

3-RV.2023.48

P 93

Urteil vom 23. Mai 2024

Besetzung Präsident Heuscher
Richterin Sramek
Richter Schorno
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Pegasus Treuhand Urs Vögele Beratungen GmbH,
Schützenhausstrasse 18, 5314 Kleindöttingen

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 26. Januar 2023
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. Juni 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren und satzbestimmendem Einkommen von CHF 162'800.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmendem Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A._____ insgesamt CHF 44'039.00 hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. Juni 2021 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 26. Juli 2021 Einsprache erheben. Sie stellten folgende Anträge:

- "1) Veranlagung nach Selbstdeklaration
- 2) Zustellung allfälliger Amtsberichte
- 3) Verzicht auf Aufrechnung von Fr. 41'789.-
- 4) Es seien die Begehren und Begründungen der parallel eingereichten Einsprache von C._____ als integrierender Bestandteil anzuerkennen.
- 5) Vorladung und Besprechung"

3.

Am 30. Juni 2022 fand eine Einspracheverhandlung und am 12. Juli 2022 ein Augenschein statt.

4.

Mit Entscheid vom 26. Januar 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab und erhöhte das steuerbare Einkommen um CHF 5'484.00 auf (gerundet) CHF 168'300.00.

5.

Den Einspracheentscheid vom 26. Januar 2023 (Zustellung am 20. Februar 2023) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 20. März 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende

"BEGEHREN

- 1) Es sei die Selbstdeklaration 2018 anzuerkennen. Insbesondere seien die Buchhaltungsunterlagen der D._____; Eröffnungsbilanz

01.01.2018 der Jahresabschluss 31.12.2018, der Ausweis über Unterhalt und Aktivierungen anzuerkennen.

- 2) In diesem Sinne seien die Aufrechnungen von Fr. 41'789.- ersatzlos zu streichen
- 3) Es seien die bisherigen Eingaben im Veranlagungs- und Einspracheverfahren vollumfänglich als Beweismittel zuzulassen und als Bestandteil der Begründungen zu akzeptieren.
- 4) Es seien die gesetzlichen Bestimmungen zu befolgen, nämlich: Handelsregistereintrag, ZGB, OR, LPG, LwG.
- 5) Es seien die eingereichten Beweismittel; HR Eintrag, Pachtvertrag, Gesellschaftsvertrag, Eingangsbilanz (01.01.2018) und Jahresabschluss (31.12.2018) und die dazu gelieferten Detailunterlagen als Beweismittel anzuerkennen. Gegenteilige Ausführungen der Steuerbehörden seien aus dem Recht zu weisen.
- 6) Im Rahmen des Rekursverfahrens sei die Steuerkommission aufzufordern, die Aufrechnung von Fr. 41'789.- im Detail zu begründen und zu klären.
- 7) Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse, unter Einrechnung einer angemessenen Parteientschädigung."

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

6.

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

7.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstatten lassen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q._____ vorgenommen.

9.

A._____ und B._____ haben aufforderungsgemäss weitere Unterlagen einreichen lassen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998.

2.

2.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2018 selbständig erwerbender Landwirt. Er betrieb seit dem tt.mm. 2018 mit seinem Vater, C._____, und F._____ die Kollektivgesellschaft "D._____". Die D._____ hat per tt.mm. 2017 (Gründungsdatum gemäss überarbeitetem Gesellschaftsvertrag vom tt.mm. 2018) die [...] der Einzelfirma C._____ übernommen. Zudem hat die D._____ den gesamten Landwirtschaftsbetrieb (ohne Wohnungen) von C._____ gepachtet. Zum gepachteten Landwirtschaftsbetrieb gehörte auch die Parzelle aaa an der M-Strasse 37 in Q._____ (nachfolgend Parzelle aaa). Die Parzelle aaa stand 2018 im Alleineigentum von C._____. C._____ führte eine Liegenschaftsbuchhaltung.

2.2.

Im Verlauf des Jahres 2018 wurde der zur Parzelle aaa gehörende und durch die D._____ gepachtete, nicht mehr benötigte Kuhstall (vgl. Verfügung des Departements Bau, Verkehr und Umwelt vom tt.mm. 2018 sowie Protokoll des Gemeinderates der Gemeinde Q._____ vom tt.mm. 2018) zu einem Hofladen umgebaut. Die dabei angefallenen Kosten von CHF 235'591.95 wurden per Ende 2018 zu CHF 161'591.95 in der D._____ aktiviert, wovon CHF 8'092.00 abgeschrieben wurden. Der verbleibende Teil von CHF 74'000.00 wurde als Gebäudeunterhalt der Erfolgsrechnung belastet.

2.3.

Die Steuerkommission Q._____ rechnete im Veranlagungsverfahren sowohl den als Gebäudeunterhalt verbuchten Betrag von CHF 74'000.00, als auch die Abschreibungen von CHF 8'092.00 zum Gewinn der D._____ hinzu. Zusammen mit zwei weiteren Aufrechnungen (Barspesen Divers von CHF 659.00 und ...bild von CHF 830.00) ergab sich eine gesamte Aufrechnung von CHF 83'581.00. Davon entfiel (gemäss Beteiligung an der Kollektivgesellschaft, vgl. Gesellschaftsvertrag vom tt.mm. 2018) die Hälfte mit CHF 41'789.00 (gemäss gerundetem Ergebnis der Steuerkommission Q._____) auf den Rekurrenten. Zusätzlich wurde zu den Einkünften des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit ein Naturalbezug von CHF 2'250.00 aufgerechnet. Insgesamt wurden die Einkünfte des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit damit von den deklarierten

CHF 105'596.00 (gemäss Jahresabschluss der D. _____ per 31. Dezember 2018 vom 29. Oktober 2020, eingereicht nach der Aktenergänzung vom 7. Mai 2020) um CHF 44'039.00 auf CHF 149'635.00 erhöht. Im Übrigen wurde die Aktivierung der Umbaukosten von CHF 153'500.00 (CHF 161'591.95 ./. CHF 8'092.00) in der D. _____ nicht akzeptiert.

Im Gegenzug wurden in der Liegenschaftsbuchhaltung von C. _____ eine Abschreibung von CHF 8'092.00 zum Abzug zugelassen und Umbaukosten von CHF 227'500.00 (CHF 235'591.95 ./. CHF 8'092.00) aktiviert.

2.4.

Im Einspracheverfahren rechnete die Steuerkommission Q. _____ bisher noch nicht erfasste Einkünfte von CHF 5'484.00 (Einkünfte aus Sozial- und anderen Versicherungen von CHF 6'175.00 abzüglich Beiträgen an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von CHF 691.00) zum steuerbaren Einkommen der Rekurrenten hinzu (Erhöhung von CHF 162'890.00 auf CHF 168'374.00). Diese Korrektur basierte auf der bereits im Veranlagungsverfahren erfolgten Nachmeldung der Rekurrenten (E-Mail vom 10. Dezember 2020 mit Beilagen) und ist nicht umstritten (vgl. Schreiben vom 13. Dezember 2022 mit der Mitteilung der Schlechterstellung sowie E-Mail vom 20. Dezember 2022).

Ebensowenig streitig ist die im Veranlagungsverfahren erfolgte Aufrechnung von CHF 2'250.00 (Naturalbezug, vgl. oben Erw. 2.3.), wurde diese doch von den Rekurrenten zu keinem Zeitpunkt beanstandet. Darauf ist nicht weiter einzugehen.

2.5.

Umstritten und nachfolgend zu prüfen ist hingegen – nach einer Zusammenfassung der Parteivorbringen (Erw. 4) – ob die Umbaukosten des Hofladens der D. _____ zuzurechnen sind (Erw. 5.). Zudem ist – falls die Umbaukosten in der Buchhaltung der D. _____ zu berücksichtigen sind – darauf einzugehen, ob es sich bei dem als Unterhaltskosten geltend gemachten Betrag von CHF 74'000.00 tatsächlich um abzugsfähigen Gebäudeunterhalt oder um aktivierungspflichtige Investitionskosten handelt (Erw. 6.). Schliesslich sind die Aufrechnungen Barspesen Divers von CHF 659.00 und ...bild von CHF 830.00 zu beurteilen (Erw. 7.). Vorab ist jedoch auf die Anträge 3 bis 6 der Rekurrenten einzugehen (Erw. 3.).

3.

3.1.

Was zunächst die Anträge 3 und 5 betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abgenommen werden müssen, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (§ 174 Abs. 1 StG). Dies ergibt sich aus dem Untersuchungsgrundsatz (§ 179 Abs. 1 StG) und ist Teil des Anspruchs auf

rechtliches Gehör. In diesem Sinne werden die Vorakten und im Rekursverfahren allenfalls neu eingereichte Beweismittel berücksichtigt.

Mit Bezug auf Antrag 4 ist darauf hinzuweisen, dass das Spezialverwaltungsgericht das Gesetz von Amtes wegen anwendet.

3.2.

Falls die Rekurrenten mit Antrag 6 geltend machen wollen, dass die Steuerkommission Q._____ die Aufrechnung nicht begründet und damit ihre Begründungspflicht und den Anspruch der Rekurrenten auf rechtliches Gehör verletzt haben sollte, so ist ihnen entgegenzuhalten, dass die Vorinstanz die Aufrechnung von CHF 41'789.00 sowohl in der Abweichungsbegründung als auch im Einspracheentscheid detailliert begründet und aufgezeigt hat, wie diese sich zusammensetzt. Eine Verletzung der Begründungspflicht und des Anspruchs der Rekurrenten auf rechtliches Gehör ist nicht ersichtlich. Antrag 6 wird abgewiesen.

4.

4.1.

4.1.1.

Die Steuerkommission Q._____ vertritt den Standpunkt, dass der Umbau des Hofladens dem Eigentümer der Liegenschaft, C._____, zuzurechnen sei.

4.1.2.

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission Q._____ dazu aus, der Hofladen sei auf einer Parzelle erstellt worden, deren Eigentümer C._____ sei. Aufgrund des Akzessionsprinzips könnten der Hofladen bzw. die Umbaukosten nicht in der D._____ aktiviert werden, zumal weder Dienstbarkeit noch Baurecht begründet worden seien. Aus demselben Grund fielen die darauf getätigten Abschreibungen ausser Betracht.

Das Baugesuch für den Umbau des Gebäudes sei von C._____ eingereicht worden und sämtliche Rechnungen betreffend den Umbau lauteten auf ihn. Keine Rolle spiele, dass die Rechnungen gemäss Buchhaltung von der D._____ bezahlt worden seien. Dies sei als Privatbezug von C._____ zu werten. Der Hofladen bzw. die getätigten Investitionen seien nicht nur zivilrechtlich, sondern auch wirtschaftlich C._____ zuzuordnen, da der G._____-Kredit von CHF 220'000.00 direkt an diesen ausbezahlt worden sei. Aus dem Gesellschaftsvertrag ergebe sich nicht, wer die vereinbarten Investitionen zu bezahlen habe. Nicht massgeblich sei, dass der im Jahr 2021 (im Rahmen der Hofübergabe) abgeschlossene Kaufvertrag die Vereinbarung der Parteien bestätige, dass für den Hofladen kein Pachtzins geschuldet sei, da dieser von der D._____ bezahlt worden sei. Beim Hofladen handle es sich um eine auf lange Dauer angelegte Baute, weshalb es gerechtfertigt sei, auf die zivilrechtliche Betrachtungsweise ab-

zustellen und die Kosten dem Eigentümer der Parzelle zuzuweisen, was auch für die Abschreibung gelte.

Im Übrigen seien die Kosten von CHF 74'000.00 – worauf nur der Vollständigkeit halber einzugehen sei – ohnehin keine abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten, sondern aktivierungspflichtige Investitionskosten. Der Umbau des Gebäudes zum Hofladen stelle nämlich einen wirtschaftlichen Neubau dar, was zur Folge habe, dass anstelle der grundsätzlich erforderlichen Einzelfallbetrachtung der getätigten baulichen Massnahmen eine Gesamtbetrachtung zulässig sei. Dies sei dann der Fall, wenn der Umfang der Arbeiten an einer Liegenschaft ein so grosses Ausmass annimmt, dass der Umbau eine Totalsanierung darstelle. Zentral bei dieser Beurteilung sei, ob sich die baulichen Massnahmen erheblich auf das Nutzungspotential auswirkten und somit nicht mehr von einem Erhalt des bisherigen Zustands, sondern von einer Verbesserung der Einkommensquelle auszugehen sei. Vorliegend sei mit dem Umbau eines Tierstalls zu einem Hofladen eine wesentliche Nutzungsänderung erfolgt, während die bereits zuvor bestehende Nutzung des Gebäudes als Hofladen nicht nachgewiesen worden sei. Selbst wenn aber zuvor bereits ein Hofladen bestanden haben sollte, sei der Umbau so wesentlich gewesen, dass von einer massgeblichen Nutzungsausweitung auszugehen sei. Dies decke sich mit den Ausführungen der Rekurrenten, wenn diese darauf hinweisen, dass die landwirtschaftlichen Erträge im Geschäftsjahr 2018 zu rund drei Vierteln im Zusammenhang mit der Direktvermarktung im neuen Hofladen erzielt worden seien. Aufgrund dieser Beurteilung des Umbaus als wirtschaftlichen (Teil-) Neubau seien sämtliche Baukosten zu aktivieren und könnten nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten in Abzug gebracht werden.

4.1.3.

In der Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes Q._____ wurde hinzugefügt, dass das Bundesgericht die Rechtsfigur des wirtschaftlichen Neubaus (zwischenzeitlich) mit Entscheid vom 23. Februar 2023 (9C_677/2021) abgeschafft habe. Deshalb müsse vorliegend bezüglich der Frage, wie die Umbaukosten auf werterhaltende (abzugsfähige) Unterhaltskosten und auf wertvermehrnde Investitionskosten aufzuteilen seien, grundsätzlich eine Einzelbetrachtung der Aufwendungen stattfinden. Jedoch hätten die Rekurrenten nicht mit Fotos nachgewiesen, wie der Zustand des Gebäudes vor dem Umbau gewesen sei. Damit sei aufgrund der im Steuerverfahren geltenden Beweislastverteilung davon auszugehen, dass die besagten Aufwendungen keinem Unterhaltszweck gedient hätten, sondern gesamthaft wertvermehrnde Investitionskosten gewesen seien. Deshalb seien (auch bei einer allfälligen Zuteilung der Umbaukosten an die D._____) ohnehin nur die Abschreibungen von CHF 8'092.00 als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzuerkennen.

4.2.

4.2.1.

Die Rekurrenten sind demgegenüber der Ansicht, der Umbau des Hofladens sei der D._____ zuzurechnen, weshalb die Investitionskosten von dieser aktiviert und die Unterhaltskosten sowie die Abschreibungen als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug gebracht werden könnten.

4.2.2.

In der Einsprache hielten die Rekurrenten bezüglich der Unterscheidung von werterhaltenden und wertvermehrenden Umbaukosten fest, es hätten bisher bereits ein Hofladen und Rüsträume bestanden. Nur ein kleiner Teil, der alte Hühnerstall, sei aus Praktikabilitätsgründen miteinbezogen worden, mit dem Ziel, zum Verkauf bestimmte Lebensmittel von der Südostseite ins Gebäude bringen zu können (statt wie vorher durch den Laden). Die werterhaltenden Aufwendungen hätten sich auf den Ersatz des bisherigen Hofladens und der bisherigen Rüsträume samt der erforderlichen Einrichtungen bezogen, während die in der D._____ aktivierten Kosten die Erneuerung der Grundstruktur der umgebauten bisherigen Gebäudeteile mit Einbezug des alten Hühnerstalls abbilde.

4.2.3.

Im Rekurs liessen die Rekurrenten ausführen, die D._____ habe den Umbau des Hofladens durchgeführt. C._____ sei Eigentümer der Parzelle aaa gewesen und habe die Ausführung des Umbaus auf die D._____, der er selbst angehörte, übertragen. Gemäss Pachtgesetz könne der Pächter mit Zustimmung des Verpächters Investitionen tätigen. Nicht entscheidend sei, dass C._____ das Baugesuch eingereicht habe und dass ein Teil der Rechnungen an ihn gestellt worden sei. Massgebend sei hingegen, dass diese Rechnungen von der D._____ bezahlt worden seien.

Die Vorinstanz habe die einzelnen Positionen der Umbaukosten nicht separat beurteilt. Demgegenüber habe die D._____ die Unterscheidung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen korrekt vorgenommen. Dies ergebe sich auch aus dem durchgeführten Augenschein sowie dem nachfolgenden Schreiben des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 14. Juli 2022. Folglich seien die in der D._____ bezüglich des Umbaus getätigten Buchungen anzuerkennen, namentlich die als Unterhaltskosten ausgeschiedenen Aufwendungen von CHF 74'000.00.

4.2.4.

In der Replik ergänzten die Rekurrenten, die Barspesen von CHF 659.00 seien tatsächlich angefallen und das ...bild (CHF 830.00) sei für Werbezwecke angefertigt worden. Der buchhalterische Nachweis für beide Positionen sei mit dem Konto Nr. bbb erbracht.

Der Augenschein vom 12. Juli 2022 sowie das nachfolgende Schreiben des Gemeindesteueramtes Q._____ vom 14. Juli 2022 hätten ergeben, dass die als Unterhaltskosten verbuchten Aufwendungen tatsächlich dem Wert-erhalt gedient hätten. Die Details des Umbaus seien aus dem Konto Nr. bbb ersichtlich.

Die D._____ habe den landwirtschaftlichen Betrieb (ohne Wohnungen) gemäss Vertrag vom tt.mm. 2018 gepachtet. Im nachfolgenden Kaufvertrag vom tt.mm. 2021 (anlässlich der Übertragung des landwirtschaftlichen Betriebes vom Vater auf den Sohn) sei darauf hingewiesen worden, dass der bestehende Pachtvertrag mit allen Rechten und Pflichten auf den Rekurrenten übergehe. Es sei zudem festgehalten worden, dass die Kosten für die Erstellung des Hofladens sowie der Produktionsräume von der D._____ bezahlt worden seien, weshalb dafür kein Pachtzins geschuldet sei.

5.

5.1.

5.1.1.

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (§ 36 Abs. 1 StG). Dazu gehören unter anderem die ausgewiesenen Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. a StG). Unterhaltskosten von Liegenschaften des Geschäftsvermögens gehören ebenfalls zum geschäftsmässig begründeten Aufwand (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 39 StG N 117 ff.). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 StG).

5.1.2.

Der Geschäftsvermögenscharakter eines Vermögenswerts definiert sich in der Regel anhand verschiedener Begriffselemente, von denen eines darin besteht, dass das zivilrechtliche Eigentum am Vermögenswert dem Geschäftsinhaber zusteht. Von diesem Grundsatz wird in bestimmten Einzelfällen abgewichen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 27 StG N 102). Das Bundesgericht führte in diesem Zusammenhang mit Urteil vom 4. Dezember 2008 (2C_379/2008) das Folgende aus:

"2.4

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

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

2.5

In der Lehre wird die Auffassung vertreten, dass die Bedeutung des zivilrechtlichen Eigentums im Vermögenssteuerbereich teilweise vom Begriff des wirtschaftlichen Eigentums abgelöst werde. Dies treffe dann zu, wenn der Geschäftsinhaber, welcher nicht zivilrechtlicher Eigentümer ist, eine eigentümerähnliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand ausübe, bzw. über diesen wie ein Eigentümer verfügen könne. Die wirtschaftliche Verfügungsgewalt gehe diesfalls dem formal zivilrechtlichen Eigentum vor, so dass der Vermögensgegenstand vom Geschäftsinhaber buchführungsrechtlich auch bilanziert werden dürfe. Als Beispiele werden die Nutzniessung, das Treuhandverhältnis, die Sicherungsübereignung, der Kauf unter Eigentumsvorbehalt und das Finanzierungsleasing genannt (Altorfer/von Ah, a.a.O., N 107 zu § 27 StG; Duss/Greter/von Ah, a.a.O., S. 25; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/2a], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, N 46 zu Art. 18 DBG; Derselbe, Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht, SJZ 80 (1984), S. 221 ff., insbesondere S. 222). Auch die handelsrechtliche Literatur stellt für die Aktivierung nicht so sehr auf das formelle Eigentum am betreffenden Vermögensgegenstand ab, sondern darauf, ob ein Vermögenswert dem Unternehmen uneingeschränkt zur Verfügung steht (Karl Käfer, Berner Kommentar, Band VIII/2/2, Die kaufmännische Buchführung, 2. Teilband, 1981, N 288 ff. zu Art. 958 OR). Diese Auffassungen aus ökonomischer Warte gehen allerdings weit, bildet doch beispielsweise nur das, was dem Schuldner gehört, Bestandteil der Konkursmasse (vergleiche Art. 242 SchKG). Steuerrechtlich anerkannt ist von der Lehre aber immerhin, dass Aufwendungen für den Aus- bzw. Umbau gemieteter oder ge-

pachteter Räume aktivierbar und bis zum Ende der Nutzungsdauer abzuschreiben sind (Karl Blumer, Die kaufmännische Bilanz, 10. Aufl. Zürich 1989, S. 95)."

5.2.

5.2.1.

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

Im Urteil vom 23. Juni 1967 (BGE 93 I 362) besass ein Kollektivgesellschaftler eine Liegenschaft im Alleineigentum. Gemäss der Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag "mietete" die Kollektivgesellschaft die Liegenschaft vom Eigentümer. Statt einer Miete wurden jedoch die Bezahlung sämtlicher Hypothekarzinsen und die Übernahme des Liegenschaftsunterhalts durch die Kollektivgesellschaft sowie ein unentgeltliches Wohnrecht zugunsten des Eigentümers und seiner Ehefrau vereinbart. Das Bundesgericht befand, dass in das Geschäftsvermögen einer Kollektivgesellschaft auch Liegenschaften, die im Eigentum eines Gesellschafters verbleiben, (unentgeltlich) eingebracht werden können. Allerdings könnten in einem solchen Falle die Grundstücke nur dann zum Vermögen der Gesellschaft gerechnet werden, wenn sie ihr unentgeltlich zum Gebrauch überlassen, also nicht etwas vermietet würden. Weil das Bundesgericht zum Schluss kam, dass die vereinbarte "Miete" nicht einem Entgelt gleichgestellt werden könne, das ein Mieter für den Gebrauch der Sache zu entrichten hat, qualifizierte es die Liegenschaft als vom Gesellschafter (Alleineigentümer) als unentgeltlich in die

Gesellschaft eingebracht und somit als Geschäftsvermögen (BGE 93 I 362, Erw. 3.).

5.2.2.

Die beurteilten Verhältnisse in beiden Entscheiden unterscheiden sich klar vom vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt. Bei jenen Sachverhalten ging es um die Zuordnung eines ganzen Grundstücks, das im Grundbuch separat ausgeschieden war.

Vorliegend soll gemäss der Darstellung der Rekurrenten nur der umgebaute Hofladen und nicht auch das Grundstück selbst Geschäftsvermögen der Kollektivgesellschaft sein. Der umgebaute Hofladen wurde aber auf der Parzelle aaa errichtet und ist fest mit dieser und der vorbestehenden Baute verbunden. Dass C._____ die gesamte Parzelle aaa in die Kollektivgesellschaft eingebracht hätte, haben die Rekurrenten nie geltend gemacht. Dies ist auch nicht aus den Büchern der Kollektivgesellschaft (Eröffnungsbilanz per tt.mm. 2018) ersichtlich. Im Gegenteil verblieben die Grundstücke gemäss Pachtvertrag mit Inventarkauf ausdrücklich im Eigentum von C._____ und wurden von der Kollektivgesellschaft gepachtet. Sie wurden auch bei der Übertragung des landwirtschaftlichen Betriebs vom Vater auf den Sohn im Jahr 2021 (gemäss Angaben der Vertreterin der Rekurrenten zum Kaufvertrag in der Replik) in keiner Art und Weise mit dem Geschäftsvermögen der Kollektivgesellschaft in Zusammenhang gebracht, sondern gingen ins Eigentum des Rekurrenten über und wurden weiterhin an die D._____ verpachtet. Stand die Parzelle aaa aber im Eigentum von C._____, so konnte der darauf errichtete (umgebaute) Hofladen aufgrund des Akzessionsprinzips nicht im Eigentum der D._____ stehen, zumal weder Baurecht noch Nutzniessung begründet wurden.

Die vorgenannten Ausnahmen vom Grundsatz, das Geschäftsvermögen einer selbständig erwerbenden Person nur sein kann, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet, bezogen sich auf Fälle, da ein Grundstück als Ganzes (ausnahmsweise) dem Geschäftsvermögen zugewiesen wurde, obwohl es zivilrechtlich im Eigentum eines anderen stand. Diese Ausnahmen können nicht ausgeweitet werden auf einen Fall wie den vorliegenden, da eine fest mit dem Boden verbundene und auf Dauer errichtete Baute ohne das dazugehörige Grundstück Geschäftsvermögen der Gesellschaft darstellen soll.

5.2.3.

Auch die in der Lehre als Ausnahme genannten Beispiele der Nutzniessung, des Treuhandverhältnisses, der Sicherungsübereignung, des Kaufs unter Eigentumsvorbehalt und des Finanzierungsleasings treffen auf den vorliegenden Sachverhalt nicht zu.

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

5.2.4.

Einen Sachverhalt, bei dem das Eigentum am Grundstück und an der darauf errichteten Baute gemäss Parteiwille auseinanderfallen sollte, hatte das Bundesgericht mit Entscheid vom 4. Dezember 2008 (2C_379/2008; vgl. oben Erw. 5.1.2.) zu beurteilen. Es ging um einen Landwirtschaftsbetrieb, bei dem die Pächter in ihrer Bilanz eine Remise aktiviert und den Baukredit in gleicher Höhe in den Passiven aufgeführt hatten. Auf den Wert dieser Remise hatten die Pächter Abschreibungen vorgenommen. Die Steuerbehörde anerkannte weder die Abschreibungen noch den Wert der Remise bzw. die entsprechende Schuld in der Bilanz. Das Bundesgericht führte – nach einer Darlegung des Grundsatzes sowie der Ausnahmen bezüglich Geschäftsvermögen, das sich im zivilrechtlichen Eigentum des Geschäftsinhabers befinden muss (vgl. oben Erw. 5.1.2.) – aus, dass die Parzelle, auf welchem die Remise errichtet worden sei, in der fraglichen Steuerperiode im Eigentum der Mutter des Beschwerdeführers gestanden habe. Die Rechnungen für den Bau und der Baukredit hätten auf ihren Namen gelautet. Sie sei daher offensichtlich zivilrechtliche Eigentümerin dieser Baute, zumal kein beschränktes dingliches Recht (Baurecht oder Nutzniessung) zugunsten des Sohnes begründet worden sei. Bei dieser Sachlage dürfe die Remise, selbst wenn man den Lehrmeinungen folgen wolle, nicht vom Nichteigentümer bilanziert werden, auch wenn dieser sie tatsächlich besitze und ausschliesslich nutze. Die Verhältnisse seien nicht vergleich-

bar mit einem Mieter oder Pächter, der Räume für die beschränkte Dauer des Nutzungsrechts seinen Bedürfnissen entsprechend einrichte und diese Kosten allenfalls aktivieren dürfe. Vielmehr stelle die Remise eine auf lange Dauer ausgelegte Baute dar, für deren Zuordnung zwingend die zivilrechtliche Betrachtungsweise und nicht die faktische Nutzung des Gebäudes massgebend sei. Daraus schloss das Bundesgericht, dass die Remise nicht zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers zu zählen sei, weshalb die vorgenommenen Abschreibungen richtigerweise aufgerechnet worden waren (Urteil vom 4. Dezember 2008 [2C_379/2008], Erw. 3.).

5.2.5.

Der vorliegende Sachverhalt ist grundsätzlich gleich zu beurteilen. Zwar wurde hier – anders als beim vorgenannten Sachverhalt – eine bereits bestehende Baute lediglich umgebaut. Jedoch ändert dies nichts an der Gültigkeit des Akzessionsprinzips, zumal sich die Umbaukosten gemäss den vorliegenden Kontodetails zum Konto Nr. bbb "Umbau Hofladen" im Wesentlichen auf direkt am Gebäude vorgenommene Arbeiten bezogen. Einzig die Positionen "H._____, Verkaufsregale" (CHF 614.90), "I._____, Tablare für Verkaufslokal" (CHF 40.00), "J._____, X-Automat" (CHF 12'631.00), "U._____, Kasse" (CHF 1'250.00) und "L._____, Körbe" (CHF 56.70) bilden mit insgesamt CHF 14'592.60 offensichtlich Kosten ab, die nicht in fest mit dem Gebäude verbundene Anlagen investiert wurden.

Damit verbleiben Kosten für die am Gebäude vorgenommenen Umbauten von CHF 220'999.35, woraus ersichtlich ist, dass der Umbau der auf lange Dauer ausgelegten Baute – zumindest im Vergleich zum Steuerwert 2018 der Parzelle von CHF 553'900.00 – von erheblichem Wert war. Wie von der Vorinstanz zutreffend dargelegt (und zwischen den Parteien nicht umstritten), wurden weder Baurecht noch Nutzniessung vereinbart, so dass kein Abweichen vom Akzessionsprinzip möglich ist.

Die Vereinbarung eines Baurechts ist im Übrigen – entgegen der Ansicht der Rekurrenten (vgl. die Ausführungen der Vertreterin der Rekurrenten zur Einspracheverhandlung am 30. Juni 2022) – auch auf landwirtschaftlichen Grundstücken möglich. Zwar sieht das Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB; SR 211.412.11) ein Realteilungs- und Zerstückelungsverbot vor (Art. 58 Abs. 1 und 2 BGBB), jedoch bewilligt die kantonale Bewilligungsbehörde Ausnahmen vom Realteilungs- und Zerstückelungsverbot, wenn auf dem abzutrennenden Teil ein Baurecht zu Gunsten des Pächters des landwirtschaftlichen Gewerbes errichtet werden soll (Art. 60 Abs. 1 lit. f BGBB).

Sodann erwähnt das von den Rekurrenten herangezogene Bundesgesetz über die landwirtschaftliche Pacht vom 4. Oktober 1985 (LPG; SR 221.213.2) die Umbauten zwar in Art. 11, wo statuiert wird, dass der Pachtzins angepasst werden kann, wenn der Wert des verpachteten

Grundstücks unter anderem infolge von Umbauten dauernd verändert wird. Diese Umbauten sollen auch vom Pächter vorgenommen werden können (Das landwirtschaftliche Pachtrecht, Brugg 2014, N 269 zu Art. 11 LPG und N 488 zu Art. 22a LPG). Indes ändert auch dies nichts an der gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung massgebenden zivilrechtlichen Betrachtungsweise.

5.2.6.

Zu der am Urteil des Bundesgerichts vom 4. Dezember 2008 (2C_379/2008) in der Literatur geäusserten Kritik (Robert Waldburger, Rechtsprechung im Jahr 2008, 2. Teil, IFF Forum für Steuerrecht 2009, S. 294 ff.) haben das Spezialverwaltungsgericht und das Verwaltungsgericht bereits ausführlich Stellung genommen und sie im Wesentlichen als unbegründet zurückgewiesen (SGE vom 25. März 2010 [3-BB.2010.3], Erw. 3.3.2. sowie VGE vom 30. September 2010 [WBE.2010.120], Erw. 6.2.). Hinzuzufügen ist das Folgende: Der Autor des Beitrags führt aus, die vom Bundesgericht gemachte Unterscheidung zwischen Investitionen in auf beschränkte Zeit benutzte Räumlichkeiten und Investitionen in eine auf lange Dauer ausgelegte Baute entbehre jeglicher sachlichen Grundlage. Das Gericht begründe nicht, weshalb im ersten Fall auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abgestellt werden könne, während im letzteren Fall zwingend die zivilrechtliche Betrachtungsweise und nicht die faktische Nutzung ausschlaggebend sein solle. Es sei verfehlt, bei der Beantwortung der Frage, ob auf einem Wirtschaftsgut Abschreibungen getätigt werden können, in einem Fall auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abzustellen und im anderen Fall auf das zivilrechtliche Eigentum.

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

5.2.7.

Vorliegend wurde mit dem Hofladen eine auf lange Dauer ausgelegte Baute erheblich umgebaut. Bei solchen Verhältnissen geht das Bedürfnis nach Rechtssicherheit einer rein wirtschaftlichen Betrachtungsweise des investierenden Pächters vor. Massgebend ist deshalb die zivilrechtliche Betrachtungsweise, wonach der Vater des Rekurrenten Eigentümer des auf seinem Grundstück umgebauten Gebäudes ist, auch wenn die D._____ bzw. der Rekurrent darin Eigenmittel investiert haben sollten.

Dies gilt umso mehr, als der umgebaute Hofladen nicht nur zivilrechtlich, sondern auch wirtschaftlich nicht der D._____ zugeordnet werden kann. Zwar wurde der Umbau finanziert durch einen Kredit der G._____ an den Rekurrenten, den dieser in die D._____ eingebracht hat. Jedoch haben die bei den Rekurrenten angeforderten (und von diesen eingereichten) Kreditverträge ergeben, dass der Kredit von CHF 220'000.00 einzig deshalb zustande gekommen war, weil der Vater des Rekurrenten sein Grundstück als Drittpfand zur Verfügung gestellt hat und zusätzlich als Solidarschuldner für die Kreditschuld mithaftete. Vor diesem Hintergrund "gehört" der umgebaute Hofladen nicht nur zivilrechtlich, sondern überwiegend auch wirtschaftlich dem Vater des Rekurrenten. Denn entscheidend aus wirtschaftlicher Sicht ist nicht, auf wessen Konto der Kredit ausbezahlt wurde und wer die Umbaurechnungen bezahlt hat. Entscheidend ist, woher die Werte stammen, die eine solche Finanzierung überhaupt erst möglich gemacht haben. Diese Werte stammen mit dem Drittpfand vom Vater des Rekurrenten. Ebenso leuchtet ein, dass die finanzierende Bank, würde es zu einer Verwertung kommen, sich auch an dem umgebauten Hofladen schadlos hielte, obwohl dieser gemäss Angaben der Rekurrenten der D._____ gehören soll. Nicht denkbar ist eine Verwertung unter Ausschluss des Hofladens geschweige denn unter Ausschluss des umgebauten Teils des Hofladens. Die Rekurrenten äussern sich deshalb widersprüchlich, wenn sie geltend machen, der Hofladen gehöre wirtschaftlich der D._____, obwohl das zu dessen Finanzierung gewährte Drittpfand des Vaters des Rekurrenten den umgebauten Hofladen offensichtlich mitumfasst.

5.3.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die von Lehre und Rechtsprechung entwickelten Ausnahmen vom Grundsatz, wonach Geschäftsvermögen einer selbständig erwerbenden Person nur sein kann, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet, auf den vorliegenden Sachverhalt nicht zutreffen (Erw. 5.2.1. bis 5.2.3.). Stattdessen erachtet das Bundesgericht für die Zuordnung von auf lange Dauer ausgelegten Bauten die zivilrechtliche Betrachtungsweise als zwingend, woran vorliegend weder die Tatsache, dass es sich lediglich um einen Umbau (statt um einen Neubau) handelt, noch die von den Rekurrenten zitierten Bestimmungen aus dem BGGB und dem LPG etwas ändern (Erw. 5.2.4. und 5.2.5.).

Schliesslich steht das auf der fraglichen Parzelle umgebaute Gebäude nicht nur zivilrechtlich im Eigentum des Vaters des Rekurrenten, sondern ist diesem auch wirtschaftlich zuzurechnen, da er die Finanzierung des Umbaus durch sein Drittpfand erst ermöglicht hat (Erw. 5.2.7.). Vor diesem Hintergrund kann der auf dem Grundstück des Vaters des Rekurrenten umgebaute Hofladen nicht zum Geschäftsvermögen des Rekurrenten gehören. Somit können die Umbaukosten mit Ausnahme des offensichtlich für Inventar ausgegebenen Betrages von CHF 14'592.60 nicht der D._____ zugerechnet werden.

6.

Vor diesem Hintergrund können die CHF 220'999.35 in der D._____ weder als Investitionskosten aktiviert, noch teilweise als Gebäudeunterhalt geltend gemacht werden, weshalb sich eine diesbezügliche Unterscheidung erübrigt. Ebenso wenig können darauf Abschreibungen getätigt werden.

Von den Umbaupositionen, die der D._____ zuzurechnen sind ("H._____, Verkaufsregale": CHF 614.90, "I._____, Tablare für Verkaufslokal": CHF 40.00, "J._____, X-Automat": CHF 12'631.00, "U._____, Kasse": CHF 1'250.00 und "L._____, Körbe": CHF 56.70), ist allein der X-Automat zu aktivieren, dessen Wert per Ende 2018 zu 20 % (CHF 2'526.00) abgeschrieben werden kann (vgl. Merkblatt A/2001 der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV betreffend Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe). Die übrigen Ausgaben von insgesamt CHF 1'962.00 stellen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.

7.

Was schliesslich die Aufrechnungen "Barspesen Divers" von CHF 659.00 und "...bild" von CHF 830.00 betrifft, so wurden diese von den Rekurrenten – worauf die Vorinstanz in der Vernehmlassung zutreffend hinweist – weder im Veranlagungs- und Einspracheverfahren, noch im Rekurs bestritten. Erst in der Replik wird vorgebracht, die Ausgaben seien geschäftsmässig begründet, weil sie so verbucht worden seien. Es werden keine weiteren Unterlagen, namentlich die Urbelege, beigebracht. Den fachkundig vertretenen Rekurrenten hätte bewusst sein müssen, dass eine Buchung nicht grundsätzlich den Nachweis dafür erbringt, dass die dahinterstehende Transaktion tatsächlich geschäftsmässig begründet war. Es wäre – zumindest bezüglich des ...bildes – ein Leichtes gewesen, den Beleg beizubringen. Auch die Aufwendungen für diverse Barspesen hätten substantiiert dargelegt werden können. Dies haben die Rekurrenten unterlassen. Vor diesem Hintergrund besteht kein Anlass, die entsprechenden Aufrechnungen der Vorinstanz zu beanstanden.

8.

Insgesamt ergibt sich, dass die Aufrechnungen von CHF 74'000.00 (Gebäudeunterhalt), CHF 8'092.00 (Abschreibung) sowie CHF 659.00 (Bartspesen Divers) und CHF 830.00 (...bild), total CHF 83'581.00, zu Recht erfolgt sind. Allerdings sind der D._____ geschäftsmässig begründete Aufwendungen von CHF 1'962.00 sowie Abschreibungen von CHF 2'526.00 zuzugestehen. Damit sinkt die Gesamtaufrechnung von CHF 83'581.00 um CHF 4'488.00 auf CHF 79'093.00. Die auf den Rekurrenten entfallende Aufrechnung beträgt somit CHF 39'547.00 (statt CHF 41'789.00). Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten sinkt von CHF 168'374.00 um CHF 2'242.00 auf CHF 166'132.00, gerundet CHF 166'100.00.

Zudem sind dem Vermögen der Rekurrenten CHF 10'105.00 (abgeschriebener Wert des X-Automaten per Ende 2018) hinzuzurechnen, wobei dies (bei einem bisherigen Reinvermögen von CHF 60'134.00) am steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 nichts ändert.

Damit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten zu rund 5 %. Dies wird praxisgemäss einem vollständigen Unterliegen gleichgestellt (vgl. VGE vom 2. Februar 2011 [WBE.2010.333]). Somit haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 166'100.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 800.00, der Kanzleigebühr von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 1'140.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

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, 23. Mai 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche