

3-RV.2024.134

P 121

Urteil vom 18. September 2025

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Loser
Richter Wick
Gerichtsschreiber Ceni

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 5. November 2024
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. April 2024 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2022 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 107'800.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden Kosten für den Ersatz einer Maschine im Umfang von CHF 8'484.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. April 2024 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 3. Mai 2024 Einsprache. Sie beantragten den Verzicht auf die Aufrechnung von CHF 8'484.00 für die Maschine.

3.

Die Landwirtschaftsexpertin des KStA (LE KStA) beantragte der Steuerkommission Q._____ mit ihrem Bericht vom 21. Juni 2024 die Abweisung der Einsprache.

4.

Mit Entscheid vom 5. November 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 5. November 2024 (Zustellung am 11. November 2024) zogen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 20. November 2024 (Postaufgabe am 2. Dezember 2024) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Sie stellen folgenden Antrag:

"1. Der Einsprache-Entscheid vom 05. November 2024 von der Steuerkommission betreffend unseres Begehrens gemäss unserer Einsprache vom 03. Mai 2024, Steuerveranlagung 2022, ist zu annullieren.
Wir verlangen eine Neu-Beurteilung unserer Situation."

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

6.

Das Gemeindesteueramts Q._____ und das KStA beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

8.

Mit Schreiben vom 17. Juli 2025 ersuchte das Spezialverwaltungsgericht A._____ und B._____ um weitere Unterlagen und Informationen. Aufforderungsgemäss reichten A._____ und B._____ mit Schreiben vom 28. Juli 2025 die verlangten Unterlagen und Informationen ein.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Rekurrenten führten im Jahr 2022 als selbständig Erwerbende einen Landwirtschaftsbetrieb. Mit der Steuererklärung wurde ein Reingewinn von CHF 5'070.00 deklariert.

3.

3.1.

3.1.1.

Im Jahr 2022 haben die Rekurrenten unbestrittenermassen die Maschine (Landwirtschaftsbetrieb) ersetzt. Die dafür angefallenen Kosten von CHF 12'120.00 wurden in der Erfolgsrechnung des Landwirtschaftsbetriebs als Aufwand verbucht (vgl. Konto 6100).

3.2.

3.2.1.

Im Veranlagungsverfahren rechnete die Vorinstanz die Kosten für den Ersatz der Maschine im Umfang von CHF 8'484.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf. Dabei wurden vom verbuchten Aufwand von CHF 12'120.00 30 % als Abschreibungen (CHF 3'636.00) als geschäftsmässig begründet anerkannt.

3.3.

3.3.1.

Mit Einsprache machten die Rekurrenten geltend, die neue Maschine sei eine Sanierung und habe die alte Maschine ersetzt. Deshalb sei die Anschaffung der neuen Maschine vollständig dem Unterhalt zuzuschreiben.

3.3.2.

Die Vorinstanz verwies in ihrem Einspracheentscheid zur Begründung vollumfänglich auf den Bericht der LE KStA vom 21. Juni 2024. In diesem Bericht wurde festgehalten, dass gemäss Handelsrecht Wirtschaftsgüter aktivierungspflichtig seien, wenn sie einem Unternehmen längerfristig dienen. Art. 58 Abs. 1 DBG berechtige die Steuerbehörden zu einer Aufrechnung der Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens. Aus Sicht des Steuergesetzes solle damit sichergestellt werden, dass aktivierungspflichtige Investitionen als An-

lagevermögen kontiert und nicht lediglich als Aufwand über die Erfolgsrechnung gebucht werden. Art. 959 Abs. 2 OR postuliere bereits eine Pflicht zur zwingenden Aktivierung von Vermögenswerten, sofern diese die konstitutiven Merkmale bezüglich der Aktivierungspflicht erfüllen. Zudem sei kulanterweise eine Abschreibung von 30 % berücksichtigt worden.

3.4.

3.4.1.

Mit Rekurs führen die Rekurrenten aus, dass beispielweise die Kosten für den Ersatz eines Garagentors gemäss kantonalem Merkblatt als Liegenschaftsunterhaltskosten zu 100 % abzugsfähig seien. Weshalb dies nicht ebenfalls für den Ersatz einer Maschine gelte, sei nicht nachvollziehbar.

3.4.2.

In seiner Vernehmlassung hielt das Gemeindesteueramt Q. _____ fest, der Vergleich mit dem Ersatz eines Garagentores als Liegenschaftsunterhalt könne nicht nachvollzogen werden. Die Maschine diene dem Landwirtschaftsbetrieb und stelle Anlagevermögen dar, welches über viele Jahre genutzt werde.

3.4.3.

Die Rekurrenten machen mit Verweis auf Ziffer 3.2 des Merkblattes "Liegenschaftsunterhalt (LUK)" geltend, die Kosten für den Ersatz der Maschine seien als Instandstellungskosten abziehbar. Die alte Maschine sei eine mit dem Gebäude verbundene Einrichtung gewesen, welche nach vielen Jahren nun durch eine neue gleichwertige Maschine habe ersetzt werden müssen.

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). Danach setzt sich der steuerbare Gewinn insbesondere aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages des Vorjahres (§ 68 Abs. 1 lit. a StG) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 StG), zusammen.

4.2.

Als geschäfts- oder berufsmässig begründet gelten Kosten im Sinne von § 36 Abs. 1 StG, welche mit der Einkommenserzielung in einem direkten,

ursächlichen Zusammenhang stehen. Zur Hauptsache bestimmt sich der Gewinnungskostencharakter von Auslagen eines selbständig Erwerbenden nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten. Die Tätigkeit, welche den Aufwand verursacht hat, muss dabei durch den Zweck des Unternehmens gedeckt sein. Entscheidend ist, ob der Aufwand in Erwartung einer wirtschaftlichen Gegenleistung erbracht worden ist. Die Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten eines Selbständigerwerbenden hört dort auf, wo es sich ganz oder teilweise um Privataufwand, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder die Tilgung von Schulden handelt (vgl. VGE vom 17. September 2009 [WBE.2008.27]).

4.3.

Gemäss § 37 Abs. 1 StG können beim Ersatz von betriebsnotwendigem Anlagevermögen die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt übertragen werden, das innert angemessener Frist, in der Regel 1 Jahr vor oder 3 Jahre nach der Veräusserung, für das gleiche Unternehmen erworben wird. Die Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz ist ausgeschlossen. Sofern die Anschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr stattfindet, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden (§ 37 Abs. 2 StG).

Unter Ersatzbeschaffung versteht das Gesetz den Aufschub (vorläufigen Verzicht) der Besteuerung eines bei der Veräusserung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen erzielten Gewinns, sofern die dabei offengelegten stillen Reserven innert einer bestimmten Frist auf betriebsnotwendiges Anlagevermögen übertragen werden (vgl. VGE vom 20. Mai 2009 [WBE.2009.191]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 37 StG N 1, mit Hinweisen).

Die steuerneutrale Ersatzbeschaffung ist auf den Bereich des betriebsnotwendigen Anlagevermögens beschränkt. Es muss sich sowohl beim ausgetauschten wie auch beim wiederbeschafften Wirtschaftsgut um betriebsnotwendiges Anlagevermögen handeln. Der Begriff des Anlagevermögens setzt sich aus den einer Unternehmung dauernd dienenden körperlichen Anlagen, Immaterialgütern sowie aus den Dauerbeteiligungen zusammen. Die Wirtschaftsgüter werden als betriebsnotwendig eingestuft, wenn sie nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes dienen und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 37 StG N 12 ff.). Ausgeschlossen ist die Ersatzbeschaffung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen (§ 37 Abs. 3 StG).

4.4.

4.4.1.

Mit der Bilanzierung und Bewertung der Geschäftsaktiven wird der Unternehmungsgewinn massgeblich mitbestimmt. Kosten für Gegenstände des Anlagevermögens sind dementsprechend im Sinne von § 27 Abs. 3 StG i. V. m. § 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 1 StG grundsätzlich aktivierungspflichtig und nicht direkt der Erfolgsrechnung des Erwerbsjahres als Aufwand zu belasten, wenn sie einen bleibenden Wert haben und über den Bilanzstichtag hinaus genutzt werden. Die Vorschrift konstituiert eine Aktivierungspflicht und lässt damit die (vollständige) Direktabschreibung nicht zu (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 68 StG N 47). Nicht aktivierungspflichtig sind Gegenstände von geringem Wert auf Grund des Rechnungslegungsgrundsatzes der Wesentlichkeit und des verwaltungsrechtlichen Grundsatzes der Verhältnismässigkeit. Die Wertgrenze ist aufgrund der Art und Grösse des Geschäfts und des Buchführungsaufwandes zu beurteilen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 68 StG N 48).

4.4.2.

Bei Aufwendungen im Zusammenhang mit bereits zum Geschäftsvermögen gehörenden Gegenständen des Anlagevermögens sind die wertvermehrenden Aufwendungen aktivierungspflichtig. Kosten für werterhaltende Massnahmen sind – soweit sie nicht aktivierungsfähig sind – der Erfolgsrechnung als Aufwand zu belasten. Eine Wertvermehrung und damit eine Verpflichtung zur Aktivierung ist aus handelsrechtlicher Sicht nur möglich, wenn der Wert des Vermögensgegenstandes über den bisherigen steuerlichen Wert gestiegen ist (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 68 StG N 58).

4.4.3.

Sachanlagen wie Bauten sowie technische Anlagen stehen dem Unternehmen zur langfristigen oder mehrmaligen Nutzung zur Verfügung und gehen durch Abnutzung mittelbar in das Leistungsergebnis ein. Die Aktivierung von Kosten für Erneuerungen, Verbesserungen und Umbauten ist gerechtfertigt, sofern damit eine Wertvermehrung oder eine zusätzliche Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird. Bei Umbauten in bestehenden Gebäuden ist eine Unterscheidung zwischen Bauleistungen mit wertvermehrendem, werterhaltendem und wertzestörendem Charakter vorzunehmen. Zur Beurteilung der Aktivierungsfähigkeit soll nicht zu eng am Kriterium der Wertvermehrung angeknüpft werden. Bei Umbauten kann eine vorbereitende Bauleistung mit an sich wertzestörendem Charakter sehr wohl einen Nutzen haben. In diesem Sinne sind weniger einzelne Bautätigkeiten zu beurteilen, sondern eher das Projekt als Ganzes. Eine Aktivierung ist nicht zulässig bei Kosten, die lediglich dem Unterhalt dienen. Reparaturen sind der Erfolgsrechnung zu belasten.

Handelsrechtlich ist somit bei Geschäftsliegenschaften einerseits zwischen laufendem Unterhalt (Reparaturen), welche der laufenden Rechnung zu belasten sind, und wertvermehrenden Investitionen, welche zu aktivieren sind, zu unterscheiden. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzipes ist diese Regelung – unter Vorbehalt steuerlicher Vorschriften – vorab zu beachten.

4.4.4.

Eine ausdrückliche Regelung mit der Unterscheidung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen kennt das Steuerrecht nur für die Bemessung des abziehbaren Unterhaltes von Liegenschaften des Privatvermögens. Diese steuerliche Unterscheidung deckt sich jedoch vorab mit den handelsrechtlichen Grundsätzen.

4.4.5.

Das Bundesgericht hat sich im Urteil vom 4. Oktober 2017 (2C_1166/2016 und 2C_1167/2016 = StE 2018 B 23.45.1 Nr. 5) dazu wie folgt geäußert:

"4.

4.1. Laut Beschwerdeführerin ist vorliegend strittig und zu bestimmen, was vom Begriff der Instandsetzungskosten miteingeschlossen werde. Für das Kantonsgericht bilden die Instandstellungskosten allerdings gar keine eigene Kategorie von Liegenschaftskosten. Die Vorinstanz erklärt vielmehr sämtliche Ausgaben im Zusammenhang mit Liegenschaften für aktivierungspflichtig, soweit sie einen über den Bilanzstichtag hinaus andauernden Mehrwert zur Folge haben.

Aufgrund der konkreten Vorbringen der Beschwerdeführerin ist in der Sache vorliegend daher vielmehr strittig, ob Instandstellungs- bzw. Instandsetzungskosten im geschäftlichen Bereich von vornherein vom Abzug ausgeschlossen sind - zumindest dann, wenn der Buchwert der Liegenschaft zuvor im selben Umfang abgeschrieben worden war. Eine präzise Umschreibung des Begriffs der *Instandstellungskosten* (so Art. 32 Abs. 2 DBG) bzw. *Instandsetzungskosten* (so Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]) - im französischen Wortlaut der beiden genannten Gesetzesbestimmungen identisch als 'frais de remise en état' bezeichnet -, wäre mithin nur dann rechtserheblich, wenn sich herausstellen sollte, dass über die Aufwendungen für die Wertvermehrung gemäss Art. 34 lit. d DBG hinaus bei Geschäftsliegenschaften bestimmte Kosten (der Instandstellung bzw. Instandsetzung) nicht von der Einkommenssteuer abziehbar wären.

4.2. Nach Ansicht des Thurgauer Verwaltungsgerichts, auf welche sich sowohl der angefochtene Entscheid als auch die Beschwerdeführerin abstützen, dürfen Ausgaben, die aufgewendet werden, um eine Liegenschaft im Geschäftsvermögen in ihrem Bestand zu vermehren (wertvermehrende Aufwendungen) oder in ihrem Zustand dauernd wesentlich zu verbessern (Instandstellungskosten), nicht dem Aufwand der aufgelaufenen Geschäftsperiode belastet werden. Bei Geschäftsliegenschaften könnten einzig die Instandhaltungskosten sowie die periodischen Abschreibungen auf dem Anlagevermögen als Aufwand geltend gemacht werden (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 11. Februar 2015 E. 2.1, in: TVR 2015 Nr. 10). Eine solche Aktivierungspflicht von Instandstellungskosten für Selbständigerwerbende, die den Buchwert abgeschrieben ha-

ben, postuliert auch DIETER EGLOFF (in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, Rz. 125 zu § 39). Indessen widerspricht diese Auffassung der gesetzlichen Konzeption des Liegenschaftenkostenabzugs:

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den Einkünften abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG). Einkommenssteuerlich nicht abziehbar sind nach dem Wortlaut von Art. 34 lit. d DBG, der für Privat- und Geschäftspersonen gleichermaßen gilt, die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder *Wertvermehrung* von Vermögensgegenständen. Für juristische Personen statuiert Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 1 DBG gleichermaßen, dass die verbuchten Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns juristischer Personen dem Saldo der Erfolgsrechnung hinzugegerechnet werden.

Dass Selbständigerwerbende oder juristische Personen über die Kosten für Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung hinaus bestimmte Kosten für die Instandstellung von (abgeschriebenen) Grundstücken nicht abziehen können sollen, findet keine Grundlage in der Bundessteuergesetzgebung. Diese kennt keine Korrektornorm, wonach Instandstellungskosten für (abgeschriebene) Geschäftsliegenschaften - unabhängig von einer Wertvermehrung - zu aktivieren wären (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG i.V.m. Art. 18 Abs. 3 DBG).

4.3. Die Verknüpfung der Instandstellungskosten mit den Abschreibungen, wie sie die Beschwerdeführerin vornimmt, drängt sich auch bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht auf:

Gemäss Art. 28 Abs. 2 DBG werden Abschreibungen in der Regel nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt. Wenn die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift ausführt, dass mit Abschreibungen der Altersentwertung Rechnung getragen wird, hat sie möglicherweise vorab die (ausserordentliche) Abschreibung *nach dem tatsächlichen Wert* der Vermögensteile im Visier und damit ein zu enges Begriffsverständnis der Abschreibung. Art. 28 Abs. 2 DBG sieht darüber hinaus vor, dass getätigte Investitionen in jenen Geschäftsjahren zum Abzug gebracht werden, in denen der Gegenstand voraussichtlich gebraucht wird und dank seiner Nutzung ein höherer Betriebsertrag erzielt wird. Diese (ordentlichen) Abschreibungen betreffen die entsprechende Investition; sie haben keinen unmittelbaren inneren Zusammenhang mit den späteren Kosten der Instandstellung und präjudizieren deren Verbuchung nicht. Dass als Folge der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer auf dem Vermögensgegenstand stille Reserven entstehen können, vor allem wenn die Liegenschaft gleichzeitig mittels werterhaltenden Aufwendungen instandgehalten und instandgestellt wird, ist systembedingt und von der Steuerbehörde hinzunehmen. Diese stillen Reserven werden erst dann steuerlich erfasst, wenn infolge Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung Kapitalgewinne anfallen (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG für Selbständigerwerbende; analog Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG für juristische Personen).

4.4. Die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin würde darauf hinauslaufen, Instandstellungskosten - gestützt auf eine aussergesetzliche Fiktion - den wertvermehrenden Kosten gleichzusetzen. Das Gesetz erlaubt die Verweigerung des Liegenschaftenkostenabzugs bei Geschäftsliegenschaften aber nur, wenn die Aufwendungen tatsächlich wertvermehrenden Charakter haben. Somit ist analog zu Privatliegenschaften zu prüfen, ob

Instandstellungskosten im Einzelfall werterhaltend oder wertvermehrend sind (vgl. E. 2.1 hiervor).

Die Vorinstanz hat diese Prüfung vorgenommen und lediglich Renovationskosten von Fr. 111'450.-- als wertvermehrend qualifiziert. Dagegen wehrt sich die Beschwerdeführerin nicht. Namentlich behauptet sie nicht, dass im vorliegenden Einzelfall Instandstellungskosten in einem grösseren Umfang als wertvermehrend im Sinne von Art. 34 lit. d DBG gelten. Der angefochtene Entscheid ist daher nicht zu beanstanden.

4.5. Offen bleiben kann, wie die wertvermehrenden Kosten gemäss Art. 34 lit. d DBG für Selbständigerwerbende genau zu ermitteln sind. Der Beschwerdegegner möchte dieselben Regeln anwenden wie sie für Privatliegenschaften gelten. Ihm schwebt demnach eine restriktivere Ausscheidung nicht abzugsfähiger Aufwendungen vor als dem Kantonsgericht, das ein extensiveres Verständnis der aktivierungspflichtigen Aufwendungen hat. Da bezüglich der hierfür massgeblichen Sachverhaltselemente jedoch keine entsprechende Rüge erhoben wurde, hat das Bundesgericht hier nicht zu prüfen, ob das Kantonsgericht allenfalls einen zu hohen Anteil an wertvermehrenden Kosten ausgeschieden hat.

III. Kantonssteuer

5.

Art. 9 Abs. 1 StHG sowie Art. 28 des Gesetzes des Kantons Freiburg vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG/FR) betreffend die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von Selbständigerwerbenden sowie Art. 35 lit. d DStG/FR betreffend nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen lauten im Wesentlichen gleich wie Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. Art. 34 lit. d DBG. Sodann kann der Begriff der (Liegenchafts-) Unterhaltskosten im Geltungsbereich des StHG im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (Urteil 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.1). Dementsprechend kann hinsichtlich der Kantonssteuer auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch hinsichtlich der Kantonssteuer abzuweisen."

Auch gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung bleibt massgebliches Kriterium für einen Abzug immer die geschäftsmässige Begründetheit. Einer analogen Anwendung der für Liegenchaften des Privatvermögens entwickelten Praxis zu den werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen steht jedoch nichts im Wege (vgl. RGE vom 25. Oktober 2018 [3-RV.2017.42]). Zudem ergibt sich, dass aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips einer selbständig erwerbenden Person – auch bei zuvor abgeschriebenen Geschäftsliegenschaften – steuerlich nichts entgegen gehalten werden kann, wenn sie Liegenchaftskosten aus handelsrechtlicher Perspektive zulässigerweise als Aufwand verbucht (Ausnahme: eine Steuernorm sieht in Abweichung vom Handelsrecht explizit eine Aktivierungspflicht vor).

5.

5.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass die neue Maschine eine alte defekte Maschine ersetzt hat. Es handelt sich insofern um Instandstellungskosten. Da die Maschine baulich fest mit dem Ökonomiegebäude verbunden war und ist, ohne wesentliche Beschädigung oder unverhältnismässigen Aufwand nicht entfernt werden kann und dauerhaft dem Landwirtschaftsbetrieb dient, handelt es sich bei der Maschine um einen festen Bestandteil des Ökonomiegebäudes. Folglich ist die Maschine als unbewegliches betriebsnotwendiges Anlagevermögen zu qualifizieren.

Da die alte Maschine defekt war und entsorgt werden musste, wurden keine stille Reserven realisiert. Daher können vorliegend auch keine stillen Reserven im Sinne von § 37 Abs. 1 StG auf die neue Maschine übertragen werden.

5.2.

Der Vorinstanz ist grundsätzlich zuzustimmen, wenn sie mit Verweis auf Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG (inhaltlich identisch mit § 68 Abs. 1 lit. b StG) festhält, dass die Steuerbehörden zu einer Aufrechnung der Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens berechtigt seien. Vorliegend handelt es sich jedoch nicht um eine erstmalige Anschaffung oder Herstellung einer Maschine, sondern um einen Ersatz der alten Maschine. Eine Wertvermehrung oder eine Schaffung zusätzlicher Nutzungsmöglichkeiten ist durch die Ersatzbeschaffung ebenfalls nicht ersichtlich.

Eine Aktivierungspflicht ist vorliegend im Lichte der aktuellen Rechtsprechung des Bundesgerichtes (vgl. Erw. 4.4.5), welche eine Aktivierung von Instandstellungskosten auf zuvor abgeschriebenen Liegenschaften als nicht zwingend erachtet, ebenfalls nicht gegeben.

5.3.

Insgesamt ist festzuhalten, dass gemäss aktueller bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Rekurrenten die Kosten für den Ersatz der Maschine als Instandstellungskosten nicht aktivieren mussten, sondern als Aufwand in der Erfolgsrechnung verbuchen konnten. Die Vorinstanz hat folglich zu Unrecht den Ersatz der Maschine als aktivierungspflichtig betrachtet und gestützt darauf eine Aufrechnung der Kosten für die neue Maschine – nach Gewährung einer Abschreibung von 30 % – von CHF 8'484.00 vorgenommen.

6.

Im Ergebnis erweist sich der Rekurs als begründet. Der Rekurs ist gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen reduziert sich von CHF 107'835.00 um CHF 8'484.00 (CHF 12'120.00 [Aufwand für neue Maschine] –

CHF 3'636.00 [zugelassene Abschreibungen von 30 %]) auf CHF 99'351.00, gerundet CHF 99'300.00.

7.

Da vorliegend der Ersatz der Maschine nicht zu aktivieren ist, verringert sich infolgedessen das Reinvermögen (im Veranlagungs- und Einspracheverfahren auf CHF 62'974.00 festgesetzt) um CHF 8'484.00. Vorliegend hat diese Reduktion jedoch keine Auswirkungen auf das steuerbare und satzbestimmende Vermögen, welches nach Abzug der Steuerfreibeträge von CHF 224'000.000 (§ 54 StG), weiterhin CHF 0.00 beträgt.

8.

Eine Minderheit des Spezialverwaltungsgerichts hätte die Aktivierungspflicht der neuen Maschine mit Verweis auf Art. 959 Abs. 2 OR bejaht und den Rekurs folglich abgewiesen.

Der vollständige Ersatz der Maschine ist nach dieser Auffassung als aktivierungspflichtige Investition zu qualifizieren, da nicht nur eine blosser Reparatur vorliegt. Mit der Ersatzinvestition wird nicht nur der ursprüngliche Zustand erhalten, sondern vielmehr der zukünftige Nutzen der Liegenschaft erhalten oder verbessert.

Weiter wird nach dieser Auffassung festgehalten, dass der von der Vorinstanz gewährte Abschreibungssatz von 30 % nicht im Einklang mit dem Merkblatt A/2001 "Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe" der Eidgenössischen Steuerverwaltung steht. Gemäss diesem Merkblatt wären je nach Klassifizierung der Maschine als mechanische Einrichtung oder als Maschine Abschreibungen von 25 %, 40 % oder 50 % (bei starker Beanspruchung der Maschine) möglich. Eine Abschreibung von 30 % sieht das Merkblatt nicht vor.

9.

Bei diese Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses werden das steuerbare und satzbestimmende Einkommen auf CHF 99'300.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung 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, 18. September 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni