

**BStP | 2020 | Nr. 14**

Betreff:	Selbständiger Erwerb, Geschäftsaufwand, Rückstellungen
Instanz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	24. Juli 2020
Verfahrensnummer:	VD.2019.224/225

Rückstellungen für Verpflichtungen sind steuerrechtlich nur zulässig, wenn die Verpflichtung auf Gesetz oder Vertrag beruht, und werden für bedingte Verpflichtungen steuerrechtlich nur anerkannt, wenn der Eintritt der Bedingung sehr wahrscheinlich ist. Für Verlustrisiken sind Rückstellungen steuerrechtlich nur zulässig, wenn das betreffende Risiko bzw. dessen Ursache im betreffenden Geschäftsjahr eingetreten ist. In casu Zulässigkeit der Aufrechnung transitorischer Passiven für Löhne, Sozialleistungen und Ferienguthaben bejaht, da es bei der gegebenen Sachlage nicht genügt, sich für die geschäftsmässige Begründetheit der streitbetroffenen transitorischen Passiven auf (angebliche) Liquiditätsengpässe zu berufen, wenn diese Liquiditätsengpässe unter anderem darauf zurückzuführen sind, dass den mitarbeitenden Familienmitgliedern (anstelle der Ansprüche aus Arbeitsvertrag) Darlehen gewährt bzw. abbezahlt wurden.

Sachverhalt:

Die Ehegatten A. (Beigeladene) und B. sel. (verstorben am [...]) deklarierten in der Steuererklärung pro 2012 einen Verlust aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Ehemannes, der Einzelfirma X., von CHF [...] und Geschäftsschulden von CHF [...]. In der Steuererklärung pro 2013 deklarierten sie je ein Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Ehemannes von CHF [...] und Geschäftsschulden von CHF [...] sowie einen Krankheits- und Behindertenkostenabzug in der Höhe von CHF [...].

Die Steuerverwaltung Basel-Stadt (Rekurrentin und Beschwerdeführerin) rechnete mit ihren Veranlagungsverfügungen vom 10. Dezember 2015 für die kantonalen Steuern wie auch die direkte Bundessteuer pro 2012 der Ehegatten A. und B. neben einer Rechnung der [Firma Y.] in der Höhe von CHF [...] sowie an [den Sohn C.] (verstorben am [...]) ausgerichtete Pauschalspesen für Geschäftsfahrten in der Höhe von CHF [...] mangels geschäftsmässiger Begründetheit auch transitorische Passiven für Löhne der Jahre 2008 bis 2012 in der Höhe von CHF [...] für Sozialleistungen in der Höhe von CHF [...] und für Ferienguthaben in der Höhe von CHF [...] sowie in diesem Zusammenhang nicht verbuchte Arbeitnehmerbeiträge auf Löhnen von März bis Juli 2012 in der Höhe von CHF [...] auf. Gestützt darauf setzte sie das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von B. auf CHF [...] und die Geschäftsschulden auf CHF [...] fest. Für die kantonalen Steuern wie auch die direkte Bundessteuer pro 2013 rechnete die Steuerverwaltung mit ihren Veranlagungsverfügungen ebenfalls vom 10. Dezember 2015 mangels geschäftsmässiger Begründetheit transitorische Passiven in der Höhe von insgesamt CHF [...] auf und setzte das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes auf CHF [...] und die Geschäftsschulden auf CHF [...] fest.

Die dagegen erhobenen Einsprachen hiess die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 19. Januar 2017 teilweise gut. Betreffend die Steuerperiode pro 2012 verzichtete sie jeweils auf die Aufrechnung der nicht verbuchten Arbeitnehmerbeiträge auf Löhnen von März bis Juli 2012 in der Höhe von CHF [...] und setzte das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes neu auf CHF [...] fest. An den übrigen Aufrechnungen hielt sie jedoch fest und begründete diese im Wesentlichen damit, dass die Lohn- und Ferienrückstellungen

gen inkl. der entsprechenden Rückstellungen für die Sozialleistungen für die von Angehörigen des Geschäftsinhabers erbrachten Arbeitsleistungen sich nicht geschäftsmässig begründen liessen. Betreffend die Steuerperiode 2013 setzte sie das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes neu auf CHF [...] fest. Sie führte aus, dass die transitorischen Passiven für das Honorar der Buchhalterin, die Hypothekarzinsen und die Mehrwertsteuer akzeptiert würden. Hingegen seien die transitorischen Passiven für Lohn- und Ferienguthaben und die entsprechenden Sozialversicherungsleistungen wie bereits in der Vorperiode nicht geschäftsmässig begründet. Insgesamt sei demnach die Zunahme der transitorischen Passiven im Umfang von CHF [...] aufzurechnen und seien die Geschäftsschulden entsprechend auf CHF [...] festzusetzen.

Gegen diese Einspracheentscheide erhob die Beigeladene, vertreten durch die Z.-AG, Rekurse und Beschwerden an die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt. Pro 2012 rügte sie die Aufrechnung der transitorischen Passiven für Löhne der Jahre 2008 bis 2012 in der Höhe von CHF [...], für Sozialleistungen in der Höhe von CHF [...] und für Ferienguthaben in der Höhe von CHF [...] einerseits und die Aufrechnung der geltend gemachten Rechnung der [Firma Y.] in der Höhe von CHF [...] andererseits. Nicht mehr angefochten wurde die Aufrechnung der Pauschalspesen. Pro 2013 rügte die Beigeladene die Aufrechnungen von insgesamt CHF [...], bestehend aus den Positionen «TP Löhne» von CHF [...], «TP Sozialleistungen» von CHF [...] und «TP Ferienguthaben» von CHF [...]. Des Weiteren bemängelte sie, dass die Geschäftsschulden nicht im Umfang von CHF [...] berücksichtigt worden seien. Die Steuerrekurskommission wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 25. April 2019 (STRK.2017.16 betreffend kantonale Steuern pro 2012 und STRK.2017.17 betreffend direkte Bundessteuer pro 2012) mit Bezug auf die Aufrechnung der Rechnung der [Firma Y.] ab, hob die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 19. Januar 2017 in teilweiser Gutheissung von Rekurs und Beschwerde aber insofern auf, als auf die Aufrechnungen «TP-Löhne Januar 2008 bis Februar 2012» in der Höhe von CHF [...], «TP Sozialleistungen auf ausstehende Löhne» in der Höhe von CHF [...] und «TP Ferienguthaben» in der Höhe von CHF [...] verzichtet wurde. Mit Entscheiden vom 9. Mai 2019 (STRK.2017.18 betreffend kantonale Steuern pro 2013 und STRK.2017.19 betreffend direkte Bundessteuer pro 2013) hiess sie die Rechtsmittel gut und hob die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 19. Januar 2017 insofern auf, als die Positionen «TP-Löhne Januar 2008 bis 2013» von CHF [...] (richtig: [...]), «TP-Sozialleistungen» von CHF [...] und «TP-Ferienguthaben» von CHF [...] als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren seien. Von der Erhebung von Spruchgebühren wurde in allen Verfahren abgesehen und der Beigeladenen wurde je eine Parteientschädigung von CHF [...] (STRK.2017.16 betreffend kantonale Steuern pro 2012 und STRK.2017.17 betreffend direkte Bundessteuer pro 2012) bzw. CHF [...] (STRK.2017.18 betreffend kantonale Steuern pro 2013 und STRK.2017.19 betreffend direkte Bundessteuer pro 2013), jeweils zuzüglich Mehrwertsteuer, zugesprochen.

Gegen diese Entscheide der Steuerrekurskommission richteten sich die mit Eingaben vom 2. Dezember 2020 erhobenen Rekurse und die Beschwerden der Steuerverwaltung, mit welchen die kostenfällige Aufhebung der angefochtenen Entscheide der Steuerrekurskommission vom 25. April 2019 (STRK.2017.16 und STRK.2017.17) bzw. vom 9. Mai 2019 (STRK.2017.18 und STRK.2017.19) und die Bestätigung der Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 19. Januar 2017 beantragt wird. Eventualiter beantragt die Steuerverwaltung die Rückweisung der Angelegenheiten zur Neu beurteilung an die Vorinstanz. Die Steuerrekurskommission beantragt mit Eingaben vom 9. Januar 2020 die kostenfällige Abweisung der Rekurse und Beschwerden. Den gleichen Antrag lässt auch die durch ihren gestützt auf Art. 445 Abs. 1 des Zivilgesetzbuches und Art. 394 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 395 Abs. 1 des Zivilgesetzbuches eingesetzten Vertretungsbeistand vertretene Beigeladene mit Eingaben vom 10. Februar 2020 stellen.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für das vorliegende Urteil von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil erging auf dem Zirkulationsweg.

Erwägungen:

2.1 Gegenstand der vorliegenden Verfahren ist die Frage der Zulässigkeit der Aufrechnung der transitorischen Passiven für Löhne der Jahre 2008 bis 2013 in der Höhe von CHF [...], für Sozialleistungen in der Höhe von CHF [...] und für Ferienguthaben in der Höhe von CHF [...].

2.2 Gemäss § 19 Abs. 1 StG und Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Gemäss § 28 Abs. 1 StG und Art. 27 Abs. 1 DBG werden davon die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Gemäss § 28 Abs. 2 StG gehören zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten die geschäftsmässig begründeten und verbuchten Rückstellungen und Wertberichtigungen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind, und für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (lit. b) sowie die Rücklagen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10% des steuerbaren Geschäftsertrags, insgesamt jedoch höchstens bis zu CHF 5 Mio. (lit. c). Gemäss Art. 27 Abs. 2 lit. a in Verbindung mit Art. 29 DBG sind als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (lit. a), Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (lit. b), andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (lit. c) und künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10% des steuerbaren Geschäftsertrags, insgesamt jedoch höchstens bis zu CHF 1 Mio. (lit. d). Die Aufzählung von Art. 29 Abs. 1 DBG hat abschliessenden Charakter (Botschaft Steuerharmonisierung, in: BBl 1983 III S. 1, 168; vgl. Reich et al., in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl., Basel 2016, Art. 29 N 6). Das Gleiche muss für § 28 Abs. 2 lit. b und lit. c StG gelten (VGE VD.2018.209 vom 29. September 2019 E. 2.1.2.1).

2.3.1 Gemäss § 19 Abs. 3 StG und Art. 18 Abs. 3 DBG gelten betreffend die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, § 69 StG und Art. 58 DBG sinngemäss. Danach bildet Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns jeweils der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres (§ 69 Abs. 1 lit. a StG und Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Aus dieser expliziten Anknüpfung an den handelsrechtlichen Erfolgsausweis wird das sogenannte Massgeblichkeitsprinzip abgeleitet, das die Steuerbehörden grundsätzlich dazu verpflichtet, für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns auf die handelsrechtliche Jahresrechnung abzustellen, sofern nicht steuerliche Vorschriften eine Korrektur verlangen (Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49–101 DBG, Besteuerung juristischer Personen, Quellensteuer für natürliche und juristische Personen, Therwil 2004, Art. 58 N 2 und 71; Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 325 f.; Behnisch, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Büren [Hrsg.], Aktienrecht 1992–1997: Versuch einer Bilanz, Zum 70. Geburtstag von Rolf Bär, Bern 1998, S. 21, 23 ff.; Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl., Basel 2016, Art. 58 N 8 ff.; BGE 141 II 83 E. 3.1 S. 85, mit Hinweisen; VGE VD.2010.124 vom 31. März 2011 E. 2.2). Dem steuerbaren Reingewinn zuzurechnen sind alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen (§ 69 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 2 DBG) und die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehaltlich § 73 StG und Art. 64 DBG (§ 69 Abs. 1 lit. c StG und Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG). Nach § 69 StG und Art. 58 DBG wird für die Ermittlung des Geschäftsertrags nach dem Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz an den Saldo der Erfolgsrechnung als Nettogrösse angeknüpft. Die steuerrechtlichen Normen zur Abziehbarkeit der Gewinnungskosten, insbesondere § 28 Abs. 2 StG und Art. 28 f.

DBG, haben in diesem Fall die Funktion von steuerrechtlichen Korrekturvorschriften (vgl. zum Ganzen: Reich et al., a.a.O., Art. 27 N 2; VGE VD.2018.209 vom 29. September 2019 E. 2.1.2.3).

2.3.2 Im handelsrechtlichen Sinne wird mit einer Rückstellung der laufenden Geschäftsperiode ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust, der sich erst in einem späteren Geschäftsjahr geldmässig verwirklicht, gewinnmindernd angerechnet (BGE 141 II 83 E. 5.1 S. 87; Reich/Von Ah, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl., Basel 2016, Art. 10 N 18; Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 1; vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 64 N 116). Mit der Rückstellung wird ein Aufwand erfolgswirksam berücksichtigt, der noch nicht zur Ausgabe geworden ist. Handelsrechtlich erforderlich sind Rückstellungen, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Abs. 2 OR [in der Fassung vom 23. Dezember 2011]; VGE VD.2018.209 vom 29. September 2019 E. 2.2.1). Solche Rückstellungen haben nur vorübergehenden Charakter. Auch wenn Rückstellungen in der Folgeperiode erfolgswirksam aufgelöst (und dann allenfalls neu gebildet) werden, verbietet das Periodizitätsprinzip eine Schmälerung des steuerbaren Gewinns mittels übersetzter Rückstellungen (VGE VD.2018.209 vom 29. September 2019 E. 2.2.2). Die geschäftsmässige Begründetheit von Rückstellungen ist im Grundsatz nach den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften zu beurteilen, soweit nicht im Steuerrecht ausdrücklich eine andere Regelung gilt (vgl. Stoll, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, Diss. Zürich 1992, S. 234). Als geschäftsmässig begründet gelten danach insbesondere all jene Rückstellungen, für deren Vornahme nach Handelsrecht eine Verpflichtung besteht (vgl. Art. 960e Abs. 2 OR 2011; zum alten, hier anwendbaren Rechnungslegungsrecht: BGer 2C_533/2012 und 2C_534/2012 vom 19. Februar 2013 E. 4.4.1). Rückstellungen müssen danach zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in zukünftigen Geschäftsjahren erwarten lassen. Dies trifft namentlich auf Rückstellungen für Verpflichtungen im Sinne von § 70 Abs. 1 lit. f in Verbindung mit § 19 Abs. 3 StG sowie Art. 63 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 18 Abs. 3 DBG und § 28 Abs. 2 lit. b StG sowie Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG und auf solche für Verlustrisiken im Sinne von § 70 Abs. 1 lit. f in Verbindung mit § 19 Abs. 3 StG sowie Art. 63 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit Art. 18 Abs. 3 DBG und § 28 Abs. 2 lit. b StG sowie Art. 29 Abs. 1 lit. b DBG zu (Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 9). Massgeblicher Beurteilungszeitpunkt für die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung ist grundsätzlich der Bilanzstichtag (VGer ZH SB.2003.00011 vom 21. Mai 2003 E. 2a; vgl. BGer 2C_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; Richner et al., a.a.O., § 64 N 122). Rückstellungen für Verpflichtungen sind steuerrechtlich nur zulässig, wenn die Verpflichtung auf Gesetz oder Vertrag beruht (BGer 2C_490 und 491/2016 vom 25. August 2017 E. 5.2, 2C_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; vgl. Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 15; a.M. Richner et al., Handkommentar zum DBG [Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer], 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 29 N 8 und Richner et al., a.a.O., § 64 N 123 sowie Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1–48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung natürliche Personen, Therwil 2001, Art. 29 N 14, mit Hinweis auf Gurtner, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, in: ASA 61 [1992/1993], S. 355, 367, und Stoll, a.a.O., S. 77) und im betreffenden Geschäftsjahr begründet worden ist (Botschaft Steuerharmonisierung, in: BBI 1983 III S. 1, 169; vgl. BGer 2C_490/2016 vom 25. August 2017 E. 5.2, 2C_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 15). Rückstellungen für bedingte Verpflichtungen werden dabei steuerrechtlich nur anerkannt, wenn der Eintritt der Bedingung sehr wahrscheinlich ist (BGer 2C_490/2016 vom 25. August 2017 E. 5.2, 2C_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 15).

2.3.3 Rückstellungen für Verlustrisiken sind steuerrechtlich nur zulässig, wenn das betreffende Risiko bzw. dessen Ursache im betreffenden Geschäftsjahr eingetreten ist (Richner et al., a.a.O., § 64 N 119; vgl. BGer 2C_490/2016 vom 25. August 2017 E. 5.2, 2C_581/2010 vom 28. März 2011 E. 3.1; Botschaft Steuerharmonisierung, in: BBI 1983 III S. 1, 169; Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 34 f.). Gemäss der Botschaft über die Steuerharmonisierung setzt die steuerrechtliche Anerkennung der Rückstellung zudem voraus, dass auch die vermögensschmälernde Wirkung

der Verwirklichung des Risikos unmittelbar bevorsteht, in der Regel im folgenden Geschäftsjahr (vgl. Botschaft Steuerharmonisierung, in: BBl 1983 III S. 1, 169). Nach einem Teil der Lehre kann hingegen nicht verlangt werden, dass die Ausgabe unmittelbar in der Folgeperiode bevorsteht. Erforderlich sei lediglich, dass die Ausgabe mit hoher Wahrscheinlichkeit eintritt. Das könne auch in ferner Zukunft sein (Richner et al., a.a.O., § 64 N 119; vgl. zur Kontroverse auch Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 34 f.).

2.4 Tatsachen, die sich auf die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwendungen wie insbesondere Rückstellungen beziehen, sind steuermindernd, weshalb dafür grundsätzlich die steuerpflichtige Person nach der im Abgaberecht geltenden Normentheorie in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB die objektive Beweislast, d.h. die Folgen der Beweislosigkeit trägt (Richner et al., a.a.O., Art. 123 N 85; vgl. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 109 ff. N 11 und Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl., Zürich 2018, § 14 N 3 und § 19 N 8; BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252, BGE 121 II 257 E. 4c/aa S. 266). Den Beweis für solche Tatsachen erbringt die steuerpflichtige Person, die Buch führt, grundsätzlich durch Vorlage einer Erfolgsrechnung, die auf einer ordnungsgemässen Buchhaltung beruht (Richner et al., a.a.O., Art. 123 N 85). Erweisen sich die von der steuerpflichtigen Person eingereichten Geschäftsbücher als formell ordnungsgemäss geführt, begründet die handelsrechtliche Jahresrechnung eine natürliche Vermutung für die wahrheitsgemässe Wiedergabe der aufgezeichneten Geschäftsvorfälle und des darin ausgewiesenen Saldos der Erfolgsrechnung (Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, § 4 N 92; Zweifel et al., a.a.O., § 14 N 29 und § 19 N 7; BGER 2C_554/2013 und 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1; vgl. Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht [am Beispiel der Wehrsteuer], in: ASA 49 [1980/1981], S. 97, 108; BGER 2A.426/2004 vom 23. November 2004 E. 2.3). Infolgedessen gilt die materielle Richtigkeit der Jahresrechnung als bewiesen und kann somit nur durch die Erbringung des Gegenbeweises von deren materiellen Unrichtigkeit oder von anderen Tatsachen, welche die materielle Unrichtigkeit vermuten lassen, durch die Steuerbehörde umgestossen werden (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl., Basel 2016, Art. 115 N 17; Zweifel et al., a.a.O., § 14 N 30; BGER 2C_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1). Dabei ist der Gegenbeweis gemäss ständiger Rechtsprechung erbracht, wenn beweismässige Anhaltspunkte erstellt sind, welche begründete Zweifel an der Richtigkeit der natürlichen Vermutung erbringen (statt vieler BGER 2C_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 2.4.2). Wird die Vermutung aufgrund des durch die Steuerverwaltung erbrachten Gegenbeweises umgestossen, gilt die entsprechende Tatsache als nicht bewiesen. Es liegt ein «non liquet» vor, mit der Folge, dass grundsätzlich über die Beweislastregeln zu entscheiden ist.

3.1 Gemäss dem «Detail Transitorische Passiven» betreffend das Geschäftsjahr 2012 handelt es sich im streitgegenständlichen Umfang bei den «TP Löhne für Januar 2008 bis Februar 2012» im Betrag von CHF [...] um 50 monatliche Lohnzahlungen im Betrag von CHF [...] an die Beigeladene und im Betrag von CHF [...] an den Sohn. Hinzu kommen CHF [...] «TP Sozialleistungen auf ausstehende Löhne» und «Rückstellungen Ferienguthaben (nichtbezogene Ferien)» im Betrag von CHF [...]. Dazu liess die Beigeladene der Steuerverwaltung mit Eingabe vom 20. November 2014 erklären, es handle sich um «weitere nicht ausbezahlte Löhne für [den Sohn] und [sie], wobei die monatlichen Rückstellungen für den Lohn mit CHF [...] pro Monat extrem tief angesetzt» worden seien. Dem «Detail Transitorische Passiven» betreffend das Geschäftsjahr 2013 waren «TP Löhne für Januar 2008 bis Februar 2013» im Betrag von CHF [...] verbucht worden, was 52 monatlichen Lohnzahlungen entsprach. Hinzu kommen CHF [...] «TP Sozialleistungen auf ausstehende Löhne» und «Rückstellungen Ferienguthaben» im (gleichgebliebenen) Betrag von CHF [...]. Auch in diesem Zusammenhang liess die Beigeladene der Steuerverwaltung mit Einsprache vom 8. Januar 2016 erklären, es handle sich um «weitere nicht ausbezahlte Löhne für [den Sohn] und [sie]».

3.2 Mit ihren Einspracheentscheiden vom 19. Januar 2017 betreffend die Steuerperiode 2012 (Verfahren VD.2019.224, act. 8/4) erwog die Steuerverwaltung, die im konkreten Fall vorgenommenen «Lohn- und Ferierrückstellungen» sowie die Rückstellungen für Sozialleistungen fänden im Steuerrecht in den Regelungen von § 28 StG sowie Art. 27 in Verbindung mit Art. 29 Abs. 1 DBG keine Grundlage. Die Begründung, wonach Arbeitsleistungen von Angehörigen des Geschäftsinhabers wegen «schlechten Geschäftsganges» nicht periodengerecht hätten entlohnt werden können, überzeuge nicht. Das von der Firma des Ehemannes der Beigeladenen dieser gewährte Darlehen habe per 28. Februar 2010 CHF [...] betragen und sei in den Folgejahren auf CHF [...] (28. Februar 2011) respektive CHF [...] angewachsen. An den Sohn des Geschäftsinhabers und der Beigeladenen seien Darlehensrückzahlungen geleistet worden, sodass die Darlehensschuld des Geschäftsinhabers von CHF [...] per 28. Februar 2010 auf CHF [...] (28. Februar 2011) und CHF [...] per 29. Februar 2012 habe reduziert werden können. Von einem «schlechten Geschäftsgang», der eine periodengerechte Entlohnung von Arbeitsleistungen ausgeschlossen hätte, könne bei dieser Betrachtung keine Rede sein. Vielmehr hätten die dem Geschäftsinhaber nahestehenden Personen durchaus entlohnt werden können, wobei diese Entlohnung buchhalterisch über die Gewährung von Darlehen gegenüber der Beigeladenen und über die Teilrückzahlung eines Darlehens des Sohnes abgewickelt worden sei. Solche geschäftlichen Vorgänge hielten einem Drittvergleich nicht stand. Es sei vorliegend offensichtlich, dass die Firma des Ehemannes der Beigeladenen Drittpersonen weder derartige Darlehen gewährt noch Darlehensrückzahlungen geleistet hätte, wenn sie eigentlich vorrangig betriebsrechtlich privilegierte Lohnforderungen hätte tilgen müssen. In diesen Geschäftsvorgängen sei daher das typische Bild verdeckter Gewinnausschüttungen zu erkennen. Betreffend die Steuerperiode 2013 erwog die Steuerverwaltung in ihren Einspracheentscheiden vom 19. Januar 2017, die «Rückstellungen für Löhne und Ferienguthaben [...] sowie die dazugehörigen Sozialleistungen» könnten nicht akzeptiert werden. Unter Verweis auf die Einspracheentscheide «zur Vorperiode 2012» gelangte sie zum Schluss, dass die um CHF [...] zu hoch ausgefallene Erhöhung der transitorischen Passiven aufzurechnen sei (Verfahren VD.2019.225, act. 8/6). Mit den Vernehmlassungen jeweils vom 22. Mai 2017 (vgl. Verfahren VD.2019.224, act. 6/1 pag. 63 ff. sowie act. 6/2 pag. 68 ff.; Verfahren VD.2019.225, act. 6/1 pag. 53 ff. sowie act. 6/2 pag. 58 ff.) erwog die Steuerverwaltung im vorinstanzlichen Verfahren, es gehe vorliegend nicht einfach um die Beurteilung von geschäftsmässig begründetem Aufwand. Es stelle sich vielmehr die Frage der Korrektheit der von ihr vorgenommenen ertragswirksamen Auflösung von transitorischen Passiven aufgrund der Tatsache, dass die entsprechenden Zahlungen realistischerweise nie erfolgen würden. Nachdem die Zahlung respektive der Bezug der in den Jahresrechnungen als transitorische Passiven verbuchten Lohnforderungen und Ferienguthaben jahrelang versichert und einzelne ausstehende Löhne wie solche aus den Jahren 2007 und 2009 wenn auch mit erheblicher Verzögerung im Geschäftsjahr 2011/2012 bezahlt worden seien, sei die Steuerverwaltung nun im Herbst 2014 aufgrund des Schreibens der damaligen Vertretung der Beigeladenen vom 4. September 2014, in welchem von einer Übertragung des Unternehmens gesprochen worden sei, zum Schluss gelangt, dass die verbuchten transitorischen Passiven und Rückstellungen definitiv nicht mehr begründet gewesen seien. Die bisherigen Rückstellungen seien daher gemäss § 19 Abs. 3 in Verbindung mit § 69 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 StG und Art. 29 Abs. 2 DBG dem steuerbaren Geschäftsertrag zuzurechnen, soweit sie nicht mehr begründet seien. Sie hätten daher in den Veranlagungen zur Steuerperiode 2012 bzw. zur Steuerperiode 2013 aufgelöst und ertragswirksam aufgerechnet werden müssen. Zur Begründung führte sie aus, der Geschäftsinhaber, die Beigeladene und ihr Sohn seien schon längere Zeit mit einem in der Krise stehenden, defizitären Geschäftsbetrieb und einem zunehmend schlechteren Gesundheitszustand des Geschäftsinhabers konfrontiert gewesen. Sie hätten Arbeit zu Löhnen weit unter dem Marktpreis geleistet, um das kriselnde Geschäft zu retten. Die Beigeladene habe sich zur Deckung der eigenen Lebenshaltungskosten ein Darlehen auszahlen lassen. Der Sohn habe wegen dem Ausfall des betagten und schwer krank gewordenen Betriebsinhabers auf Ferientage verzichtet. Nun sei offenkundig, dass der Sohn de facto das Geschäft seines Vaters schon seit Jahren geführt habe und die Verbuchung marktconformer Löhne, wie sie unselbständigen Erwerbstätigen bezahlt würden, gar keinen Sinn mache. Gegenstand der strittigen Aufrechnung ist somit die Auflösung der in der Vergangenheit und für die Steuerperio-

den 2012 sowie 2013 vorgenommenen Rechnungsabgrenzungen für Löhne, darauf geschuldeter Sozialabgaben und Ferienguthaben.

3.3 Dem hat die Vorinstanz mit ihren angefochtenen Entscheiden entgegengehalten, dass sich die vorgenommenen Aufrechnungen mit dem Schreiben der früheren Vertreterin der Beigeladenen vom 4. September 2014 und der darin in Aussicht genommenen Geschäftsübergabe nicht rechtfertigen liessen. Zwar könnten die Steuerbehörden grundsätzlich in jeder Periode beim Vorliegen entsprechender Gründe eine neue Beurteilung vornehmen, weshalb es hierfür des Hinweises auf dieses Schreiben gar nicht bedurft hätte. Der Hinweis auf den Gesundheitszustand des verstorbenen Geschäftsinhabers und die schlechten Geschäftszahlen reichten aber nicht. Die Beigeladene habe aufgezeigt, dass im Geschäftsbetrieb ihres Ehemannes aufgrund der familiären Verbindungen über Jahre wesentliche Lohnbestandteile eines branchenkonformen Entgelts nicht ausbezahlt und in realitätskonform verzinsten Darlehensforderungen umgewandelt worden seien. So seien Forderungen aus Arbeitsverträgen mittels der Gewährung von Darlehen abgegolten worden. Bei Familienbetrieben seien solche Vereinbarungen mit Lohnstundungen nicht unüblich und zeigten den Willen aller, dem Betrieb zum Erfolg zu verhelfen. Aufgrund der familiären Verhältnisse könne dem auch nicht ein Drittvergleich entgegengehalten werden. Für die Einbringlichkeit der Darlehen spreche zudem, dass ein Teil des Darlehens an den Sohn habe amortisiert werden können. Auch in steuerrechtlichen Einspracheverfahren des Sohnes der Beigeladenen seien diese Darlehen als einbringlich beurteilt worden, weshalb es ein widersprüchliches Verhalten bedeute, dies hier anders einzuschätzen.

3.4 Der vorinstanzlichen Beurteilung kann mit den Ausführungen der Steuerverwaltung in ihrer Rekursbegründung nicht gefolgt werden. Wie die Steuerverwaltung zutreffend rügt, setzt sich die Steuerrekurskommission in den angefochtenen Entscheiden mit der Frage der Auflösung von transitorischen Passiven, wie sie in der Buchhaltung des Geschäftsbetriebes der Beigeladenen über mehrere Jahre von 2008 bis 2013 angehäuft wurden, nicht auseinander und vermengt die in der Buchhaltung ausgewiesenen Positionen «Darlehen [Sohn]» und «transitorische Passiven» in unzulässiger Weise. Wie die Steuerverwaltung mit ihrer Rekursbegründung zutreffend ausführt, handelt es sich bei transitorischen Passiven um kurzfristiges Fremdkapital, hinsichtlich dessen ein Mittelabfluss noch aussteht, während Darlehen mittel- oder langfristiges Fremdkapital begründen und ein entsprechender Mittelzufluss bereits erfolgt ist (vgl. Rekursbegründungen, Ziff. III/2e). Im bisherigen Verfahren wurde nie geltend gemacht, dass die mittels transitorischer Passiven verbuchten Lohn- und Ferienguthaben in Darlehensforderungen umgewandelt worden wären. Wie die Steuerverwaltung ebenfalls zutreffend geltend macht, wäre eine solche Umwandlung im Übrigen bezüglich der auf den Lohnguthaben abzurechnenden Sozialleistungen auch gar nicht möglich gewesen, wären diese doch an die Sozialversicherungen und nicht die Arbeitnehmenden abzuführen gewesen (vgl. Rekursbegründungen, Ziff. III/2b f.). Die Umwandlung in Darlehen hätte vielmehr den Ausweis der behaupteten Lohnguthaben vorausgesetzt. Statt ihrer Auszahlung wären die dafür benötigten Mittel aber als neue Darlehen der Beigeladenen und ihres Sohnes gegenüber dem Betriebsinhaber im Betrieb verblieben. Sie hätten so als neue Passiven verbucht werden müssen. Dies ist aber weder behauptet worden noch geschehen. Die Beigeladene bringt im Gegenteil vor, dass die Umdeutung der transitorischen Passiven in Darlehen durch die Vorinstanz nicht den handelsrechtlichen Begebenheiten entspreche (vgl. Vernehmlassung, Ziff. III/4). Im Zuge des Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahrens machte die Beigeladene indessen geltend, dass die Löhne aufgrund mangelnder Liquidität nicht hätten ausbezahlt werden können (vgl. VD.2019.224 act. 6/3, Schreiben [Treuhandunternehmen] vom 20. November 2014) bzw. es sich bei den transitorischen Passiven für die Löhne inkl. Sozialleistungen und bei den Ferienrückstellungen um effektiv aufgrund der bestehenden Arbeitsverhältnisse geschuldete Rückstellungen handle und die entsprechenden Arbeitsleistungen trotz schlechten Geschäftsgangs erbracht worden seien, weshalb sie zwingend hätten abgegrenzt werden müssen (vgl. VD.2019.224 act. 6/3, Einsprache vom 8. Januar 2016). Weiter wurde vorgebracht, es sei aus erbrechtlicher Sicht wichtig, die Lohnguthaben der Beigeladenen und [des Sohnes] «korrekt in der Buchhaltung» zu erfassen (vgl. VD.2019.224 act. 6/3, Schreiben [Treuhandunternehmen] vom 20. November 2014). In den im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Rechtsschriften,

auf welche sie vorliegend verweist (vgl. Vernehmlassung, Ziff. III/4), brachte die Beigeladene vor, es sei unzulässig, ohne gesetzliche Grundlage unterschiedliche, in sich geschlossene und voneinander unabhängige Rechtsverhältnisse – einmal ein Arbeitsverhältnis und daraus aufgrund der Stundung entstehende Forderungen der Arbeitnehmer gegenüber der Einzelfirma gestützt auf Arbeitsvertrag und einmal Darlehensverhältnisse zwischen Darlehensgeber und Darlehensnehmer gestützt auf Darlehensvertrag – für steuerliche Zwecke zu Ungunsten der Beschwerdeführer miteinander zu verbinden. Dies wäre nur möglich, wenn tatsächlich ein relevanter Zusammenhang bestehen würde oder wenn eine Steuerumgehung nachgewiesen werden könnte (vgl. Beschwerde und Rekurs vom 17. Februar 2017, Ziff. III/10.5.2). Die Beigeladene beruft sich ferner auf das Massgeblichkeitsprinzip (vgl. dazu vorne, E. 2.3) sowie auf das Vorsichts- und das Periodizitätsprinzip. Sie wendet diesbezüglich zusammengefasst ein, die Jahresabschlüsse der Geschäftsjahre 2011/2012 und 2012/2013 seien handelsrechtskonform erstellt worden und daher für die Steuerbehörde verbindlich (vgl. Vernehmlassungen, Ziff. III/5.3–III/5.5 sowie Ziff. III/6.3.4).

3.5.1 Vorliegend ist unbestritten, dass die seit 2008 zeitlich abgegrenzten Löhne, Sozialversicherungsbeiträge und Ferienguthaben jeweils in jenen Buchhaltungs- und Steuerperioden – und damit grundsätzlich periodengerecht – bilanziert wurden, in welchen die Arbeitsleistungen erbracht und die Ansprüche aus Arbeitsverhältnis fällig geworden waren (vgl. zum Lohn: Art. 323 OR). Unbestritten ist weiter, dass in den Buchhaltungsperioden 2011/2012 und 2012/2013 Darlehen gewährt (an die Beigeladene) bzw. abbezahlt (an [den Sohn]) worden waren. Die entsprechenden, von der Steuerverwaltung festgestellten Beträge werden in der Höhe (ebenfalls) nicht bestritten.

3.5.2 Von den steuerbaren Roheinkünften können gestützt auf Art. 27 Abs. 1 DBG und § 28 Abs. 1 StG sämtliche zur Erzielung der Einkünfte erforderlichen Aufwendungen abgezogen werden (vgl. Reich/Züger, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 27 N 5). Der Begriff der geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten ist bundesrechtlich in einer Weise geregelt, die einen Gestaltungsspielraum der Kantone ausschliesst (vgl. BGer 2C_188/2015 und 2C_189/2015 vom 23. Oktober 2015 E. 1.2 und E. 2.2, 2C_868/2008 vom 23. Oktober 2009 E. 2.1 [betreffend Einkommenssteuer]; BGE 143 II 8 E. 9 S. 32 [betreffend Gewinnsteuer]; vgl. zum Ganzen auch BGer 2C_107/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 3.1). Ob ein steuerlich zu berücksichtigender Aufwand vorliegt, muss im Einzelfall geprüft werden (BGer 2C_374/2014 vom 30. Juli 2015 E. 2.2.1, mit Hinweis). Gemäss Rechtsprechung sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (BGE 143 II 8 E. 3 S. 12, 124 II 29 E. 3a S. 32, 113 Ib 114 E. 2c S. 118).

3.5.3 Wie die Steuerverwaltung zutreffend feststellte (vgl. vorne, E. 3.2), ergibt sich aus den Akten, dass das der Beigeladenen aus dem Geschäftsvermögen ihres Gatten gewährte Darlehen von CHF [...] (Stand 28. Februar 2011) zunächst auf CHF [...] (Stand 29. Februar 2012) und dann auf CHF [...] (Stand 28. Februar 2013) zunahm, während die im Geschäftsvermögen von [B.] gegenüber [dem Sohn] bestehende Darlehensschuld von CHF [...] (Stand 28. Februar 2011) zunächst auf CHF [...] (Stand 29. Februar 2012) und dann auf CHF [...] (Stand 28. Februar 2013) abnahm. Die unter dem Titel «Darlehen» ausgerichteten Zahlungen beliefen sich demnach gesamthaft auf CHF [...] (Geschäftsjahr 2011/2012) bzw. auf CHF [...] (Geschäftsjahr 2012/2013). Bei der gegebenen Sachlage genügt es nicht, sich für die geschäftsmässige Begründetheit der streitbetroffenen transitorischen Passiven auf (angebliche) Liquiditätsengpässe zu berufen, wenn diese Liquiditätsengpässe mitunter darauf zurückzuführen sind, dass den mitarbeitenden Familienmitgliedern (anstelle der Ansprüche aus Arbeitsvertrag) Darlehen gewährt bzw. abbezahlt wurden. Soweit die Steuerverwaltung sinngemäss zum Schluss gelangte, dass die Ansprüche aus Arbeitsverhältnis tatsächlich hätten beglichen werden können, liegt demnach keine unzulässige Vermischung von sachlich unabhängigen Geschäftsvorfällen vor. Vor diesem Hintergrund bedarf es vielmehr zusätzlicher Gründe, damit eine Verschiebung von Aufwendungen mittels passiver Rechnungsabgrenzungspositionen in spätere Geschäfts- bzw. Steuerperioden als sachlich gebo-

ten erscheint. Es wäre an der Beigeladenen gewesen, die geschäftsmässige Begründetheit der streitbetroffenen transitorischen Passiven nachvollziehbar darzulegen (vgl. vorne, E. 2.4). Mangels eines entsprechenden Nachweises ging die Steuerverwaltung zutreffend davon aus, dass die vorgenommene Rechnungsabgrenzung nicht geschäftsmässig begründet war. Damit kann offenbleiben, ob die Jahresabschlüsse 2011/2012 und 2012/2013 handelsrechtskonform sind. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung ist steuerlich so oder anders zulässig.

3.6.1 Der strittigen Verbuchung transitorischer Passiven liegt eigentlich eine angenommene Schuld gegenüber den beiden mitarbeitenden Familienmitgliedern des Betriebsinhabers zu Grunde. Die entsprechenden Lohn-, Ferien- und Sozialleistungsguthaben wurden sowohl dem Grund nach als auch in der Höhe als sicher angesehen, andernfalls wären sie wohl nicht im Rahmen der passiven Rechnungsabgrenzung, sondern als Rückstellungen verbucht worden (vgl. zum Rückstellungsbegriff vorne, E. 2.3.2 f.; im Zusammenhang mit dem alten Rechnungslegungsrecht: Brülisauer/Poltera, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 29 N 6 und 15). Transitorische Passiven (bzw. antizipative Passiven) werden als Korrekturposten für Aufwand des alten Jahres verbucht, welcher erst im neuen Jahr bezahlt oder in Rechnung gestellt wird (vgl. zum neuen Rechnungslegungsrecht: Neuhaus/Gerber, in: Basler Kommentar OR II, 6. Auflage, Basel 2015, Art. 959a N 60; vgl. allgemein zum Periodizitätsprinzip gemäss altem Rechnungslegungsrecht: Reich, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich 2012, § 15 N 84 ff.). Vorliegend ist eine solche Rechnungsstellung und Bezahlung nach den erfolgten transitorischen Verbuchungen von einer Ausnahme im Geschäftsjahr 2011/2012 bzw. im Geschäftsjahr 2012/2013, bei welcher Lohnguthaben aus den Jahren 2007 und 2009 bzw. aus den Jahren 2008 und 2010 nachträglich ausbezahlt wurde, über die Jahre unterblieben. Indem die Ansprüche der Beigeladenen und [des Sohnes] als transitorisches Passivum verbucht worden waren, wurde deren Befriedigung im darauffolgenden Geschäftsjahr als sicher angenommen. Gleichwohl waren die Lohnschulden offenbar jeweils weder gegenüber den Sozialversicherungen noch gegenüber den mitarbeitenden Familienmitgliedern ausgewiesen worden (vgl. Schweizerische Steuerkonferenz [SSK], Arbeitsgruppe Lohnausweis, FAQ vom 23. August 2018, Allg. 5 und 6, wonach Lohnansprüche, die strittig oder besonders unsicher sind, grundsätzlich erst im Kalenderjahr der Auszahlung zu bescheinigen sind) und bestanden die Forderungen teilweise über 52 Monate; eine relevante Erfüllung der Forderungen blieb weitgehend aus. Gleiches gilt auch für die als transitorisches Passivum verbuchten Ferienguthaben, die ihrem Erholungszweck entsprechend zeitnah zu realisieren gewesen wären. Werden solche Guthaben als transitorisches Passivum verbucht, so folgt aus dem diesem zugrundeliegenden Zweck der Rechnungsabgrenzung, dass die entsprechende Position im folgenden Geschäftsjahr wieder aufgelöst wird (BGer 4A_338/2011 vom 14. Dezember 2011 E. 3.4). Dies geschah vorliegend unstrittig nicht.

3.6.2 Auch wenn die seit 2008 erfolgte, konsekutive Verbuchung von Lohn-, Sozialleistungs- und Ferienguthaben als transitorische Passiven somit von der Steuerverwaltung bereits früher hätten aufgelöst werden sollen, wie die Steuerverwaltung mit ihrem Rekurs anerkennt (vgl. Rekursbegründungen, Ziff. III/2d), so steht dies der Aufrechnung in den Steuerperioden 2012 und 2013 nicht entgegen, wenn nun definitiv feststeht, dass eine Erfüllung der vorbehaltenen Ansprüche aus Arbeitsverhältnis – soweit sich die streitbetroffenen transitorischen Passiven überhaupt als geschäftsmässig begründet erweisen (vgl. vorne, E. 3.5) – ausgeschlossen erscheint. Dass mit einer Erfüllung der über Jahre als transitorische Passiven verbuchten Lohn- und Ferienguthaben wie auch der geschuldeten Sozialversicherungsbeiträge spätestens im Jahr 2012 nicht mehr hat gerechnet werden müssen, hat die Steuerverwaltung hinlänglich belegt. Es ist unbestritten, dass der Geschäftsinhaber damals knapp [...] Jahre alt und pflegebedürftig war. Obwohl auch im Jahr 2012 bzw. 2013 der mitarbeitenden Beigeladenen bloss ein Nettolohn von CHF [...] bzw. von CHF [...] (vgl. Verfahren VD.2019.224, act. 6/3) und dem geschäftsführenden Sohn von bloss CHF [...] bzw. CHF [...] (vgl. Verfahren VD.2019.224 und 225, act. 4) ausgezahlt wurde, resultierte aus dem Betrieb der Einzelfirma ein deklariertes Verlust von CHF [...] (pro 2012) bzw. ein deklariertes Gewinn von [...] (pro 2013; in jenem Jahr betrug der unter dem Titel «Darlehen» ausbe-

zahlte Betrag freilich rund CHF [...] weniger als im Vorjahr). Wie die Beigeladene mit ihrer Vernehmlassung betreffend die Steuerperiode 2012 (vgl. VD. 2019.224, act. 6/1 pag. 63 ff. sowie act. 6/2 pag. 68 ff.) nachgewiesen hat, resultierten bereits in den Vorjahren Betriebsverluste von CHF [...] (2010/2011), CHF [...] (2009/2010), CHF [...] (2008/2009) und CHF [...] (2007/2008; vgl. act. 8/8). Soweit eine rückwirkende Zahlung der auf den Betrag von CHF [...] angewachsenen transitorischen Passiven für Löhne aus den Jahren 2008 bis 2013, Sozialleistungen und Ferienguthaben gemäss den Behauptungen der Beigeladenen aufgrund des Geschäftsbetriebes nicht möglich war, war spätestens im Jahr 2012 nicht mehr erkennbar, wie mit der weiteren reinen Rechnungsabgrenzung bestehender Lohnguthaben dem Betrieb hätte zum Erfolg verholfen werden können. Wie bereits ausgeführt, war eine solche Auszahlung von Lohnguthaben aber offensichtlich auch nicht beabsichtigt, wurden doch stattdessen Darlehensauszahlungen respektive -rückzahlungen zulasten der Einzelfirma und zugunsten der mitarbeitenden Familienmitglieder vorgenommen (vgl. vorne, E. 3.5).

3.6.3 Wurde aber das steuerbare Einkommen seit 2008 durch die Verbuchung von Arbeitnehmerguthaben als transitorische Passiven vermindert, bei denen feststeht, dass sie gar nicht erfüllt werden, so gebietet der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) deren nachträgliche Berücksichtigung. Auch wenn eine strenge Berücksichtigung des Grundsatzes der Periodizität der Besteuerung eine rückwirkende Aufrechnung auf den Zeitpunkt erfolgen müsste, in welchem die Ursache für die Passivierung weggefallen ist, so wird in der Praxis die steuerrechtliche Auflösung jeweils in jener Periode vorgenommen, in der die Unbegründetheit von der Steuerbehörde festgestellt wird (Richner et al., a.a.O., § 64 N 133, mit Hinweis auf Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 49, mit weiteren Hinweisen). Soweit dies in diesem Zeitpunkt zu einer Unbilligkeit aufgrund der aktuellen Leistungsfähigkeit führen sollte, so wäre dies in einem allfälligen Steuererlassverfahren, nicht aber im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen.

3.7 Die steuerrechtliche Auflösung der streitbetroffenen transitorischen Passiven wurde zurecht in vollem Umfang in der Steuerperiode 2012 bzw. 2013, in welcher deren Unbegründetheit von der Steuerverwaltung festgestellt worden war, vorgenommen (Richner et al., a.a.O., § 64 N 133; vgl. auch Reich et al., a.a.O., Art. 29 N 49 m.w.H.). Nach dem Gesagten sind die vorliegend noch umstrittenen Aufrechnungen der transitorischen Passiven für Löhne, Sozialversicherungsbeiträge und Ferienguthaben nicht zu beanstanden und die Einspracheentscheide vom 19. Januar 2017 betreffend die Steuerperioden 2012 und 2013 sind zu bestätigen.

4. Soweit die Beigeladene vorbringt, die Jahresrechnungen der Vorjahre ab der Steuerperiode 2008 seien handelsrechtlich korrekt und vollständig gewesen, weshalb sie von der Steuerverwaltung auch nicht beanstandet worden seien, vermag sie daraus nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Massgebend für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache ist allein, dass die in den Vorjahren als transitorische Passiven verbuchten Ansprüche nicht bezahlt wurden und daher aufgelöst und aufgerechnet werden mussten (vgl. vorne, E. 3.5 und 3.6). Dies führt auch dazu, dass – soweit die finanziellen Mittel tatsächlich nicht vorhanden waren, um die erbrachte Arbeitsleistung periodengerecht zu entlohnen – mangels späterer Realisierungsmöglichkeit im Jahr 2011/2012 bzw. im Jahr 2012/2013 keine solchen neuen transitorischen Passiven haben gebildet werden können. Im Übrigen wird die Beigeladene von der Pflicht, die geschäftsmässige Begründetheit von Abzügen nachzuweisen, auch dann nicht entbunden, wenn die Steuerverwaltung die geschäftsmässige Begründetheit der entsprechenden Abzüge in einer früheren Steuerperiode bejaht hat. Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Steuerperiode Rechtsbeständigkeit zu. Die Steuerbehörde kann im Rahmen jeder Neuveranlagung einer steuerpflichtigen Person sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und abweichend würdigen (vgl. BGer 2C_295/2018 vom 6. Februar 2019 E. 4.1, 2C_41/42/2016 vom 25. April 2017 E. 4.2, 2C_361/364/2011 vom 8. November 2011 E. 3.3).

5. Nach dem Gesagten sind die Rekurse und Beschwerden gutzuheissen. Die angefochtenen Entscheide sind aufzuheben und die Einspracheentscheide vom 19. Januar 2017 sind zu bestätigen. [Kosten]

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht (Dreiergericht):

In Gutheissung des Rekurses und der Beschwerde werden die Entscheide der Steuerrekurskommission vom 25. April 2019 betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2012 aufgehoben und es werden die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 19. Januar 2017 bestätigt. In Gutheissung des Rekurses und der Beschwerde werden die Entscheide der Steuerrekurskommission vom 9. Mai 2019 betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2013 aufgehoben und es werden die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 19. Januar 2017 bestätigt.

[Kosten]