

WBE.2024.52 / fg / we

(3-RV.2022.6)

Art. 32

Urteil vom 1. Juni 2026

Besetzung Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz
Verwaltungsrichter Ch. Huber
Verwaltungsrichter Kiener
Gerichtsschreiber i.V. Galfetti

Beschwerde- **A.**_____

führer

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Steuerkommission Q._____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 21. Dezember 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

A. _____ betrieb in der Steuerperiode 2019 als Selbständigerwerbender die Einzelunternehmung "B. _____". Gemäss Buchhaltung erzielte er im Steuerjahr 2019 Einkünfte von (abgerundet) Fr. 95'267.00, welche er in der Steuererklärung 2019 als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklarierte.

Im Jahresabschluss 2019 nahm A. _____ per 31. Dezember 2019 erfolgswirksam eine Rückstellung in der Höhe von Fr. 35'000.00 für den Erwerb eines Drehschemelanhängers mit Kofferaufbau (nachfolgend: Drehschemelanhänger) vor.

Für die Steuerperiode 2019 veranlagte die Steuerkommission Q. _____ A. _____ zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. 124'300.00 sowie zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. 0.00. Abweichend von der Selbstdeklaration qualifizierte sie die in der Einzelunternehmung verbuchte Rückstellung von Fr. 35'000.00 als nicht geschäftsmässig begründet und rechnete diesen Betrag dem deklarierten Geschäftsergebnis hinzu. Gleichzeitig wurde ein "Neuer Anhänger" im Wert von Fr. 35'000.00 dem beweglichen Geschäftsvermögen zugeordnet. Zur Begründung hielt die Steuerkommission in der Abweichungsbegründung zur Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 fest, die Rückstellung stelle keinen Aufwand, sondern eine zu aktivierende Investition dar.

B.

1.

A. _____ erhob am 7. Juni 2021 gegen die Veranlagungsverfügung Einsprache. Das Steueramt Q. _____ bestätigte den Eingang am 8. Juni 2021 und ersuchte ihn mit Schreiben vom 16. Juni 2021, die Einsprache zu präzisieren sowie eine Begründung und allfällige, sein Vorbringen stützende Beilagen nachzureichen. In der Einspracheergänzung vom 14. Juli 2021 machte A. _____ sinngemäss geltend, die Einsprache richte sich gegen die Aufrechnung der Rückstellung und deren Qualifikation als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand. Er beantragte sinngemäss, die verbuchte Rückstellung von Fr. 35'000.00 sei geschäftsmässig begründeter Aufwand und in der Folge steuermindernd zu akzeptieren.

Mit Vorbericht zur Einsprache vom 9. August 2021 teilte die Delegation der Steuerkommission Q. _____ A. _____ mit, die Anschaffung des neuen Fahrzeugs hätte aktiviert werden müssen, um darauf gegebenenfalls eine Abschreibung vornehmen zu können, sofern im Jahr 2019 überhaupt Investitionen angefallen seien, die als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt werden könnten. Weiter hielt sie fest, die verbuchte Rückstellung

stelle materiell eine Rückstellung für ein Investitionsgut und damit faktisch eine Abschreibung dar; eine solche Verbuchung sei jedoch nur zulässig, wenn gleichzeitig die entsprechenden Investitionskosten ordnungsgemäss erfasst worden seien.

In der Folge wurde A._____ aufgefordert, eine Aufstellung der gesamten Investitionskosten des neuen Drehschemelanhängers einzureichen, damit eine zulässige Abschreibung auf dem Fahrzeugbestand geprüft und die Veranlagung gestützt auf Belege und Zahlungsnachweise gegebenenfalls berichtigt werden könne. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dies setze voraus, dass der per 1. Januar 2020 ermittelte Buchwert in die Buchhaltung übernommen werde.

A._____ entgegnete darauf, er habe den Drehschemelanhänger am 15. Juli 2019 gemäss Kaufvertrag mit Liefertermin November / Dezember 2019 bestellt; der Liefertermin sei jedoch nicht eingehalten worden, weshalb die Investition im Jahr 2019 nicht verbucht werden könne. Er werde die Rückstellung im Jahr 2020 mit der Investition verbuchen und auflösen. Zur Plausibilisierung reichte er den Kaufvertrag vom 15. Juli 2019, die Schlussrechnung der C._____ AG vom 13. Juli 2020, einen Zahlungsnachweis seines Geschäftskontos bei der D._____ für die Anschaffung des Drehschemelanhängers vom 15. Juli 2020 sowie die Kontoblätter seiner selbständigen Erwerbstätigkeit für das Geschäftsjahr 2019 ein.

2.

Die Steuerkommission Q._____ wies die Einsprache mit Entscheid vom 21. Oktober 2021 ab.

C.

1.

Gegen den Einspracheentscheid vom 21. Oktober 2021 erhob A._____ am 4. Januar 2022 Rekurs und stellte folgende Anträge:

- Der Einsprache-Entscheid vom 21 Oktober 2021 (Kantons und Gemeindesteuer 2019 der Steuerkomision Q._____) sei aufzuheben.
- Die Rücksellung von Fr. 35'000 sei gutzuheissen und im Steuerjahr 2019 zum Abzug zuzulassen.
- Die definitive Veranlagung 2019 sei entsprechend Ihrem Entscheid anzupassen. Ziffer. 2.1 und Ziffer 32.2

2.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, gelangte am 21. Dezember 2023 zu folgendem Urteil:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 745.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 7. Februar 2024 gelangte A. _____ an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

- Der Einsprache-Entscheid vom 21 Oktober 2021 (Kantons und Gemeindesteuer 2019 der Steuerkomision Q. _____) sei aufzuheben.
- Die Rückstellung von Fr. 35'000 sei gutzuheissen und im Steuerjahr 2019 zum Abzug zuzulassen.
- Die definitive Veranlagung 2019 sei entsprechend Ihrem Entscheid anzupassen.

2.

Mit Eingabe vom 8. Februar 2024 erklärte das Spezialverwaltungsgericht, es verzichte auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Mit Schreiben vom 5. März 2024 beantragte die Steuerkommission Q. _____ die Abweisung der Beschwerde. Das Kantonale Steueramt (KStA) reichte am 19. März 2024 eine Beschwerdeantwort ein, verwies auf das angefochtene Urteil und beantragte ebenfalls die Abweisung der Beschwerde.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Der Beschwerdeführer beantragt unter anderem die Aufhebung des Einspracheentscheids der Steuerkommission Q. _____ vom 21. Oktober 2021. Auf diesen Antrag könnte nicht eingetreten werden, da der Einspracheentscheid durch das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 21. Dezember 2023 ersetzt wurde (sog. Devolutiveffekt; BGE 134 II 142, Erw. 1.4; Urteil des Bundesgerichts 1C_466/2019 vom 31. August 2020, Erw. 1.2, je mit Hinweisen; ALAIN GRIFFEL, in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. Aufl. 2014, § 28 N. 35).

Aufgrund der Begründung des Beschwerdeführers und der Tatsache, dass er nur den Rekursentscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom 21. Dezember 2023 und nicht den Einspracheentscheid als Anfechtungsobjekt eingereicht hat, ergibt sich jedoch ohne Weiteres, dass er Beschwerde gegen den Rekursentscheid vom 21. Dezember 2023 erheben wollte. Dass er im Antrag stattdessen die Aufhebung des Einspracheentscheids verlangt, ist als redaktionelles Versehen zu qualifizieren. Entsprechend ist der Antrag so auszulegen, dass der Beschwerdeführer die Aufhebung des Rekursentscheids des Spezialverwaltungsgerichts vom 21. Dezember 2023 beantragt. Auf diesen korrigierten Antrag kann eingetreten werden.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist im präzisierten Umfang einzutreten.

II.

1.

1.1

Streitgegenstand ist die Frage, ob die steuerliche Aufrechnung der in der Steuerperiode 2019 gebildeten Rückstellung in Höhe von Fr. 35'000.00 zu Recht erfolgt ist.

1.2

Der Beschwerdeführer setzt sich in seiner Beschwerdeschrift zwar mit dem angefochtenen Entscheid der Vorinstanz auseinander, macht jedoch weitgehend Einwände geltend, die ausserhalb des Streitgegenstands liegen oder nicht hinreichend substantiiert sind. Nachfolgend werden die für das vorliegende Verfahren nicht entscheidrelevanten Vorbringen aufgeführt und kurz dargelegt, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist:

- a. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach die Aufrechnung der Rückstellung zur Folge habe, dass seine Einkünfte im Steuerjahr 2019 überdurchschnittlich hoch und in den Folgejahren unterdurchschnittlich tief ausfallen würden, was aufgrund der bevorstehenden Pensionierung negative Folgen für die AHV habe, liegen ausserhalb

des Prozessgegenstandes. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die rechtmässige und periodengerechte Beurteilung der erfolgten Aufrechnung der Rückstellung von Fr. 35'000.00.

- b. Auch die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach der Kauf des Drehschemelanhängers für Fr. 74'500.00 in jedem Fall vollumfänglich über fünf Jahre durch Abschreibungen steuerlich abzugsberechtigt sei und es deshalb keinen wesentlichen Einfluss habe, ob diese Abschreibungen in den Jahren 2019–2023 oder 2020–2024 erfolgten, geht am Prozessgegenstand vorbei. Im vorliegenden Verfahren ist nur die Steuerperiode 2019 zu beurteilen und es geht nur darum, ob in der Steuerperiode 2019 für den Drehschemelanhänger eine Rückstellung von Fr. 35'000.00 verbucht werden darf.

Auf die übrigen Vorbringen des Beschwerdeführers wird in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

2.

2.1

Die Vorinstanz führt im angefochtenen Entscheid aus, dass im Zeitpunkt der Rechnungslegung für das Geschäftsjahr 2019, welches dem Kalenderjahr und der Steuerperiode 2019 entspricht, entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers keine Unsicherheit über die zu erwartenden Kosten für den Drehschemelanhänger bestanden habe. Von einer unbestimmten, zukünftigen Verpflichtung wie etwa einer Garantieverpflichtung, könne demnach keine Rede sein. Gemäss Kaufvertrag vom 15. Juli 2019 sei die Bezahlung des Fahrzeuges erst mit dem Verlassen des Herstellerwerkes in R. _____ fällig geworden. Das Fahrzeug habe das Herstellerwerk bis Ende 2019 nicht verlassen und folglich sei bis zum 31. Dezember 2019 weder die Kaufpreiszahlung noch eine Anzahlung geschuldet gewesen. Die Lieferung des Drehschemelanhängers sei erst am 13. Juli 2020 erfolgt. Der von der C. _____ AG am 13. Juli 2020 in Rechnung gestellte Kaufpreis über Fr. 80'236.50 (inkl. MWST) sei sodann erst am 15. Juli 2020 durch den Beschwerdeführer beglichen worden. Die Gefahr eines möglichen Verlustes bereits geleisteter Anzahlungen oder eines Wertverlustes des Anhängers vor der Auslieferung habe per Bilanzstichtag 31. Dezember 2019 nicht bestanden. Eine geschäftsmässig begründete Rückstellung habe deshalb im Jahr 2019 nicht gebildet werden können und sei zudem periodenfremd. Vielmehr handle es sich bei der gebildeten Rückstellung ihrem Charakter nach um eine Reserve, die zur Finanzierung einer künftig aktivierungspflichtigen Anschaffung gebildet wurde.

2.2

Der Beschwerdeführer begründete die in der Steuerperiode 2019 gebildeten Rückstellung in seinem Rekurs vom 4. Januar 2022 damit, dass die Lieferung des Drehschemelanhängers gemäss Kaufvertrag bereits im

November bzw. Dezember 2019 hätte erfolgen sollen. Aus nicht näher bekannten Gründen sei die Lieferung jedoch unterblieben. Da der Kaufvertrag bereits am 15. Juli 2019 unterzeichnet worden sei und es sich um einen garantierten Liefertermin gehandelt habe, seien per 31. Dezember 2019 Rückstellungen in der Höhe von Fr. 35'000.00 gebildet worden.

In seiner Beschwerde vom 7. Februar 2024 stellt der Beschwerdeführer im Wesentlichen die Erwägungen der Vorinstanz in Abrede. Zusammenfassend macht er geltend, er habe die Rückstellungen ordnungsgemäss verbucht. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses seien weder der Liefertermin noch die exakten Kosten bestimmbar gewesen, weshalb die Bildung einer Rückstellung angezeigt gewesen sei. Der Betrag von Fr. 35'000.00 stelle nicht den Kaufpreis dar, sondern entspreche vielmehr einem Teil der zulässigen Abschreibung, sofern der Liefertermin eingehalten worden wäre.

3.

3.1

Dem Massgeblichkeitsprinzip folgend bildet der handelsrechtliche Geschäftsabschluss – vorbehältlich steuerrechtlicher Korrekturvorschriften – die Grundlage zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit (HUBER / FUNK, in: Klöti-Weber / Schudel / Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage 2023 [AG-Kommentar], N. 13 zu § 36; siehe auch Urteil des Bundesgerichts 2C_1019/2020 vom 29. Dezember 2022, Erw. 3.2; dass das Massgeblichkeitsprinzip auch für die selbständige Erwerbstätigkeit gilt, ergibt sich aus § 27 Abs. 3 StG i. V. m. § 68 StG). Das Massgeblichkeitsprinzip kann sich zu Gunsten und zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Schutzwirkung zu Gunsten zeigt sich darin, dass der Steuerpflichtige – vorbehältlich steuerlicher Korrekturvorschriften – nicht einen höheren Gewinn versteuern muss, als in der Handelsbilanz ausgewiesen ist. Zu Lasten des Steuerpflichtigen wirkt sich das Massgeblichkeitsprinzip in dem Sinne aus, dass er den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinn auch gegen sich gelten lassen muss (EISENRING / REGLI, AG-Kommentar, N. 4 f. zu § 68).

Aus dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz folgt sodann, dass Rückstellungen in der Handelsbilanz mit sachgerechter Kontierung verbucht und offen ausgewiesen werden müssen (REICH / ZÜGER / BETSCHART, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022 [DBG-Kommentar], N. 7 zu Art. 29 DBG).

Einzelunternehmen mit weniger als Fr. 500'000.00 Umsatzerlös im vergangenen Geschäftsjahr, sind lediglich verpflichtet, über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch zu führen (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] vom 30. März 1911 [OR;

SR 220]). Die Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung gelten für diese Unternehmen sinngemäss (Art. 957 Abs. 3 OR).

3.2

Das Handelsrecht sieht vor, dass Rückstellungen gebildet werden müssen, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Abs. 2 OR). Rückstellungen, die vom Handelsrecht nach Art. 960e Abs. 2 OR zwingend gebildet werden müssen, sind geschäftsmässig begründet und steuerlich anzuerkennen (PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil I, 2. Aufl. 2019, N. 6 zu Art. 29 DBG m. w. H.). Darüber hinaus können gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1–4 OR in vier weiteren Fällen Rückstellungen gebildet werden. Die vier ausdrücklich genannten Fälle sind regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen (Ziff. 1), Sanierungen von Sachanlagen (Ziff. 2), Restrukturierungen (Ziff. 3) sowie Rückstellungen für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Ziff. 4). Letzteres ermöglicht handelsrechtlich die Bildung von stillen Willkürreserven (siehe zum Ganzen: BGE 147 II 209, Erw. 3.1.2). Derartige Rückstellungen entsprechen keiner der in Art. 960e Abs. 2 OR genannten Voraussetzungen: Es liegt weder ein bereits eingetretenes Ereignis vor, noch ist ein konkreter, schätzbarer und wahrscheinlicher Mittelabfluss zu erwarten (THOMAS STENZ, in: Pfaff / Glanz / Stenz / Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht [vwb.Kommentar], 3. Aufl. 2024, N. 45 zu Art. 960e OR). Gemäss Art. 960e Abs. 4 OR müssen nicht mehr begründete Rückstellungen handelsrechtlich nicht aufgelöst werden.

Das Rechnungslegungsrecht kennt keine Pflicht zur Substanzerhaltung. Dem Wertzerfall von Aktiven wird durch Abschreibungen sowie Wertberichtigungen und nicht durch Rückstellungen Rechnung getragen (STENZ, a. a. O., N. 43 zu Art. 960e OR).

3.3

Steuerrechtlich sind sowohl Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, als auch unmittelbar drohende Verlustrisiken als geschäftsmässig begründete Rückstellungen zu qualifizieren (§ 36 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b Ziff. 1 und 2 StG). Im Unterschied zum Handelsrecht (Art. 960e Abs. 4 OR) werden nicht mehr oder nicht mehr im bisherigen Umfang geschäftsmässig begründete Rückstellungen zum steuerbaren Einkommen aufgerechnet (§ 21 Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 [StGV; SAR 651.111]). Ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung erfüllt sind, ist grundsätzlich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag zu beurteilen (LOCHER, a. a. O., N. 10 zu Art. 29 DBG).

Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt sind (§ 36 Abs. 2 lit. b Ziff. 1 StG), zeichnen sich dadurch aus, dass eine Aussenverpflichtung am Ende des Geschäftsjahrs vorhanden sein muss, welche in ihrem Bestand oder

ihrer Höhe noch nicht genau feststeht (sogenannte *echte Rückstellungen*). Eine bloße (betrieblich bedingte) "Innenverpflichtung" dem eigenen Unternehmen gegenüber genügt hingegen nicht (vgl. zum Ganzen BGE 147 II 209, Erw. 4.1.1 m. w. H.). Die Ursache bzw. das Ereignis, welches zum am Bilanzstichtag ungewissen Aufwand führt, muss bereits eingetreten sein. Eine Verpflichtung, die mittels Rückstellung zu berücksichtigen ist, kann unter anderem durch Gesetz, Vertrag sowie aus anderen rechtlichen Gründen (z. B. unerlaubte Handlung oder ungerechtfertigte Bereicherung) entstehen (DUSS / FELBER, in: veb.Kommentar, N. 60 f. zu Abweichende Vorschriften des Gewinnsteuerrechts). Anwendungsfälle sind unter anderem Rückstellungen für Gewährleistungs- und Schadenersatzverpflichtungen, Rückstellungen für schwebende Geschäfte, Rückstellungen für Eventualverpflichtungen, Rückstellungen für Sozialversicherungsbeiträge und Rückstellungen für andere Verbindlichkeiten wie Rentenschulden, Verpflichtungen aus einem Wohnrecht oder Verbindlichkeiten aus Arbeitsverhältnissen, sofern deren Höhe am Bilanzstichtag noch nicht feststeht (vgl. die entsprechenden Titel in REICH / ZÜGER / BETSCHART, DBG-Kommentar, N. 16 ff. zu Art. 29 DBG).

Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR) stellen keine echten Verbindlichkeiten dar. Ihre Bildung ermöglicht die Schaffung stiller Reserven und kann die tatsächliche Ertragslage des Unternehmens verfälschen. Angesichts der weitreichenden Möglichkeit, zusätzliche Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens zu bilden, zeigt sich, dass handelsrechtlich Rückstellungen in einem Umfang zulässig sein können, der das steuerrechtlich anerkannte Mass überschreitet (DUSS / FELBER, in: veb.Kommentar, N. 77 zu Abweichende Vorschriften des Gewinnsteuerrechts).

Mit der steuerlichen Anerkennung von Rückstellungen für unmittelbar drohende Verlustrisiken (§ 36 Abs. 2 lit. b Ziff. 2 StG) geht der Gesetzgeber über die bloße steuerrechtliche Anerkennung von echten Rückstellungen hinaus. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass sämtliche handelsrechtlich möglichen Rückstellungsbildungen – insbesondere solche, mit denen stille Willkürreserven geschaffen werden – auch steuerrechtlich anerkannt werden. Die Anerkennung von Aufwandrückstellungen setzt nämlich zweierlei voraus: Erstens, das Verlustrisiko muss im Geschäftsjahr selbst bereits begründet worden sein und zweitens, das Risiko muss unmittelbar (d. h. in der Regel im folgenden Geschäftsjahr) drohen. Folglich können Rückstellungen für Risiken, welche zwar im Geschäftsjahr begründet worden sind, aber deren vermögensschmälernde Wirkung nicht unmittelbar bevorsteht, steuerlich nicht anerkannt werden. Zeitlich und sachlich können folglich steuerrechtlich nur Rückstellungen anerkannt werden, "die gemacht werden müssen, wenn vermieden werden soll, dass die Bilanz die Vermögenslage der Unternehmung am Bilanztag unrichtig, zu günstig,

erscheinen lässt" (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_282/2022 vom 17. November 2022, Erw. 4.3.2 m. H. a. BGE 147 II 209, Erw. 4.2.2.1).

3.4

Die Beweislast im Abgaberecht für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen obliegt der Veranlagungsbehörde, während die Steuerpflichtigen für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweislaster sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285, Erw. 3.1.3.). Bei der vorliegend umstrittenen Verbuchung der Rückstellung von Fr. 35'000.00 handelt es sich um eine steuermindernde Tatsache, welche demnach vom Beschwerdeführer nachzuweisen ist.

3.5

3.5.1

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Verbuchung der Rückstellung von Fr. 35'000.00 sei korrekt erfolgt. Per Bilanzstichtag 31. Dezember 2019 seien weder der Liefertermin noch die konkreten Beschaffungskosten des Drehschemelanhängers hinreichend bestimmbar gewesen; Kaufpreis und Lieferdatum hätten sich erst später definitiv ergeben. Daraus leitet der Beschwerdeführer die Berechtigung zur Rückstellungsbildung ab.

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer mit der C._____ AG am 15. Juli 2019 einen Kaufvertrag über den Drehschemelanhänger abgeschlossen hat. Ebenso steht fest, dass der vereinbarte Liefertermin (November / Dezember 2019) nicht eingehalten wurde. Lieferung, Rechnungsstellung und Bezahlung erfolgten erst in der Steuerperiode 2020: Die Rechnung wurde am 13. Juli 2020 ausgestellt und gleichentags wurde die Lieferung ausgelöst; der Kaufpreis von Fr. 80'263.50 (inkl. MWST) wurde am 15. Juli 2020 bezahlt.

Gemäss Kaufvertrag war der Kaufpreis erst geschuldet, wenn der Drehschemelanhänger das Werk in R._____ verlassen hatte. Dies ist bis zum 31. Dezember 2019 nicht geschehen. Der Beschwerdeführer war deshalb bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht zur Zahlung verpflichtet. Folglich lag am Bilanzstichtag keine rechtlich oder faktisch bestehende Verpflichtung und auch keine im rückstellungsrechtlichen Sinn hinreichend konkretisierte Unsicherheit über eine bereits verursachte, künftig erwartete Belastung vor. Demzufolge konnte auch keine Rückstellung gebildet werden, die den handelsrechtlichen Anforderungen von Art. 960e Abs. 2 sowie Abs. 3 Ziff. 1–3 OR genügt. Auch aus steuerrechtlicher Sicht fehlte es sowohl in zeitlicher als auch in sachlicher Hinsicht an einer Rechtfertigung für die Bildung der Rückstellung; namentlich war sie nicht erforderlich, um zu verhindern, dass die Bilanz die Vermögenslage des Einzelunternehmens am Bilanzstichtag unrichtig oder zu günstig ausweist.

Vor diesem Hintergrund haben die Steuerkommission und die Vorinstanz zutreffend geschlossen, dass es an der geschäftsmässigen Begründetheit einer Rückstellung fehlt, die steuerrechtlich als abzugsfähiger Aufwand anerkannt werden könnte. Die Vorinstanz folgerte zu Recht, dass im Zeitpunkt der Rechnungslegung keine rückstellungsrechtlich relevante Unsicherheit über zu erwartende Kosten bestand, weil der Beschwerdeführer per 31. Dezember 2019 noch nicht zahlungspflichtig war und die Zahlungspflicht erst im Jahr 2020 ausgelöst wurde.

3.5.2

Ebenso wenig waren per 31. Dezember 2019 die Voraussetzungen für eine Abschreibung erfüllt. Eine Abschreibung setzt voraus, dass die Investition zuvor aktivierungsfähig war und als Vermögenswert in der Bilanz erfasst werden konnte. Dies wiederum bedingt, dass der Beschwerdeführer am Bilanzstichtag bereits Eigentümer des entsprechenden Drehschemelanhängers war. Da dies nicht der Fall war, bestand weder eine Aktivierungs- noch eine Abschreibungsgrundlage. Rückstellungen für künftige, aktivierungspflichtige Anschaffungen kommen ihrem Wesen nach der Bildung von (stillen) Reserven gleich.

3.5.3

Hinzu kommt, dass steuerrechtlich keine Rückstellungen "auf Vorrat" zulässig sind, weshalb das Unternehmen nachvollziehbar darzulegen hat, weshalb im konkreten Fall die Bildung einer Rückstellung gerechtfertigt sein soll. Der Beschwerdeführer bringt jedoch keine substantiierten Argumente vor, welche die Zulässigkeit der Rückstellung per 31. Dezember 2019 stützen würden; seine Ausführungen vermengen vielmehr die Kategorien der Rückstellung mit der Frage einer potenziellen Abschreibung auf Anlagevermögen, welche ohnehin erst nach der Aktivierung des Drehschemelanhängers in Betracht fielen.

Auch der Einwand, der Vorinstanz sei im Rekursentscheid ein Fehler unterlaufen und es habe sehr wohl eine Bilanzierung der Rückstellung mit entsprechendem Gegenkonto stattgefunden, vermag daran nichts zu ändern, weil die materiellen Voraussetzungen einer steuerlich zulässigen Rückstellungsbildung per Bilanzstichtag nicht erfüllt waren. Soweit schliesslich handelsrechtlich Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens in Betracht gezogen werden könnten (siehe vorne Erw. II/3.2), folgt daraus steuerlich nichts zu Gunsten des Beschwerdeführers, da solche Rückstellungen aus steuerrechtlicher Sicht regelmässig keinen abzugsfähigen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen, sondern (stille) Reserven.

3.6

Die Vorinstanz hat zutreffend erwogen, dass sich die Aufzeichnungspflicht beziehungsweise die ordnungsgemässe Buchführung nach den

obligations- und steuerrechtlichen Vorgaben sowie nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen richtet (vgl. Art. 957 ff. OR). Rückstellungen für künftige, aktivierungspflichtige Anschaffungen weisen demgegenüber Reservecharakter auf, weshalb deren Bildung aus steuerrechtlichen Gesichtspunkten bereits aus diesem Grund nicht zulässig ist.

3.7

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die streitbetroffene Rückstellung eine Rückstellung im Zusammenhang mit der vereinbarten Anschaffung eines Drehschemelanhängers betrifft. Aus den Vorbringen des Beschwerdeführers ergibt sich keine tragfähige Begründung, welche eine steuerrechtlich anerkannte (echte) Rückstellung im Sinne von § 36 Abs. 2 lit. b Ziff. 1 StG zu begründen vermag. Insbesondere fehlte es per Bilanzstichtag vom 31. Dezember 2019 trotz des Kaufvertrags vom 15. Juli 2019 an einer Aussonnerungsverpflichtung, welche in ihrem Bestand oder ihrer Höhe noch nicht genau feststand. Vielmehr waren gemäss Kaufvertrag per 31. Dezember 2019 noch keine Zahlungen fällig, weil der Drehschemelanhänger zu diesem Zeitpunkt das Werk in R._____ noch nicht verlassen hatte.

Ebenso wenig stellt die fehlende Lieferung für sich genommen eine "Verpflichtung aus vergangenem Ereignis" im Sinne von Art. 960e Abs. 2 OR dar, solange daraus keine gegenwärtige Leistungspflicht resultiert oder zumindest ernsthaft zu erwarten ist. Von einer handelsrechtlichen Pflicht zur Bildung einer Rückstellung gemäss Art. 960e Abs. 2 OR ist mangels eines vergangenen Ereignisses nicht auszugehen. Vielmehr handelt es sich beim vollzogenen Geschäftsvorgang um die Bildung einer Willkürreserve nach Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR.

Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, im Zeitpunkt des Jahresabschlusses seien weder der Liefertermin noch die genauen Kosten bekannt gewesen, mag dies zwar zutreffen; für sich allein vermag dies jedoch keine Rückstellungsbildung zu rechtfertigen, welche steuerlich abzugsfähig wäre. Rückstellungen dienen – anders als Abschreibungen – nicht der buchhalterischen Reservenbildung für die (Wieder-)Beschaffung von Anlagevermögen. Da per Bilanzstichtag keine handelsrechtliche Pflicht zur Bildung einer Rückstellung bestand, fehlt es damit zugleich an einer notwendigen Voraussetzung für deren steuerliche Anerkennung.

Nach dem Ausgeführten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

III.

1.

Im Beschwerdeverfahren werden die Verfahrenskosten und die Parteikosten in der Regel nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die

Parteien verlegt (§ 189 Abs. 1 und 2 StG; § 31 Abs. 2 und § 32 Abs. 2 VRPG).

2.

Zufolge vollständigen Unterliegens sind die Verfahrenskosten vollumfänglich dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Das vorliegende Beschwerdeverfahren wurde mit Postaufgabe am 7. Februar 2024 rechtshängig gemacht und fällt damit noch unter das bis zum 30. Juni 2024 geltende Gebührenrecht (§ 29 des Gebührendekrets vom 19. September 2023 [GebührD; SAR 662.110]).

In der Verwaltungsrechtspflege betragen die Staatsgebühren für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Fr. 500.00 bis Fr. 30'000.00 (§ 22 Abs. 1 lit. c des Dekrets über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 [Verfahrenskostendekret, VKD; SAR 221.150]). Innerhalb dieses Rahmens bemisst sich die Staatsgebühr nach dem Zeitaufwand und der Bedeutung der Sache (§ 3 Abs. 1 VKD).

Die Staatsgebühr wird unter Berücksichtigung des Zeitaufwands und der Bedeutung der Sache auf Fr. 1'000.00 festgelegt. Für die Kanzleigebühr und die Auslagen wird auf §§ 25 ff. VKD verwiesen.

3.

Ein Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (Umkehrschluss aus § 189 Abs. 2 StG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'000.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 232.00, gesamthaft Fr. 1'232.00, sind vom Beschwerdeführer zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:

den Beschwerdeführer
das Kantonale Steueramt
die Steuerkommission Q. _____
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]).

Aarau, 1. Juni 2026

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiber i.V.:

J. Huber

Galfetti