

3-RV.2023.57

P 44

Urteil vom 20. März 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Biondo Gerichtsschreiber Ceni
-----------	---

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

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission R. _____ vom 24. März 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. November 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission R._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 239'700.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 454'000.00 veranlagt. Dabei wurden in Abweichung von der Selbstdeklaration Abschreibungen von CHF 225'294.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet. Weiter wurden ordentliche Abschreibungen von CHF 89'563.00 zum Abzug zugelassen. Daraus resultierte eine Aufrechnung von CHF 135'731.00.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 24. November 2021 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 21. Dezember 2021 Einsprache. Sie beantragten, dass auf die Aufrechnung der nachgeholten Abschreibungen zu verzichten sei.

3.

Der Landwirtschaftsexperte (LE) des Kantonalen Steueramtes (KStA) erstattete am 4. März 2022 im Auftrag des Regionalen Steueramtes R._____ einen Bericht.

4.

Am 8. November 2022 fand eine Einspracheverhandlung statt.

5.

Mit Entscheid vom 24. März 2023 wies die Steuerkommission R._____ die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 24. März 2023 (Zustellung am 27. März 2023) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 27. April 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie liessen beantragen:

- "1) Die Veranlagung Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sei mit Fr. 102'193.00, basierend auf dem deklarierten Betriebserfolg von Fr. 130'528.00 vorzunehmen.
- 2) Es sei die Nachholung der Abschreibungen 2017 mit Fr. 70'349.00 und 2018 mit Fr. 81'729.00 im Jahre 2019 mit Total Fr. 152'078.00 zu gewähren.

- 3) Anerkennung der Bilanz per 31. Dezember 2019
Immobilie, Sachanlagen mit Fr. 1'150'615.00).
- 4) Es sei festzustellen, dass der im § 19 Abs 3 StGV AG genannte Verlust ein Ergebnis ist, das den effektiven Lebensunterhalt des Unternehmers der Einzelfirma oder der Personengesellschaft mitberücksichtigt. Entsprechend sei der § 19 Abs 3 StGV AG auszulegen.
- 5) Es seien die Kosten auf die Staatskasse zu nehmen und es sei eine angemessene Parteientschädigung zu sprechen."

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

7.

Das Regionale Steueramt R._____ und das KStA beantragen die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Das KStA verwies darauf, dass bei Gutheissung des Eventualantrages – anstelle einer Rückweisung – die gewählten Abschreibungen von CHF 89'563.00 um CHF 21'341.00 auf CHF 110'904.00 zu erhöhen seien.

8.

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

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Regionalen Steueramt R._____ weitere Abklärungen vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. 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 2019 als selbständig Erwerbende einen Landwirtschaftsbetrieb. Dieser wies in den Geschäftsjahren 2017 - 2019 folgende Umsätze und Reingewinne aus:

	2017	2018	2019
Umsatz (CHF)	1'137'746.00	1'287'056.30	1'528'780.27
Reingewinn (CHF)	76'381.00	103'958.44	130'568.40

Während in den Geschäftsjahren 2017 und 2018 auf die Vornahme von Abschreibungen verzichtet wurde, wurden im Geschäftsjahr 2019 Abschreibungen von total CHF 225'294.25 vorgenommen. Dabei haben die Rekurrenten nebst den ordentlichen Abschreibungen für das Geschäftsjahr 2019 von CHF 73'215.72 zusätzliche (nachgeholte) Abschreibungen der Geschäftsjahre 2017 und 2018 von CHF 152'078.53 (2017: CHF 70'349.13; 2018: CHF 81'729.40) geltend gemacht (vgl. Buchhaltung des Landwirtschaftsbetriebes 2019).

3.

3.1.

3.1.1.

Mit Steuererklärung 2019 vom 11. September 2020 deklarierten die Rekurrenten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 72'565.00 (Rekurrent) und CHF 48'106.00 (Rekurrentin). In der Buchhaltung des Landwirtschaftsbetriebes hingegen wurden Einkommen von CHF 78'341.04 (Rekurrent) und CHF 52'227.36 (Rekurrentin) verbucht.

3.1.2.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2020 stellte das Regionale Steueramt R._____ den Rekurrenten einen Veranlagungsvorschlag zu. Dabei wurden von den in der Handelsbilanz verbuchten Abschreibungen von CHF 225'294.00 lediglich CHF 89'563.00 (gemäss Steuerbilanz) zugelassen. Die daraus resultierende Differenz von CHF 135'731.00 wurde als Einkunft aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet.

3.1.3.

Der LE KStA begründete mit Schreiben vom 15. Januar 2021 die nicht zugelassenen Abschreibungen. Darin führte er aus, das Nachholen von Abschreibungen in einem Folgejahr sei gemäss § 19 Abs. 3 StGV nur möglich, wenn die zulässigen Abschreibungen infolge von Geschäftsverlusten in Vorjahren nicht hätten vorgenommen werden können. In den Jahren 2017 und 2018 habe der Landwirtschaftsbetrieb der Rekurrenten – trotz grossen Gebäudeunterhalts und der eingeschränkten Tierhaltung – Gewinne ausgewiesen. Deshalb könne in den Jahren 2017 und 2018 nicht von einem schlechten Geschäftsgang die Rede sein. Es handle sich somit vorliegend nicht um das Nachholen von Abschreibungen wegen "schlechtem Geschäftsgang", sondern um das Nachholen wegen "Unterlassung".

Für das Nachholen von Abschreibungen wegen schlechten Geschäftsgangs gemäss § 19 Abs. 3 StGV sei vorausgesetzt, dass das Betriebsergebnis vor Abschreibungen schon einen Verlust ausweise. Unerheblich sei, dass nach Vornahme der Abschreibungen ein Verlust entstanden wäre. Bei einem positiven Betriebsergebnis vor Abschreibungen, könnten in jedem Fall Abschreibungen erfasst werden, sofern eine Werteinbusse überhaupt eingetreten sei. Auch wenn in den Jahren 2017 und 2018 die Wertberichtigung (recte: Abschreibungen) nach den anerkannten Ansätzen vorgenommen worden wären, wären immer noch Gewinne (2017: CHF 5'543.00; 2018: CHF 21'161.00) ausgewiesen worden.

Abschliessend wurde festgehalten, dass für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit das Ergebnis der in die Steuerperiode fallenden Geschäftsabschlüsse massgebend sei. Das Periodizitätsprinzip verlange, dass Aufwand und Ertrag periodengerecht zuzuweisen seien. Die nachträgliche Geltendmachung von Abschreibungen – obwohl ein entsprechender Wertverlust vorgelegen habe – verstosse gegen das Periodizitätsprinzip. Eine solche Abschreibung dürfe steuerrechtlich nicht berücksichtigt werden.

Zusammenfassend sei festzustellen, dass keine Gründe vorlägen, um nachgeholte Abschreibungen zum Abzug zuzulassen.

3.1.4.

Im Zeitraum vom 3. März 2021 bis 6. April 2021 fand zwischen dem LE KStA und dem Rekurrenten ein E-Mail-Austausch betreffend der Zulässigkeit von nachgeholten Abschreibungen statt. Die Rekurrenten verwiesen darin wiederholt auf Praxen anderer Kantone, so insbesondere auf diejenige im Kanton Bern mit einem Abzug für Lebenshaltungskosten von CHF 50'000.00. Der LE KStA wiederholte, dass in den Jahren 2017/2018 kein schlechter Geschäftsgang vorgelegen habe. Die nachgeholten Abschreibungen seien daher unzulässig. Er bot den Rekurrenten eine

Corona-Rückstellung an, wenn im Gegenzug eine korrigierte Bilanz- und Erfolgsrechnung mit Corona-Rückstellung, aber ohne die "Nachholung-Abschreibung", eingereicht werde.

3.1.5.

Am 6. April 2021 sandte der Rekurrent dem LE KStA eine E-Mail mit folgendem Inhalt:

"(...)

Zusammenfassend möchte ich mit ihnen Folgendes vereinbaren, damit wir die Buchhaltung 2019 anpassen und einreichen können.

Kantons-/Gemeindesteuern 2019

Wir verzichten auf die Nachholung der Abschreibungen der Jahre 2017 und 2018.

Uns wird erlaubt, die Buchhaltung neu einzureichen und dabei die Abschreibungen auf das Maximum zu erhöhen (rund Fr. 110'000.-).

Vom daraus resultierenden landwirtschaftlichen Einkommen (rund Fr. 240'000.-) wird uns eine Corona-Rückstellung im Umfang von 25% (rund Fr. 60'000.-) gewährt.

Die Corona-Rückstellung wird 2020 erfolgswirksam aufgelöst.

(...)

Ich bitte sie, mir dies Vereinbarung schriftlich zu bestätigen, damit wir die Buchhaltung 2019 anpassen können.

(...)"

Der LE KStA nahm mit Schreiben vom 16. April 2021 zur E-Mail vom 6. April 2021 Stellung. Der LE KStA stufte den Vorschlag des Rekurrenten als korrekt ein und forderte die Rekurrenten auf, eine angepasste Buchhaltung bis zum 30. Juni 2021 einzureichen.

3.1.6.

Nachdem die Rekurrenten innert Frist keine angepasste Buchhaltung eingereicht hatten, veranlagte die Steuerkommission R._____ die Rekurrenten mit Verfügung vom 24. November 2021 gemäss dem Veranlagungsvorschlag vom 3. Dezember 2020. Dabei wurden von den in der Handelsbilanz vorgenommenen Abschreibungen von CHF 225'294.00 lediglich CHF 89'563.00 als ordentliche Abschreibungen für das Geschäftsjahr 2019 (gemäss Steuerbilanz) zugelassen. Die daraus resultierende Differenz von CHF 135'731.00 wurde zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet.

3.2.

3.2.1.

Mit Einsprache führten die Rekurrenten aus, dass in den Jahren 2017 und 2018 aufgrund von Anpassungen an das Tierschutzgesetz ein sehr hoher Gebäudeunterhalt und hohe Investitionen angefallen seien. Um für den Lebensunterhalt einer fünfköpfigen Familie dennoch ein anständiges Einkommen zu erzielen, sei in diesen beiden Jahren auf sämtliche Abschreibungen verzichtet worden. Die Vorinstanz habe den grossen Gebäudeunterhalt, die Investitionen sowie die Abschreibungen von CHF 0.00 in den Steuerjahren 2017 und 2018 anerkannt. Das Geschäftsjahr 2019 sei infolge Marktverwerfungen durch eine Gesetzesänderung zu einem sehr guten Geschäftsjahr geworden. Sie hätten sich entschlossen, die unterlassenen Abschreibungen aus den Jahren 2017 und 2018 zeitgerecht nachzuholen. Nach diversen Telefonaten und E-Mails mit den LE KStA sei an der Steuererklärung 2019 mit der Nachholung der Abschreibungen 2017 und 2018 festgehalten worden, dies im Wissen, dass der gesetzliche Spielraum von der Vorinstanz nicht ausgeschöpft worden sei. Eventualiter beantragten die Rekurrenten, die Abschreibungen gemäss dem Merkblatt A/2001 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Merkblatt A/2001) auf CHF 110'904.00 zu maximieren.

3.2.2.

Die Ausführungen im Bericht des LE KStA vom 4. März 2022 decken sich im Wesentlichen mit den Ausführungen im Schreiben vom 15. Januar 2021 (vgl. Erw. 3.1.3). Der LE KStA hielt fest, in den Jahren 2017 und 2018 sei trotz der höheren Liegenschaftsunterhaltskosten ein Reingewinn erzielt worden. Die Voraussetzungen für das Nachholen von Abschreibungen gemäss § 19 Abs. 3 StGV seien nicht erfüllt worden. Weiter wurde ausgeführt, dass die gesetzlichen Grundlagen betreffend das Nachholen von Abschreibungen im Steuergesetz des Kantons Aargau klar geregelt seien. Ausführungen anderer Kantone oder der direkten Bundessteuer seien nicht massgebend. Betreffend dem Eventualantrag hielt der LE KStA fest, mit der Festsetzung und Korrektur der Abschreibungen sei durch die Veranlagungsbehörde eine Steuerbilanz erstellt worden. Als Wertgrundlage für die Berechnung der Abschreibungen für das Jahr 2019 habe die Schlussbilanz per 31. Dezember 2018 gedient. Auf diesen Buchwerten seien anschliessend die Abschreibungen mit Wertansätzen gemäss dem Merkblatt A/2001 berechnet worden. Diese entsprächen auch dem Eventualantrag, was nicht zu beanstanden sei. Die Berechnung der Abschreibungen der Rekurrenten in der Höhe von CHF 110'904.00 sei nicht nachvollziehbar.

3.2.3.

Mit Stellungnahme vom 7. April 2022 brachten die Rekurrenten vor, dass der LE KStA seine Meinung mehrfach geändert habe. Weiter habe der LE KStA die maximal möglichen Abschreibungen gemäss Merkblatt A/2001 falsch berechnet. Zudem sei die Liegenschaft per 31. Dezember

2019 entgegen der Ansicht des LE KStA im Umfang von CHF 328'915.80 (CHF 1'150'615.80 [Total Buchwert immobile Sachanlagen gemäss Buchhaltung] - CHF 821'700.00 [Steuerwert]) überbewertet gewesen.

Der LE KStA habe einen Vergleich mit anderen Kantonen verwehrt und zeitgleich behauptet, dass in anderen Kantonen die Nachholung von Abschreibungen noch strenger praktiziert werde. Aus dem Vergleich mit anderen Kantonen sei jedoch ersichtlich, dass dort die Gesetzgebung bzw. Praxis betreffend der Nachholung von Abschreibungen weniger streng sei. Die privaten Auslagen hätten nur mit Zufluss von privatem Kapital finanziert werden können. Das landwirtschaftliche Einkommen habe in beiden Jahren trotz Abschreibungen von CHF 0.00 nicht genügt, um die privaten Auslagen zu decken. In der Antwort des LE KStA vom 16. April 2021 sei das maximale Abschreibungspotential von CHF 110'904.00 anerkannt worden. Im Bericht des LE KStA vom 4. März 2022 sei dies nicht mehr der Fall. Abschliessend hielten die Rekurrenten fest, es sei nicht im Sinne des Gesetzgebers, dass Inhaber von Personengesellschaften gratis arbeiten und einen Verlust vor Abschreibungen ausweisen müssten.

3.2.4.

An der Einspracheverhandlung vom 8. November 2022 hielten die Rekurrenten an ihren Anträgen und Ausführungen fest (vgl. Protokoll der Einspracheverhandlung vom 8. November 2022).

3.2.5.

Die Vorinstanz hat die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung wurde wörtlich der Bericht des LE KStA vom 4. März 2022 zitiert (vgl. Erw. 3.2.2 [Bericht des LE KStA vom 4. März 2022]).

3.3.

3.3.1.

Mit Rekurs machten die Rekurrenten geltend, dass die Nachholung der geltend gemachten Abschreibungen gemäss Obligationenrecht zwingend vorzunehmen sei, da sonst die Bilanzwerte der Gebäude übersetzt seien. Bei offensichtlicher Überbewertung von Bilanzpositionen aufgrund zeitweiser Unterlassung der ordentlichen Abschreibungen seien ausserordentliche Abschreibungen unerlässlich. Entsprechend sei die Berücksichtigung der Vermögenseinbusse aus früheren Jahren nicht nur zulässig, sondern notwendig.

Die geltend gemachten Abschreibungen für die Gebäude für die Jahre 2017 - 2019 hätten 19.2 % (CHF 221'805.00 von CHF 1'150'615.00) bzw. durchschnittlich 6.4 % betragen. Sie lägen daher unter der Norm der Merkblätter der EStV. Die Nachholung sei daher ausgewiesen und berechtigt. Gemäss Merkblatt A/2001 sei die Nachholung unterlassener Abschreibungen nur in Fällen zugelassen, in denen in früheren Jahren wegen

schlechten Geschäftsgangs keine genügenden Abschreibungen vorgenommen werden konnten. Schlechter Geschäftsgang liege vor, wenn das Ergebnis nicht ausreiche, eine angemessene Entlohnung der Familie zu sichern, die betriebsnotwendigen Abschreibungen zu machen und eine Reserve zu äufnen. Die Wirtschaftslehre gehe davon aus, dass das Betriebsergebnis für die Deckung sämtlicher Kosten, die Abschreibungen, die Unternehmerlöhne sowie für die Bildung von Reserven ausreichen müsse. Aufgrund von tiefen Reingewinnen in den Jahren 2017 und 2018 hätten keine Abschreibungen gemacht werden können. Der Reingewinn habe auch nicht für den Lebensaufwand der Familie der Rekurrenten gereicht. So hätten die Rekurrenten im Jahr 2017 CHF 66'334.00 und im Jahr 2018 CHF 7'725.00 privat zuschiessen müssen. Auch sei in den Jahren 2017 und 2018 keine Reservenbildung möglich gewesen. Insgesamt sei folglich von einem Verlust auszugehen.

In den Jahren 2017 und 2018 seien in die Gebäude ([...]) grosse Investitionen getätigt worden (2017: CHF 457'801.00; 2018: CHF 189'049.00). Gemäss rechtskräftiger Veranlagung per 31. Dezember 2018 hätten sich die Buchwerte der Immobilien (ohne Boden und Wald) per 1. Januar 2019 auf CHF 1'016'151.00 belaufen. Die Veranlagungen und Jahresabschlüsse 2017 und 2018 seien rechtskräftig. Damit habe die Steuerbehörde anerkannt, dass keine Abschreibungen auf dem Anlagevermögen vorgenommen worden seien. Aufgrund der ungünstigen Geschäftsabschlüsse 2017 und 2018 seien die zulässigen Abschreibungen nicht vorgenommen worden. Dies habe zu einer Überbewertung der Gebäude geführt. Mit der Nachholung der Abschreibungen im Jahr 2019 sei der Wertabnahme der bilanzierten Vermögenswerte Rechnung getragen worden. Damit sei Art. 960 Abs. 2 OR befolgt worden. Die Buchwerte der Vorjahresbilanzen seien für die Abschreibungen in der Folgeperiode verbindlich. Die Abschlüsse der rechtskräftig veranlagten Vorperioden seien nicht abänderbar.

Die Rechtsauslegung von § 19 Abs. 3 StGV sei höchstens für juristische Personen, bei denen der Personalaufwand in der Erfolgsrechnung verbucht sein müsse, bevor Abschreibungen vorgenommen werden, haltbar. Für Einzelfirmen und Personengesellschaften, bei welchen der Bedarf für die Lebenshaltung der Rekurrenten nicht in der Erfolgsrechnung verbucht werde, sei diese Praxis nicht haltbar.

Aufgrund des Verbots der Bilanzänderung einerseits und der Unbegründetheit der Corona-Rückstellung andererseits, hätten die Rekurrenten auf das Angebot des LE KStA vom 16. April 2021 nicht eingehen können.

3.3.2.

In der Vernehmlassung bringt der LE KStA zur Ergänzung vor, dass weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren die behauptete Überbewertung

belegt worden sei. Der Steuerwert belege keine Überbewertung. Weiter führte der LE KStA aus, die Entlohnung der Unternehmerfamilie sei steuerrechtlich nicht abzugsfähig.

Bei der Anfrage per E-Mail vom 6. April 2021 handle es sich nicht um ein Ruling. Mit Antwort vom 16. April 2021 habe der LE KStA als Entgegenkommen die Variante bestätigt, mit der auf die Nachholung von Abschreibungen verzichtet worden sei, stattdessen jedoch die maximalen Abschreibungssätze berücksichtigt werden dürften. Die Rekurrenten hätten auf dieses Angebot verzichtet, weshalb dieser Vorschlag nicht Bestandteil der Einsprache bzw. Rekurses sei. Die ordentlichen Abschreibungen seien folglich mit den selbst gewählten Abschreibungssätzen berechnet worden.

3.3.3.

Mit Replik haben die Rekurrenten an die bisherigen Anträgen und Ausführungen festgehalten. Abschliessend wurde erklärt, nachdem weder in einem Bundesgesetz noch in einem kantonalen Gesetz festgehalten sei, dass die Abschreibungen nur dann nachgeholt werden könnten, wenn ein Verlust bestehe, sei klar, dass die Nachholung der Abschreibungen zu gewähren sei.

4.

Vorliegend ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Nachholung von Abschreibungen erfüllt sind. Eventualiter haben die Rekurrenten die Erhöhung der ordentlichen Abschreibungen auf CHF 110'904.00 gemäss den Maximalsätzen des Merkblattes A/2001 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Merkblatt A/2001) beantragt. Ausserdem wurde eine Wertberichtigung von Liegenschaften geltend gemacht. Darauf ist nach Darlegung der gesetzlichen Grundlagen in dieser Reihenfolge einzugehen.

5.

5.1.

5.1.1.

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 StG), insbesondere die ausgewiesenen Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. a StG) und die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. c StG).

5.1.2.

Art. 960 Abs. 2 OR sieht vor, dass Aktiven höchstens zum Wert, der ihnen in dem Zeitpunkt für das Geschäft zukommt, auf den die Bilanz erstellt wird, bilanziert werden dürfen. Wertverminderungen ist deshalb nach dem Imparitätsprinzip sofort Rechnung zu tragen; das Instrument zum buchmässigen Nachvollzug von Wertabnahmen des Geschäftsvermögens sind die Abschreibungen. Abschreibungen sind somit definitive erfolgswirksame Herabsetzungen des Buchwerts aktiver Wirtschaftsgüter nach Massgabe ihrer Entwertung im Bemessungszeitraum. Durch Abschreibungen wird der Wertabnahme der bilanzierten Vermögenswerte Rechnung getragen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 36 StG N 10, mit Hinweisen).

5.1.3.

Für Abschreibungen gilt das Periodizitätsprinzip. Aufwendungen sind grundsätzlich in derselben Periode erfolgswirksam geltend zu machen, in der die damit zusammenhängenden Einkünfte anfallen. Die gegen den strikten Periodizitätsgrundsatz verstossende Nachholung handelsrechtlich zulässiger Abschreibungen regelt § 19 Abs. 3 StGV. Danach ist Steuerpflichtigen, welche in früheren Jahren mit Geschäftsverlusten die zulässigen Abschreibungen nicht vornehmen konnten, die Nachholung dieser Abschreibungen gestattet. Die nachträglichen Abschreibungen werden allerdings beschränkt auf den Zeitraum, in dem auch die Verlustverrechnung möglich ist. Mit dieser Bestimmung wird verhindert, dass Steuerpflichtige durch Unterlassung von Abschreibungen in Verlustjahren und deren Nachholung zu Lasten späterer Gewinne die begrenzte Verlustverrechnungsmöglichkeiten umgehen können (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 36 StG N 27, mit Hinweisen).

5.2.

5.2.1.

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 (vgl. Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 46 Rz. 10). Nach dem bundesrechtlich zwingenden 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 (vgl. Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, in: ASA 70 S. 540 ff.).

5.2.2.

Im Zusammenhang mit nachträglichen Korrekturen der Handelsbilanz gibt es auch die Möglichkeit der Bilanzänderung, d.h. des Ersatzes eines gewählten handelsrechtlich zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen, ebenfalls handelsrechtlich zulässigen Ansatz. Bilanzänderungen können nur durch die Steuerpflichtigen selbst vorgenommen werden und werden nur bis zur Einreichung der Steuererklärung bzw. der Bilanz zugelassen (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Basel 2022, Art. 58 N 22 ff. mit Rechtsprechungsnachweisen). Der Steuerpflichtige wird bei der mit der Abgabe der Steuererklärung verbundenen Willensäusserung behaftet und kann diese Willenskundgebung nur bei Vorliegen eines Willensmangels modifizieren (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 13. September 2011 [2C_515/20120], mit Verweisen = StR 2011 S. 954 = StE 2011 B 23.41 Nr. 5; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2010.328]).

5.2.3.

Die Gewinnermittlung knüpft gemäss der angeführten Regel an die konkrete mit der Steuererklärung eingereichte Handelsbilanz an (sog. formelle Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu Rolf Benz, a.a.O., S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993, S. 22), soweit diese den materiell-rechtlichen Anforderungen des Handelsrechts (Anbindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz nach dem Grundsatz der sog. materiellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu wiederum Rolf Benz, a.a.O., S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 21) entspricht.

Aus der formellen Massgeblichkeit der mit der Steuererklärung eingereichten Bilanz ergibt sich in beweisrechtlicher Hinsicht zunächst eine Vermutung dafür, dass die in dieser verbuchten Aufwendungen und Erträge auch in steuerlicher Hinsicht tatsächlich Aufwendungen und Erträge darstellen. Mit Blick auf die Aufwendungen ist damit zunächst von einer tatsächlichen Vermutung für deren (steuerlich gesehen) geschäftsmässige Begründetheit auszugehen (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, a.a.O., Art. 58 DBG N 170, mit Hinweisen).

6.

Vorliegend ist unbestritten, dass der Landwirtschaftsbetrieb der Rekurrenten in den Geschäftsjahren 2017 und 2018 keine Verluste erlitt (Reingewinn 2017: CHF 76'381.85; Reingewinn 2018: CHF 103'958.44 [vgl. Buchhaltung

gen 2017 und 2018)). Nach dem klaren Wortlaut von § 19 Abs. 3 StGV ist damit die Nachholung von Abschreibungen im Jahr 2019 nicht möglich.

Zudem ist das Vorbringen der Rekurrenten, wonach unter Berücksichtigung der Lebenshaltungskosten der Rekurrenten in den Geschäftsjahren 2017 und 2018 ein Verlust vorliege, insofern nicht haltbar, als Lebenshaltungskosten nicht zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten gehören, sondern eine Einkommensverwendung darstellen. Sie sind daher für die Prüfung der Zulässigkeit von nachgeholten Abschreibungen nicht zusätzlich vom ausgewiesenen Reingewinn abziehbar. Es ist auch nicht nachvollziehbar, inwiefern solche effektiv anfallenden Lebenshaltungskosten mit einer buchtechnischen Unterlassung von Abschreibungen in den Jahren 2017 und 2018 hätten "beglichen" werden können. Wie im Rekurs erwähnt, mussten private Mittel zugeführt bzw. verbraucht werden. Der Verweis auf ausserkantonale Rechtsordnungen bzw. steuerrechtliche Praxen, welche einen solchen Abzug vorsehen, ist vorliegend insofern nicht zu prüfen, als ausserkantonale Gesetze und Rechtsanwendungen für im Kanton Aargau steuerpflichtige Personen nicht anwendbar und für das Spezialverwaltungsgericht nicht verbindlich sind.

Es ist folglich festzuhalten, dass die Vorinstanz zu Recht die nachgeholten Abschreibungen aufgerechnet hat.

7.

7.1.

Im Geschäftsjahr 2019 haben die Rekurrenten gemäss Handelsbilanz ordentliche Abschreibungen von CHF 73'215.72 vorgenommen (Abschreibungen Auto: CHF 460.00; Abschreibungen Maschinen und Geräte: CHF 3'029.00; Abschreibungen landwirtschaftliche Gebäude: CHF 69'726.72). Dabei haben sie die Maximalsätze gemäss dem Merkblatt A/2001 nicht ausgenutzt. Im Veranlagungsverfahren hat die Vorinstanz die ordentlichen Abschreibungen zugunsten der Rekurrenten gemäss Steuerbilanz auf CHF 89'563.00 erhöht. Mit Einsprache haben die Rekurrenten den Eventualantrag gestellt, die Abschreibungen gemäss Merkblatt A/2001 auf CHF 110'904.00 zu maximieren.

7.2.

Es ist festzuhalten, dass die Rekurrenten nach den genannten Grundsätzen an die von ihnen vorbehaltlos mit der Steuererklärung 2019 eingereichte und unterzeichnete Jahresrechnung 2019 – und somit an die verbuchten ordentlichen Abschreibungen 2019 von CHF 73'215.72 – gebunden sind. Davon abzuweichen wäre damit nur, wenn handelsrechtliche oder steuerrechtliche Vorschriften Solches gebieten. Solche liegen hier nicht vor. Eine Erhöhung der ordentlichen Abschreibungen mit den Maximalansätzen gemäss Merkblatt A/2001 ist vorliegend daher nicht möglich.

Entgegen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach Bilanzänderungen nur bis zur Einreichung der Steuererklärung bzw. Bilanz möglich sind (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 2. August 2018 [2C_958/2016], Erw. 5.4), hat die Vorinstanz im Veranlagungsverfahren die ordentlichen Abschreibungen 2019 auf CHF 89'563.00 erhöht. Da die beigezogenen Abschreibungssätze die Maximalsätze des Merkblattes A/2001 nicht übersteigen, wird vorliegend auf eine Korrektur verzichtet.

8.

8.1.

Die Rekurrenten beantragten mit Rekurs die Anerkennung der Bilanz per 31. Dezember 2019. Dazu ist festzuhalten, dass es nicht Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichtes ist, die Handelsrechtskonformität einer Bilanz zu prüfen bzw. anzuerkennen. Auf den Antrag auf Anerkennung der Bilanz ist daher nicht einzutreten.

8.2.

Die Rekurrenten machten zudem eine Überbewertung von Liegenschaften geltend, was eine Abschreibung auf die Verkehrswerte notwendig mache. Der den Rekurrenten obliegende Nachweis, dass der Verkehrswert unter dem Buchwert liegt, kann aber mit einem allgemeinen Verweis auf den Steuerwert nicht erbracht werden. Das gilt allein schon deshalb, als Steuerwerte in der Regel unter den Marktwerten liegen. Vielmehr wäre für einen Nachweis eine Verkehrswertschätzung der Liegenschaften nötig gewesen. Darauf haben die beweisbelasteten Rekurrenten verzichtet.

9.

Der Rekurs ist unbegründet und abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten 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, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebür von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'290.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Regionalen Steueramt R. _____

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, 20. März 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni