

3-RV.2022.50

P 108

Urteil vom 27. Juni 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Wick Gerichtsschreiberin Betsche
-----------	--

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 28. März 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2020 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 158'100.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmendem Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit des Rekurrenten unter anderem CHF 87'964.00 unter dem Titel "Aufrechnungen Differenz Darlehen gemäss Berechnung" hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 17. Dezember 2020 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 13. Januar 2021 Einsprache erheben. Sie beantragten, die Aufrechnung von CHF 87'964.00 sei zu streichen.

3.

Mit Entscheid vom 28. März 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 28. März 2022 (Zustellung am 31. März 2022) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 21. April 2022 (Postaufgabe am 22. April 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende Anträge:

- "1) Streichung der Aufrechnung Fr. 87'964.-
- 2) Die Schenkung von Fr. 129'262.- (Darlehen der Eltern an den Sohn aus Pacht) sei zu akzeptieren.
- 3) Die Bankausweise / Kreditvertrag vom 07.12.2016 seien als Beweismittel anzuerkennen.
- 4) Es sei gemäss Selbstdeklaration zu veranlagern."

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

5.

Das Gemeindesteueraamt 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 Unterlagen beim Gemeindesteueramt Q._____ eingeholt.

8.

A._____ und B._____ haben aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Rekurrenten mit Schreiben vom 27. November 2023 darüber in Kenntnis gesetzt, dass aufgrund des Todes von D._____ am tt.mm. 2023 kein Vertretungsverhältnis mehr besteht. Für den Fall, dass sich die Rekurrenten weiterhin im Verfahren vertreten lassen wollten, wurden sie aufgefordert, bis zum 15. Dezember 2023 eine neue Vollmacht zu Gunsten eines neuen Vertreters einzureichen. Ebenso wurden sie darauf hingewiesen, dass sie ohne Einreichung einer (neuen) Vollmacht als nicht vertreten gelten, weshalb ihnen Verfügungen und Entscheide direkt zugestellt würden.

2.2.

Die Rekurrenten haben keine neue Vollmacht eingereicht. Folglich gelten die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren als nicht vertreten.

3.

3.1.

In der Steuerperiode 2018 war der Rekurrent selbständig erwerbender Landwirt.

3.2.

Mit Vertrag vom tt.mm. 2018 wurde der Landwirtschaftsbetrieb vom Vater des Rekurrenten an den Rekurrenten verkauft. Der Kaufpreis von CHF 500'000.00 wurde gemäss vertraglichen Bestimmungen einerseits durch die Übernahme der Schuldpflicht von CHF 370'000.00 gegenüber der N._____ getilgt. Andererseits wurde eine Darlehensforderung des Rekurrenten gegenüber seinem Vater von CHF 130'000.00 zur Verrechnung gebracht.

3.3.

Im Veranlagungsverfahren 2018 hat die Steuerkommission Q._____ den deklarierten Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten von CHF 61'867.00 – neben weiteren, unbestrittenen Aufrechnungen im Gesamtbetrag von CHF 8'788.00 – CHF 87'964.00 hinzugerechnet. Daraus resultierten veranlagte Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 158'619.00 sowie ein steuerbares Einkommen von CHF 158'141.00.

Die Aufrechnung von CHF 87'964.00 basierte auf dem Umstand, dass die beim Verkauf des Landwirtschaftsbetriebs zur Verrechnung gebrachte Forderung von CHF 130'000.00 nach Auffassung der Steuerkommission Q._____ nur im Umfang von CHF 42'035.90 bestand.

3.4.

Zwar verlangen die Rekurrenten (Ziffer 4) eine Veranlagung gemäss Selbstdeklaration, was grundsätzlich so zu verstehen ist, dass alle Abweichungen der Veranlagung von der Steuererklärung angefochten werden.

Jedoch haben die Rekurrenten bereits in der Einsprache (damals noch mit anderer Vertreterin) ausführen lassen, dass die übrigen Aufrechnungen gerechtfertigt seien und nicht bestritten würden (Seite 1 am Ende). Vor allem aber enthalten die Begründung des Rekurses wie auch die Replik keine Hinweise darauf, dass neben der Aufrechnung von CHF 87'964.00 weitere aufgerechnete Positionen angefochten würden. Im Gegenteil wird lediglich zur Aufrechnung von CHF 87'964.00 Stellung genommen.

3.5.

Umstritten und nachfolgend zu prüfen ist damit die Aufrechnung von CHF 87'964.00. Dazu ist – nach einer Zusammenfassung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 4.) – zunächst darauf einzugehen, ob der Rekurrent zum Zeitpunkt der Hofübertragung über eine Forderung gegenüber seinem Vater verfügte, bzw. wie hoch diese Forderung war (Erw. 5.). Danach ist zu beurteilen, welche Steuerfolgen es nach sich zieht, falls der Rekurrent zum Zeitpunkt der Hofübergabe nicht über eine Forderung von CHF 130'000.00 gegenüber seinem Vater verfügt haben sollte (Erw. 6.).

4.

4.1.

Die Rekurrenten machen im Rekurs geltend, es habe seit dem tt.mm. 2007 eine Personengesellschaft (Vater und Sohn/Rekurrent) bestanden, die am tt.mm. 2013 aufgelöst worden sei. In der Folge habe der Rekurrent den Landwirtschaftsbetrieb vom Vater gepachtet, bis es im Jahr 2018 zum Verkauf des Betriebes an den Rekurrenten gekommen sei.

Aus der Personengesellschaft habe eine Schuld des Rekurrenten gegenüber seinen Eltern von CHF 129'262.00 resultiert. Diese Schuld des Rekurrenten gegenüber seinen Eltern sei zunächst stehen gelassen worden. Im Jahr 2016 hätten die Eltern dem Rekurrenten die Schuld (schenkungsweise) erlassen.

Im Jahr 2016 habe der Rekurrent einen Kredit von CHF 130'000.00 von der N._____ (Vertrag vom tt.mm. 2016) erhalten. Dieser Kredit sei durch ein auf dem Landwirtschaftsbetrieb lastenden Grundpfand besichert worden (Drittpfand). Der Rekurrent habe den erhaltenen Kreditbetrag von

CHF 130'000.00 an seine Eltern weitergegeben, die damit eigene Rechnungen (Steuerschulden/AHV-Beiträge) bezahlt hätten. Somit habe eine Schuld der Eltern gegenüber dem Rekurrenten von CHF 130'000.00 bestanden, während der Rekurrent seinerseits der Bank CHF 130'000.00 aus dem Kreditvertrag geschuldet habe. Beim Verkauf des Landwirtschaftsbetriebs habe der Rekurrent seine Forderung gegenüber den Eltern mit dem Kaufpreis verrechnet.

4.2.

Gestützt auf einen Bericht des Landwirtschaftsexperten (LE) des KStA stellt sich die Steuerkommission Q._____ im Einspracheentscheid hingegen auf den Standpunkt, im Jahre 2018 habe keine Forderung des Rekurrenten von CHF 130'000.00 gegenüber seinen Eltern bzw. seinem Vater bestanden. Schliesslich sei dieser Betrag per 31. Dezember 2017 weder im Wertschriftenverzeichnis des Rekurrenten als Forderung, noch in der Deklaration der Eltern des Rekurrenten als Schuld verzeichnet gewesen. Aus den Buchhaltungsunterlagen ergebe sich, dass per Ende 2016 keine gegenseitigen Schulden und Forderungen zwischen dem Rekurrenten und seinen Eltern bestanden hätten.

Gemäss Wertschriftenverzeichnis der Eltern des Rekurrenten hätten per Ende 2015 nämlich Forderungen der Eltern von CHF 129'262.00 und CHF 29'262.00 gegenüber dem Rekurrenten bestanden. Diesen Forderungen seien Kontokorrentguthaben des Rekurrenten von CHF 74'221.49 (gemäss Buchhaltungskonto Nr. 1120 "KK Eltern L._____") und CHF 1'660.95 (gemäss Buchhaltungskonto Nr. 1125 "Eltern L._____ LG BH") gegenübergestanden. Daraus ergebe sich eine Nettoschuld des Rekurrenten gegenüber seinen Eltern von CHF 82'641.56 (CHF 129'262.00 + CHF 29'262.00 ./. CHF 74'221.49 ./. CHF 1'660.95). Diese Schuld hätten die Eltern des Rekurrenten dem Rekurrenten per Ende 2016 als Erbvorbzug erlassen. Damit hätten per Ende 2016 zwischen dem Rekurrenten und seinen Eltern keine gegenseitigen Forderungen mehr bestanden.

Zwar sei zutreffend, dass der Rekurrent im Jahr 2016 eine Hypothek von CHF 130'000.00 bei der N._____ aufgenommen habe. Eine Schuld gegenüber der Bank könne aber nicht als Guthaben gegenüber dem Vater verrechnet werden. Das an den Rekurrenten im Jahr 2016 gewährte Darlehen von CHF 130'000.00 sei von diesem verwendet, nicht aber für den Hofkauf im Jahr 2018 eingesetzt worden.

Im Übrigen zeige die Buchhaltung, dass die im Jahr 2016 gewährte Hypothek von CHF 130'000.00 teilweise zur Begleichung von Steuerschulden der Eltern des Rekurrenten eingesetzt worden sei. Diese bezahlten Rechnungen seien im Kontokorrent des Vaters (als Forderung diesem gegenüber) verbucht worden. Jedoch seien die daraus resultierenden Forderungen des Rekurrenten (wie ausgeführt) bereits per Ende Jahr 2016 mit dem

gegenüber dem Rekurrenten bestehenden Darlehen von CHF 129'262.00 verrechnet und der überschüssende Teil der Schuld des Rekurrenten als Erbvorbezug erlassen worden. Deshalb äusserten sich die Rekurrenten widersprüchlich, wenn sie per 2018 eine Forderung gegenüber den Eltern von CHF 130'000.00 behaupteten. Die Rekurrenten seien auf ihre Buchhaltung zu behaften.

Per Ende 2017 habe der Rekurrent eine Forderung von CHF 43'490.00 gegenüber seinen Eltern gehabt. Dies ergebe sich aus der Buchhaltung (Buchhaltungskonto Nr. 1120 "KK Eltern L.____") und dem Wertschriftenverzeichnis des Rekurrenten. Diese Forderung habe für die Finanzierung des Hofes eingesetzt werden können.

In der Buchhaltung des Rekurrenten für das Geschäftsjahr 2018 sei das Darlehen gegenüber dem Vater auf mehreren Konten verteilt verbucht und schlussendlich auf dem Buchhaltungskonto Nr. 2850 "Eigenkapital A.____" konsolidiert worden. Das tatsächliche Guthaben des Rekurrenten im Jahre 2018 berechne sich aus der Verrechnung zweier Beträge im Buchhaltungskonto Nr. 2850 "Eigenkapital A.____", nämlich CHF 101'578.45 abzüglich CHF 59'542.55, was CHF 42'035.90 ergebe. Der gleiche Betrag resultiere, wenn man den per Ende 2017 bestehenden Schulden der Eltern von CHF 43'489.60 die im Jahr 2018 erfolgten (Privat-) Bezüge von CHF 304.60, CHF 322.70, CHF 792.00 und CHF 150.00 (jeweils ersichtlich im Buchhaltungskonto Nr. 2070 "Privatkonto C.____") sowie CHF 650.00 und CHF 4'657.00 (jeweils ersichtlich im Buchhaltungskonto Nr. 2800 "Eigenkapital C.____") hinzurechne und das Guthaben der Eltern von CHF 8'330.00 (anteiliger Pachtzins per Hofübergabe, vgl. Buchhaltungskonto Nr. 2070 "Privatkonto C.____") abziehe. Damit habe im Jahr 2018 anlässlich der Hofübergabe eine Schuld der Eltern von CHF 42'035.90 bestanden.

Als Alternative hätten die Eltern dem Rekurrenten beim Verkauf des Landwirtschaftsbetriebs auch ein Darlehen über CHF 130'000.00 gewähren können. Ein solches Darlehen sei aber weder in der Buchhaltung, noch in den Steuererklärungen der Eltern und der Rekurrenten ersichtlich. Zudem existiere kein Darlehensvertrag.

Nur die bestehende, aus der Buchhaltung hergeleitete Forderung von CHF 42'035.90 könne bei der Hofübernahme zur Verrechnung gebracht werden. Folglich sei die Differenz zu CHF 130'000.00 aufzurechnen.

5.

5.1.

5.1.1.

Was zunächst die Frage betrifft, wofür der Hypothekarbetrag von CHF 130'000.00 Verwendung fand, so geben die folgenden Buchhaltungskonten der Einzelunternehmung des Rekurrenten aus dem Geschäftsjahr 2016 Aufschluss darüber:

1015 N. _____	ccc			
	Eröffnungsbilanz		2'431.81	2'431.81
	per 01.01.2016			
(...)	(...)	(...)		(...)
30.08.16	F. _____ 2010	1120	17'021.15	-7'561.74
(...)	(...)	(...)		(...)
28.09.16	Steueramt AG	1120	12'198.00	-8'865.99
(...)	(...)	(...)		(...)
06.12.16	Steuerbezug AG	1120	31'207.10	-29'265.31
(...)	(...)	(...)		(...)
07.12.16	UT eee auf ddd	1025	17'021.15	-22'082.11
07.12.16	UT eee auf ddd	1025	31'207.10	9'124.99
(...)	(...)	(...)		(...)
23.12.16	Rückverg. DBST 10	1025	12'198.00	19'543.54
(...)	(...)	(...)		(...)
	Total / Saldo per		216'666.97	199'734.76
	31.12.2016			16'932.21

1025 N. _____	ddd			
	Eröffnungsbilanz			0.00
	per 01.01.2016			
07.12.16	UT eee auf ddd	1015	17'021.15	-17'021.15
07.12.16	UT eee auf ddd	1015	31'207.10	-48'228.25
23.12.16	Rückverg. DBST 10	1015	12'198.00	-60'426.25
23.12.16	Variable Hypothek	2450	130'000.00	69'573.75
31.12.16	Spesen N. _____	6500	201.57	69'372.18
	ddd			
	Total / Saldo per		130'000.00	60'627.82
	31.12.2016			69'372.18

Gemäss diesen Aufzeichnungen (beim Gegenkonto 1120 handelt es sich um das Buchhaltungskonto "KK Eltern L. _____") waren per Ende 2016 vom Hypothekarbetrag von CHF 130'000.00 bereits CHF 60'627.82 ausgegeben worden, davon CHF 60'426.25 für private Rechnungen der Eltern des Rekurrenten.

5.1.2.

Im Geschäftsjahr 2017 stellte sich das Buchhaltungskonto Nr. 1025 "N._____ ddd" wie folgt dar:

1025 N._____ ddd				
	Eröffnungsbilanz		69'372.18	69'372.18
	per 01.01.2017			
02.02.17	Verzugszins Steuern	1120	1'178.70	68'193.48
02.02.17	Kantons- und Gemeindesteuern 11	1120	34'528.00	33'665.48
03.02.17	DBST 2011	1120	13'206.00	20'459.48
31.03.17	Amortisation Hyp.	2450	3'750.00	16'709.48
31.03.17	Hypozins	6002	928.25	15'781.23
30.06.17	Amortisation Hyp.	2450	3'750.00	12'031.23
30.06.17	Hypozins	6002	836.40	11'194.83
30.06.17	Spesen N._____	6500	10.00	11'184.83
29.09.17	Amortisation Hyp.	2450	3'750.00	7'434.83
29.09.17	Hypozins	6002	811.55	6'623.28
29.12.17	Amortisation	2450	3'750.00	2'873.28
29.12.17	Hypozins	6002	786.70	2'086.58
31.12.17	Spesen N._____	6500	10.00	2'076.58
	Total / Saldo per		69'372.18	67'295.60
	31.12.2017			2'076.58

Gemäss diesen Aufzeichnungen wurden vom N._____ Konto ddd somit am 2. und 3. Februar 2017 wiederum Rechnungen der Eltern des Rekurrenten im Gesamtbetrag von CHF 48'912.70 bezahlt. Neben den Amortisationszahlungen für die Hypothek von insgesamt CHF 15'000.00, den Hypothekarzinsen von total CHF 3'362.90 sowie Spesen von CHF 20.00 verblieb per Ende 2017 ein Saldo von CHF 2'076.58. Bis auf diesen Betrag war die Hypothek von CHF 130'000.00 somit verwendet worden, und zwar zu CHF 109'338.95 für Schulden der Eltern des Rekurrenten.

5.1.3.

Im Jahr 2018 erfolgten keine Bewegungen mehr auf dem Buchhaltungskonto Nr. 1025 "N._____ ddd", worauf das Konto per 31. Dezember 2018 nach einem Privatbezug des Rekurrenten in der Höhe von CHF 2'076.58 einen Saldo von CHF 0.00 auswies.

5.1.4.

Richtig ist somit, dass der Hypothekarbetrag klarerweise nicht zur Finanzierung des Kaufs des Landwirtschaftsbetriebs eingesetzt wurde. Das haben die Rekurrenten aber auch nicht vorgebracht. Sie machten stattdessen geltend, mit der von ihnen aufgenommenen Hypothek seien Rechnungen der Eltern des Rekurrenten beglichen worden, woraus eine Forderung der Einzelunternehmung des Rekurrenten gegenüber den Eltern entstanden sei, die beim Hofkauf zur Verrechnung gebracht worden sei.

Dass aus der Verwendung des Hypothekarbetrages eine Forderung der Einzelunternehmung des Rekurrenten gegenüber seinen Eltern entstanden ist, wurde vorstehend aufgezeigt. Wie hoch diese Forderung gesamthaft war, und welche Gegenforderungen der Eltern bestanden, ist nachfolgend

anhand des Beizugs sämtlicher massgebender Buchhaltungskonten zu prüfen.

5.2.

5.2.1.

Massgebend für die gegenseitigen Schulden und Guthaben zwischen den Eltern des Rekurrenten und seiner Einzelunternehmung im Jahr 2016 sind die folgenden Buchhaltungskonten:

1120 KK Eltern L. _____					
Eröffnungsbilanz per 01.01.2016				0.00	
01.01.16	Umb. KK Eltern	2070		796.86	-796.86
	L. _____				
01.01.16	2 [...] gehören Elt.	3415	3'000.00		2'203.14
21.01.16	G. _____ 16 AG aaa	1000	987.50		3'190.64
21.01.16	G. _____ 16 AG bbb	6200		164.90	3'025.74
03.02.16	R. _____ Kosten	1015	217.00		3'242.74
31.03.16	DBST 15	1015	754.00		3'996.74
30.07.16	F. _____, pers. 2. Q. 16	5701		908.45	3'088.29
30.08.16	F. _____ 2010	1015	17'021.15		20'109.44
28.09.16	Steueramt AG	1015	12'198.00		32'307.44
05.10.16	Übertrag	1020		19.50	32'287.94
19.10.16	F. _____, Verzugszinsen	1015	215.50		32'503.44
08.11.16	Einzahlung Frau L. _____	1015		3'500.00	29'003.44
11.11.16	Kt. & Gde Steu. 2016	1015	8'394.50		37'397.94
06.12.16	Steuerbezug AG	1015	31'207.10		68'605.04
06.12.16	S. _____	3670	2'166.45		70'771.49
31.12.16	PA Auto an Eltern	2710	3'450.00		74'221.49
31.12.16	Ausb. KK Eltern verr. mit Erbvorbezug	2850		74'221.49	
Total / Saldo per 31.12.2016			79'611.20	79'611.20	0.00

1125 KK Eltern L. _____ LG BH					
Eröffnungsbilanz per 01.01.2016				0.00	
08.01.16	H. _____ Gebäudevers.	1015	1'377.10		1'337.10
21.01.16	I. _____, Kaminfe.	1000	305.30		1'682.40
22.02.16	T. _____ neuer Stall	1000	1'923.75		3'606.15
22.02.16	J. _____, Eisen	1000	371.35		3'977.50
23.03.16	K. _____, Eternit	1000	59.00		4'036.50
23.03.16	K. _____, Lichtpl.	1000	67.00		4'103.50
31.03.16	Hypozins	1015	2'451.25		6'554.75
14.04.16	M. _____, Geb.ver.	1015	303.30		6'858.05
29.06.16	Expansionsfass	1000	850.00		7'708.05
29.06.16	Sanitärarbeiten	1000	547.30		8'255.35
30.06.16	Hypozins	1015	2'451.25		10'706.60
06.07.16	Kaminfeger	1000	308.90		11'015.50
02.09.16	P. _____ Tankrev.	1015	667.45		11'682.95
30.09.16	Hypozins	1015	2'451.25		14'134.20
11.11.16	O. _____ AG	1015	7'135.50		21'269.70
30.12.16	A. _____ Pachtz.	6001		22'060.00	-790.30
31.12.16	Hypozins	1015	2'451.25		1'660.95
31.12.16	KK Eltern Liegenschaft mit Erbvorbezug	2850		1'660.95	0.00
Total / Saldo per 31.12.2016			23'720.95	23'720.95	0.00

2850 Eigenkapital A. _____					
Eröffnungsbilanz				67'036.10	67'036.10
per 01.01.2016					
31.12.16	Ausb. KK Eltern verr. mit Erbvorbezug	1120	74'221.49		-7'185.39
31.12.16	Privatverbrauch	2600	53'482.95		-60'668.34
31.12.16	Steuern/Versicher.	2610	908.45		-61'576.79
31.12.16	PA Auto/Strom/Tel.	2710	5'600.00		-67'176.79
31.12.16	Naturalienbezüge	2760	450.00		-67'626.79
31.12.16	Eigenmietwert	2765	4'122.00		-71'748.79
31.12.16	Privater Ausgleich	2810	0.06		-71'748.85
31.12.16	Landw. Einkommen	6981		52'968.64	-18'780.21
31.12.16	Ausb. Darlehen von Vater Erbvorbezug	2431		129'262.00	110'481.79
31.12.16	KK Eltern Liegenschaft mit Erbvorbezug	1125	1'660.95		108'820.84
Total / Saldo per 31.12.2016			140'445.90	249'266.74	108'820.84

5.2.2.

Im Buchhaltungskonto 1120 "KK Eltern L. _____" sind die mit einem Teil des Hypothekarbetrags bezahlten Rechnungen der Eltern von CHF 17'021.15, CHF 12'198.00 und CHF 31'207.10 ersichtlich. Zusammen mit den übrigen Bezügen der Eltern ergab sich abzüglich der Einlagen/Guthaben per Ende Jahr 2016 eine Forderung gegenüber den Eltern von CHF 74'221.49. Diese Forderung wurde auf das Buchhaltungskonto Nr. 2850 "Eigenkapital A. _____" umgebucht. Buchhalterisch hat der Rekurrent die Forderung damit privat aus dem Unternehmen entnommen (folglich sank sein Eigenkapital), worauf er sie seinen Eltern (im Gegenzug zu der ihm erlassenen, höheren Gegenforderung, vgl. nachfolgend Erw. 5.2.3.) erlassen hat.

Derselbe Vorgang ist im Buchhaltungskonto Nr. 1125 "KK Eltern L. _____ LG BH" ersichtlich. Die die Guthaben um CHF 1'660.95 überschüssenden Bezüge der Eltern stellten wiederum eine Forderung der Einzelunternehmung des Rekurrenten gegenüber seinen Eltern dar. Per 31. Dezember 2016 wurde diese Forderung auf das Buchhaltungskonto Nr. 2850 "Eigenkapital A. _____" umgebucht, was wiederum zu einer Verminderung des Eigenkapitals des Rekurrenten (infolge Privatentnahme mit anschliessendem Forderungserlass) führte.

Somit bestanden die sich aus den Buchhaltungskonten Nr. 1120 "KK Eltern L. _____" und Nr. 1125 "KK Eltern L. _____ LG BH" ergebenden Schulden der Eltern per Ende Jahr 2016 nicht mehr. Folgerichtig waren in der Bilanz 2016 keine Forderungen gegenüber den Eltern als Aktiven ausgewiesen.

5.2.3.

Die nach Auflösung der Personengesellschaft verbleibende Schuld des Rekurrenten gegenüber seinen Eltern von CHF 129'262.00 war in der Eröffnungsbilanz 2016 unter "2431 Darlehen von Vater" ausgewiesen. Ebenso war in der Bilanz ersichtlich, dass diese Schuld per 31. Dezember 2016 nicht mehr bestand. Die Konsultation des Buchhaltungskontos Nr. 2431

"Darlehen vom Vater" ergibt, dass dieses Darlehen per 31. Dezember 2016 mit dem Vermerk "Ausb. Darlehen von Vater Erbvorbezug" ausgebucht wurde. Die Gegenbuchung erfolgte auf dem Buchhaltungskonto Nr. 2850 "Eigenkapital A._____". Buchhalterisch haben die Eltern ihre gegenüber der Einzelunternehmung bestehende Forderung dem Rekurrenten privat (als Erbvorbezug) übertragen, worauf dieser sie als Privateinlage in sein Unternehmen eingebracht hat. Folglich stieg sein Eigenkapital entsprechend an.

5.2.4.

Daraus ergibt sich, dass per Ende Jahr 2016 die Forderung der Eltern von CHF 129'262.00 mit der Forderung der Einzelunternehmung des Rekurrenten von insgesamt CHF 75'882.44 verrechnet wurde, worauf der überschüssende Betrag von CHF 53'379.56 von den Eltern erlassen wurde. In dieser Höhe fand ein Erbvorbezug seitens des Rekurrenten statt. Soweit aus diesen Unterlagen ersichtlich, bestanden somit per Ende 2016 keine gegenseitigen Forderungen und Schulden zwischen dem Rekurrenten bzw. seiner Einzelunternehmung und seinen Eltern mehr.

5.2.5.

Der sich so aus der Buchhaltung ergebende Ablauf wird grundsätzlich auch im Einspracheentscheid gleich dargestellt. Allerdings geht die Steuerkommission Q._____ im Einspracheentscheid gestützt auf den Bericht des LE des KStA davon aus, dass der Erbvorbezug im Jahr 2016 bei CHF 82'641.56 gelegen habe. Dies liegt darin begründet, dass der LE von einer zusätzlichen Forderung der Eltern gegenüber dem Rekurrenten von CHF 29'262.00 ausgeht.

Diese (zusätzliche) Forderung ist tatsächlich in der Liegenschaftsbuchhaltung der Eltern per 31. Dezember 2015 wie auch in ihrem Wertschriftenverzeichnis 2015 enthalten. Auch deutet der Verweis auf der ersten Seite der Steuererklärung 2016 der Eltern des Rekurrenten "Erbchaft von Todes wegen erhalten / Erhalten von C._____, Erbvorbezug, Betrag CHF 82'642.00" (wenn auch auf der falschen Steuererklärung deklariert) auf eine richtige Berechnung des Erbvorbezugs im Einspracheentscheid hin.

Jedoch ergibt sich aus den Liegenschaftsbuchhaltungen der Eltern (Buchhaltungskonto Nr. 1710 "Darlehen A._____"), dass die per 31. Dezember 2015 bestehende Forderung von CHF 29'262.00 sich im Jahr 2016 um CHF 1'660.95 auf CHF 27'601.05 reduziert. Im Jahr 2017 wurde die verbleibende Forderung der Eltern von CHF 27'601.05 verrechnet mit Schulden der Eltern gegenüber der Einzelunternehmung des Rekurrenten (vgl. in der Liegenschaftsbuchhaltung der Eltern das Buchhaltungskonto Nr. 2810 "Privater Ausgleich"). Diese Verrechnung ist auch in der Buchhaltung 2017 des Rekurrenten im Buchhaltungskonto Nr. 1120 "KK Eltern L._____" er-

sichtlich. Damit gelangte die bereits 2015 mit CHF 29'262.00 bestehende Forderung der Eltern erst im Jahr 2017 (inzwischen reduziert auf CHF 27'601.50) zur Verrechnung (vgl. im Einzelnen nachfolgend Erw. 5.3.1.). Folglich kann sie (bzw. ihr Erlass) nicht Teil des im Jahr 2016 erfolgten Erbvorbezugs gewesen sein.

Im Übrigen fällt auf, dass die aus dem Jahre 2016 resultierende Schuld der Eltern gegenüber der Einzelunternehmung von CHF 1'660.95 gemäss der Buchhaltung des Rekurrenten mit der Schuld des Rekurrenten von CHF 129'262.00 verrechnet wurde (vgl. oben Erw. 5.2.2. und 5.2.4.), während sie gemäss der Liegenschaftsbuchhaltung der Eltern mit der Schuld des Rekurrenten von CHF 29'262.00 verrechnet wurde.

5.3.

5.3.1.

Im Jahr 2017 entwickelten sich die gegenseitigen Schulden und Guthaben wie folgt: Die Buchhaltungskonten Nr. 1120 "KK Eltern L._____" und Nr. 1125 "KK Eltern L.____ LG BH" eröffneten in Folge der 2016 stattgefundenen gegenseitigen Verrechnung von Guthaben und Schulden zwischen der Einzelunternehmung des Rekurrenten und seinen Eltern per 1. Januar 2017 mit Salden von (je) CHF 0.00. Auf dem Konto Nr. 1125 "KK Eltern L.____ LG BH" wurden im Jahr 2017 nur Sollbuchungen (Zahlungen der Einzelunternehmung zugunsten der Eltern) erfasst, die einen Saldo von CHF 12'004.15 ergaben. Dieser Saldo wurde per 31. Dezember 2017 auf das Buchhaltungskonto Nr. 1120 "KK Eltern L._____" umgebucht, auf dem somit sämtliche Schulden der Eltern gegenüber der Einzelunternehmung des Rekurrenten verzeichnet waren. Diese betrugen für das Jahr 2017 insgesamt CHF 71'091.10. Dieser Forderung der Einzelunternehmung des Rekurrenten gegenüber seinen Eltern stand eine Forderung der Eltern gegenüber dem Rekurrenten von CHF 27'601.50 gegenüber, die per 31. Dezember 2017 zur Verrechnung gebracht wurde, woraus ein Saldo von CHF 43'489.60 resultierte. Somit bestanden – wie im Einspracheentscheid zutreffend ausgeführt – per Ende 2017 gemäss Jahresabschluss und Buchhaltung des Rekurrenten Schulden der Eltern von CHF 43'489.60 gegenüber der Einzelunternehmung des Rekurrenten. Diese Forderung haben die Rekurrenten auch im Wertschriftenverzeichnis 2017 deklariert.

5.3.2.

Demgegenüber bestanden per Ende 2017 keine Schulden der Einzelunternehmung des Rekurrenten gegenüber den Eltern. So lebte das Buchhaltungskontos Nr. 2431 "Darlehen vom Vater" welches per 31. Dezember 2016 einen Saldo von CHF 0.00 ausgewiesen hatte, im Jahr 2017 nicht mehr auf. Ebensowenig waren in der Bilanz per 31. Dezember 2017 Schulden gegenüber den Eltern ausgewiesen.

5.4.

5.4.1.

Im Jahr 2018 erfolgte schliesslich der Verkauf des Landwirtschaftsbetriebs der Eltern an den Rekurrenten. Inwiefern dafür ein Guthaben des Rekurrenten gegenüber seinen Eltern bestand, das er mit der Kaufpreisforderung zur Verrechnung bringen konnte, ist folgenden Buchhaltungskonten zu entnehmen:

1120 KK Eltern L. _____					
	Eröffnungsbilanz per 01.01.2018		43'489.60		43'489.60
15.06.18	Umb. KK Eltern	2070		43'489.60	0.00
	Total / Saldo per 31.12.2018		43'489.60	43'489.60	0.00
2070 Privatkonto C. _____					
	Eröffnungsbilanz per 01.01.2018				0.00
02.02.18	I. _____, Kaminf.	1000	304.60		-304.60
15.06.18	Anteiliger Pachtzins per Hofüb	6001		8'330.00	8'025.40
15.06.18	Umb. KK Eltern	1120	43'489.60		-35'464.20
20.06.18	I. _____, Kaminf.	1000	322.70		-35'786.90
31.12.18	PA Strom C. _____	6400	792.00		-36'578.90
31.12.18	PA Wasser C. _____	6430	150.00		-36'728.90
31.12.18	Umb. PA auf EK A. _____	2800		36'728.90	0.00
	Total / Saldo per 31.12.2018		45'058.90	45'058.90	0.00
2800 Eigenkapital C. _____					
	Eröffnungsbilanz per 01.01.2018				0.00
15.06.18	Übertrag auf EK Sohn gemäss Hofübergabe	2850		101'578.45	101'578.45
31.12.18	Naturalienbezüge	2760	650.00		100'928.45
31.12.18	Eigenmietwert	2765	4'657.00		96'271.45
31.12.18	Umb. PA auf EK A. _____	2070	36'728.90		59'542.55
31.12.18	Umb. EK C. _____	2850	59'542.55		0.00
	Total / Saldo per 31.12.2018		101'578.945	101'578.45	0.00
2850 Eigenkapital A. _____					
	Eröffnungsbilanz per 01.01.2018			72'519.69	72'519.69
16.05.18	Hofübernahme durch Verrechnung Darlehen an Eltern	2815		130'000.00	202'519.69
15.06.18	Übertrag auf EK Sohn gem. Hofübergabe	2800	101'578.45		100'941.24
31.12.18	Privatverbrauch	2600	45'762.90		55'178.34
31.12.18	Steuern/Versicher.	2610	2'877.20		52'301.14
31.12.18	PA Auto/Strom/Tel.	2710		761.00	53'062.14
31.12.18	Privater Ausgleich	2810	43'140.90		9'921.24
31.12.18	Gewinn 2018	6981		66'524.42	76'445.66
31.12.18	Umb. EK C. _____	2800		59'542.55	135'988.21
31.12.18	Umb.	2710	3'667.90		132'320.31
31.12.18	Ausb. Kto wird nicht gebraucht	1025	2'076.58		130'243.73
	Total / Saldo per 31.12.2018		199'103.93	329'347.66	130'243.73

2815 Hofübernahme					
Eröffnungsbilanz					0.00
per 01.01.2018					
16.05.18	Hofübernahme, Bo-	1681		90'000.00	90'000.00
	den				
16.05.18	Hofübernahme,	1600		190'000.00	280'000.00
	Wohnhaus				
16.05.18	Hofübernahme,	1610		160'000.00	440'000.00
	Scheune				
16.05.18	Hofübernahme, Re-	1610		60'000.00	500'000.00
	mise				
16.05.18	Hofübernahme	2850	130'000.00		370'000.00
	durch Verrechnung				
	Darlehen an Eltern				
29.06.18	N._____, Übern.	1030	370'000.00		0.00
	Hyp.				
Total / Saldo per			500'000.00	500'000.00	0.00
31.12.2018					

5.4.2.

Wie aus dem Buchhaltungskonto Nr. 2070 "Privatkonto C._____" ersichtlich, sind der per Ende 2017 bestehenden Schuld der Eltern von CHF 43'489.60 weitere Bezüge der Eltern im Gesamtbetrag von CHF 1'569.30 hinzuzurechnen, wovon ein Guthaben der Eltern von CHF 8'330.00 in Abzug zu bringen ist. Daraus resultiert eine Forderung des Rekurrenten gegenüber seinen Eltern von CHF 36'728.90. Dazu zu summieren sind die aus dem Buchhaltungskonto Nr. 2800 "Eigenkapital C._____" ersichtlichen weiteren Bezüge bzw. Schulden der Eltern von CHF 650.00 und CHF 4'657.00. Aus der Buchhaltung ergibt sich somit – wie im Einspracheentscheid korrekt ausgeführt – für das Jahr 2018 eine Gesamtforderung des Rekurrenten gegenüber seinen Eltern von CHF 42'035.90.

5.4.3.

Dieser Forderung des Rekurrenten stand gemäss Geschäftsabschluss 2018 sowie Kontodetails der Buchhaltung des Rekurrenten keine Forderung der Eltern gegenüber.

5.5.

Somit kann zusammenfassend festgehalten werden, dass der Rekurrent im Zeitpunkt der Hofübergabe gemäss seiner eigenen Buchhaltung über eine Forderung von höchstens CHF 42'035.90 gegenüber seinen Eltern verfügte. Diese Forderung reduziert sich bei genauer Betrachtung noch um den Betrag der (wohl irrtümlich) zweimal verrechneten Schuld der Eltern von CHF 1'660.95 (vgl. oben Erw. 5.2.5).

Vor diesem Hintergrund verblieb anlässlich der Hofübergabe eine Restkaufpreisforderung der Eltern in der Höhe von rund CHF 90'000.00. Diese Restkaufpreisforderung wurde weder im Wertschriftenverzeichnis der Eltern des Rekurrenten als Guthaben/Darlehen aufgeführt, noch als Schuld in der Buchhaltung des Rekurrenten verzeichnet. Wie dieser Vorgang steu-

erlich zu würdigen ist und welche Folgen sich daraus ergeben, ist nachfolgend zu prüfen.

6.

6.1.

6.1.1.

Alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit sind steuerbar (§ 27 Abs. 1 StG). Zu den Einkünften zählt unter anderem auch die buchmässige Aufwertung von Geschäftsvermögen, z.B. mittels Verminderung von Geschäftsverbindlichkeiten (VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.367], Erw. 2.1.).

6.1.2.

Der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung ist nicht der Einkommenssteuer unterworfen (§ 33 Abs. 1 lit. a StG). Hingegen unterliegt das durch Schenkung anfallende Vermögen der Besteuerung mit der Schenkungssteuer (§ 142 Abs. 1 StG). Vermögensanfälle aus Schenkung an Nachkommen sind steuerfrei (§ 142 Abs. 3 lit. b StG).

6.1.3.

Der Erlass einer Geschäftsschuld unterliegt grundsätzlich der Einkommenssteuer (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 142 StG N 13). Forderungsverzichte seitens der Gläubiger sind als einkommenserhöhend zu qualifizieren, wenn es sich um Leistungen unbeteiligter Dritter handelt. Bei einer unentgeltlichen Zuwendung unter nahen Verwandten ist jedoch von einem schenkungshalber erfolgten Schuldenerlass auszugehen, zumal dann, wenn beim Schuldner keine Überschuldungssituation vorliegt, so dass es sich nicht um den Verzicht auf eine ohnehin schon wertlos gewordene Forderung handelt. Entscheidend ist in erster Linie die Absicht des Gläubigers. Ein Schuldenerlass durch Schenkung ist selbst bei einem geschäftlichen Darlehen durchaus möglich (Urteil des Bundesgerichts vom 1. April 2009 [2C_224/2008, 2C_225/2008, 2C_226/2008], Erw. 2.2 – diese Erwägung bezog sich auf Art. 24 lit. a DBG, welcher inhaltlich mit § 33 Abs. 1 lit. a StG übereinstimmt). Es ist darauf abzustellen, ob der Schuldenerlass primär aus Rücksicht auf die privaten Beziehungen zum Unternehmer und somit aus privaten Gründen erfolgt ist. Ist dies der Fall, so ist der Schuldenerlass als privater Vermögenszugang zu qualifizieren (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt vom 19. November 2015 [2014-226] in BStP 2017 Nr. 3, Erw. 6.e, sowie SGE vom 25. Juni 2020 [3-RV.2019.142], bei dem der unentgeltliche Wegfall eines Wohnrechts durch vorzeitige Aufhebung als steuerfreie Zuwendung der Mutter an den als Landwirt tätigen Sohn qualifiziert wurde).

6.2.

6.2.1.

Vorliegend haben die Rekurrenten eine Buchhaltung eingereicht, welche die gegenseitigen Forderungen und Guthaben zwischen den Rekurrenten und den Eltern des Rekurrenten ausweist. Auf diese Unterlagen sind die Rekurrenten wie auch die Eltern des Rekurrenten zu behaften. Das daraus resultierende Wissen ist den Beteiligten anzurechnen.

Die Eltern des Rekurrenten durften deshalb beim Verkauf des Landwirtschaftsbetriebs nicht davon ausgehen, der Rekurrent verfüge ihnen gegenüber über eine Forderung von CHF 130'000.00. Aufgrund der engen familiären Beziehungen müssen sie sich die Buchhaltungsaufzeichnungen des Rekurrenten entgegenhalten lassen, die zum Zeitpunkt der Hofübertragung ein geringeres Guthaben des Rekurrenten ihnen gegenüber auswiesen. Hatten die Eltern des Rekurrenten angesichts der vorliegenden Unterlagen aber volle Übersicht über die Höhe der Forderung des Rekurrenten ihnen gegenüber zum Zeitpunkt des Verkaufs des Landwirtschaftsbetriebs, so manifestiert sich in der davon abweichenden vertraglichen Bestimmung, wonach CHF 130'000.00 zur Verrechnung gebracht würden, der klare Wille der Eltern, dem Rekurrenten den überschüssenden Teil ihrer (Kaufpreis-) Forderung unentgeltlich und somit schenkungsweise zu erlassen.

6.2.2.

Vor diesem Hintergrund ist zwar richtig, dass zum Zeitpunkt der Hofübertragung kein Guthaben des Rekurrenten in der Höhe von CHF 130'000.00 gegenüber seinen Eltern bestand. Jedoch haben die Eltern auf den überschüssenden Teil ihrer Kaufpreisforderung verzichtet und sie dem Rekurrenten schenkungsweise erlassen. Steuersystematisch stellt dies eine Schenkung an den Rekurrenten mit anschliessender Privateinlage in seinen Landwirtschaftsbetrieb dar.

Dieser Vorgang unterliegt grundsätzlich der Schenkungssteuer und ist damit von der Einkommenssteuer befreit (§ 142 Abs. 1 i.V.m. § 33 Abs. 1 lit. a StG). Da es sich jedoch um eine Schenkung an einen Nachkommen handelt, bleibt der Vermögensanfall steuerfrei (§ 142 Abs. 3 lit. b StG).

6.2.3.

Damit ist die Aufrechnung von CHF 87'964.00 zu Unrecht erfolgt und rückgängig zu machen. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten sinkt dementsprechend von CHF 158'141.00 auf CHF 70'177.00, gerundet CHF 70'100.00. Der Rekurs ist gutzuheissen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 70'100.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
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, 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, 27. Juni 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche