

3-RV.2021.46

P 205

Urteil vom 21. Dezember 2023

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Schorno
Richter Biondo
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 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. Juli 2020 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 700'200.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 705'700.00) 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 (Privatliegenschaft) verbuchten Schuldzinsen von CHF 9'899.00 und für die im Konto 6040 "Differenz Hypozins" verbuchten CHF 20'368.00. Weiter wurden nach Ermessen in den Konti 6540/6541 CHF 15'000.00 (kein belegmässiger Nachweis der Gerichts- und Rechtsberatungskosten) aufgerechnet und nach Ermessen die Verrechnungspreise der C._____ GmbH und der D._____ GmbH um je CHF 70'000.00 reduziert.

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 Aufrechnungen der Schuldzinsen, der Rechtsberatungs- und Gerichtskosten der Einzelfirma und diejenigen im Zusammenhang mit den ausgewiesenen Dienstleistungsaufwänden der C._____ GmbH bzw. der D._____ GmbH seien zu streichen.

3.

Mit Entscheid vom 23. Februar 2021 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

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 01.01.2015 bis 31.12.2015 sei aufzuheben;
2. Das steuerbare Einkommen sei für die Steuerperiode vom 01.01.2015 bis 31.12.2015 für die Kantons und Gemeindesteuern mit CHF 535'352.00 zum Satz von CHF 540'811.00 und für die Direkte Bundessteuer mit CHF 545'924.00 zum Satz von CHF 545'924.00 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 R.____-Q.____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragten die Abweisung des Rekurses.

6.

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

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.2021.45 in Sachen A.____ und B.____ betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Mit Rekurs wird auch beantragt, wie das steuerbare und satzbestimmende Einkommen betreffend die direkte Bundessteuer 2015 festzusetzen sei. Da die direkte Bundessteuer 2015 nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides ist, kann auf den Rekurs in diesem Punkt nicht eingetreten werden.

2.2.

Weiter wird beantragt, die Vermögenssteuer sei weiterhin auf CHF 0.00 festzusetzen. Auf diesen Punkt wird vom Spezialverwaltungsgericht nicht eingetreten, da das steuerbare Vermögen bereits im Einspracheverfahren mit CHF 0.00 festgesetzt wurde und somit kein Interesse an der Feststellung eines Vermögens von CHF 0.00 besteht.

3.

3.1.

Der Rekurrent ist in selbständiger Haupterwerbstätigkeit als Immobilienhändler tätig. In der Steuererklärung 2015 deklarierte er einen Gewinn von CHF 85'246.00.

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)	989'220
Reingewinn/Reinverlust aus Einzelunternehmung	477'440
Aufrechnung Schuldzinsen	316'172
Abschreibung S._____ (Privatliegenschaft)	2'815
Anteil Bussen (Kto. 6360, nicht abzugsfähig)	14'100
Zins S._____ (Privatliegenschaft)	3'240
PA Telefon	500
PA Kto. 6530 (private Steuererklärung, prov. Rechnungen usw.)	2'000
Nebenkosten S._____ (Privatliegenschaft)	786
Kto. 6050 (Privatliegenschaft)	9'899
Differenz Hypozins Kto. 6040	20'368

Nach Ermessen: Kto. 6540/6541 (kein belegmässiger Nachweis	15'000
Nach Ermessen: Reduktion Verrechnungspreis C. _____ GmbH	70'000
Nach Ermessen: Reduktion Verrechnungspreise D. _____ GmbH	70'000

Die im Geschäftsvermögen aufgerechneten Schuldzinsen in der Höhe von CHF 316'172.00 wurden zu den privaten Schuldzinsen addiert und somit von den Einkünften wieder in Abzug gebracht. Folglich betrug der Reingewinn des Rekurrenten CHF 673'048.00.

3.3.

Im Rekursverfahren sind noch folgende Aufrechnungen umstritten:

- Die private Zinsaufwendung des Hypothekarzinses in der Höhe von CHF 9'899.00,
- die Aufrechnung der Schuldzinsen in Höhe von CHF 20'368.00,
- die ermessensweise erfolgte Aufrechnung bzgl. Konti 6540/6541 (Rechtsberatungs- und Gerichtskosten) aufgrund fehlender belegmässiger Nachweise in Höhe von CHF 15'000.00 und
- die ermessensweise erfolgte Reduktion der Verrechnungspreise der C. _____ GmbH und der D. _____ GmbH in der Höhe von je CHF 70'000.00.

Darauf ist nachfolgend in dieser Reihenfolge einzugehen.

3.4.

In der Einsprache liessen die Rekurrenten beantragen, die erfolgte Aufrechnung der Rechtsberatungskosten (Konto Nr. 6540) sowie der Gerichtskosten (Konto Nr. 6541) seien rückgängig zu machen, da die einzelnen Aufwendungen belegmässig nachgewiesen seien. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Kosten, welche durch bezogene Rechtsberatungen (Konto Nr. 6540) bzw. die Gerichtskosten (Konto Nr. 6541) geschäftsmässig begründet seien, den beiliegenden Belegen entnommen werden könnten.

Weiter seien die erfolgten Aufrechnungen im Zusammenhang mit den ausgewiesenen Dienstleistungsaufwänden nicht korrekt, respektive würden nicht die aktuellen Marktgegebenheiten reflektieren. Im Gegenteil seien die durch die C. _____ GmbH bzw. der D. _____ GmbH zu Gunsten der Einzelfirma erbrachten Leistungen tendenziell eher zu tief, respektive sicher "at-arms-length" in Rechnung gestellt worden. Bezüglich den Rechnungen der C. _____ GmbH sowie der D. _____ GmbH wurde festgehalten, dass diese einem allfälligen Drittvergleich jederzeit standhalten würden. Aufgrund der Tatsache, dass der Rekurrent auch an

den beiden Gesellschaften beteiligt sei, sei eine Gewinnverschiebung der Gesellschaften zu Gunsten der Einzelfirma steuertechnisch nicht sinnvoll.

Zudem seien die Schulden in der Steuerveranlagung ohne entsprechende Hinweise, respektive Angabe von Details gekürzt worden. Die erfolgte Aufrechnung sei daher rückgängig zu machen. Es sei transparent darzulegen, auf welcher Basis die entsprechenden Schulden gekürzt worden seien.

Im Einspracheentscheid führte die Steuerkommission Q._____ beziehend auf den Einsprachevorbericht vom 19. Januar 2021 zur Begründung aus, dass es sich bei den Rechtsberatkosten (Kto. 6540) und Gerichtskosten (Kto. 6541) zu einem grossen Teil um nicht abzugsfähige Steuerberatkosten (Abklärungen im Veranlagungsverfahren, Fristerstreckungen, Betreibungsverfahren, etc) handle. Zudem würden Bussen jeglicher Art grundsätzlich nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Die strafrechtliche Verantwortung für das mit der Busse geahndete Verhalten treffe den Täter persönlich. Von den für die beiden Konti 6540 und 6541 geltend gemachten Aufwendungen von CHF 28'997.00 seien 52 % der Kosten aufgerechnet worden. Auch nach Begutachtung der Belege sei die Steuerkommission Q._____ weiterhin der Ansicht, dass die nicht abzugsfähigen Steuerberatkosten und Bussen mindestens der Hälfte der geltend gemachten Kosten entsprechen würden.

Die C._____ GmbH bzw. die D._____ GmbH stellten das Personal für die Bewirtschaftung der Liegenschaften, die sich in der Einzelfirma befinden. Das unternehmerische Risiko liege bei der Einzelfirma. Der Liegenschaftsaufwand sowie die Schuldzinsen liefen über die Einzelfirma. Die Verrechnungspreise für die C._____ GmbH betragen CHF 480'000.00 (2013: CHF 396'000.00; 2014: CHF 350'000.00; 2016: CHF 290'000.00) und für die D._____ CHF 270'000.00 (2013: CHF 208'500.00; 2014: CHF 620'000.00; 2016: CHF 80'000.00). Diese Beträge seien in der Einzelfirma in einer einzelnen Buchung per 31. Dezember 2015 als Aufwand Drittleistungen an das Privatkonto verbucht worden. Das Total der in der Einzelfirma verbuchten Drittleistungen an die nahestehenden Gesellschaften betrage pro 2015 CHF 792'000.00 (2013: CHF 604'500.00; 2014: CHF 620'000.00; 2016: CHF 502'000.00). Die Erhöhung der Verrechnungspreise im Jahr 2015 respektive die Gewinnmarge von 21 % in der C._____ GmbH bzw. von 33 % in der D._____ GmbH seien weder mit dem praktisch unveränderten Anlagevermögen noch mit dem Lohnaufwand zu erklären. Bei der D._____ GmbH sei der Lohnaufwand 2015 im Vergleich zum Vorjahr um 40 % gesunken. Trotz Aktenergänzungsschreiben vom 23. Januar 2020 und letzter Mahnung vom 9. April 2020 seien keine Unterlagen eingereicht worden, welche die Höhe der Dienstleistungspreise begründen. Ebenfalls seien keine Zahlungsnachweise eingereicht worden. Entsprechend sei eine

Aufrechnung nach Ermessen vorgenommen worden. In der Abweichungsbegründung sei darauf hingewiesen worden, dass Aufrechnungen nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könnten und die Einsprache zu begründen sowie die Beweismittel der Einsprache beizulegen seien. Da auch im Einspracheverfahren die mit der Aktenergänzung einverlangten Nachweise nicht eingereicht worden seien, könne auf diese Einsprachepunkte grundsätzlich gar nicht eingetreten werden.

Zu der Kürzung der Schuldzinsen (Kto. 6040) hielt die Steuerkommission Q._____ fest, dass trotz Aktenergänzungsschreiben vom 23. Januar 2020 und letzter Mahnung vom 9. April 2020 bislang keine Belege eingereicht worden seien. Entsprechend habe nur der Hypothekarzins von CHF 2'114.00 akzeptiert werden können und die Differenz sei aufgerechnet worden. Weiter seien die Rekurrenten mit dem Einsprachevorbericht vom 19. Januar 2021 aufgefordert worden, innert Frist Einwendungen, Ergänzungen, neue Fakten oder Entscheidungsgrundlagen einzureichen. Trotz Hinweis auf die Säumnisfolgen seien innert Frist keine Stellungnahmen und Unterlagen eingegangen.

3.5.

Im Rekurs liessen die Rekurrenten vorbringen, dass die in der Einzelfirma verbuchte Aufrechnung für Schuldzinsen von CHF 9'899.00 im Umkehrschluss privat beim Rekurrenten wieder in Abzug zu bringen seien. Die im Konto 6040 aufgerechneten Schuldzinsen seien korrekt gebucht worden, indes sei der falsche Beleg diesbezüglich der Buchhaltung beigelegt worden. Die Aufrechnung über CHF 20'368.00 sei demnach rückgängig zu machen.

Bezüglich den Rechtsberatungs- und Gerichtskosten (Konti 6540/6541) liessen die Rekurrenten geltend machen, dass gemäss § 36 Abs. 1 StG geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten abgezogen werden können. Die verbuchten Leistungen würden nachweislich die Einzelfirma betreffen und müssten daher vollumfänglich mit CHF 27'207.65 zum Abzug zugelassen werden. Eine Aufrechnung nach Ermessen könne aufgrund der vorgelegten Belege nicht nachvollzogen werden.

Betreffend die Reduktion der Verrechnungspreise der C._____ GmbH sowie der D._____ GmbH (Konto 4400) lassen die Rekurrenten ausführen, dass der Rekurrent zwecks Unterhalt und Verwaltung seines Liegenschaftsportfolios eigens entsprechende Servicegesellschaften gegründet habe. Dabei würden die Leistungen zu Marktpreisen erbracht. Zum Grundsatz des Drittvergleichs, welcher sich aus § 68 StG ableite, liessen sich sowohl im Bundesrecht wie auch in den kantonalen Gesetzen keine expliziten Dokumentationsvorschriften finden. Wie aus den beigelegten Rechnungen ersichtlich sei, seien per Dezember 2015 durch

die C._____ GmbH sowie die D._____ GmbH Rechnungen im Umfang von CHF 750'000.00 gestellt worden. Dabei seien effektive Auslagen, respektive Sanierungskosten, welche durch die beiden Gesellschaften bezahlt worden seien, der Einzelfirma des Rekurrenten in Rechnung gestellt worden. Diese Kosten seien entsprechend nicht über den Aufwand der Einzelfirma unter den einzelnen Liegenschaften verbucht, sondern kumulativ über das Aufwandkonto Drittleistungen erfasst worden. Der Rekurrent sei daher nach bestem Wissen und Gewissen den geforderten Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten nachgekommen. Die Aufrechnungen nach Ermessen über je CHF 70'000.00 seien daher rückgängig zu machen.

3.6.

Das KStA verwies mit seiner Vernehmlassung ausschliesslich auf die Vernehmlassung des Regio Steueramts R._____-Q._____. Dort wurde festgehalten, dass mit der am 11. Juli 2016 eingereichten Steuererklärung eine E._____ Rollover Hypothek über CHF 890'000.00 mit einem Hypothekarzins von CHF 12'726.00 deklariert worden und belegmässig nachgewiesen worden sei. Diese Hypothekarzinsen seien als private Zinsaufwendungen zum Abzug zugelassen worden. Weitere Hypothekarzinszahlungen für die private Liegenschaft in Q._____ seien weder deklariert noch belegmässig nachgewiesen worden. Betreffend Konto 6040 seien trotz Aktenergänzungsschreiben sowie letzter Mahnung, Veranlagungsverfügung und Einsprachevorbericht bislang keine entsprechenden Belege eingereicht worden. Die Anfrage an die F._____ sei am 29. März 2021 erfolgt.

Bezüglich den Rechtsberatungs- (Konto 6540) und Gerichtskosten (Konto 6541) verwies das Regio Steueramt R._____-Q._____ auf den Einsprachevorbericht vom 19. Januar 2021. Die Kostennoten von G._____ betreffen Steuer- und Rechtsberatungen und die Rechnungen verwiesen auf einen beiliegenden Tätigkeitsnachweis. Dieser Tätigkeitsnachweis sei nicht eingereicht worden, weshalb nach Ermessen ein Anteil der Rechnungen als nicht abzugsfähige Steuerberatungskosten habe aufgerechnet werden müssen. Ob G._____ gemäss den handschriftlichen Notizen auf den Belegen tatsächlich Buchungen vorgenommen und eine Bilanz sowie Erfolgsrechnung erstellt habe, sei mit dem Tätigkeitsnachweis auch im Rekurs bislang nicht nachgewiesen worden.

Zur Reduktion der Verrechnungspreise der C._____ GmbH sowie der D._____ GmbH (Konto 4400) führt das Regio Steueramt R._____-Q._____ aus, dass mit Aktenergänzungsschreiben und letzter Mahnung die entsprechenden Nachweise eingefordert worden seien. Da die Rekurrenten und ihre Vertreter keine entsprechenden Unterlagen eingereicht hätten, habe eine Aufrechnung nach Ermessen vorgenommen werden müssen. Diese orientiere sich an den Jahresabschlüssen der

C._____ GmbH sowie der D._____ GmbH und den Verrechnungen der Vorjahre. Diese Aufrechnung nach Ermessen sei in den Veranlagungsdetails und in der Abweichungsbegründung ausführlich erwähnt und begründet worden. Mit der Einsprache sei die offensichtliche Unrichtigkeit dieser Aufrechnung nach Ermessen nicht nachgewiesen worden. Die mit dem Rekurs erstmals eingereichten Rechnungen datierten vom 14. Dezember 2015. Weshalb diese vorhandenen Belege weder nach der Aktenergänzung mit letzter Mahnung noch mit der Einsprache bzw. nach dem Einsprachevorbericht eingereicht worden seien, entziehe sich der Kenntnis der Vorinstanz. Allerdings sei zu erwähnen, dass die Buchungen im Konto 4400 nicht mit dem Datum der mit dem Rekurs eingereichten Rechnungen übereinstimmten. Die ausgestellten Rechnungen mit den aufgeführten Renovationen könnten mit den Jahresabschlüssen der C._____ GmbH sowie der D._____ GmbH nicht nachvollzogen werden. So etwa sei für die Fenster-Sanierung von zwölf Wohnungen am T-weg ein Preis von CHF 189'100.00 verrechnet worden. Entsprechende Materialkosten (Fenster) seien hingegen in der Gesellschaft nicht verbucht worden.

3.7.

Mit der Replik lassen die Rekurrenten zusätzlich sämtliche Zins- und Kapitalausweise der F._____ pro 2015 (Konti 6050 und 6040) einreichen. Aufgrund der Rechnungen zu den Rechtsberatungs- und Gerichtskosten (Betreff, sowie entsprechende Notizen/Ausführungen) könne klar festgestellt werden, dass es sich um Dienstleistungen, welche ausschliesslich die Einzelfirma betreffen, handle. Die privaten Steuererklärungen der Rekurrenten seien durch die Firma H._____ AG erstellt worden. In Bezug auf die Reduktion der Verrechnungspreise der C._____ GmbH sowie der D._____ GmbH wird ausgeführt, dass die mit dem Rekurs eingereichten Rechnungen im Zeitpunkt der ersten Aufforderung nicht auffindbar gewesen seien. Dass die vorgenommenen Buchungen nicht mit dem Rechnungsdatum korrelierten, sei als Versehen des vorhergehenden Steuerberaters zu betrachten. Es könne des Weiteren vor Ort nachgeprüft werden, dass die Fenster-Sanierungen im Jahr 2015 erfolgt seien. Ob die Materialbeschaffung vorliegend in der gleichen Periode erfolgt sei, könne leider nicht mehr abschliessend eruiert werden, weil die relevanten Buchhaltungsunterlagen vom vorher zuständigen Treuhandbüro nicht herausgegeben worden seien.

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.). Einzelne Mängel genügen zwar nicht, um einer Buchhaltung die Glaubwürdigkeit und Brauchbarkeit abzusprechen. Bei groben Verstössen oder einer Häufung von Fehlern verliert die Buchhaltung jedoch ihre Beweiskraft (zum Ganzen: VGE vom 7. April 2008 [WBE.2007.287], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 28. November 2008 [2C_657/2008]).

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 Beweismässigkeit 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 Beweismässigkeit 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.).

5.

5.1.

In der Erfolgsrechnung pro 2015 wurde im Konto 6050 ein Zinsaufwand E.____-Hypothek bbb von insgesamt CHF 9'899.35 verbucht. Mit der Steuererklärung 2015 wurde ein Zins- und Kapitalausweis der E.____ AG (E.____) vom 15. Januar 2016 betreffend Konto Nr. bbb eingereicht. Dieser weist Zinsen von insgesamt CHF 12'726.60 aus. Diese wurden bereits in der Steuererklärung 2015 von den Rekurrenten als private Schuldzinsen deklariert und so auch in die Steuerveranlagung 2015 übernommen. Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass noch weitere Schuldzinsen für die private Liegenschaft in Q.____ im Jahr 2015 angefallen sind. Folglich sind die CHF 9'899.00 bereits im Betrag von CHF 12'726.00 enthalten und nicht separat zum Abzug zuzulassen. Der Antrag ist in diesem Punkt abzuweisen.

5.2.

Mit Schreiben vom 23. Januar 2020 wurden die Rekurrenten aufgefordert, dem Regio Steueramt R.____-Q.____ unter anderem die Schuld- und Schuldzinsbescheinigungen für den Hypothekarzins von CHF 22'482.60 bzw. von CHF 18'368.60 einzureichen. Dieses Schreiben wurde am 9. April 2020 erfolglos gemahnt. Erst mit Replik vom 18. Juni 2021 liessen die Rekurrenten einen zweiten Zins- und Kapitalausweis der F.____ vom 7. Januar 2016 einreichen, der eine zweite LIBOR Hypothek mit der Nummer ccc über ein Kapital von CHF 3'300'000.00 und eine Zinsbelastung von CHF 29'989.15 bescheinigt. Gemäss Bilanz der Einzelfirma wurde diese Zinsbelastung im Umfang von CHF 21'950.00 im Konto 6039 verbucht. Diese Verbuchung war offensichtlich zu niedrig.

Die Steuerkommission Q.____ gewährte den Rekurrenten Schuldzinsen im Umfang von CHF 316'172.00. Bei genauer Betrachtung der Bilanz der Einzelfirma des Rekurrenten fällt auf, dass die Belege zu den Konti 6030/6031/6031/6037/6042 fehlen. Mit den sich in den Akten befindlichen Belegen inklusive demjenigen für das Konto 6039 vermögen die Rekurrenten lediglich geschäftliche Schuldzinsen im Umfang von CHF 293'385.00 zu belegen. Die Differenz von CHF 22'787.00 wäre folglich bei den Schuldzinsen abzuziehen und beim Einkommen aufzurechnen. Da die Vorinstanz vorliegend von der ausdrücklichen Einforderung der fehlenden Belege absah und auch keine reformatio in peius beantragte, kann im Rekursverfahren von einer Korrektur abgesehen werden. Es ist im Umkehrschluss aber auch kein weiterer Abzug im Konto 6039 zu gewähren.

Die vorgenommene Korrektur der Steuerkommission Q.____ im Konto 6040 war hingegen korrekt. Denn die Bescheinigung der F.____ vom 7. Januar 2016 für die LIBOR Hypothek Nr. fff wies eine Zinsbelastung von lediglich CHF 2'114.40 auf.

5.3.

Zusammenfassend können weder der Hypothekarzins in Höhe von CHF 9'899.00 als private Zinsaufwendung berücksichtigt, noch weitere Zinsaufwendungen in den Konti 6039 und 6040 gewährt werden.

6.

6.1.

In der Veranlagungsverfügung und im Einspracheverfahren wurde immer erwähnt, dass die Veranlagung nach teilweisem Ermessen vorgenommen worden sei. Dabei wurde bemängelt, dass trotz Aufforderung und Hinweis auf die Säumnisfolgen Unterlagen und Beweismittel nicht vorgelegt wurden. Beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurden deshalb Aufrechnungen von Anwalts- und Gerichtskosten sowie von Drittleistungen vorgenommen.

6.2.

Das Bundesgericht hat zur Ermessensveranlagung in seinem Entscheid vom 29. Januar 2020 (2C_404/2019) in allgemeiner Weise ausgeführt:

"2.2.

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die Veranlagungsbehörde eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 46 Abs. 3 StHG bzw. § 191 Abs. 3 StG/AG). Bei der Ermessensveranlagung handelt es sich um eine besondere Art der Sachverhaltsermittlung durch Schätzung, welche zum Zuge kommt, wenn ein Untersuchungsnotstand besteht, d.h. wenn die Steuerfaktoren nicht nachgewiesen werden bzw. nicht nachgewiesen werden können (vgl. Urteil 2C_554/2013 / 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3; PÉTER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 10 und 11 zu Art. 130 DBG). Entscheidend ist stets, dass der Sachverhalt nicht abklärbar und daher ungewiss ist (ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-StHG], N. 38b zu Art. 46 StHG; siehe zum Ganzen Urteil 2C_920/2016 vom 20. März 2017 E. 3.2.2)."

6.3.

Nach § 190 Abs. 1 StG prüft die Steuerbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, wird die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen. Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (§ 191 Abs. 3 StG). So ist bei einem Selbständigerwerbenden eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, wenn die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss geführt wurde, weil Belege fehlen oder nicht mit den verbuchten Zahlen übereinstimmen.

6.4.

Die Steuerkommission Q._____ stellte für die Bemessung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Veranlagungsverfahren auf den unkorrigierten Gewinn gemäss eingereichtem Geschäftsabschluss von CHF 477'440.00 ab und machte diverse Aufrechnungen. Dabei wurden unter anderem infolge fehlender Nachweise nach Ermessen CHF 15'000.00 im Konto 6540/6541 aufgerechnet sowie nach Ermessen die Verrechnungspreise der C._____ GmbH sowie der D._____ GmbH um je CHF 70'000.00 reduziert.

Die Nichtgewährung von Aufwendungen wegen fehlender Belege stellt aber keine Ermessensveranlagung im Sinne von § 191 Abs. 3 StG dar (Urteil des Bundesgerichtes vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; SGE vom

24. April 2014 [3-RV.2013.83]). Im Ergebnis hat die Vorinstanz mit der Aufrechnung zum mit der Buchhaltung ausgewiesenen Gewinn gar keine Ermessensveranlagung vorgenommen, sondern dem geltend gemachten Aufwand lediglich teilweise die geschäftsmässige Begründetheit abgesprochen. Liegt keine Ermessensveranlagung vor, gelten für deren Anfechtung keine qualifizierten Anforderungen. Eine Überprüfung der Aufrechnungen kann daher uneingeschränkt vorgenommen werden.

6.5.

6.5.1.

Mit der Einsprache haben die Rekurrenten den detaillierten Kontenauszug und die Kostennoten inklusive Tätigkeitsnachweise der G._____ sowie Rechnungen der Oberstaatsanwaltschaft und einen Kostenvorschuss des Obergerichts eingereicht. Darauf ist folgend detailliert einzugehen.

6.5.2.

Bei der Rechnung vom 5. Januar 2015 der G._____ handelte es sich um eine Beurkundung des Pfandvertrages auf Errichtung eines Registerschuldbriefes betreffend Liegenschaft U._____ Nr. ddd und Nr. eee. Es ist folglich davon auszugehen, dass die Errichtung des Registerschuldbriefes in geschäftlichem Kontext erfolgte. Folglich ist der Aufwand von CHF 1'601.50 geschäftlich begründet.

6.5.3.

Dem Tätigkeitsnachweis zur Rechnung vom 14. Januar 2015 für die Periode vom 27. August 2014 bis 31. Dezember 2014 kann entnommen werden, dass es sich um ein "Ruling, Gesuch um Fristerstreckung, Prüfung der Unterlagen für die Steuerbehörden, Stellungnahme an das Steueramt, Berechnungen zu den Liegenschaftsabschreibungen, Eingabe an das Steueramt" handelte.

Das aargauische Steuergesetz schreibt eine allgemeine Berücksichtigung von direkten Steuern nur bei den Gewinnsteuern juristischer Personen vor (§ 69 Abs. 1 lit. a StG). Bei der Einkommenssteuer natürlicher Personen schliesst es jeglichen Abzug von Steuern ausdrücklich aus (§ 41 Abs. 1 lit. e StG). Da Steuern bei natürlichen Personen Privataufwand darstellen, muss das Gleiche auch für Steuerberatkungskosten gelten. Letztere können daher bei einer Einzelfirma nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand in Abzug gebracht werden (vgl. RGE vom 23. Juni 2005 [RV.2004.50280]; SGE vom 18. Juli 2013 [3-RV.2012.223]). Folglich ist die Rechnung in Höhe von CHF 14'091.05 nicht als geschäftsmässiger Aufwand zum Abzug zuzulassen.

6.5.4.

Dem Tätigkeitsnachweis zur Rechnung vom 9. Juli 2015 der G._____ kann entnommen werden, dass diverse Besprechungen, rechtliche

Abklärungen, telefonische Rechtsberatung in Sachen J._____, ein Telefonat mit der Finanzverwaltung V._____, ein E-Mail betreffend Betreibungsverfahren und ein Telefon betreffend "K._____" verrechnet wurden. Es ist unklar, um wen es sich bei "K._____" handelt. Es ist wohl aber davon auszugehen, dass es sich bei "K._____" um den Sohn der Rekurrenten handelt. Dieses Telefonat dauerte 20 Minuten und betrifft eine private Angelegenheit. Die restlichen Aufwendungen erscheinen im geschäftlichen Kontext betreffend Betreibungsverfahren und in Sachen J._____ (Mietstreitigkeit). Insgesamt wurden 2,7 Stunden zu CHF 1'012.50 in Rechnung gestellt. 20 Minuten entsprechen somit CHF 75.00 ($1'012.50 : 2.7 \times 0.2$). Dieser ist von den CHF 1'012.50 in Abzug zu bringen. Zuzüglich Porto und Mehrwertsteuer ist der Betrag von CHF 1'034.10 zum Abzug zuzulassen.

6.5.5.

Mit Rechnung vom 5. November 2015 wurde ein Kostenvorschuss in Höhe von CHF 5'400.00 betreffend Rechts- und Steuerberatung gestellt. Da wie bereits erwähnt, einerseits Steuerberatungskosten nicht zum Abzug berechtigen, und andererseits nicht erstellt ist, in welcher Höhe diese Rechnung geschäftsmässig begründet ist, ist dieser Kostenvorschuss ebenfalls nicht zum Abzug berechtigt.

6.5.6.

Gemäss eingereichten Rechnungen der Oberstaatsanwaltschaft vom 24. September 2015, vom 1. Oktober 2015, und vom 4. November 2015 handelte es sich bei diesen verbuchten Aufwendungen um Bussen und Strafbefehlsgebühren.

Betreffend selbständige natürliche Personen hat das Bundesgericht festgehalten, dass sowohl eine Busse als auch die übrigen mit einem Strafverfahren zusammenhängenden Kosten nicht geschäftsmässig begründet seien (BGE 70 I 250, Erw. 4). Im BGE 143 II 8, Erw. 7.5, wird dazu weiter dargelegt:

"7.5. Wie bereits ausgeführt, hat das Bundesgericht betreffend selbständig erwerbstätige natürliche Personen bereits entschieden, dass Bussen nicht geschäftsmässig begründet und mithin nicht abzugsfähig sind (E. 3 hier- vor). Auch die Lehre erachtet Bussen und andere finanzielle Sanktionen mit pönalem Charakter bei selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen als nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand (Gutachten SIMONEK, Ziff. 5.7.3.1, S. 32; OPEL, a.a.O., S. 206 m.w.H.; MARKUS REICH/MARINA ZÜGER, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], a.a.O., Rz. 14 zu Art. 27; YVES NOËL, in Yersin/Noël [Hrsg.], a.a.O., Rz. 18 zu Art. 27; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Rz. 35 zu Art. 27; vgl. MOLO/GIOVANOLI, a.a.O., Rz. 33 f.; teilw. a.M.: PETER HONGLER/FABIENNE LIMACHER, Die Abzugsfähigkeit von DoJ-Bussen für Schweizer Banken im Recht der direkten Bundessteuer und aus steuerharmonisierungsrechtlicher Sicht, in: Jusletter vom 10. Februar 2014, Rz. 39)."

Folglich sind die Rechnungen in der Höhe von CHF 1'595.00 (CHF 260.00 + CHF 400.00 + CHF 935.00) nicht geschäftsmässig begründet und folglich nicht zum Abzug zuzulassen.

6.5.7.

Beim Kostenvorschuss vom 20. Oktober 2015 handelte es sich gemäss telefonischer Auskunft des Kassiers des Obergerichts des Kantons Aargau um einen Rechtsöffnungsverfahren (Aktennotiz vom 5. Oktober 2023). Dabei handelt es sich um ein zivilrechtliches Verfahren und der Kostenvorschuss in Höhe von CHF 450.00 ist als geschäftsmässig begründet zum Abzug zuzulassen.

6.6.

Die Steuerkommission Q._____ hat den Betrag von CHF 15'000.00 aufgerechnet. Nachdem bereits die Rechnung der G._____ vom 14. Januar 2015 in Höhe von CHF 14'091.05, sowie die Rechnungen der Oberstaatsanwalt im Umfang von CHF 1'595.00 nicht geschäftsmässig begründet und folglich nicht zum Abzug zuzulassen sind, ist diese Aufrechnung der Steuerkommission im Ergebnis nicht zu beanstanden. Damit kann offenbleiben, ob der Kostenvorschuss vom 5. November 2015 allenfalls geschäftsmässig begründete Aufwendungen enthält, welche zum Abzug berechtigten würden oder nicht. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

7.

7.1.

Bezüglich den Verrechnungspreisen der C._____ GmbH und der D._____ GmbH liess der Rekurrent mit Rekurs die Betriebsrechnungen der C._____ GmbH vom 14. Dezember 2015 in Höhe von CHF 480'000.00 und der D._____ GmbH vom 14. Dezember 2015 in Höhe von CHF 270'000.00 einreichen. Mit der Betriebsrechnung der C._____ GmbH wurde unter anderem bezüglich dem Objekt W-weg 35 und 37 in X._____ folgende Arbeiten geltend gemacht:

"4x 1 Zimmerwohnung renoviert Fenster, Küche, WC, Böden, Elektroinstall., Malerarbeiten	Fr. 68'900.-
4 ½ Zimmerwohnung, Kernsanierung	Fr. 35'600.-
1x 1 Zimmerwohnung, Fenster, Küche, WC, Böden, Malerarb."	Fr. 17'700.-

Dem "Konto 6251 X._____, W-weg 35 & 37 – URE Liegenschaft" lassen sich jedoch nur Aufwendungen von gesamthaft CHF 3'560.45 entnehmen.

Auch bezüglich dem Objekt T-weg 1 bis 5 in Y._____ wurde alleine für die Fenster-Sanierung von zwölf Wohnungen ein Aufwand von CHF 189'100.00 verrechnet. Im entsprechenden "Konto 6164 Y._____,

T-weg, URE Liegenschaft" wurde insgesamt jedoch nur ein Aufwand von CHF 13'865.25 verbucht. In der Bilanz pro 2015 der D._____ GmbH fehlt ein Konto für den Unterhalt, Reparaturen und Erhalt. Es existiert ein Konto 4400 für Drittleistungen bei der am 31. Dezember 2015 der Betrag von CHF 46'284.17 für "UB für Verwaltungsaufwand C._____" verbucht wurde. Dieser Betrag wurde aber gleichentags wieder ausgebucht.

7.2.

Die ausgestellten Betriebsrechnungen vom 14. Dezember 2015 können mit den Bilanzen der C._____ GmbH und der D._____ GmbH nicht nachvollzogen werden, obwohl die Rekurrenten geltend machen, dass der gesamte Liegenschaftsunterhalt und die Betriebsaufwendungen in den beiden Gesellschaften erfasst bzw. verbucht werden. Die ermessensweise erfolgte Aufrechnung anhand der Vorjahreszahlen in der Höhe von je CHF 70'000.00 ist nicht zu beanstanden und aufgrund obiger Erläuterungen eher (zu) tief bemessen. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

8.

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

9.

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 3'000.00, der Kanzleigebür von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 3'340.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Regio Steueramt R. _____ -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, 21. Dezember 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Heuscher

Die Gerichtsschreiberin:

Schaffner