

3-RV.2025.43

P 8

Urteil vom 22. Januar 2026

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Senn
 Gerichtsschreiber Ceni

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 10. Dezember 2024
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. Mai 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 140'400.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurde unter anderem eine Aufrechnung ("Traktor [...]") von CHF 35'000.00 bei den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit vorgenommen.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 23. Mai 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 15. Mai 2023 Einsprache. Er beantragte unter anderem, auf die Aufrechnung "Traktor [...]" von CHF 35'000.00 sei zu verzichten.

3.

Mit Entscheid vom 27. Januar 2025 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 120'400.00 reduziert. An der Aufrechnung "Traktor [...]" bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 35'000.00 wurde festgehalten.

4.

Den Einspracheentscheid vom 27. Januar 2025 (Zustellung am 28. Januar 2025) zog A._____ mit Rekurs vom 14. Februar 2025 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Er stellt folgenden Antrag:

- "1. Der Einsprache-Entscheid vom 10. Dezember 2024, Punkt 1, Traktor [...], ist zu annullieren. Daher auch die Aufrechnung in der Veranlagung 2021 von Fr. 35'000.00 betreffend [...] Traktor zu streichen."

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

5.

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

6.

A._____ hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Der Rekurrent hat per tt.mm. 2021 einen Landwirtschaftsbetrieb übernommen. Dabei hat er Vermögenswerte – unter anderem einen Traktor [...] (nachfolgend: Traktor) –, welche er gemäss eigenen Angaben bis anhin im Privatvermögen gehalten hat, in den Landwirtschaftsbetrieb (Geschäftsvermögen) eingebracht. Der Traktor wurde per tt.mm. 2021 mit einem Buchwert von CHF 35'000.00 in die Buchhaltung des Landwirtschaftsbetriebes eingebucht (vgl. Konto 1531). Mit der Steuererklärung 2021 hat der Rekurrent Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Landwirtschaftsbetrieb) von CHF 45'608.00 (CHF 52'036.00 [Reingewinn Landwirtschaftsbetrieb] - CHF 6'428.00 [Eigenmietwert]) deklariert.

3.

3.1.

3.1.1.

Mit Schreiben vom 28. September 2022 forderte das Gemeindesteueramt Q._____ den Rekurrenten unter anderem auf, den Kaufvertrag des Traktors, einen Nachweis der Finanzierung des Kaufes sowie einen Zahlungsnachweis (Belastungsanzeige der Bank) einzureichen.

3.1.2.

Der Rekurrent reichte mit undatiertem Schreiben eine Kopie des Darlehensvertrages vom tt.mm. 2017 zwischen dem Rekurrenten (Darlehensnehmer) und B._____ (Darlehensgeber) ein (Betrag: CHF 40'000.00; zinsfrei; Mindestlaufzeit von 5 Jahren; [nachfolgend: Darlehen]). Aus dem Darlehensvertrag geht hervor, dass der Rekurrent am tt.mm. 2023 CHF 4'200.00 zurückbezahlt hat.

3.1.3.

Im Veranlagungsverfahren rechnete die Steuerkommission Q._____ den Buchwert des Traktors von CHF 35'000.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf.

3.2.

3.2.1.

Mit Einsprache beantragte der Rekurrent die Streichung der Aufrechnung von CHF 35'000.00. Der Traktor sei mit einem von B._____ gewährtes Darlehen von CHF 35'000.00 finanziert worden. Dieses Darlehen sei in der Anfangsbilanz (vgl. Konto 2531) verbucht worden.

3.2.2.

3.2.2.1.

Die Landwirtschaftsexpertin (LE) des KStA forderte den Rekurrenten mit Schreiben vom 24. November 2023 und vom 12. April 2024 (Mahnung) erneut auf, den Kaufvertrag des Traktors, einen Nachweis der Finanzierung des Kaufes sowie einen Zahlungsnachweis (Belastungsanzeige der Bank) einzureichen. Der Rekurrent wurde zudem über die Folgen der Nichteinreichung der Unterlagen informiert. Die Unterlagen wurden nicht eingereicht.

3.2.2.2.

Der Rekurrent führte im Schreiben vom 18. April 2024 aus, der Traktor sei 2017 angeschafft worden. Die Finanzierung sei nicht über ihn, sondern über den Darlehensgeber B._____ gelaufen. B._____ habe die Darlehenssumme von CHF 35'000.00 direkt an den Lieferanten des Traktors übergeben. Das Darlehen sei ihm daher nie auf ein Konto überwiesen worden. Da der Traktor durch B._____ finanziert worden sei und das Darlehen korrekt in der Buchhaltung erfasst sei, dürfe keine Aufrechnung dafür vorgenommen werden.

3.2.3.

3.2.3.1.

Mit Bericht vom 30. Mai 2024 beantragte die LE KStA die Einsprache in Bezug auf die Aufrechnung von CHF 35'000.00 abzuweisen. Der Rekurrent habe weder einen Kaufvertrag noch einen Zahlungsnachweis für den Traktor vorlegen können. Zudem gebe es beim eingereichten Darlehensvertrag Ungereimtheiten über den Bestand des Darlehens per 31. Dezember 2021. So sei das Darlehen in der Buchhaltung mit CHF 35'000.00 erfasst worden. Gemäss unterzeichnetem Darlehensvertrag habe das Darlehen CHF 40'000.00 betragen. Die erste Abzahlung sei erst 2023 erfolgt. Zudem habe der Rekurrent weder den Traktor noch das Darlehen in den Steuererklärungen 2017 bis 2020 deklariert.

3.2.3.2.

In seiner Stellungnahme vom 2. Juni 2024 zum Bericht der LE KStA machte der Rekurrent geltend, er sei in den Vorjahren als unselbständig Erwerbender nicht verpflichtet gewesen, eine Buchhaltung zu führen. Sein Steuerberater habe zu wenig Wert auf eine vollständige Deklaration gelegt. Den eingeforderten Kaufvertrag und den Zahlungsnachweis könne nur B._____ liefern. Er habe keinen Zugriff auf diese Unterlagen. Die Einforderung der

Unterlagen bei B._____ sei "nicht würdig". Weiter hielt der Rekurrent fest, er sei nicht an bestimmte Rückzahlungsfristen gebunden. Rückzahlungen seien vom Erfolg des Landwirtschaftsbetriebes abhängig.

3.2.4.

Die Vorinstanz hat in ihrem Einspracheentscheid auf den Bericht der LE KStA vom 30. Mai 2024 verwiesen (vgl. Erw. 3.2.3.1). Weiter wies sie darauf hin, dass der Rekurrent im Veranlagungs- und Einspracheverfahren mehrmals aufgefordert worden sei, den Kaufvertrag des Traktors sowie einen Zahlungsnachweis (Belastungsanzeige der Bank) einzureichen. Diesen Aufforderungen sei er nicht nachgekommen.

3.3.

Mit Rekurs bringt der Rekurrent erneut vor, dass er den im Jahr 2017 für CHF 40'000.00 erworbenen Traktor mittels eines Darlehens von CHF 40'000.00 finanziert habe. Am 2. November 2017 habe der Darlehensgeber B._____ den Betrag von CHF 40'000.00 als Barzahlung an den Verkäufer des Traktors geleistet. In der Beilage befinde sich ein Kontosauszug von B._____. Daraus sei die Zahlung von CHF 40'000.00 ersichtlich. Leider sei die Rechnung dafür nicht mehr auffindbar. Ein gewährtes Darlehen stelle kein Einkommen dar, sondern sei eine steuerneutrale Kapitalzahlung. Der Traktor sei nicht mit Einkommen, welches er nicht deklariert habe, finanziert worden.

4.

4.1.

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Landwirtschaftsbetrieb als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt § 68 StG zur Ermittlung des steuerbaren Gewinnes sinngemäss (§ 27 Abs. 3 StG).

4.2.

Steuerpflichtige Personen sind verpflichtet die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen und samt den dazugehörigen Belegen einzureichen (§ 180 Abs. 2 StG). Sie haben alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 182 Abs. 1 StG).

4.3.

Im Veranlagungsverfahren gilt die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige

seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (vgl. § 179 Abs. 1 StG). Der in dieser Bestimmung normierte Untersuchungsgrundsatz besagt, dass die Veranlagungsbehörde den für die Entscheidung massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären hat. Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde ist umfassend. Diese ist verpflichtet, mit den gesetzlich vorgesehenen Untersuchungsmitteln den materiell wahren Sachverhalt zu ergründen und das rechtserhebliche Tatsachenmaterial zu sammeln (vgl. RGE vom 23. September 2010 [3-RV.2010.66]). Die Beweislast der Steuerpflichtigen für steuermindernde Tatsachen führt nicht zur Aufhebung des Untersuchungsgrundsatzes.

4.4.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich den Steuerpflichtigen obliegt, wobei diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen sind (vgl. BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/2016], Erw. 2.3., mit Hinweisen). Die entscheidende Behörde würdigt dabei nach ihrer eigenen, freien Überzeugung, ob ein Beweismittel glaubwürdig ist. Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C_926/2019], Erw. 2.3).

5.

5.1.

Der Rekurrent war in den Jahren 2017 bis 2020 unbestrittenermassen unselbständig erwerbend (vgl. Veranlagungsverfügungen der Steuerperioden 2017 bis 2020). Als unselbständig Erwerbender war er in dieser Zeit – wie er selber korrekterweise vorgebracht hat – nicht buchführungspflichtig. Der Rekurrent ist und war jedoch gemäss § 180 Abs. 2 StG verpflichtet die Steuererklärungen – auch in den Jahren 2017 bis 2020 – wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen.

Der Rekurrent brachte vor, dass er den Traktor 2017 – finanziert durch ein im selben Jahr aufgenommenes Darlehen von CHF 40'000.00 (vgl. Darlehensvertrag vom tt.mm. 2017) – erworben habe. In den Steuererklärungen 2017 bis 2020 wurden aber unbestrittenermassen weder der Traktor als Vermögen noch das Darlehen als Schuld deklariert. Das Vorbringen, wonach der Steuerberater für diese Nichtdeklaration verantwortlich sei, ist insofern nicht relevant, als sämtliche Verfahrenshandlungen eines Vertreters, welche im Rahmen der Vertretungsbefugnis vorgenommen werden, rechtsgültig und für die steuerpflichtige Person verbindlich sind. Die Wirkungen von Verfahrenshandlungen oder auch Unterlassungen des Vertreters treten vollumfänglich bei der steuerpflichtigen Person ein (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 176 StG N 11, mit Hinweisen).

5.2.

Der Traktor und das Darlehen wurden vom Rekurrenten erstmals in der Steuerperiode 2021 deklariert. So wurden der Traktor per tt.mm. 2021 mit einem Buchwert von CHF 35'000.00 (vgl. Konto 1531) und das Darlehen ebenfalls per tt.mm. 2021 mit einem Buchwert von CHF 35'000.00 (vgl. Konto 2531) in die Buchhaltung des Landwirtschaftsbetriebes aufgenommen.

Da das Darlehensverhältnis gemäss Darlehensvertrag vom tt.mm. 2017 bereits im Jahr 2017 eingegangen worden war und der Rekurrent bis im Jahr 2020 weder den Traktor noch das Darlehen in seinen Steuererklärungen deklariert hatte, forderte die Vorinstanz den Rekurrenten – aufgrund ihrer Untersuchungspflicht – im Veranlagungs- sowie im Einspracheverfahren korrekterweise auf, den Kaufvertrag sowie einen Zahlungsnachweis einzureichen. Damit wären der tatsächliche Kaufpreis (Anschaffungskosten) und auch der Verkäufer (ein Dritter) ersichtlich gewesen. Der Umstand, dass der Rekurrent die einverlangten Unterlagen – trotz Mitwirkungspflicht und mehrmaligen Aufforderungen – nicht eingereicht hat, wird zu seinem Lasten ausgelegt. Als steuermindernde Tatsachen lag es am Rekurrenten zu beweisen, dass der Traktor bereits im Jahr 2017 erworben und bezahlt wurde.

Weiter ist festzuhalten, dass der verbuchte Darlehensbetrag von CHF 35'000.00 nicht mit der offenen Darlehensschuld per tt.mm. 2021 (Verbuchungsdatum) übereinstimmt. Gemäss den Ergänzungen im Darlehensvertrag vom tt.mm. 2017 wurde die erste Rückzahlungsrate von CHF 4'200.00 am tt.mm. 2023 an den Darlehensgeber geleistet. Am tt.mm. 2021 betrug somit die offene Darlehensschuld CHF 40'000.00 und nicht wie verbucht CHF 35'000.00.

5.3.

Mit Bezug auf das Rekursverfahren ist darauf hinzuweisen, dass im Einspracheverfahren fahrlässig oder vorsätzlich nicht vorgelegte Unterlagen und Beweismittel im Rekursverfahren nicht mehr berücksichtigt werden können, sofern zuvor eine Aufforderung und ein Hinweis auf die Säumnisfolgen erfolgt ist (§ 194 Abs. 2 StG). Dies war vorliegend der Fall, hat doch die LE KStA in der letzten Mahnung vom 12. April 2024 ausdrücklich auf den Beweismittelausschluss hingewiesen. Die vom Rekurrenten im Rekursverfahren eingereichten Unterlagen sind somit unbeachtlich.

Abgesehen davon ist festzuhalten, dass die hervorgehobene Auszahlung im mit Rekurs eingereichten Kontoauszug der C._____ Bank vom 30. November 2017 lediglich eine Barauszahlung aus dem Privatkonto des Darlehensgebers B._____ belegt. Relevante Informationen, wie sie einem Kaufvertrag oder einem Zahlungsnachweis (z.B. eine Quittung bei Barzahlung) zu entnehmen wären, können daraus nicht entnommen werden. Insofern hätte auch der eingereichte Kontoauszug nicht genügt, um die versäumte Mitwirkungspflicht des Rekurrenten nachzuholen.

5.4.

Insgesamt ist festzuhalten, die Tatsachen, dass der Rekurrent den angeblich im Jahr 2017 für CHF 40'000.00 erworbenen Traktor und das dafür im Jahr 2017 aufgenommene Darlehen von CHF 40'000.00 nicht in seinen Steuererklärungen 2017 bis 2020 deklariert hat und der in der Buchhaltung 2021 des Landwirtschaftsbetriebes verbuchte Betrag von CHF 35'000.00 mit den Angaben bzw. Ergänzungen im Darlehensvertrag vom tt.mm. 2017 nicht übereinstimmt, die Vorinstanz zu Recht veranlassten weitere Abklärungen (Einforderung von weiteren Unterlagen) vorzunehmen. Der Umstand, dass der Rekurrent die einverlangten Unterlagen (Kaufvertrag des Traktors und Zahlungsnachweis) – trotz Mitwirkungspflicht und mehrmaligen Aufforderung – nicht eingereicht hat, wird zu seinem Lasten ausgelegt. Als steuermindernde Tatsachen lag es am Rekurrenten zu beweisen, dass der Traktor bereits im Jahr 2017 erworben (durch Kaufvertrag) und bezahlt (durch Belastungsanzeige der Bank oder durch Quittung [bei Barzahlung]) wurde. Dies ist ihm nicht gelungen. Die Vorinstanz hat folglich zu Recht die Aufrechnung "Traktor [...]" von CHF 35'000.00 bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit vorgenommen.

6.

Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.
Der Rekurs wird abgewiesen.
2.
Der Rekurrent hat die Gerichtsgebühr von CHF 700.00 zu bezahlen.
3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den 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, 22. Januar 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni