer Zeit) zu keiner Realisation der aufhaltenden stillen Reserven gekommen. Der buchhalterische Charakter – Umlauf- oder Anlagevermögen – kann mit Blick auf diese Konzeption keine Rolle spielen, weshalb der zitierten Lehrmeinung (vorne E. 2.2.3) nicht zu folgen ist. Massgebend ist vielmehr der dargelegte Kausalzusammenhang zwischen Liquidation und Realisation.

2.2.7 Dieses Kriterium fügt sich in den übergeordneten Sinn der Norm ein: Wo nicht (nur) die Liquidation zur Realisation der stillen Reserven führt,

soll es bei der angestammten Besteuerung bleiben. Entsprechend unterliegen Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit den ordentlichen Regeln, soweit nicht ausnahmsweise ein wahrer 'Liquidationsgewinn' im Sinne von Art. 37b DBG/Art. 11 Abs. 5 StHG gegeben ist. Denn es liegt im üblichen betriebswirtschaftlichen Verlauf, dass Leistungen im Hinblick auf die Umsatzerzielung erbracht werden. Nichts anderes ergibt sich aus Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV, den der Steuerpflichtige anruft: Vom sachlichen Anwendungsbereich der Verordnung ausgenommen sind danach 'Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit und andere Einkünfte, die nicht aus der Liquidation stammen'. Mit dieser Wendung präzisiert der Bundesrat den Normgehalt von Art. 37b DBG auf eine Weise, die den Rahmen von Art. 182 Abs. 2 BV jedenfalls nicht sprengt und daher für das Bundesgericht verbindlich ist (selbständige Rechtsverordnung mit gesetzesvollziehender Funktion; BGE 142 II 182 E. 2.3.1 S. 190). Wären auch ordentliche operative Einkünfte in die Privilegierung einzubeziehen, hätte der Gesetzgeber die Norm wohl umfassender formuliert ('die Summe aller in den letzten beiden Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven wird getrennt vom übrigen Einkommen besteuert'). Der Wortlaut von Art. 37b DBG/Art. 11 Abs. 5 StHG und von Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV liesse möglicherweise eine Sichtweise, wie sie der Steuerpflichtige vertritt, zu. Dem grammatikalischen Auslegungselement stehen indes systematische und teleologische Gesichtspunkte entgegen. Mit der Norm verfolgt der Gesetzgeber die Absicht, über Jahre akkumulierte stille Reserven privilegiert auflösen zu können. Nicht beabsichtigt ist hingegen die Möglichkeit, willkürlich ordentliche Einnahmen zu privilegieren."

5.3.5.

Das Bundesgericht hat im Urteil vom 2. Februar 2022 (2C_666/2021, 2C_721/2021) erwogen:

"3.1.3 Neben der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung brachte die Unternehmenssteuerreform II auch Änderungen in Bezug auf den Besteuerungszeitpunkt und -umfang mit sich: So gilt die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs seither nur noch auf Antrag als Privatentnahme (Art. 18a Abs. 2 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2ter StHG). Unterbleibt eine solche Willensäußerung, besteht die selbständige Erwerbstätigkeit fort und kommt es zu keiner Privatentnahme. Auch wenn nur noch Pachtzinse erzielt werden, handelt es sich dabei um Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Urteile 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.5.1, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25; 2C_6/2008 vom 27. Januar 2009 E. 3. 1.1). Ausserdem kann bei einer Privatentnahme von Liegenschaften des Anlagevermögens beantragt werden, dass die Besteuerung einstweilen auf die Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und Anlagekosten beschränkt und im Übrigen bis zur Veräusserung aufgeschoben wird (Art. 18a Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2bis StHG). Die Tatbestände sind in DBG und StHG, abgesehen von Tarifaspekten, wortgleich gehalten. Mit Blick darauf dürfen Praxis und Doktrin der jeweils anderen Steuerart wechselseitig herangezogen werden (Urteile 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.3, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25; Seite 16 2C_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.2 [Art. 37b DBG]; 2C_40/2017 vom 5. Oktober 2017 E. 9, nicht publ. in: BGE 143 II 661 [Art. 11 Abs. 5 StHG]).

3.1.4 Bereits vor der Übernahme der Regelung von Art. 11 Abs. 5 StHG kannte der Kanton Aargau eine gesonderte Besteuerung für Liquidationsgewinne (vgl. § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG i.d.F. vom 22. August 2006, in Kraft ab dem 1. Januar 2007; AGS 2006 S. 355). Die Voraussetzungen und die

Reichweite dieses altrechtlichen Privilegs unterscheiden sich von der nunmehr geltenden Regelung. Erfasst wurden 'Kapitalgewinne, die anlässlich der alters- oder gesundheitsbedingten Aufgabe eines Unternehmens oder Geschäftsbetriebes oder nach Ablauf eines Steueraufschubes bei der Veräusserung oder Überführung ins Privatvermögen von Grundstücken des Geschäftsvermögens erzielt werden, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt und soweit er nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliegt.'

(...)

3.3 Mit der (definitiven) Geschäftsaufgabe geht grundsätzlich die endgültige und vollständige Liquidation der Aktiven und Verbindlichkeiten des Unternehmens einher (Urteile 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.4.2, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25; 2C_1050/2015 / 2C_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2; 2C_376/2011 / 2C_377/2011 vom 27. April 2012 E. 6.3.3, in: RDAF 2012 II S. 333, StE 2013 B 23.45 Nr. 3, StR 67/2012 S. 511, mit Hinweisen). Anders ausgedrückt, kann von einer Liquidation nur gesprochen werden, wenn das gesamte Geschäftsvermögen aufgelöst wird (Urteil 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.6, in: StE 2021 B 23.2 Nr. 63). Als Liquidationsjahr gilt dabei das Geschäftsjahr, in welchem die Liquidation abgeschlossen wird (vgl. betreffend die direkte Bundessteuer Art. 2 der Verordnung vom 14. Februar 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit [LGBV; SR 642.114]). Von der erfolgten 'Liquidation' ist allerdings nicht schon zu sprechen, sobald die unternehmenstypischen Leistungen nicht mehr erbracht werden. Auch die Liquidation stellt eine selbständige Erwerbstätigkeit dar (REICH/VON AH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 39 zu Art. 18 DBG). 'Liquidiert' hat die selbständig erwerbende Person ihren Geschäftsbetrieb erst im Zeitpunkt der letzten Liquidationshandlung (Urteile 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.6, in: StE 2021 B 23.2 Nr. 63; 2C_1050/2015 / 2C_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2; 2C_376/2011 / 2C_377/2011 vom 27. April 2012, in: RDAF 2012 II 333, StE 2013 B 23.45 Nr. 3, StR 67/201 2 S. 511; RAPHAEL GANI, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 17 zu Art. 37b DBG; vgl. auch ESTV, Kreisschreiben Nr. 28 vom 3. November 2010 'Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit' [ESTV-Kreisschreiben Nr. 28], Ziff. 3). Nach der Auffassung der ESTV steht eine geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal nach Abschluss der Liquidation der privilegierten Liquidationsbesteuerung nicht entgegen, sofern das mutmassliche jährliche Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit den Betrag nach Art. 2 Abs. 1 BVG (Eintrittsschwelle in die obligatorische Versicherungspflicht) nicht überschreitet (vgl. ESTV-Kreisschreiben Nr. 28, Ziff. 2.1; vgl. auch Urteile 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.7, in: StE 2021 B 23.2 Nr. 63; 2C_1050/2015 / 2C_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2).

3.4 Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass dem Steuerpflichtigen bei Weiterführung der selbstständigen Erwerbstätigkeit als Landwirt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die Invalidität gedroht hätte und ein Kausalzusammenhang zwischen der Invalidität und der Geschäftsaufgabe bestanden habe. Der Steuerpflichtige habe die selbständige Erwerbstätigkeit per 2009 aufgegeben. Mit Bezug auf die Parzellen Nr. 1 und die daraus hervorgegangenen weiteren Parzellen Nr. 6 und Nr. 7 hätten aber erst 2011 Liquidationshandlungen stattgefunden (vgl. angefochtenes Urteil E. 5.2). Das Steueramt stellt die (drohende) Invalidität des Steuer-

pflichtigen nicht infrage. Seiner Ansicht nach war die relevante Geschäftsaufgabe (und Liquidation) jedoch bereits im Jahr 2009 erfolgt, als der Steuerpflichtige die Tätigkeit als Landwirt einstellte; die privilegierte Besteuerung hätte für diese Steuerperiode bzw. für die stillen Reserven, in den letzten zwei Geschäftsjahren vor der Geschäftsaufgabe aufgelöst worden waren, geltend gemacht werden müssen. Das Steueramt beruft sich für seine Auffassung insbesondere auf das Urteil 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020.

3.4.1 Im Verfahren 2C_332/2019 hatte die steuerpflichtige Person ihren Grundbesitz verpachtet und das Betriebsinventar (mit Gewinn) an den Pächter verkauft. Die realisierten stillen Reserven auf dem Betriebsinventar unterlagen der sofortigen Besteuerung, während die Besteuerung der stillen Reserven auf dem Grundbesitz bis zur Veräusserung oder Privatentnahme aufgeschoben blieb (Urteil 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 3.2.5, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25). Weil die steuerpflichtige Person ihr Geschäftsvermögen – mit Ausnahme des Grundbesitzes – liquidiert hatte und aufgrund des fortgeschrittenen Alters der steuerpflichtigen Person nicht zu erwarten war, dass sie die Tätigkeit wieder aufnehmen würde, kam das Bundesgericht zum Schluss, dass in diesem 'individuell-konkreten Fall' davon ausgegangen werden musste, dass die steuerpflichtige Person ihre selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben und sie mit der Verpachtung des Grundbesitzes höchstens noch eine geringfügige Tätigkeit fortgeführt hatte. Der Kapitalgewinn aus der Veräusserung des Betriebsinventars war deshalb der privilegierten Liquidationsbesteuerung zugänglich (Urteil 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 3.2.5 und 3.2.6, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25). Ausdrücklich offen liess das Bundesgericht hingegen, nach welchen Modalitäten das verpachtete Land im Realisationszeitpunkt (Veräusserung oder Privatentnahme) zu besteuern sein würde (Urteil 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 3.2.7, in: StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25).

3.4.2 Wie sich aus den für das Bundesgericht nach Art. 105 Abs. 1 BGG verbindlichen Feststellungen im angefochtenen Urteil ergibt und die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung betont, hat der Steuerpflichtige in den Jahren 2009 und 2010 keine (erkennbaren) Liquidationshandlungen vorgenommen. Namentlich verfügte der Steuerpflichtige Ende 2010 neben seinem Grundbesitz weiterhin über ein Betriebsinventar, das er – anders als die steuerpflichtige Person im Verfahren 2C_332/2019 – nicht veräussert hatte (vgl. oben Sachverhalt A.i) und das keiner Besteuerung unterlag, als der Steuerpflichtige die Tätigkeit als Landwirt per 1. April 2009 invaliditätsbedingt einstellte. Der vorliegende Fall unterscheidet sich damit wesentlich von jenem, der dem Urteil 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 zugrunde lag, wo das Geschäftsvermögen – mit Ausnahme des Grundbesitzes – bereits vollständig liquidiert worden war. Anders als in jenem Fall rechtfertigt es sich vorliegend deshalb nicht, von der ständigen Rechtsprechung abzuweichen, wonach mit der (definitiven) Geschäftsaufgabe die endgültige und vollständige Liquidation der Aktiven und Verbindlichkeiten des Unternehmens einhergeht, mithin also grundsätzlich erst mit Abschluss der letzten Liquidationshandlung von der (definitiven) Aufgabe des Geschäfts gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG auszugehen ist (vgl. Hinweise oben E. 3.3; zuletzt Urteil 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.2.6 und 2.3.6)."

5.4.

5.4.1.

Vorliegend wurde die selbständige Erwerbstätigkeit, davon wird von den Parteien übereinstimmend ausgegangen, im Jahr 2017 aufgegeben. Bis dahin betrieben die Rekurrenten – wenn auch in bescheidenem Umfang – den Getreideanbau, was sich insbesondere aus den Aufzeichnungen der Jahre 2013 bis 2016 ergibt. Mit der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit fiel der seit dem Jahr 2001 bestehende Steueraufschub betreffend die wiedereingebrachten Abschreibungen dahin.

5.4.2.

Bei Besteuerung von wiedereingebrachten Abschreibungen ist definitions-gemäss (Differenz zwischen Anlagekosten und Buchwert) von stillen Reserven auszugehen, solange der tatsächliche Verkehrswert der Wirtschaftsgüter über den Anlagekosten und dem Buchwert liegt. Davon ist vorliegend ohne Weiteres auszugehen. Etwas Anderes wurde denn auch gar nicht behauptet.

5.4.3.

Die Bestimmung von § 45 Abs. 1 lit. f StG erlaubt die privilegierte Besteuerung der in den Jahren 2016 und 2017 *realisierten* (und nicht in diesen Jahren gebildeten) stillen Reserven. Erfolgt die Besteuerung mit dem Wegfall des nach § 266 Abs. 1 lit. b StG gewährten Steueraufschubes wegen Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit für die im Jahr 2001 festgestellten wiedereingebrachten stillen Reserven effektiv erst im Jahr 2017, werden diese gerade im Jahr 2017 steuerlich realisiert.

5.4.4.

Der Rekurrent war im Jahr 2017 65 Jahre alt. Die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit erfolgte damit nach der gesetzlichen Regelung altersbedingt.

5.5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Voraussetzungen für eine Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen im Umfang von CHF 37'466.00 nach § 45 Abs. 1 lit. f StG erfüllt sind. Diese sind dementsprechend mit einer separaten Jahressteuer zu 30 % des Tarifes, mindestens aber zum Satz von 1 % zu erfassen. Dementsprechend ist der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen.

6.

6.1.

Mit Vertrag vom 10. Mai 2016 (nachfolgend: Pachtvertrag) zwischen dem Rekurrenten als Verpächter und der E._____ AG als Pächterin wurden landwirtschaftliche Grundstücksteilflächen bzw. Parzellenteilstücke des

Grundstücks GB LIG Q. Nr. bbb zum Gebrauch als Ober- und Unterbodendepotfläche sowie als Ersatzland für drei direkt betroffene Landwirte verpachtet. Im Pachtvertrag wurde ausgeführt:

"Ein Parzellenteilstück von GB LIG Q. Nr. bbb - umfassend die landwirtschaftliche Nutzfläche von rund ggg Hektaren innerhalb des Deponieperimeters (nicht identisch mit der Deponiezone) - ist als Ober- und Unterbodendepotfläche für die D. bestimmt.

Ein Parzellenteilstück von GB LIG Q. Nr. bbb - umfassend die restlichen landwirtschaftlichen Nutzflächen von rund fff Hektaren, ohne Mehrfamilienhaus Nr. aaa, Scheune Nr. ccc und Garage, Schopf Nr. ddd mit Hartflächen und angemessenem Umschwung - ist Ersatzland zur landwirtschaftlichen Nutzung für die innerhalb des Deponieperimeters liegenden landwirtschaftlichen Parzellen oder Parzellenteilstücke der direkt betroffenen Grundeigentümer F., G. und H.."

Die Pachtdauer wurde entsprechend der Dauer des Deponiebetriebes bis und mit Rekultivierung festgesetzt (Pachtvertrag, Ziff. II.3. und Ziff. VI.1.). Der Pachtbeginn wurde auf den "Zeitpunkt der Rechtskraft der Auffüllbewilligung, Bau- und Betriebsbewilligung 'D.'" vereinbart (Pachtvertrag, Ziff. V.1.). Die Pacht endet ohne Kündigung mit der abgeschlossenen und abgenommenen Rekultivierung des Areals innerhalb des Deponieperimeters (Pachtvertrag, Ziff. VI. 2.), wobei von einer Dauer von 10 Jahren ausgegangen wurde (Pachtvertrag, Ziff. VI.1.). Die identische Vertragsdauer wurde auch für die Pacht bzw. unentgeltliche Gebrauchsleihe des Ersatzlandes vereinbart (Pachtvertrag, Ziff. VI.2.).

Die Entschädigung wurde auf total CHF 15'000.00 pro Jahr festgesetzt (Pachtvertrag, Ziff. IV.1.), wobei von der E. _____ AG für "Bodendepot, Lärm- und Staubimmissionen, Inkonvenienzentschädigung" CHF 13'500.00 (Pachtvertrag, Ziff. IV.2.1.) und als "Entschädigung Gebrauchsüberlassung landwirtschaftliches Grundstück" CHF 1'500.00 (Pachtvertrag, Ziff. IV. 2.2.) bezahlt wurden.

6.2.

6.2.1.

Die Rekurrenten machten mit der Einsprache geltend, die Deponieentschädigung von CHF 15'000.00 stelle Liegenschaftsertrag dar, reichten dann aber am 11. Dezember 2019 eine ausschliesslich vom Vertreter unterzeichnete Steuererklärung für Grundstückgewinne ein, mit welcher ein Anteil an der Entschädigung gemäss Pachtvertrag von CHF 13'500.00 als Veräusserungserlös und als Grundstückgewinn deklariert wurde. Sodann wurde bei einer Besitzesdauer von über 25 Jahren ein Steuersatz von 5 % angegeben. Zur Begründung wurde im Schreiben vom 11. Dezember 2019 festgehalten, da es sich bei der Liegenschaft GB Q., Parzelle bbb, um Privatvermögen handle, gehe es "um eine Angelegenheit der Grundstückgewinn-

steuer", wobei auf § 96 Abs. 2 StG abzustellen sei. Es liege eine wirtschaftliche Veräusserung vor. Weiter wurde – so auch im Schreiben vom 22. Januar 2020 – ausgeführt, die Rekurrenten hätten rechtsirrtümlich ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert. Diese Deklaration werde zurückgezogen.

6.2.2.

Mit dem Einspracheentscheid wurden die CHF 15'000.00 gestützt auf den Bericht des LE KStA vom 28. April 2020 den Einkünften als Liegenschaftsertrag zugerechnet. Dementsprechend wurde das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Einspracheverfahren reduziert.

6.2.3.

In Rekurs und Replik wurde daran festgehalten, dass die Entschädigung der E._____ AG im Umfang von CHF 13'500.00 der Grundstückgewinnsteuer unterliege, da die Pächterin über das Grundstück während der ganzen Vertragsdauer frei verfügen könne. Eine wirtschaftliche Veräusserung wurde in der Vernehmlassung des KStA verneint.

6.3.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (§ 96 Abs. 1 StG).

6.4.

6.4.1.

Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken, sind den Veräusserungen gleichgestellt (§ 96 Abs. 2 lit. a StG). Typische Anwendungsfälle sind die Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 96 StG N 27 ff.) und Kettengeschäfte (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 96 StG N 34 ff.).

6.4.2.

Vorab ist festzuhalten, dass Verpachtungen von (landwirtschaftlichen) Grundstücken per se nicht zu einer wirtschaftlichen Veräusserung/Handänderung führen. Gegen diese Annahme spricht, dass die Pacht bereits rein zivilrechtlich während der Pachtdauer die Nutzung eines Grundstückes durch einen Nichteigentümer beinhaltet.

Auch die vorliegende Verpachtung von Grundstücksteilen – das ganze Grundstück GB Q., Parzelle bbb, wurde gerade nicht zur Nutzung über-

tragen (insbesondere nicht die bestehenden Gebäude) – erfüllt den Tatbestand der wirtschaftlichen Veräusserung/Handänderung nicht. Dagegen sprechen nicht nur die genannten zivilrechtlichen Elemente der Pacht, sondern auch die Ausgestaltung des Pachtvertrages selbst. Die Verpachtung von ggg ha umfasst nur die Berechtigung der Pächterin zur Nutzung als Deponie und nicht die Nutzung zu anderen Zwecken durch Dritte. Selbst diese Nutzung wird teilweise eingeschränkt (Ziff. VII.1. des Pachtvertrages). In Ziff. VII.3. des Pachtvertrages wird die schriftliche Zustimmung des Rekurrenten zu den Gebrauchsleihverträgen vorbehalten, die Entlehner sind verpflichtet, den Vertragsgegenstand sorgfältig zu bewirtschaften und namentlich für eine nachhaltige Ertragsfähigkeit des Bodens zu sorgen und die Teilflächen zurückzugeben (Ziff. VII. 4. Und VII.5.). Der Rekurrent als Verpächter ist zur Veräusserung des Grundstückes unverändert berechtigt und die Pächterin hat gleich wie die Entlehner kein Vorkaufsrecht (Ziff. VIII.3.). Die Nutzung der Grundstückteile durch Pächterin und Entlehner endet nach Abschluss der Rekultivierung (Pachtvertrag, Ziff. VI. 1.-3.). Es ist damit offensichtlich, dass das Eigentumsrecht des Rekurrenten nicht über das jeder Verpachtung innewohnende Mass hinaus beschränkt wird.

6.5.

6.5.1.

Ebensowenig kommt eine Veräusserung gemäss § 96 Abs. 2 lit. c StG in Frage. Danach führt die Belastung eines Grundstückes mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen zu einer die Grundstückgewinnsteuer auslösenden Veräusserung, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt entrichtet wird. Der Gesetzgeber ging bei der Gleichstellung der Veräusserung eines Grundstückes mit der Belastung eines solchen davon aus, dass das zivilrechtliche Eigentum aufgeteilt wird und die "nuda proprietas" des entgeltlich veräussernden Grundeigentümers steuerlich keinen Wert mehr habe, weshalb die Einräumung einer solch gearteten Belastung einer, zumindest teilweisen, Veräusserung der Substanz wirtschaftlich weitgehend gleichkommt (vgl. VGE vom 7. Dezember 2007 [WBE.2007.79]). Soweit die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer mangels Dauerhaftigkeit oder Wesentlichkeit der Beeinträchtigung ausser Betracht fällt, unterliegt die Entschädigung der Einkommenssteuer (§ 25 Abs. 1 StG; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.239]; VGE vom 7. Dezember 2007 [WBE.2007.79]; SGE vom 25. August 2016 [3-RV.2016.88]; SGE vom 26. Juni 2014 [3-RV.2013.98]; RGE vom 28. Mai 2009 [3-RV.2008.26]; RGE vom 24. Januar 2007 [3-RV.2006.29]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 96 StG N 42).

6.5.2.

Die Belastung von Grundstücksteilen mit einer Pacht stellt keine dingliche Belastung dar. Ebensowenig ist die Belastung der Grundstückteile mit einer voraussichtlichen Pachtdauer von "nur" zehn Jahren nicht dauernd.

6.6.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass weder eine wirtschaftliche Veräusserung nach § 96 Abs. 2 lit. a StG, noch ein die Grundstückgewinnsteuer auslösender Sachverhalt gemäss § 96 Abs. 2 lit. c StG vorliegt. Die Entschädigung von CHF 15'000.00 ist somit insgesamt als Liegenschaftsertrag der Einkommenssteuer zu unterwerfen. In diesem Punkt ist der Rekurs abzuweisen.

7.

7.1.

Mit dem Rekursbegehren 3 wird die Streichung der Aufrechnungen für die wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 37'446.00, die Aufrechnung von Schuldzinsen von CHF 8'250.00 und des deklarierten Reingewinnes von CHF 9'888.00, total CHF 55'584.00, beantragt.

7.2.

7.2.1.

Die Vorinstanz hat das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, da trotz Aufforderung und Mahnung keine detaillierte Berechnung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit eingereicht worden sei, gestützt auf den Vergleich mit den Jahren 2013 bis 2016 für das Jahr 2017 auf CHF 39'252.00 festgesetzt (Bericht LE KStA vom 28. April 2020). Dabei wurden Einnahmen aus Landwirtschaft von CHF 11'000.00, Betriebskosten Landwirtschaft von CHF 8'000.000, AHV-Beiträge von CHF 1'194.00 und wiedereingebrachte Abschreibungen von CHF 37'446.00 berücksichtigt. Die Mietzinsen und der Liegenschaftsunterhalt wurden dem "privaten" Liegenschaftsertrag zugerechnet. Der Liegenschaftsertrag wurde neu wie folgt ermittelt:

"Liegenschaft: GB Q. Parz. bbb

Eigenmietwert	CHF	11'007
Mietzinsen	CHF	14'400
Pachtzinsen	CHF	15'000
Liegenschaftsunterhalt:		
a) Flächenbeitrag	CHF	-194
b) J.	CHF	-6'649
c) I.	CHF	-49
d) Gebäudeversicherung	CHF	-775
Nettoliegenschaftsertrag	CHF	<u>32'740</u>

Liegenschaft: GB Q. Parz. eee

Mietzinseinnahmen	CHF	16'877
Liegenschaftsunterhalt pauschal	CHF	-3'376
Nettoliegenschaftsertrag	<u>CHF</u>	<u>13'501"</u>

Das steuerbare Einkommen wurde – soweit bestritten oder korrigiert – wie folgt ermittelt:

<u>Ziffer 2.1.</u>		
Einkommen selbständige Tätigkeit	CHF	39'252.00
<u>Ziffer 6</u>		
Nettoeinkommen Liegenschaft Parz. bbb	CHF	32'740.00
Nettoeinkommen Liegenschaft Parz. eee	CHF	13'501.00
<u>Ziffer 11</u>		
Schuldzinsen	CHF	12'000.00
<u>Ziffer 31</u>		
AHV-Beiträge	CHF	0.00

7.2.2.

Die Rekurrenten machen geltend, sie hätten die Entschädigung der E. _____ AG von CHF 15'000.00 und die Mietzinsen von CHF 12'000.00 als Einkommen angegeben und davon CHF 17'112.00 als Aufwand in Abzug gebracht. Daraus resultierten die zu Unrecht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklarierten CHF 9'888.00. Da die Liegenschaft GB Q., Parzelle bbb, aufgrund der Präponderanzmethode per 2001 in das Privatvermögen zu überführen gewesen sei, könne kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 9'888.00 erzielt worden sein. Es handle sich um eine Hobbytätigkeit. Als "echter Unterhalt" seien CHF 7'667.55 (Gebäudeversicherung: CHF 775.00; I.: CHF 49.00; J.: CHF 6'649.55; Flächenbeitrag: CHF 194.00) zu berücksichtigen. Ebenso sei der Beitrag an die C. unter Ziffer 15.1 ("Persönliche Beiträge nicht erwerbstätiger Personen an AHV/IV/EO") zum Abzug zuzulassen. Die Liegenschaft GB Q., Parzelle bbb, gehöre zum Privatvermögen (Ziffer 31).

7.2.3.

In der Vernehmlassung des KStA wurde insbesondere auf die fehlende Mitwirkung der Rekurrenten im Veranlagungs- und Einspracheverfahren verwiesen. In der Replik wurden vom Vertreter der Rekurrenten die bisherigen Ausführungen wiederholt.

7.3.

Der Antrag, dass die wiedereingebrachten Abschreibungen einer separaten Jahressteuer zu unterwerfen seien, wurde bereits behandelt und gut-

geheissen, so dass darauf nicht noch einmal einzugehen ist. Das im ordentlichen Verfahren zu besteuernde Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit reduziert sich so auf jeden Fall um CHF 37'446.00.

7.4.

7.4.1.

Es ist unbestritten, dass die geltend gemachten Schuldzinsen, soweit belegt, vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können, das ergibt sich sowohl aus § 36 Abs. 2 lit f StG für Schuldzinsen auf Geschäftsschulden, als auch für die privaten Schuldzinsen gemäss § 40 Abs. 1 StG.

7.4.2.

Gemäss Bericht des LE KStA vom 28. April 2020 wurden für die Hypothek auf der Parzelle bbb, eine Liegenschaft des Privatvermögens, Schuldzinsen von CHF 8'250.00, und für die auf der Parzelle eee lastende Hypothek private Schuldzinsen von CHF 3'750.00, somit insgesamt CHF 12'000.00 berücksichtigt. Das wird auch von den Rekurrenten anerkannt.

7.5.

7.5.1.

Unter einer selbständigen Erwerbstätigkeit wird allgemein jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung nach aussen sichtbar am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 9 ff., mit Hinweisen).

Eines der massgeblichen Kriterien für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit – und damit auch zur Abgrenzung gegenüber der Liebhaberei – stellt das Erfordernis der Gewinnstrebigkeit dar. Ob eine Tätigkeit im Sinne einer Liebhaberei oder im Sinne einer Erwerbstätigkeit vorliegt, hängt somit auch davon ab, ob sie ausschliesslich oder doch vorwiegend im Hinblick auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgeübt wird. Das Unterscheidungskriterium bildet der Beweggrund für die Ausübung der Tätigkeit und somit ein im Innern der steuerpflichtigen Person liegender und der Natur der Sache nach nur schwer feststellbarer Sachverhalt. Eine zusätzliche Erschwerung liegt darin, dass Grenzfälle häufig sind, bei denen sich Liebhaberei und Erwerbstätigkeit verbinden. Auf das massgebliche Kriterium der Gewinnerzielungsabsicht als innere Tatsache kann dabei nur anhand der äusseren Umstände geschlossen werden (vgl. RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.153]).

Bei einer andauernden Verlustsituation ist daher zu prüfen, ob tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit angenommen werden kann oder ob diese bloss vorgeschoben ist. Zu berücksichtigen ist dabei allerdings, dass

allein die Tatsache einer mehrjährigen Verlusterzielung die Qualifikation einer Tätigkeit als blosses Hobby nicht zu begründen vermag. Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung fehlt es allerdings in objektiv erkennbarer Weise an der erforderlichen Gewinnstrebigkeit, wenn auf Dauer keine Überschüsse erzielt werden und nach der Art des Vorgehens der betreffenden Person realistischerweise und auf längere Sicht gesehen auch keine Überschüsse realisiert werden können. Auf Liebhaberei ist namentlich dann zu schliessen, wenn nach einem gewissen Andauern einer Verlustsituation angenommen werden muss, eine steuerpflichtige Person, der es um die Erzielung eines Erwerbseinkommens gegangen wäre, hätte sich wegen des finanziellen Misserfolgs von der Weiterführung des Verlustbetriebes abbringen lassen. Diejenige Person, welche eine bestimmte Tätigkeit wirklich als Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel durch das Fehlen eines finanziellen Erfolgs von der Zwecklosigkeit ihres Unterfangens überzeugen und die betreffende Tätigkeit aufgeben. Für die Beurteilung der Frage, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist jedoch stets auf die gesamten Umstände des Einzelfalles abzustellen. Entscheidend ist letztlich das Gesamtbild einer bestimmten Tätigkeit (StR 2008 S. 36; RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.153]).

7.5.2.

Entgegen der Auffassung der Rekurrenten führt die Überführung einer Liegenschaft aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen nicht dazu, dass der mit der auf dieser Fläche – wie bisher – ausgeübten bodenabhängigen Produktion erzielte Gewinn kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mehr sein sollte.

Die genannten Kriterien der selbständigen (Neben-)Erwerbstätigkeit und die Würdigung derselben sind im angefochtenen Einspracheentscheid bzw. im Bericht des LE KStA vom 28. April 2020 richtig wiedergegeben. Darauf kann auch vorliegend verwiesen werden. Zudem liegt auch keine Hobbytätigkeit oder Liebhaberei vor. Auch die dafür von der Rechtsprechung aufgestellten Anforderungen sind nicht erfüllt, haben doch die Rekurrenten im Jahr 2017 wie in den Vorjahren einen Gewinn erzielt. Dementsprechend sind die geltend gemachten AHV-Beiträge zweifellos im Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit geschuldet. Es ist auch vor dem Hintergrund, dass die Rekurrenten je einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen abwegig, die AHV-Beiträge als "Persönliche Beiträge nicht erwerbstätiger Personen an AHV/IV/EO" zu berücksichtigen.

7.5.3.

Die Rekurrenten haben mit der Steuererklärung selbst ein steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 9'888.00 deklariert. Dieser Betrag wurde mit der Veranlagungsverfügung übernommen.

Im Einspracheverfahren wurde dann geltend gemacht, dieses Einkommen sei fälschlicherweise deklariert worden. In der Folge wurden die Rekurrenten mit Schreiben vom 15. November 2019 aufgefordert, eine "Detailzusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben, inkl. der dazu gehörenden Rechnungen und Buchungsbelege, der selbständigen Erwerbstätigkeit gemäss Selbstdeklaration von CHF 9'888.--" einzureichen. Mit Schreiben vom 11. Dezember 2019 nahm der Vertreter der Rekurrenten zur Aktenergänzung Stellung, reichte jedoch lediglich einen Auszug aus dem Pachtvertrag und die Steuererklärung für Grundstückgewinne ein. Der Vertreter der Rekurrenten wurde mit E-Mail vom 15. Januar 2020 darauf aufmerksam gemacht, dass der Reingewinn von CHF 9'888.00 aus dem vorliegenden Zahlenmaterial nicht nachvollzogen werden könne. Für die Beurteilung der Einsprache sei die Detailabrechnung unbedingt notwendig. Der Vertreter der Rekurrenten erklärte mit E-Mail vom 20. Januar 2020, dass auf jede weitere Korrespondenz verzichtet und Vorladung erwartet werde. Mit Stellungnahme vom 22. Januar 2020 erklärte der Vertreter der Rekurrenten dann, dass die Deklaration von CHF 9'888.00 auf einem Rechtsirrtum beruhe. Der LE KStA antwortete mit E-Mail vom 24. Januar 2020 und hielt an der Auflage fest. Mit Mahnung vom 13. März 2019 wurde unter Hinweis auf die Säumnisfolgen erneut eine "Detailzusammenstellung der Berechnung von Einnahmen und Ausgaben, inkl. der dazu gehörenden Rechnungen und Buchungsbelege, des als selbständiges Erwerbstätigkeit deklarierten Einkommens gemäss Selbstdeklaration von CHF 9'888.--" einverlangt. Mit Schreiben vom 27. März 2020 wurde einerseits die Frist für die Einreichung von Unterlagen erstreckt, gleichzeitig an der Mahnung und den angedrohten Säumnisfolgen festgehalten. Mit Schreiben vom 21. April 2020 reichten die Rekurrenten Belege zum Aufwand ein (Schuldzinsen 2017, C., Flächenbeitrag, J., I., K. _____), nicht jedoch zu den Einnahmen. Die im Schreiben erwähnte "Aufstellung" über Einnahmen und Ausgaben lag weder dem Schreiben vom 21. April 2020, noch der Steuererklärung 2017 bei.

Es ist damit festzustellen, dass die Rekurrenten die ihnen obliegende Mitwirkungspflicht nicht erfüllten und das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Anbau von Getreide) daher nach Ermessen festzusetzen war. Die gewählte Methode – Vergleich mit den Vorjahren – war dabei geeignet, das steuerbare Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb zu ermitteln. Mit der Stellungnahme vom 28. Mai 2020 wurden lediglich Ausführungen zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemacht, ohne jedoch weitere als die bereits eingereichten Belege beizubringen. Im Rekurs wurde denn lediglich eine Berechnung des deklarierten Einkommens von CHF 9'888.00 angegeben. Der dort geltend gemachte Aufwand von CHF 17'112.00 wurde jedoch lediglich behauptet, wurden doch weder die entsprechenden Aufwandbelege eingereicht, noch lässt sich der geltend gemachte Aufwand mit den bisher eingereichten Belegen erklären. Der Nachweis der Unrichtigkeit wurde von den Rekurrenten nicht erbracht.

7.5.4.

Im Ergebnis ist das ermessensweise festgesetzte Einkommen aus selbständigem Nebenerwerb mit CHF 1'806.00 (Einnahmen CHF 11'000.00 - Betriebskosten CHF 8'000.00 - AHV-Beiträge CHF 1'194.00) zu bestätigen.

8.

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen reduziert sich von CHF 167'290.00 um CHF 37'446.00 auf 129'844.00, gerundet CHF 129'800.00. Auf den wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 37'446.00 ist mit separater Verfügung eine getrennt vom übrigen Einkommen berechnete Jahressteuer nach § 45 Abs. 1 lit. f StG zu erheben.

9.

9.1.

Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Bei teilweiser Guttheissung des Rekurses sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen

9.2.

Die Rekurrenten obsiegen gemessen an ihren Anträgen und in Berücksichtigung der Verletzung des rechtlichen Gehörs (Erw. 3.) zu rund 70 %. Sie haben daher 30 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

9.3.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine anteilmässige Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 2'956.75 (inkl. 7.7 % MWSt) und ist angemessen. Davon sind den Rekurrenten 70 % mit CHF 2'069.75 (inkl. 7.7 % MWSt) zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Soweit auf den Rekurs eingetreten werden kann, wird das steuerbare Einkommen in teilweiser Gutheissung des Rekurses auf CHF 129'800.00 festgesetzt.

2.

Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 700.00, der Kanzleigebür von CHF 310.00 und den Auslagen von CHF 100.00 zusammen CHF 1'110.00, zu 30 % mit CHF 333.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 2'069.75 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, 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, 20. April 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche