

3-RV.2021.45

P 171

Urteil vom 19. Oktober 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Lämmli Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	---

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

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

beide vertreten durch Gasser Wepf & Partner AG, Dorfstrasse 126,
8706 Meilen

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 23. Februar 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. Juli 2020 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 370'700.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 376'600.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 0.00) veranlagt. Dabei wurden diverse Aufrechnungen vorgenommen, insbesondere für die im Konto 6050 "Zinsaufwand C._____ Hypothek aaa" verbuchten CHF 8'190.00, für die im Konto 6450 "Mietaufwand Lagerraum" verbuchten CHF 4'000.00, sowie für die im Konto 6140 "R._____, Z-Strasse 9 - Heizöl" CHF 24'474.00 sowie die im Konto 6158 "S._____, T-Strasse – Heizöl" verbuchten CHF 20'154.00.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. Juli 2020 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 13. August 2020 Einsprache erheben. Sie liessen unter anderem die Anträge stellen, die Aufrechnung der Schuldzinsen sei rückgängig zu machen. Ebenso seien die gemachten Aufrechnungen über die Konti 6140 und 6158 der Einzelfirma im Gesamtbetrag von CHF 44'628.00 nicht zulässig und rückgängig zu machen.

3.

Mit Entscheid vom 23. Februar 2021 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Dabei wurden zusätzliche Schuldzinsen von CHF 2'300.00 berücksichtigt. Das steuerbare Einkommen reduzierte sich von CHF 370'768.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 376'675.00) auf CHF 365'463.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 369'497.00).

4.

Den Einspracheentscheid vom 23. Februar 2021 (Zustellung am 26. Februar 2021) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 29. März 2021 (Postaufgabe am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit folgenden

"ANTRÄGEN:

1. Der Einsprache-Entscheid vom 23. Februar 2021 für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die Direkte Bundessteuer Steuerperiode vom 01.01.2014 bis 31.12.2014 sei aufzuheben;
2. Das steuerbare Einkommen sei für die Steuerperiode vom 01.01.2014 bis 31.12.2014 für die Kantons und Gemeindesteuern mit CHF 305'139.05 zum Satz von CHF 309'173.05 und für die Direkte Bundessteuer mit CHF 308'162.00 zum Satz von CHF 308'162.00 festzusetzen.;

3. Das steuerbare Vermögen ist die Kantons- und Gemeindesteuern sei weiterhin mit CHF 0.00 festzusetzen."

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

5.

Das Regio-Steueramt U.____-Q.____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragten die Abweisung des Rekurses.

6.

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

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Regio-Steueramt U.____-Q.____ weitere Abklärungen getroffen (E-Mails vom 19. und 20. September 2023).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Mit Rekurs wird auch beantragt, wie das steuerbare und satzbestimmende Einkommen betreffend die direkte Bundessteuer festzusetzen sei. Gemäss E-Mail des Regio-Steueramtes U.____-Q.____ vom 20. September 2023 wurde die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2014 noch nicht eröffnet. Da die direkte Bundessteuer nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides ist, kann auf den Rekurs in diesem Punkt nicht eingetreten werden.

3.

3.1.

Der Rekurrent ist in selbständiger Haupterwerbstätigkeit als Immobilienhändler tätig. In der Steuererklärung 2014 deklarierte er einen Gewinn von CHF 14'038.00.

3.2.

Die Steuerkommission Q.____ nahm mit der Veranlagung die folgenden Korrekturen beim Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit des Rekurrenten vor:

Einkünfte aus selbst. Haupterwerbstätigkeit (P1)	583'663
Reingewinn/Reinverlust aus Einzelunternehmung	152'112
Aufrechnung Schuldzinsen	221'967
Differenz Abschreibung Lieg. (anteilmässig Y.____ ab Nov.)	53'750
Differenz Abschreibung Lieg. V.____ (ab April)	14'100
PA Telefon	1'000
Kto. 3409	29'480
Kto. 3411 (EMW im Aufwand statt Ertrag)	32'164
Kto. 6050 (keine C.____-Hypothek verbucht)	8'190
Kto. 6450	4'000
Zins W.____ (privat)	3'340
Abschreibung Konto 1660 (analog Vorjahr)	2'705
Kto. 6113 D.____ (5.5./17.5./23.5. auch in GmbH verbucht)	7'149
Kto. 6122 D.____ (5.5. / auch in GmbH verbucht)	2'994
Kto. 6131 D.____ (23.5./ auch in GmbH verbucht)	3'090
Kto. 6140 (E.____ – periodenfremd)	24'474
Kto. 6140 D.____ (5.5. / auch in GmbH verbucht)	2'994
Kto. 6158 D.____ (15.8. / periodenfremd)	20'154

Die im Geschäftsvermögen aufgerechneten Schuldzinsen in der Höhe von CHF 221'967.00 wurden zu den privaten Schuldzinsen addiert und somit von den Einkünften wieder in Abzug gebracht. Folglich betrug der Reingewinn des Rekurrenten CHF 361'696.00.

3.3.

Im Rekursverfahren sind folgende Aufrechnungen umstritten:

- Die private Zinsaufwendung des Hypothekarzinses in der Höhe von CHF 8'190.95,
- der Mietaufwand Lagerraum im Konto 6450 und
- die als periodenfremd verbucht bezeichneten Aufwendungen in den Konti 6140 und 6158 in Höhe von insgesamt CHF 44'628.00,

Darauf ist nachfolgend in dieser Reihenfolge einzugehen.

3.4.

In der Einsprache liessen die Rekurrenten beantragen, die erfolgte Aufrechnung über das Konto 6140 der Einzelfirma - da periodenfremd - sei nicht zulässig, entsprechend sei diese rückgängig zu machen. Gleiches gelte für das Konto 6158. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die periodenfremden Aufwendungen in den Konti 6140 und 6158 im Sinne der geltenden Buchhaltungsnormen erfolgswirksam erfasst werden dürften.

3.5.

Im Einspracheverfahren führte die Steuerkommission Q._____ zur Begründung aus, der Hypothekarzins C._____ für die Privatliegenschaft in der Höhe von CHF 8'190.95 sei der Einzelfirma im Konto 6050 der Erfolgsrechnung belastet worden und müsse entsprechend aufgerechnet werden. Gemäss eingereichtem Hypothekarzinsbeleg betrage der Hypothekarzins für die private Liegenschaft CHF 9'478.05. Mit der Steuererklärung sei ein Abzug von CHF 2'300.00 geltend gemacht worden. Dieser Abzug könne entsprechend zu Gunsten der Rekurrenten von CHF 2'300.00 auf CHF 9'478.00 erhöht werden.

Weiter sei nach dem Grundsatz der Periodizität ein Aufwand jener Geschäftsperiode (und damit jener Steuerperiode) zuzuordnen, in der er verursacht worden sei. Dies gelte auch für die Aufrechnungen im Konto 6140 und 6158. Gemäss Buchhaltungsabschlüssen der Einzelfirma und der F._____ GmbH seien die verbuchten Aufwendungen für "E._____ – Heizöl-Winkelriedstrasse" von CHF 24'474.00 sowie für "D._____" in der Höhe von gesamthaft CHF 20'154.00 in einer Vorperiode entstanden und damit periodenfremd. Gleichzeitig mit dem Einsprachevorbericht vom 19. Januar 2021 sei die Vertreterin der Rekurrenten aufgefordert worden, innert Frist Einwendungen, Ergänzungen, neue Fakten oder Entscheidungsgrundlagen einzureichen. Trotz Hinweis auf die

Säumnisfolgen seien innert Frist keine Stellungnahmen und Unterlagen eingegangen.

3.6.

Im Rekurs liessen die Rekurrenten vorbringen, dass der Hypothekarzins im Umfang von CHF 8'190.95, welcher dem C._____ Konto belastet und fälschlicherweise in der Erfolgsrechnung der Einzelfirma verbucht worden sei, in der Einzelfirma aufzurechnen sei, jedoch im Umkehrschluss als private Zinsaufwendung wieder zum Abzug zuzulassen sei.

Bezüglich den von der Vorinstanz als periodenfremd bezeichneten Aufwendungen und Abschreibungen in den Konti 6140 und 6158 liessen die Rekurrenten geltend machen, dass das Periodizitätsprinzip, die Bindung an die Handelsbilanz nicht aufzulösen vermöge. Diese Bestimmung sei nicht dahingehend zu verstehen, dass steuerlich nur der einer bestimmten Periode tatsächlich zuordenbare Ertrag unter Berücksichtigung des in dieser Periode tatsächlich entstandenen Aufwands besteuert werden dürfe und somit sämtliche (handelsrechtlich zwar in der Regel zwingenden) periodenfremden (Korrektur-)Buchungen steuerlich zu entfernen seien. Als Reingewinn der Periode sei derjenige Gewinn zu erfassen, der sich aus dem handelsrechtlich konform ermittelten Ergebnis einer Geschäftsperiode unter Berücksichtigung der steuerlichen Korrekturen ergebe. Anzuknüpfen sei dabei an die durch Korrekturbuchungen bereinigte und damit erst handelskonform erstellte Jahresrechnung.

Weiter müsse angefügt werden, dass die fraglichen Heizöllieferungen seinerzeit nicht durch den Rekurrenten initiiert worden seien, sondern durch den damaligen Hauswart. Dieser habe die Bestellungen ohne entsprechenden Auftrag und ohne Befugnis ausgelöst. Da dadurch dem Rekurrenten ein erheblicher Schaden zugefügt worden sei, sei dieser rechtlich gegen die Forderungen vorgegangen. Entsprechend sei es dem Rekurrenten nicht möglich gewesen, zum Zeitpunkt der Erstellung der Jahresrechnung, einen exakten Betrag abzugrenzen, da er nicht habe wissen können, ob und in welcher Höhe allfällige Forderungen gegen ihn geltend gemacht würden. Entsprechend wäre es stossend, die zwar effektiv zu einem späteren Zeitpunkt angefallenen Aufwendungen nicht zum Abzug zuzulassen. Diese Vorgehensweise verstosse gegen das Massgeblichkeits- respektive Leistungsfähigkeitsprinzip. Die Aufwendungen "E._____" von CHF 24'474.00 und "D._____" von gesamthaft CHF 20'154.00 seien folglich zum Abzug zuzulassen.

Betreffend Konto 6450 lassen die Rekurrenten ausführen, dass der Lagerraum durch die Einzelfirma des Rekurrenten für CHF 400.00 pro Monat angemietet worden sei. Entsprechend seien CHF 4'800.00 pro Jahr als ordentlicher Aufwand zuzulassen.

3.7.

Das KStA verwies mit seiner Vernehmlassung ausschliesslich auf die Vernehmlassung des Regio-Steueramt U.____-Q.____. Dort wurde festgehalten, dass mit der am 2. Juni 2016 eingereichten Steuererklärung ein C.____ Festvorschuss über CHF 890'000.00 und die Schuld C.____ Rollover über CHF 890'000.00 deklariert worden seien. Mit Aktenergänzungsschreiben vom 21. Juni 2016 seien Belege eingefordert worden, worauf der Rekurrent den Beleg für die Rollover-Hypothek über CHF 890'000.00 und Hypothekarzinsen von CHF 9'478.00 eingereicht habe. Die Hypothekarzinsen von CHF 9'478.00 seien dementsprechend im Einspracheentscheid als private Zinsaufwendungen zum Abzug zugelassen worden. Für eine weitere Hypothekarschuld von CHF 890'000.00 respektive für den im Konto 6050 verbuchten Hypothekarzins von CHF 8'190.95 seien jedoch keine Belege eingereicht worden. Ein Abzug sei deshalb nicht zugelassen worden.

Bezüglich den als periodenfremd aufgerechneten Aufwendungen in den Konti 6140 und 6158 verwies das Regio-Steueramt U.____-Q.____ auf den Veranlagungsvorschlag vom 1. November 2019, die Veranlagung vom 23. Juli 2020, die telefonische Besprechung vom 19. Januar 2021 sowie auf den Einsprachevorbericht vom 19. Januar 2021. Den Rekurrenten sowie der Vertreterin sei bekannt gegeben worden, dass die verbuchten Aufwendungen als periodenfremd qualifiziert würden. Bis zur Veranlagung seien von den Rekurrenten keine weiteren Unterlagen (Rechnungen, Zahlungsnachweise) eingereicht worden. Es sei auch nicht dargelegt worden, dass diese Rechnungen im Vorjahr noch nicht bekannt gewesen seien. Die Aufrechnung Mietaufwand Lagerraum Konto 6450 sei nicht Bestandteil der Einsprache gewesen. Gemäss Buchungstext sei aber eine Hypozinsbelastung von CHF 4'000.00 verbucht worden und keine externe Miete. Die externe Miete bei G.____ sei im Konto 6450 der F.____ GmbH verbucht worden.

3.8.

Mit der Replik lassen die Rekurrenten bezüglich den periodenfremd verbuchten Aufwendungen und Abschreibungen (Konti 6140 und 6158) ausführen, dass die Jahresrechnung in den Art. 959 ff. OR geregelt sei. Art. 959b Ziff. 1 bis 5 OR präzisieren die Mindestgliederung der Erfolgsrechnung. Die Erfolgsrechnung der Einzelunternehmung des Rekurrenten werde im Gesamtkostenverfahren (Art. 959b Abs. 2 OR) dargestellt. Die betriebsfremden, ausserordentlichen, einmaligen und periodenfremden Posten seien separat auszuweisen. Periodenfremde Erträge und Aufwände seien solche, die zwar innerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit generell, aber ausserhalb der Geschäftstätigkeit im Berichtsjahr liegen, also korrekterweise einer früheren Periode zuordenbar seien. Im Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, sei festgehalten, dass sich

periodenfremde Posten aus der Korrektur von Fehlern und Irrtümern in einem Vorjahr ergeben könnten. Die Verbuchung als periodenfremde Posten werde als sachgerecht erachtet. Die Korrektur von echten Fehlern und Irrtümern werde, sofern wesentlich, als ausserordentlicher Vorgang ausgewiesen. Dass durch die Aufrechnung des Aufwandes von insgesamt CHF 44'628.00 die Jahresrechnung zu einem wesentlichen Teil zu günstig dargestellt werde, widerspreche Art. 958 OR, wonach die Rechnungslegung die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen solle, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden könnten. Gemäss Art. 958c OR erfordere die Rechnungslegung, dass sie das Wesentliche enthalte. Aus diesen Gründen seien die Kosten als periodenfremde Aufwände zum Abzug zuzulassen.

4.

4.1.

Nach § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen gilt § 68 StG sinngemäss (§ 27 Abs. 3 StG). Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (§ 36 Abs. 1 und 2 StG).

4.2.

4.2.1.

Mit dem in § 27 Abs. 3 StG enthaltenen Verweis auf § 68 StG werden die Regeln zur steuerlichen Gewinnermittlung bei juristischen Personen bei selbständig Erwerbenden für analog anwendbar erklärt. Zum Zweck der Gewinnermittlung wird dementsprechend vorerst auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses abgestellt, der auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern die buchhaltungsrechtlichen Vorschriften beachtet wurden. Ausgangspunkt der Veranlagung bildet dabei die von der steuerpflichtigen Person geführte Buchhaltung. Sie ist für die steuerpflichtige Person verbindlich, indem diese sich nur auf verbuchte Vorgänge und Werte berufen kann. Die Steuerbehörden sind hingegen insoweit nicht an die von der steuerpflichtigen Person geführte kaufmännische Buchhaltung gebunden, als steuerrechtliche Korrekturvorschriften bestehen (Urteil des Bundesgerichts vom 30. Juli 2015 [2C_374/2014], Erw. 3.5.1, mit Verweisen; Ernst Höhn/ Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 46 Rz. 10). Nach dem bundesrechtlichen Massgeblichkeitsgrundsatz ist eine Bilanz zu berichtigen, wenn und soweit sie gegen die zwingenden Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung verstösst (= Bilanzberichtigung). Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind die Bilanzberichtigungen von der Steuerbehörde von Amtes wegen vorzunehmen (M. Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, in: ASA 70 S. 540 ff.).

4.2.2.

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a OR N 14 ff.).

4.2.3.

In formeller Hinsicht ist bei der Gewinnermittlung insbesondere auch der Grundsatz "Keine Buchung ohne Beleg" zu beachten, welcher als oberstes Prinzip einer formell ordnungsgemässen Buchhaltung bezeichnet wird. Buchungen dürfen danach nur aufgrund von Belegen ausgeführt werden. Gemäss dem Belegprinzip muss bei konventioneller Buchhaltung für jeden Buchungsvorgang ein Beleg vorhanden sein. Die Buchung muss durch ein separat ausgestelltes und sichtbar kontrollierbares Dokument ausgelöst werden. Externe oder Aussenbelege, die aus dem Verkehr mit Geschäftsfreunden und anderen aussenstehenden Personen stammen, sind zu datieren und in der Regel mit einer fortlaufenden Nummer zu versehen. Ausserdem sind Betrag, Gegenstand und eventuell die Person zu nennen, welche den Beleg ausgestellt hat (VGE vom 17. August 2011 [WBE.2010.359], mit Hinweisen).

4.3.

4.3.1.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in § 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 174 StG N 15, N 28 ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff.).

4.3.2.

Im Veranlagungsverfahren gilt sodann 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 (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.

Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweismwürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt ist. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweismwürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis).

4.3.3.

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt – wie ausgeführt – auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 144 II 427 E. 8.3.1.).

4.4.

Mit Schreiben vom 21. Juni 2016 wurden die Rekurrenten aufgefordert, dem Regio-Steueramt U.____-Q.____ unter anderem die Belege über die Hypotheken C.____ Festvorschuss in Höhe von CHF 890'000.00 und

C._____ Rollover in Höhe von CHF 890'000.00 einzureichen. Mit Schreiben vom 24. August 2016 reichte der Rekurrent den Zins- und Kapitalausweis der C._____ betreffend Rollover-Hypothek lautend auf das Konto-Nr. aaa pro 2014 ein. Diesem Beleg lassen sich Zinsen von CHF 9'478.05 und eine Schuld von CHF 890'000.00 entnehmen. Dieser Beleg wurde im Einspracheverfahren berücksichtigt und der abziehbare (private) Schuldzins entsprechend erhöht (siehe Einspracheentscheid vom 23. Februar 2021). Weitere Belege betreffend einen C._____ Festvorschuss oder einen Hypothekarzins in Höhe vom CHF 8'190.95 wurden von den stets fachkundig vertretenen Rekurrenten weder im Veranlagungs-, noch im Einsprache- oder Rekursverfahren eingereicht und lassen sich auch den Buchhaltungsunterlagen nicht entnehmen. Da es sich hierbei um eine Tatsache handelt, die die Steuerschuld mindert, haben die Rekurrenten die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Entsprechend kann der Hypothekarzins im Umfang von CHF 8'190.95 weder bei der Einzelfirma aufgerechnet noch als private Zinsaufwendung zum Abzug zugelassen werden. Folglich ist dieser Antrag abzuweisen.

4.5.

In der Erfolgsrechnung pro 2014 wurde im Konto 6450 ein Mietaufwand Lagerraum von CHF 4'000.00 ausgewiesen. Im Kontoauszug 6450 Mietaufwand Lagerraum wurde am 31. Dezember 2014 eine Hypozinsbelastung von CHF 4'000.00 verbucht. Mit Veranlagung vom 23. Juli 2020 hat die Steuerkommission Q._____ CHF 4'000.00 aufgerechnet.

Mit Rekurs vom 29. März 2021 liessen die Rekurrenten geltend machen, der Lagerraum sei durch die Einzelfirma des Rekurrenten für CHF 400.00 pro Monat angemietet worden. Entsprechend sei ein Abzug von CHF 4'800.00 pro Jahr als Aufwand zuzulassen.

Die originalen Belege wurden der Buchhaltung der Einzelfirma pro 2014 nicht beigelegt. Der im Rekursverfahren eingereichte Zahlungsbeleg für Lager Januar betrifft einerseits das Jahr 2021, andererseits stimmt der Betrag von CHF 1'200.00 nicht mit den Darlegungen der Rekurrenten überein. Zudem wurde dieser Betrag dem Konto der H._____ GmbH belastet und nicht der Einzelfirma des Rekurrenten. Somit ist dieser Beleg nicht geeignet, um die Behauptung der Rekurrenten, die CHF 4'000.00 bzw. CHF 4'800.00 seien als Miete für einen Lagerraum zum Abzug zuzulassen, zu stützen. Da es sich hierbei ebenfalls um eine steuermindernde Tatsache handelt, haben die Folgen der Beweislosigkeit die Rekurrenten zu tragen. Entsprechend war die Aufrechnung der Steuerkommission von CHF 4'000.00 korrekt und der Antrag, es seien CHF 4'800.00 als Aufwand zum Abzug zuzulassen, ist abzuweisen.

4.6.

Zusammenfassend können weder der Hypothekarzins in Höhe von CHF 8'190.95 als private Zinsaufwendung berücksichtigt, noch CHF 4'800.00 für Mietaufwand zum Abzug zugelassen werden.

5.

5.1.

Im schweizerischen Steuerrecht gilt sodann das Periodizitätsprinzip (Bundesgerichtsurteil vom 28. März 2019 [2C_797/2018], Erw. 4.2. mit nachfolgenden Verweisen). Danach hat ein Unternehmen in der jeweiligen Steuerperiode denjenigen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Es dürfen nicht die Ergebnisse der Geschäftsperiode untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer andern vermindert oder erhöht werden (Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2008 [2C_553/2007], Erw. 2.1.).

Im Urteil vom 28. März 2019 (2C_797/2018), Erw. 5.1., führte das Bundesgericht weiter aus:

"5.1. Im Hinblick auf die richtige Periodisierung des (allfälligen) Kapitalverlustes stellt sich vorliegend die Frage, ob und in welchem Umfang Tatsachen, welche sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen, unter dem Stichtagsprinzip zu beachten sind. Die Praxis unterscheidet insoweit zwischen einerseits sog. wertaufhellenden Tatsachen, d. h. Umständen, die - obwohl sie sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen - lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag objektiv darstellten, und andererseits sog. wertbeeinflussenden oder wertverändernden Tatsachen. Während Erstere Aufschluss darüber geben, wie sich die Lage am Stichtag darstellte, werden durch Letztere neue Geschäftsvorfälle geschaffen, die erst in der neuen Rechnungsperiode ihren Niederschlag finden dürfen (vgl. Urteil 2C_102/2018 vom 15. November 2018 E. 5.3). Als Beispiele für wertaufhellende Tatsachen gelten der Konkurs eines Schuldners, soweit er zeigt, dass der Schuldner schon am Bilanzstichtag in Schwierigkeiten war, aber auch die Entstehung einer Konventionalstrafe oder einer Schadenersatzpflicht, soweit deren Ursache im alten Jahr liegt (vgl. Urteil 2C_102/2018 vom 15. November 2018 E. 5.4.1). "

5.2.

Es ist unbestritten, dass die Aufwendungen für "E._____" von CHF 24'474.00 und für "D._____" von CHF 20'154.00 periodenfremd sind. Die Rekurrenten machen im Rekurs erstmals geltend, dass der damalige Hauswart diese Bestellungen ohne entsprechenden Auftrag ausgelöst habe. Dadurch sei den Rekurrenten ein erheblicher Schaden entstanden, weshalb rechtlich gegen die Forderungen vorgegangen worden sei. Da deshalb unklar gewesen sei, in welchem Umfang die Rekurrenten zu Zahlungen verpflichtet gewesen seien, sei es nicht möglich gewesen, zum Zeitpunkt der Erstellung der Jahresrechnung, den Aufwand betraglich abzugrenzen.

5.3.

Die buchhalterische Erfassung der Rechnungen betreffend "D._____" und "E._____" in der F._____ GmbH (mit Weiterbelastung) im Jahr 2014 widerspricht dem Grundsatz der Periodizität und den Grundsätzen ordnungsgemässer Buchführung. Danach hätte die F._____ GmbH den Betrag von CHF 24'474.00 bzw. CHF 20'154.00 im Jahr der Rechnungsstellung als Verbindlichkeiten in die Buchhaltung aufnehmen und weiterverrechnen müssen. Insbesondere die Tatsache, dass der Aufwand betreffend "E._____" am 1. Januar 2014 verbucht wurde, ist ein deutliches Indiz für eine nicht zeitgerechte, nachträgliche Buchung. Schon deswegen ist nicht auf das Buchungsdatum abzustellen. Der Vorgang ist von der Vorinstanz daher zu Recht einer früheren Periode zugeordnet worden.

Wäre die Forderung tatsächlich in der Vorperiode so ungewiss gewesen, wie behauptet, so wäre der Rekurrent verpflichtet gewesen, Rückstellungen zu bilden (vgl. Art. 959a Abs. 2 Ziff. 2 lit. c OR und § 36 Abs. 2 lit. b Ziff. 1 StG). Damit wäre eine periodengerechte Abgrenzung ohne weiteres möglich gewesen. Die dagegen erhobenen handelsrechtlichen Überlegungen vermögen daran nichts zu ändern. Im Übrigen wurden auch hier keine Belege eingereicht, die zu belegen vermögen, dass die Zahlung erst in der Steuerperiode 2014 erfolgt ist. Der Antrag, die insgesamt CHF 44'628.00 seien in den jeweiligen Konti als Aufwand zum Abzug zuzulassen, ist folglich abzuweisen.

6.

Im Ergebnis ist der Rekus abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'280.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Regio-Steueramt U. _____ -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, Laurenzenvorstadt 9, 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, 19. Oktober 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner