

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C_1019/2020

Urteil vom 29. Dezember 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichter Beusch,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

1. A. _____,
2. B. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Gebag Treuhand AG,

gegen

1. Kantonales Steueramt Aargau,
Tellistrasse 67, 5001 Aarau,
2. Gemeinderat C. _____,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau,
Steuerperiode 2009,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts
des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 27. Oktober 2020
(WBE.2020.172).

Sachverhalt:

A.

A. _____ war einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat, Geschäftsführer und Bauleiter der D. _____ AG mit Sitz in U. _____ /AG, die er zusammen mit E. _____ gegründet hatte und an der beide Gründer 50% der Aktien hielten.

Anfang April 2007 überbaute die D. _____ AG unter anderem die beiden Liegenschaften GB V. _____ /AG Parzelle www und xxx. Mit Vertrag vom 1. Oktober 2007 verkaufte die D. _____ AG die Liegenschaft Parzelle www zum Preis von Fr. 770'000.-- an F. _____. Am 4. Juni 2008 erwarb A. _____ die Liegenschaft zum Preis von Fr. 790'000.-- von F. _____ und verkaufte sie am 1. Mai 2009 zum Preis von Fr. 655'000.-- an G.G. _____ und H.G. _____. Mit Vertrag vom 5. Oktober 2007 erwarb A. _____ zudem die Liegenschaft Parzelle xxx zum Preis von Fr. 730'000.-- von der D. _____ AG und verkaufte sie am 4. Juni 2009 zum Preis von Fr. 635'000.-- an I.I. _____ und J.I. _____. Im Jahresabschluss 2008 nahm der als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler besteuerte A. _____ Abschreibungen von Fr. 230'000.-- vor (Fr. 135'000.-- betreffend Parzelle www und Fr. 95'000.-- betreffend Parzelle xxx).

Das Bundesgericht verweigerte letztinstanzlich die Abschreibungen, weil der Kapitalverlust allenfalls in der Steuerperiode 2009 abziehbar sei, nicht aber bereits in der Steuerperiode 2008 (Urteil 2C_797/2018 vom 28. März 2019 E. 5.4.).

B.

Mit Verfügung vom 18. März 2014 wurden A. _____ und seine Ehefrau B. _____ für die Steuerperiode 2009 mit einem Einkommen von Fr. 835'202.-- (steuerbar) bzw. Fr. 852'881.-- (satzbestimmend) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-- veranlagt. Dabei nahm die Steuerkommission K. _____ insbesondere

zwei Aufrechnungen bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit vor: Einerseits verweigerte sie den Abzug eines Verlusts von Fr. 250'503.-- aus dem Verkauf einer Liegenschaft in W._____/BL, andererseits anerkannte sie eine ausserordentliche Abschreibung von Fr. 278'248.-- auf einem Mehrfamilienhaus in X._____/SO nicht. Die Steuerkommission machte geltend, dass A._____, das hälftige Miteigentum, das er an den Liegenschaften innehatte, unentgeltlich erworben hatte. Deshalb konnte er aus der Veräusserung des Anteils an der Liegenschaft in W._____/BL keinen Verlust erleiden und auf dem Anteil an der Liegenschaft in X._____/SO keine Abschreibung vornehmen. Soweit diese Aufrechnungen betroffen waren, blieben die kantonalen Rechtsmittel ohne Erfolg (Einspracheentscheid vom 7. April 2016; Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 23. April 2020; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 27. Oktober 2020). Das Spezialverwaltungsgericht und das Verwaltungsgericht lehnten es zudem ab, die für die Steuerperiode 2008 erfolglos geltend gemachten Abschreibungen von Fr. 135'000.-- und Fr. 95'000.-- auf den Liegenschaften in V._____/AG nunmehr als Veräusserungsverluste zum Abzug zuzulassen.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 7. Dezember 2020 beantragen A._____, B._____, das Urteil des Verwaltungsgerichts sei aufzuheben, das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A._____ sei um Fr. 480'503.-- zu reduzieren und das steuerbare Einkommen auf Fr. 113'397.-- festzusetzen. Ferner sei die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit des Verlustes auf dem Grundstück X._____, Parzelle yyy, der Steuerperiode 2010 zuzuweisen. Das Verwaltungsgericht und das Kantonale Steueramt Aargau beantragen die Abweisung der Beschwerde. Die Steuerkommission K._____ verzichtet auf eine Stellungnahme.

Erwägungen:

1.

1.1. Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Die Beschwerde richtet sich gegen das kantonal letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführer sind zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Soweit mit der Beschwerde die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids betreffend die Steuerperiode 2009 und die Festsetzung des steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens auf Fr. 113'397.-- verlangt wird, ist darauf einzutreten.

1.2. Die von den Beschwerdegegnern verweigerte ausserordentliche Abschreibung von Fr. 278'238.-- auf der Liegenschaft in X._____/SO machen die Beschwerdeführer - anders als vor Verwaltungsgericht - vor Bundesgericht nicht mehr geltend. Sie beantragen, die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit des Verlustes sei der Steuerperiode 2010 zuzuweisen. Darauf kann nicht eingetreten werden, weil nur die Steuerperiode 2009 Gegenstand des bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet.

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 142 I 135 E. 1.6**). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (**BGE 147 I 73 E. 2.2**; **140 III 115 E. 2**). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 147 I 73 E. 2.2**). Im bundesgerichtlichen Verfahren gilt ein Novenverbot, wonach neue Tatsachen und Beweismittel grundsätzlich nicht berücksichtigt werden können (vgl. Art. 99 Abs. 1 BGG).

2.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (**BGE 143 II 459 E. 2.1**; **134 II 207 E. 2**). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: **BGE 143 II 33**). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (**BGE 147 I 73 E. 2.1**; **143 II 283 E. 1.2.2**; **139 I 229 E. 2.2**; **138 I 274 E. 1.6**).

3.

3.1. Gemäss § 27 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder andern selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar (vgl. auch Art. 8 Abs. 1 StHG). Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt § 68 StG/AG sinngemäss (§ 27 Abs. 3 StG/AG; vgl. analog auch Art. 18 Abs. 3 i.V.m. Art. 58 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) : Danach bemisst sich der steuerbare Gewinn nach dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (Abs. 1 lit. a), unter Hinzurechnung von allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Abs. 1 lit. b), den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehaltlich § 72 StG/AG (Abs. 1 lit. c), und den Zinsen auf verdecktem Eigenkapital (Abs. 1 lit. d). Zum nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand (Abs. 1 lit. b) gehören etwa geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (Abs. 1 lit. b Ziff. 2), ferner offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Abs. 1 lit. b Ziff. 5).

3.2. Wie bei juristischen Personen ist also auch für die Besteuerung selbständig erwerbstätiger Personen, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, der handelsrechtliche Abschluss massgeblich (sog. Massgeblichkeitsprinzip; vgl. **BGE 147 II 209** E. 3.1.1). Nach Art. 960a Abs. 1 OR müssen die Aktiven bei ihrer Ersterfassung höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. In der Folgebewertung dürfen sie grundsätzlich nicht höher bewertet werden als zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Art. 960a Abs. 2 OR). Die Bewertungsansätze für Vermögenswerte sind aber gegen oben nicht nur durch die Anschaffungskosten, sondern auch durch den Wert begrenzt, den der Vermögenswert für das Unternehmen aufweist (so ausdrücklich noch Art. 960 Abs. 2 aOR). Bestehen konkrete Anzeichen für eine Überbewertung von Aktiven, so sind die Werte zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen (Art. 960 Abs. 3 OR). Der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust muss durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste müssen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden (Art. 960a Abs. 3 OR). Diese Korrekturen stehen im Einklang mit dem Vorsichtsprinzip, einem der wichtigsten Bewertungs- und Rechnungslegungsgrundsätze (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 und Art. 960 Abs. 2 OR). Das Vorsichtsprinzip verlangt, dass die Aktiven und Passiven im Zweifelsfall - im Rahmen der Ungewissheit sowie unter Beachtung der gesetzlichen Grenzen des Ermessensspielraums - in der für das Unternehmen ungünstigsten Form dargestellt werden (**BGE 137 II 353** E. 6.2; **115 Ib 55** E. 5b).

3.3. Nach dem Imparitätsprinzip, das aus dem Vorsichtsprinzip folgt, müssen Verluste bereits bei der Feststellung bilanzmässig berücksichtigt werden, während Erträge nach dem Realisationsprinzip erst bei der Realisierung zu verbuchen sind (**BGE 116 II 533** E. 2a/dd; Urteil 4A_277/2010 vom 2. September 2010 E. 2.2; MICHAEL BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, 2020, N. 269; PETER BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019, N. 173 f.; NEUHAUS/SUTER, in: Basler Kommentar, OR II, 5. Aufl. 2016, N. 6 zu Art. 958b OR; TORRIONE/BARAKAT, in: Commentaire Romand, CO II, 2. Aufl. 2017, N. 60 zu Art. 958c OR). Eine Pflicht zur umgehenden Anpassung des Buchwerts eines Aktivums besteht handelsrechtlich dementsprechend nicht nur, wenn sein Wert im Verlaufe der Zeit unter die Anschaffungskosten fällt, sondern auch dann, wenn der Wert von Beginn weg dauernd unter den Anschaffungskosten liegt (sog. "Non-Valeur"). Wenn die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Wert nicht geschäftsmässig begründet ist, namentlich weil sie ohne entsprechende Gegenleistung einem Beteiligten oder einer diesem nahestehenden Person zugeflossen ist, darf die erforderliche Korrektur nicht der Erfolgsrechnung belastet, sondern muss sie erfolgsneutral zulasten der Reserven verbucht werden (vgl. BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 302 zu Art. 58 DBG; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Band II, 9. Aufl. 2002, S. 487).

4.

Vor Bundesgericht unstrittig ist, dass die beiden im Jahr 2009 verkauften Liegenschaften in V. _____/AG zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers, der als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler besteuert wird, gehören, und dass der Beschwerdeführer die Werteinbusse von Fr. 230'000.-- im Jahresabschluss 2008 abschreibungsweise geltend gemacht hatte. Diese Abschreibungen wurden für die Steuerperiode 2008 letztinstanzlich steuerlich nicht anerkannt. Dabei blieb offen, ob diese Abschreibungen gänzlich unzulässig waren oder ob sie allenfalls im Folgejahr gerechtfertigt sein könnten (vgl. Urteil 2C_797/2018 vom 28. März 2019 E. 5.3, in: StE 2019 B 23.2 Nr. 59). Richtigerweise hat das Verwaltungsgericht nun also für das Folgejahr geprüft, ob die Abschreibungen respektive die tatsächlich realisierten Verluste steuerlich abziehbar sind. Es hat dies verneint, weil die Anschaffungskosten für die beiden Liegenschaften und damit ihre ursprünglichen Buchwerte nie ihrem Verkehrswert entsprochen hätten. Vielmehr hätten die Verkehrswerte bereits im Erwerbszeitpunkt mit den Erlösen übereingestimmt, die der Beschwerdeführer schliesslich im Jahr 2009 anlässlich der Veräusserung an Dritte erzielt habe. Die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und den Verkehrswerten sei Personen zugeflossen, die dem Beschwerdeführer nahe gestanden hätten. Die Werteinbusse könne daher auch in der Steuerperiode 2009 nicht erfolgswirksam geltend gemacht werden.

4.1. Was unter dem unbestimmten Rechtsbegriff des Verkehrswerts zu verstehen sei, stellt eine Rechtsfrage dar, während der Preis, der tatsächlich erzielt werden kann, eine Tatfrage ist (Urteil 2C_418/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3, zur Publikation vorgesehen; **BGE 122 I 168** E. 2c; Urteile 2C_68/2021 vom 22. Februar 2021 E. 3.3.2; 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2). Der abgaberechtliche Verkehrswert entspricht praxismässig dem Marktwert und damit dem Preis, der bei einer Veräusserung des Vermögensobjektes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unabhängiger Dritter unter normalen Umständen zu bezahlen bereit wäre. Er beruht mithin auf einer doppelten Fiktion, indem angenommen wird, dass eine Veräusserung überhaupt möglich wäre und dass diese zu Drittkonditionen vorgenommen würde. In jedem Fall bildet der abgaberechtliche Verkehrswert keine mathematisch punktgenau bestimmbare Grösse; vielmehr ist er in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (Urteil 2C_418/2020 vom 21. Dezember 2021 E. 4.4.3, zur Publikation vorgesehen; **BGE 131 I 291** E. 3.2.2; **128 I 240** E. 3.2.1; **124 I 193** E. 4a).

4.2. Gestützt auf die amtlich ermittelten steuerlichen Verkehrswerte (Parzelle xxx: Fr. 626'041.-- [geschätzter Verkehrswert überbaut] bzw. Fr. 496'300.-- [Steuerwert überbaut]; Parzelle www: Fr. 513'500.-- [Steuerwert überbaut]) und den Preis, der für eine benachbarte Parzelle bezahlt worden war (Fr. 650'000.--) kam die Vorinstanz zum Schluss, dass die vom Beschwerdeführer bezahlten Preise für die Parzellen www (Fr. 790'000.--) und xxx (Fr. 730'000.--) nie den Verkehrswerten dieser Liegenschaften entsprochen hätten. Vielmehr sei davon auszugehen, dass die im Jahr 2009 erzielten Verkaufserlöse (Parzelle www: Fr. 655'000.--; Parzelle xxx: Fr. 635'000.--) den Verkehrswerten im Erwerbszeitpunkt entsprochen hätten. Dementsprechend habe der Beschwerdeführer auf den erworbenen Liegenschaften im Umfang der überschüssenden Beträge (Parzelle www: Fr. 135'000.--; xxx: Fr. 95'000.--) im Erwerbszeitpunkt einen Non-Valeur bilanziert, den er nicht habe abschreiben können.

4.3. Die Beschwerdeführer bringen verschiedene Anhaltspunkte für einen höheren Verkehrswert der Liegenschaften im Erwerbszeitpunkt vor. Namentlich bestehen gewisse Zweifel, inwiefern die amtlichen Werte der Liegenschaften die Verkehrswerte zuverlässig widerspiegeln. Wenig aufschlussreich ist dagegen ihr Vorbringen, dass der Beschwerdeführer und sein Geschäftspartner im Jahr 2007 für die unterpreisliche Entnahme von Liegenschaften aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung besteuert worden seien. Dieser Vorgang schliesst nicht aus, dass der Beschwerdeführer für andere Liegenschaften Preise über dem Verkehrswert bezahlt und damit direkt bzw. indirekt eine verdeckte Kapitaleinlage geleistet hat. Die finanzielle Notlage der D. _____ AG und indirekt ihrer Aktionäre - darunter der Beschwerdeführer - im Jahr 2009 ist zwar ein Indiz dafür, dass der Erlös aus dem Verkauf der beiden Liegenschaften aufgrund Zeitdrucks ungewöhnlich tief ausgefallen sein könnte. Aber auch unter Berücksichtigung dieses Indiz gelingt es den Beschwerdeführern nicht, die Feststellungen der Vorinstanz in Bezug auf die Verkehrswerte der beiden Liegenschaften als geradezu offensichtlich unrichtig darzustellen (Art. 97 Abs. 1 BGG). Somit ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Verkehrswerte im Erwerbszeitpunkt mit den nur relativ kurze Zeit (Parzelle www: elf Monate; Parzelle xxx: 20 Monate) später erzielten Verkaufserlösen übereinstimmten und die Liegenschaften damit bei einer Verbuchung zu Anschaffungskosten erheblich überbewertet waren.

4.4. Für die rechtliche Beurteilung bedeutet dies, dass die Buchwerte der Liegenschaften bereits beim Erwerb bzw. unmittelbar im Anschluss daran hätten korrigiert werden müssen. Eine geschäftsmässige Begründung für die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und den Verkehrswerten ist nicht erkennbar. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer diese Preise nur bezahlte, weil ihm die Verkäufer der Liegenschaften nahe standen (vgl. zum Begriff der nahestehenden Person **BGE 138 II 545** E. 3.4; Urteile 2C_777/2019 vom 28. April 2020 E. 5.2; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.2, in: StE 2015 A 21.12 Nr. 16, StR 70/2015 S. 811). Das gilt nicht nur für die Verkäuferin der Parzelle xxx, die D. _____ AG, an welcher der Beschwerdeführer hälftig beteiligt war und die er zusammen mit seinem Geschäftspartner kontrollierte. Auch der Verkäufer der Parzelle www, der als Bauunternehmer für die D. _____ AG tätig war, ist als dem Beschwerdeführer nahestehende Person zu betrachten. Insbesondere aus den Umständen der Rückübertragung hat die Vorinstanz geschlossen, dass zwischen ihm und dem Beschwerdeführer respektive der D. _____ AG eine von gegenseitigen Abhängigkeiten geprägte Beziehung bestanden habe. In der Tat lässt der Ablauf der Ereignisse kaum einen anderen Schluss zu, als dass sich die Parteien wirtschaftlich nahe standen. Hinzu kommt, dass das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ein Indiz für ein Näheverhältnis ist (Urteile 2C_505/2018 vom 7. Dezember 2018 E. 3.2; 2C_414/2012 vom 19. November 2012 E. 6.1).

4.5. Nach dem Gesagten hätten die Buchwerte der erworbenen Liegenschaften umgehend in den Steuerperioden 2007 (Parzelle xxx) bzw. 2009 (Parzelle www) erfolgsneutral - d.h. durch eine Belastung der Reserven - korrigiert werden müssen. Dementsprechend ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die in der Steuerperiode 2009 schliesslich realisierten Verluste nicht zum Abzug zugelassen hat.

5.

Beim Verlust aus dem Verkauf einer Liegenschaft in W. _____ /BL ist strittig, ob dieser E. _____, dem Geschäftspartner des Beschwerdeführers, zuzuordnen ist, oder ob der Beschwerdeführer die Hälfte des Verlustes (mithin Fr. 250'503.--) zu tragen hatte und ihn daher steuerlich in Abzug bringen kann.

5.1. Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass der Beschwerdeführer beim Erwerb der Liegenschaft in W. _____ /BL lediglich formell "beteiligt", im internen Verhältnis bzw. wirtschaftlich aber in keiner Weise

davon betroffen war. Ihre Sichtweise belegt die Vorinstanz überzeugend anhand des Abtretungsvertrags vom 23. September 2009. Darin erklärten der Beschwerdeführer und E. _____ gegenüber der Notarin, "dass die Kaufpreisbezahlung, die Finanzierung und die Verzinsung der derzeit mit Fr. 1'200'000.-- ausstehenden Hypothek der Grundstück-Parzelle zzz, GB W. _____ [...] nur durch Herrn E. _____ erfolgte und Herr A. _____ lediglich aufgrund einer Auflage der finanzierenden Bank ins Eigentum an der Grundstück-Parzelle zzz aufgenommen wurde". Daran schliesst im Abtretungsvertrag eine Passage mit folgendem Wortlaut an: "Eingedenk dessen folgt die heutige Abtretung des ME-Blattes 6349, GB W. _____/BL, d.h. 1/2 Miteigentumsanteil an der Grundstück-Parzelle zzz, GB W. _____/BL, unentgeltlich. Die Parteien verpflichten sich auf erste Nachfrage und Aufforderung der kantonalen Steuerverwaltung in Liestal hin, obstehenden Sachverhalt zu belegen."

5.2. Die Würdigung der Vorinstanz betrifft zumindest in erster Linie Fragen des Sachverhalts und ist daher insoweit für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG; vgl. oben E. 2.1). Die Beschwerdeführer bringen nichts vor, was es rechtfertigen würde, davon abzuweichen.

5.2.1. Die Beschwerdeführer machen diesbezüglich geltend, dass die Liegenschaft W. _____/BL gemeinsam durch den Beschwerdeführer und E. _____ erworben worden sei. Die L. _____ Bank habe die Finanzierung unter solidarischer Haftung auf beide Personen vorgenommen. Dass der Beschwerdeführer aus haftungsrechtlichen Gründen als Eigentümer im Grundbuch aufgenommen und gegenüber der finanzierenden Bank in den Hypothekarvertrag eintrat, vermag jedoch nichts daran zu ändern, dass gemäss notariell beurkundetem Vertrag einzig E. _____ am Grundstück wirtschaftlich berechtigt war.

5.2.2. Wenn sodann entgegen dem wirtschaftlich und steuerlich massgebenden, eindeutig beurkundeten Sachverhalt sämtliche Kosten und Erträge sowie das Vermögen und die Schuld je hälftig in den Buchhaltungen der beiden Eigentümer verbucht worden sind, erweist sich diese Verbuchung im Lichte des Abtretungsvertrags schlicht als unrichtig und damit als handelsrechtswidrig (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 3 OR). Die Jahresrechnung kann die Steuerbehörden aber nur insoweit binden, als sie handelsrechtskonform erstellt worden ist (vgl. **BGE 147 II 209** E. 3.1.1). Auch die eingereichten Steuererklärungen, mit denen die Beschwerdeführer nach eigener Ausdrucksweise "ihren Willen bezüglich Besitzesverhältnisse und Zuteilung zum Geschäftsvermögen" bekundeten, vermögen die Beweiskraft des beurkundeten Abtretungsvertrags nicht zu schmälern. Abwegig ist die Behauptung der Beschwerdeführer, dass Überweisungen über gemeinsame Konten die wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers belegen würden.

5.2.3. Als offensichtlich unrichtig rügen die Beschwerdeführer schliesslich die Feststellung des Verwaltungsgerichts, dass "ein Ausgleich unter den Aktionären in der Höhe von [Fr.] 125'000.00 (2 Tranchen à Fr. 22'500.00 und Fr. 102'500) zugunsten des Beschwerdeführers [...] verbucht wurde" (angefochtenes Urteil E. 2.2.2.). Wie es sich damit verhält, kann hier offen bleiben, weil sich die Vorinstanz in ihrer Würdigung nämlich nur hilfsweise auf diesen Umstand, primär jedoch auf den Abtretungsvertrag vom 23. September 2009 gestützt hat.

5.3. Zusammengefasst erweisen sich die Feststellungen der Vorinstanz in Bezug auf die fehlende wirtschaftliche Berechtigung des Beschwerdeführers an der Liegenschaft in W. _____/BL jedenfalls nicht als offensichtlich unrichtig. Folgerichtig hat die Vorinstanz dem Beschwerdeführer nicht gestattet, den Verlust aus der Veräusserung der Liegenschaft in W. _____/BL anteilsweise steuerlich zum Abzug zu bringen. Das Urteil der Vorinstanz ist demnach auch in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

6.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Beschwerdeführer tragen die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 5'000.-- werden den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonalen Steueramt Aargau und dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, mitgeteilt.

Lausanne, 29. Dezember 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Seiler