

3-RV.2022.110

P 53

Urteil vom 21. März 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richterin Sramek Richter Biondo Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	---

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

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

beide vertreten durch Lerch Treuhand AG, Gstaadmattstrasse 5,
4452 Itingen

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission F. _____ vom 30. Mai 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission F._____ für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 873'700.00, zu einem Beteiligungsertrag von CHF 100'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 981'800.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 5'812'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 6'106'000.00) veranlagt. Dabei wurden unter anderem CHF 117'600.00 als unzulässige Sofortabschreibung eines Traktors zum Einkommen hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. Februar 2021 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 17. März 2021 Einsprache erheben. Sie stellten unter anderem den Antrag, die Aufrechnung der Abschreibung Traktor von CHF 117'600.00 sei aufzuheben.

3.

3.1.

Mit Schreiben vom 14. Februar 2022 erstatteten das Kantonale Steueramt (KStA), Sektion natürliche Personen, und mit Schreiben vom 21. Februar 2022 der leitende Landwirtschaftsexperte (LE) des KStA Berichte zur Einsprache an die Steuerkommission F._____. Der LE KStA beantragte mit seinem Bericht eine reformatio in peius.

3.2.

A._____ und B._____ liessen mit Schreiben vom 18. März 2022 dazu Stellung nehmen.

4.

Mit Entscheid vom 30. Mai 2022 wies die Steuerkommission F._____ die Einsprache ab und erhöhte das steuerbare Einkommen um CHF 13'780.00 auf CHF 887'480.00 und das steuerbare Vermögen um CHF 703'780.00 auf CHF 6'515'780.00 (reformatio in peius).

5.

Den Einspracheentscheid vom 30. Mai 2022 (Zustellung am 27. Juni 2022) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 29. August 2022 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende Anträge:

"1. In der Steuerveranlagung 2018 sei auf die Aufrechnung der Abschreibung auf dem Traktor im Betrage von CHF 117'600 beim selbständigen Erwerbseinkommen zu verzichten.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge."

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

6.

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

7.

A._____ und B._____ liessen eine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Im Rekursverfahren ist nur noch die Aufrechnung der Sofortabschreibung des Traktors strittig. Die noch im Einspracheverfahren beanstandeten Aufrechnungen in Bezug auf die 2. Säule wurden mit Rekurs nicht (mehr) angefochten. Somit ist nachfolgend ausschliesslich auf die Sofortabschreibung einzugehen.

3.

3.1.

Die Rekurrenten deklarierten mit der Steuererklärung einerseits Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und andererseits Einkommen aus Landwirtschaft und damit aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Das der Rekurrent Einkommen aus Landwirtschaft erzielt und über Geschäftsvermögen verfügt ist unbestritten.

3.2.

Im Dezember 2018 wurde dem Rekurrenten durch die C._____ AG ein Traktor (G) ausgeliefert (Kaufpreis: CHF 147'000.00 inkl. MWSt; vgl. Rechnung der C._____ AG vom tt.mm.2018). Der Kaufpreis war sofort fällig.

Der Traktor wurde in der Buchhaltung 2018 mit dem Kaufpreis von CHF 147'000.00 aktiviert. Per 31. Dezember 2018 wurde sodann eine Sofortabschreibung von CHF 117'600.00 (80 % des Buchwertes) vorgenommen. Der Buchwert per 31. Dezember 2018 betrug dementsprechend noch CHF 29'400.00.

3.3.

3.3.1.

Die Steuerkommission F._____ ging im Veranlagungsverfahren davon aus, dass der Traktor überwiegend privat genutzt werde und dementsprechend nach der Präponderanzmethode dem Privatvermögen zuzuordnen sei. Folglich anerkannte sie die Sofortabschreibung von CHF 117'600.00 nicht und rechnete diese als "unzulässige Abschreibung Privatvermögen" (vgl. Veranlagungsdetails vom 19. Februar 2021) zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzu.

3.3.2.

Im Einspracheverfahren erstattete der LE KStA einen Bericht. Es wurde festgehalten, dass die Rekurrenten die Geschäftsmässigkeit des Traktors nicht nachgewiesen hätten. Gemäss eingereicherter Buchhaltung seien nur noch Erträge aus Liegenschaften erzielt worden. Eine operative, selbständige Erwerbstätigkeit nicht mehr vorgelegen. Der Traktor diene nicht der selbständigen Erwerbstätigkeit. Es lägen nur Erträge aus Vermietung vor. Der Traktor sei daher zu Recht dem Privatvermögen zugewiesen worden.

3.4.

Im Einspracheentscheid verwies die Steuerkommission F._____ auf den Bericht des LE KStA. Weiter hielt sie in allgemeiner Weise fest, eine steuerpflichtige Person könne nicht frei wählen, ob sie selbständig oder unselbständig erwerbend sei.

3.5.

Im Einspracheverfahren und mit Rekurs liessen die Rekurrenten geltend machen, es liege keine überwiegende private Nutzung des Traktors vor. Ein Traktor dieser Grösse sei weder für Einkäufe noch für Ausflüge geeignet. Ebenfalls sei er kein Liebhaberobjekt. Die Anschaffung des Traktors sei ausschliesslich zur geschäftlichen Nutzung erfolgt. Da verschiedene umliegende Betriebe Bedarf für einen solchen Traktor gehabt hätten, die Investitionen aber nicht hätten tätigen wollen oder können, sei der Traktor angeschafft worden.

Weiter wurde geltend gemacht, der Rekurrent sei auch im Jahr 2018 unverändert Eigentümer eines Landwirtschaftsbetriebes gewesen, welcher sich im Geschäftsvermögen befinde. Teile der Liegenschaften seien seit 2013 an den Sohn und die [...] an die D._____ AG verpachtet. Zudem seien Räumlichkeiten an Dritte vermietet worden. Weiter generiere der Rekurrent Erträge aus [...]. All diese Tätigkeiten seien Bestandteil der vom Rekurrenten geführten Buchhaltung. Die Gewinne seien als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert und veranlagt worden. Da der Rekurrent seine selbständige Erwerbstätigkeit nie aufgeben habe, liege kein vergleichbarer Sachverhalt vor, wie er dem vom LE KStA zitierten Bundesgerichtentscheid vom 1. Mai 2020 (2C_332/2019) zu Grunde liege.

Mit dem Kauf des Traktors im Jahr 2018 habe der Rekurrent ein zusätzliches Geschäftsfeld erschlossen. Der Traktor werde zu marktgerechten Konditionen an verschiedene Betriebe vermietet. Im Wesentlichen komme der Traktor bei der D._____ AG und im Betrieb des Sohnes, daneben aber auch bei mindestens einem weiteren Betrieb jeweils gegen Entgelt zum Einsatz. Die damit generierten Einnahmen (2019: CHF 12'500.00; 2020: CHF 16'400.00) seien als Betriebserträge verbucht worden.

Der Rekurrent erfülle die Kriterien einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Er habe Kapital und Arbeit in einer frei gewählten Organisation eingesetzt. Damit habe er 2019 und 2020 mit der Vermietung des Traktors Umsätze erzielt, welche deutlich über den Kosten gelegen hätten. Generell richte der Rekurrent alle seine geschäftlichen Tätigkeiten immer auf eine Gewinnerzielung aus. Auch der 2018 angeschaffte Traktor gehöre zum Geschäftsvermögen. Bereits 1998 sei ein Traktor gekauft worden, welcher nicht auf dem eigenen Betrieb eingesetzt, sondern zu 100 % an einen Drittbetrieb vermietet worden sei. Damit sei für den Betrieb ausschliesslich durch Mieterträge ein zusätzlicher Gewinn entstanden, welcher als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst worden sei. Auch jener Traktor habe zum Geschäftsvermögen gehört.

Der Traktor sei nach einer längeren Evaluation und der Bestellung im Juni 2018 erst im Dezember 2018 ausgeliefert und eingelöst worden. Die Fremdnutzung sei bereits im Anschaffungsjahr erfolgt. Da im Kanton Aargau Sofortabschreibungen nur im Anschaffungsjahr möglich seien, sei es unumgänglich gewesen, die Abschreibungen im Jahr 2018 vorzunehmen.

3.5.1.

Im Vernehmlassungsverfahren führte der LE KStA aus, dass gemäss Buchhaltung 2019 und 2020 die Vermietung des Traktors ausschliesslich innerhalb der Familie (an Sohn E._____ und an die eigene Firma D._____ AG) erfolgt sei. Lediglich einmal sei 2019 eine Vermietung an eine Drittperson für CHF 100.00 verbucht worden. Ansonsten seien nur Erträge aus der Liegenschaft (Vermietung, Verpachtung, [...]) ausgewiesen. Dass diese Erträge als selbständiges Erwerbseinkommen ausgewiesen worden seien, habe sich aus dem Umstand ergeben, dass die Liegenschaft im Geschäftsvermögen und nicht im Privatvermögen geführt worden sei. Es wurde daran festgehalten, dass der Sachverhalt dem vom Bundesgericht mit Urteil vom 1. Mai 2020 (2C_332/2019) beurteilten Sachverhalt entspreche.

Eine eigentliche betriebliche Tätigkeit werde nicht geführt. Der Traktor werde zu keiner selbständigen Erwerbstätigkeit genutzt. Es habe lediglich eine Vermietung vorgelegen. Ein Einsatz von Arbeit und ein Auftreten gegen aussen sei nicht erkennbar. Die Tätigkeit sei vergleichbar mit einer Wohnungsvermietung, welche als solche nicht als selbständige Erwerbstätigkeit qualifiziere. Die Aufnahme des Traktors in die Buchhaltung vermöge für sich alleine die Zuteilung zum Geschäftsvermögen nicht zu bewirken. Die Zuordnung erfolge aufgrund der Präponderanzmethode. Da die Rekurrenten selber keine Arbeiten mit dem Traktor ausgeübt hätten und nur Erträge aus Vermietung vorlägen, ergebe sich eine 100 %-ige private Nutzung. Nach der für die Beurteilung massgeblichen Präponderanzmethode gehöre der Traktor zum Privatvermögen der Rekurrenten.

Ob eine Gewinnabsicht vorliege, werde sich in den kommenden Jahren zeigen. Jedenfalls habe die angebliche Erwerbstätigkeit aus der Vermietung eines Traktors im Jahr 2018 mit einem Verlust von CHF 117'600.00 gestartet. Rechne man diesen auf einen Zeitraum von 7 Jahren um, müssten pro Jahr mindestens Mieterträge von CHF 16'800.00 eingehen. Dabei seien die laufenden Kosten wie insbesondere Versicherung und Reparaturen, welche im Jahr 2019 CHF 3'157.00 und im Jahr 2020 CHF 4'759.00 betragen, hätten, noch nicht berücksichtigt. Die Umsätze der Jahre 2019 mit CHF 9'700.00 und 2020 mit CHF 16'400.00 hätten jedenfalls noch unter der Gewinnschwelle gelegen. Ein Zusammenhang mit den Abschreibungen auf einem bis 2013 verwendeten Traktor sei nicht erkennbar.

3.5.2.

Die Rekurrenten machten mit der Replik geltend, von der Vorinstanz werde nicht beachtet, dass der gut ausgestattete Traktor mit einer bescheidenen Auslastung auch nach 7 Jahren einen Marktwert von mindestens 50 % der Anschaffungskosten habe. Damit liege die rechnerische Gewinnschwelle wesentlich tiefer als vom LE KStA angeführt. Im Geschäftsjahr 2021 sei ein Ertrag von CHF 18'800.00 erzielt worden und es seien Kosten von lediglich CHF 2'777.00 angefallen. Der Gewinn durch die Traktorvermietung habe im Jahr 2021 demnach CHF 16'023.00 betragen.

4.

4.1.

Gemäss § 36 Abs. 2 lit. a StG werden bei selbständiger Erwerbstätigkeit unter anderem die ausgewiesenen Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen zum Abzug zugelassen. Die Abschreibungen sollen den effektiv eingetretenen, periodengerecht abgegrenzten Wertverminderungen entsprechen. Die Feststellung der wirklichen Entwertung eines Vermögensobjektes bereitet jedoch oft erhebliche Schwierigkeiten. Die Veranlagungsbehörde ist normalerweise nicht in der Lage, das Ausmass der effektiven Entwertung jedes einzelnen Aktivums zu überprüfen. Das zulässige Mass der Abschreibung ist daher durch Schätzung zu ermitteln. In der Praxis wird diesbezüglich regelmässig auf die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung in den einschlägigen Merkblättern publizierten Abschreibungssätze abgestellt. Dies garantiert eine Berechnung der Abschreibungen in den einzelnen Branchen nach einheitlichen Sätzen. In diesem Sinn wird die geschäftsmässige Begründetheit der Abschreibungen regelmässig aufgrund pauschaler Abschreibungssätze beurteilt. Der Steuerpflichtige kann zwar auch vom System der Abschreibungssätze abweichen, wenn er glaubhaft machen kann, dies entspreche seiner Unternehmung besser und er damit die geschäftsmässige Begründetheit belegt. Hat er sich jedoch für eine Abschreibungsmethode entschieden, so muss er sich dabei behaften lassen. Ein Methodenwechsel ist nur zulässig, wenn er aus triftigen innerbetrieblichen Gründen erfolgt. Ein einmal gewähltes Abschreibungsverfahren muss in diesem Sinn in der Regel dauernd beibehalten werden und es darf keine

steuerplanerisch bedingten Änderungen erfahren (vgl. AGVE 1996 S. 222; VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.4]).

4.2.

Auf beweglichen Gegenständen des Anlagevermögens kann die Differenz zwischen dem Anlagewert und dem Endwert sofort abgeschrieben werden. Endwert ist der Wert, den der abzuschreibende Gegenstand in dem Zeitpunkt haben wird, in welchem er aus dem Betrieb ausscheidet. Er beträgt in der Regel 20 % des Anlagewertes (§ 20 Abs. 1 StGV; vgl. auch AGVE 2001 S. 409 [mit Hinweisen]). Gegenstände, für welche die Sofortabschreibung beansprucht wird, sind auf einem separaten Konto zu verbuchen, das den Anlagewert und Endwert jedes einzelnen Postens im Detail ausweist. Den Steuerbehörden ist nebst der Bilanz eine Abschreibungstabelle zur Verfügung zu stellen. Steuerpflichtige, welche diese buchmässigen Anforderungen nicht erfüllen, können die Sofortabschreibung nicht geltend machen (§ 20 Abs. 2 StGV). Die Sofortabschreibung kann ausserdem nicht beansprucht werden, sofern auf den fraglichen Gegenständen bereits nach den Normalsätzen abgeschrieben wurde (§ 20 Abs. 3 StGV).

5.

5.1.

Eine Abschreibung, und damit auch eine Sofortabschreibung im Sinne von § 20 StGV, ist nur auf Geschäftsvermögen zulässig. Es ist daher vorab die Vermögensqualifikation des Traktors (G) zu prüfen.

5.2.

5.2.1.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 StG). Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter sind nach der sogenannten Präponderanzmethode entweder voll dem Geschäfts- oder voll dem Privatvermögen zuzurechnen.

5.2.2.

Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist dabei, wie sich aus der zitierten gesetzlichen Begriffsumschreibung ergibt, die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstands. Massgebend ist also in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich dem Geschäft dient (vgl. BGE 133 II 420, Erw. 3.2 und 3.3; BGE 120 Ia 349, Erw. 4c/aa; Bundesgerichtsurteile vom 24. August 2017 [2C_1037/2016], Erw. 4.2, vom 25. April 2017 [2C_41/2016 und 2C_42/2016] und vom 27. November 2013 [2C_515/2013], Erw. 2.1). Ob ein Vermögensgegenstand aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion der selbständigen Erwerbstätigkeit dient, bestimmt sich nach dem

Willen der steuerpflichtigen Person. Diese widmet Vermögensgegenstände – etwa durch Sacheinlage, Investition oder Eigenproduktion – geschäftlichen Zwecken, indem sie sie zu Produktionsfaktoren in der geschäftlichen Leistungserstellung macht. In diesem Sinne ist jedes Geschäftsvermögen gewillkürt. Diese Widmung ist ein subjektiver Vorgang. Für die Beantwortung der Zuteilungsfrage kann aber nicht auf einzelne, beliebige Willenserklärungen der steuerpflichtigen Person abgestellt werden. Massgebend sind nicht deren bloss formelle Äusserungen über die Zuteilung eines Vermögensgegenstandes zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen, sondern deren (effektiver) Wille hinsichtlich des tatsächlichen Dienens dieser Vermögensgegenstände zu geschäftlichen Zwecken. Das blosses Wollen bzw. hiezu den Steuerbehörden abgegebene Erklärungen genügen nicht. Vielmehr muss der Widmungswille in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebracht, d.h. effektiv verwirklicht worden sein. Massgebend ist somit eine objektivierte Willenserklärung (vgl. Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75, S. 280 f.).

5.2.3.

Die subjektive Widmung der Vermögenswerte durch den Geschäftsinhaber als Geschäftsvermögen äussert sich vor allem in der buchmässigen Erfassung. Die Aufnahme eines Vermögenswertes in die Bilanz stellt nach der bundesgerichtlichen Praxis ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass dieser zum Geschäftsvermögen gehört, sofern er nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet und der damit zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatkonto gebucht wird. Die buchmässige Behandlung stellt ein Indiz für die Zuteilung dar, welches nur schwer zu widerlegen ist. Wenn die Verbuchung aber nicht im Einklang mit den tatsächlichen Verhältnissen erfolgt, geht die Indizwirkung der Bilanzierung von Geschäftsvermögen verloren (vgl. Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 18 DBG N 44 ff.). Ein Gegenstand stellt aufgrund seiner technisch-wirtschaftlichen Funktion auch dann Geschäftsvermögen dar, wenn er nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden ist. Zu berücksichtigen ist also nicht nur die formelle Aufnahme (oder Nichtaufnahme) in die Bilanz, sondern die konkrete buchhalterische Behandlung insgesamt, so u.a. auch etwa die Vornahme von Abschreibungen oder die Verbuchungsweise von einschlägigen Aufwands- und Ertragspositionen. Von Bedeutung kann ebenfalls die Qualität der Buchführung der steuerpflichtigen Person sein (Bundesgerichtsurteile vom 25. April 2017 [2C_41/2017, 2C_42/2017], Erw. 5.2 und 5.3, und vom 9. Dezember 2016 [2C_308/2016, 2C_309/2016], Erw. 3.4 mit weiteren Hinweisen).

5.2.4.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes,

dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. BGE 140 II 248, 133 II 153; Urteil des Bundesgerichts vom 15. September 2014 [2C_112/2014]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 174 StG N 28).

5.2.5.

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

5.3.

5.3.1.

Der Rekurrent führt für seine selbständige Erwerbstätigkeit eine eigene Buchhaltung. Es liegt somit eine Trennung des Privatvermögens und des Geschäftsvermögens vor. Der Traktor wurde im Anschaffungsjahr 2018 in der Buchhaltung aktiviert. Damit hat der Rekurrent grundsätzlich bekundet, den Traktor einer selbständigen Erwerbstätigkeit dienstbar zu machen. Die buchhalterische Behandlung des Traktors spricht damit klar für Geschäftsvermögen. Die Aufnahme eines Vermögenswertes in die Bilanz stellt ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass dieser zum Geschäftsvermögen gehört, sofern dieser nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet und der damit zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatkonto gebucht wird.

Die Aufnahme in die Buchhaltung allein vermag jedoch nicht die Zuteilung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen bewirken. Für die definitive Zuteilung eines Vermögenswertes zum Geschäftsvermögen oder zum Privatvermögen ist auf die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion eines Wirtschaftsgutes abzustellen. Massgebend ist in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich der Erzielung von Gewinn in der selbständigen Erwerbstätigkeit dient.

5.3.2.

Gemäss den eingereichten Buchhaltungen wurden mit der Traktorvermietung 2019 CHF 9'700.00, 2020 CHF 16'400.00 und 2021 CHF 18'800.00 an Erträgen generiert. Dem standen Aufwände von CHF 4'687.50 (2020) und CHF 2'777.20 (2021) gegenüber (Der Aufwand für das Geschäftsjahr 2019 lässt sich den Akten nicht entnehmen; gemäss den Angaben des LE KStA betrug der Aufwand für Versicherungen und Reparaturen im Jahr 2019 CHF 3'157.00). Insgesamt resultierten daraus Ertragsüberschüsse von CHF 11'712.50 (2020) und CHF 16'022.80 (2021). Der Vorinstanz ist sodann zuzustimmen, dass die Traktorvermietung im Jahr 2018 mit einem Verlust von CHF 117'600.00 (Sofortabschreibung) startete.

Zwar beschränkt sich die Möglichkeit zur Verlustverrechnung auf die Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahre, soweit diese bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre noch nicht berücksichtigt werden konnten (§ 39 Abs. 1 StG). Auf der anderen Seite lässt diese Betrachtung die wohl regelmässig längere "Lebensdauer" des Traktors und dessen Restwert nach sieben Jahren – in Beachtung der mit dem Fahrzeug verrichteten Arbeiten – ausser Acht. Weiter ist dazu festzuhalten, dass jede Investition stets ein gewisses Verlustrisiko mit sich bringt. Ob die vom Rekurrenten getätigte Investition sich gelohnt hat oder nicht, wird sich erst in einigen Jahren zeigen. Unabhängig davon ist jedoch bereits jetzt aus den eingereichten Buchhaltungen ersichtlich, dass mit der Traktorvermietung ein Gewinn erzielt werden kann. Daraus ist die Gewinneignung abzuleiten.

5.3.3.

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz, kann der vorliegende Sachverhalt nicht mit dem vom Bundesgericht mit Urteil vom 1. Mai 2020 [2C_332/2019] beurteilten Sachverhalt verglichen werden. Das Bundesgericht hatte in seinem Entscheid darüber zu befinden, ob die teilweise Verpachtung und teilweise Veräusserung eines Geschäftsvermögens als definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit zu würdigen ist. Vorliegend ist unbestritten, dass die liegenschaftlichen Werte der Rekurrenten zum Geschäftsvermögen gehören. Sodann war vom Bundesgericht nicht die Zugehörigkeit eines Alternativgutes zum Geschäfts- oder Privatvermögen zu beurteilen.

Weiter wird der Traktor auch für den Gartenunterhalt im Landwirtschaftsbetrieb gebraucht. Es ist sodann kein Einsatz des Traktors für private Zwecke ersichtlich. Das spricht nach der Präponderanzmethode der tatsächlich überwiegenden bzw. ausschliesslichen geschäftlichen Nutzung entsprechend für Geschäftsvermögen.

5.4.

Insgesamt ist festzuhalten, dass der Traktor überwiegend bzw. ausschliesslich einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten dient. Der Traktor ist daher zum Geschäftsvermögen des Rekurrenten zu rechnen. Die vorgenommene Sofortabschreibung von CHF 117'600.00 entspricht den Voraussetzungen von § 20 StGV. Sie ist daher geschäftsmässig begründet. Die Aufrechnung der Abschreibung von CHF 117'600.00 ist zu streichen.

6.

Die Vorinstanz hat den Traktor G mit einem Vermögenssteuerwert von CHF 102'900.00 erfasst. Sie hat dabei die Grundsätze für den "Steuerwert Personenwagen mit 1. Inverkehrsetzung 2018" angewandt. (Veranlagungsdetails vom 19. Februar 2021). Der Buchwert in Berücksichtigung der Sofortabschreibung beträgt CHF 29'400.00. Das satzbestimmende Vermögen ist dementsprechend um CHF 73'500.00 zu reduzieren.

7.

Im Ergebnis erweist sich der Rekurs als begründet. Der Rekurs ist gutzuheissen. Das satzbestimmende Einkommen reduziert sich von CHF 981'895.00 um CHF 117'600.00 auf CHF 864'295.00. Das satzbestimmende Vermögen reduziert sich von CHF 6'810'612.00 um CHF 73'500.00 auf CHF 6'737'112.00.

8.

Die Steuerkommission F._____ wird angewiesen, eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen.

9.

9.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

9.2.

Sodann ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin beläuft sich auf CHF 3'043.75 (inkl. MWSt). Da lediglich der im Rekursverfahren durch die Vertretung entstandene Aufwand geltend gemacht werden kann, ist die Kostennote zu kürzen.

Mit der eingereichten Kostennote werden unter dem Titel "Rekapitulation Leistungsgruppe" Kosten für "Einsprache/Rekurs/Vollmacht/Steuerverhandlung" geltend gemacht. Wie ausgeführt sind Aufwendungen aus dem (unentgeltlichen) Veranlagungs- und Einspracheverfahren nicht zu entschädigen. Dementsprechend ist die geltend gemachte Entschädigung um die geschätzten Aufwendungen für die "Einsprache/Steuerverhandlung"

(im Rekursverfahren wurde keine Verhandlung durchgeführt) herabzusetzen. Es wird eine Entschädigung von CHF 1'620.00 (12 Std. à CHF 135.00; inkl. MWSt und Auslagen) ausgerichtet.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses werden das satzbestimmende Einkommen auf CHF 864'295.00 (davon CHF 100'000.00 Beteiligungsertrag) und das satzbestimmende Vermögen auf CHF 6'737'112.00 festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission F._____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'620.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt F._____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 21. März 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche