Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 797/2018

Urteil vom 28. März 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Haag,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Zollinger.

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

gegen

Kantonales Steueramt Aargau.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2008,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 18. Juli 2018 (WBE.2018.60).

Sachverhalt:

A.
A._____ war einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat, Geschäftsführer und Bauleiter der C._____ AG (Sitz: U._____), an der er zudem 50 % der Aktien hielt.
Anfangs April 2007 überbaute die C._____ AG unter anderem die beiden Liegenschaften V._____ Parzelle Nr. xxx und Nr. yyy. Mit Vertrag vom 1. Oktober 2007 verkaufte die C._____ AG die Liegenschaft Parzelle Nr. xxx zum Preis von Fr. 770'000.-- an D._____. Am 4. Juni 2008 erwarb A._____ die Liegenschaft zum Preis von Fr. 790'000.-- von D._____ und verkaufte sie am 1. Mai 2009 zum Preis von Fr. 655'000.-- an E.E._____ und F.E._____. Mit Vertrag vom 5. Oktober 2007 erwarb A._____ zudem die Liegenschaft Parzelle Nr. yyy zum Preis von Fr. 730'000.-- von der C._____ AG und verkaufte sie am 4. Juni 2009 zum Preis von Fr. 635'000.-- an G.F._____ und H.F._____. Im Jahresabschluss 2008 nahm der als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler besteuerte A._____ Abschreibungen von Fr. 230'000.-- vor (entsprechend Fr. 135'000.-- betreffend Parzelle Nr. xxx und Fr. 95'000.-- betreffend Parzelle Nr. yyy).
Über die C._____ AG wurde am 12. August 2009 der Konkurs eröffnet und mangels Aktiven am 31. August 2009 eingestellt.

B.
Mit Veranlagungsverfügung vom 18. März 2014 rechnete das Kantonale Steueramt Aargau die Abschreibung als geschäftsmässig nicht begründet im Einkommen von A._____ und B._____ auf. Mit Einspracheentscheid vom 7. April 2016 veranlagte die Steuerkommission Menziken A._____ und B._____ mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 140'334.-- (satzbestimmend Fr. 144'034.--). Das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau wies den Rekurs von A._____ und B._____ am 21. Dezember 2017 ab. Ebenso blieb die Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau ohne Erfolg (Urteil vom 18. Juli 2018).

C.
Mit Eingabe vom 11. September 2018 gelangen A._____ und B._____ an das Bundesgericht.

Sie beantragen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 18. Juli 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2008 sei aufzuheben, das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Umfang der Abschreibungen von Fr. 230'000.-- zu reduzieren und das steuerbare Einkommen mit Fr. 0.-- festzusetzen. Eventualiter sei die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der Abschreibungen der Steuerperiode 2009 zuzuweisen.
Das Kantonale Steueramt Aargau und das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau beantragen die Abweisung der Beschwerde.

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). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig, zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vorgesehen ist (Art. 82 lit. a BGG; vgl. Urteil 2C 263/2018 vom 11. Februar 2019 E. 1.1). Soweit mit dem Rechtsmittel die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids betreffend die Steuerperiode 2008 verlangt wird, richtet es 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 bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen, weswegen sie zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert sind (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist in diesem Umfang einzutreten. Nicht Gegenstand des bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet hingegen die Steuerperiode 2009, weshalb auf den Eventualantrag der Beschwerdeführer nicht einzutreten ist.

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Die Beschwerdeführer wehren sich vor Bundesgericht dagegen, dass die Vorinstanz eine Abschreibung in der Höhe von Fr. 230'000.-- für "drohende und unrealisierte Verluste per Bilanzstichtag" steuerlich nicht anerkannt hat. Damit rügen die Beschwerdeführer sinngemäss eine Verletzung von Art. 10 Abs. 1 StHG und § 36 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100; vgl. Art. 28 und Art. 29 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; zur vertikalen Steuerharmonisierung vgl. BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116; 130 II 65 E. 5.2 S. 72 ff.; Urteile 2C 473/2018 vom 10. März 2019 E. 3; 2C 263/2018 vom 11. Februar 2019 E. 2; vgl. auch BGE 139 II 363 E. 3.2 S. 370 f.).

1.3. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden. Es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (zur Motivsubstitution vgl. BGE 138 III 537 E. 2.2 S. 540; 137 III 385 E. 3 S. 386).
1.4
1.4.1 Die Vorinstanz erwägt, dass der Beschwerdeführer die Aktien der C._____ AG in seinem Privatvermögen gehalten habe, während die Liegenschaften seinem Geschäftsvermögen als Liegenschaftenhändler zuzuweisen gewesen seien. Die Beschwerdeführer vertreten dagegen die Ansicht, dass es sich bei der Beteiligung an der C._____ AG ebenfalls um Geschäftsvermögen gehandelt habe, weil sie untrennbar mit seinem Einzelunternehmen verknüpft gewesen sei und sie seiner selbständigen Erwerbstätigkeit gedient habe.
1.4.2 Wie es sich damit verhält, kann offen bleiben, weil die steuerliche Zuordnung der Beteiligung keine Auswirkungen auf die Frage hat, ob die im Geschäftsjahr 2008 verbuchten Abschreibungen auf den beiden Liegenschaften, die selbst unbestritten zum Einzelunternehmen gehörten und somit Geschäftsvermögen bildeten, geschäftsmässig begründet waren. Auf die Rüge der Beschwerdeführer, die Vorinstanz habe hinsichtlich der steuerlichen Qualifikation der Beteiligung als Geschäfts- oder Privatvermögen den Sachverhalt willkürlich gewürdigt und damit Bundesrecht verletzt, ist daher nicht weiter einzugehen.

2.

2.1. Als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten werden namentlich die ausgewiesenen Abschreibungen des Geschäftsvermögens abgezogen (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG).

Im Recht der direkten Bundessteuer sind geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven zulässig, soweit sie buchmässig oder - wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt - in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind (vgl. Art. 28 Abs. 1 DBG in der hier noch anwendbaren, bis Ende 2015 gültig gewesenen Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 1208]). Dabei wird die planmässige Berücksichtigung der Wertverminderung des Anlagevermögens infolge Abnutzung oder Substanzverringerung als ordentliche Abschreibung, die ausserplanmässige Herabsetzung des Buchwerts von Gütern des Anlage- oder des Umlaufvermögens als ausserordentliche Abschreibung (und nicht als Wertberichtigung) bezeichnet. Anlass für eine Abschreibung geben hauptsächlich die Abnutzung des Vermögenswerts und die Verringerung der Substanz. Dem definitiven Wertverzehr auf Aktiven wird steuerlich mittels Abschreibungen Rechnungen getragen, wogegen vorübergehende Wertveränderungen durch Wertberichtigungen im Sinn von Art. 29 DBG bei selbständiger Erwerbstätigkeit natürlicher Personen und Art. 63 DBG bei juristischen Personen, d. h. durch Rückstellungen, berücksichtigt werden. Abschreibungen dürfen erst vorgenommen werden, wenn der Wertverlust sicher oder endgültig
oder zumindest von Dauer erscheint, wogegen für Wertberichtigungen im Sinn von Rückstellungen das Risiko eines Verlusts genügt. Der laufende Wertverzehr eines Wirtschaftsguts begründet die Pflicht zur Vornahme ordentlicher Abschreibungen. Demgegenüber finden ausserordentliche Abschreibungen ihre Begründung in einem einmaligen, ausserordentlichen Ereignis (vgl. Urteil 2C 330/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.3 bis E. 2.5). Diese Grundsätze gelten auch für die harmonisierten kantonalen Steuern (zur vertikalen Steuerharmonisierung vgl. E. 1.2 hiervor).
Für die Abschreibungen sind die Beschwerdeführer - wie für steuermindernde Tatsachen im Allgemeinen - beweisbelastet (vgl. BGE 143 II 661 E. 7.2 S. 672; 133 II 153 E. 4.3 S. 158 f.; 121 II 273 E. 3c/aa S. 284 f.; Urteil 2C 295/2018 vom 6. Februar 2019 E. 4.1).

2.2. Die Beschwerdeführer halten die Abschreibungen in der Höhe von insgesamt Fr. 230'000.-- auf den beiden streitbetroffenen Liegenschaften im Geschäftsjahr 2008 für geschäftsmässig begründet, da diese am 1. Mai 2009 und 4. Juni 2009 mit einem Verlust in diesem Ausmass veräussert wurden. Die Beschwerdeführer machen geltend, dass unter Zeitdruck nur noch der Ausweg über einen möglichst raschen Verkauf sämtlicher Immobilien des eigenen Liegenschaftenhandelsportefeuilles geblieben sei, womit nicht die gewünschten Verkaufspreise hätten erzielt werden können. Der Beschwerdeführer sei in einer Notlage gewesen, da die Banken ihn massiv unter Druck gesetzt hätten.

2.3. Das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau erachtete demgegenüber die von den Beschwerdeführern bezahlten Erwerbspreise für die beiden Liegenschaften von Fr. 790'000.-- und Fr. 730'000.-- als überhöht. Indem die Beschwerdeführer die Liegenschaften zu einem über dem Verkehrswert liegenden Preis von der C._____ AG gekauft haben, haben sie dieser verdeckt Kapital zukommen lassen. Die im Jahresabschluss des Einzelunternehmens vorgenommenen Abschreibungen auf den beiden Liegenschaften von Fr. 230'000.-- betrachtete das Spezialverwaltungsgericht - wie bereits die Steuerkommission Menziken - daher nicht als geschäftsmässig begründet und bestätigte die entsprechende Aufrechnung des Kantonalen Steueramts Aargau im Einkommen.

2.4. Das Verwaltungsgericht bestätigte die Aufrechnung der Abschreibungen, liess dabei die Frage aber offen, ob die Liegenschaften über dem Verkehrswert erworben worden waren. Dementsprechend bezog die Vorinstanz keine Stellung zur unter den Parteien strittigen Frage, ob es sich beim Betrag von Fr. 230'000.-- um einen Kapitalverlust oder um eine verdeckte Kapitaleinlage handelte. Sie erwog, dass einerseits einer Abschreibung die erfolgte Privatentnahme der Liegenschaft zum ursprünglichen Kaufpreis durch den Beschwerdeführer entgegen gestanden habe (nachfolgend E. 3) und dass andererseits gar keine ausserordentlichen Verhältnisse vorgelegen haben, welche die Vornahme von ausserordentlichen Abschreibungen gerechtfertigt hätten (nachfolgend E. 4 f.). Die vorinstanzliche Argumentation bedarf einer näheren Betrachtung.

3.

3.1. Zu den steuerbaren Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen, namentlich aus Veräusserung und aus Privatentnahme (vgl. Art. 8 Abs. 1 StHG). Gemäss Art. 18 Abs. 2 Satz 2 DBG (vgl. § 27 Abs. 2 Satz 2 StG/AG) ist die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen der Veräusserung gleichgestellt.
Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (vgl. Art. 8 Abs. 1 Satz 1 StHG; Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG; § 27 Abs. 2 Satz 3 StG/AG). Wirtschaftsgüter können aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten

Zweckbestimmung notwendiges Geschäfts- oder Privatvermögen bilden oder - wie namentlich Liegenschaften - Alternativgüter darstellen, d. h. sowohl zum Geschäfts- wie auch zum Privatvermögen gehören. Für die Abgrenzung ist auf die technisch-wirtschaftliche Funktion des Vermögenswertes abzustellen. Geschäftsvermögen wird angenommen, wenn es tatsächlich dem Geschäft dient (BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 422 f.; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.; Urteil 2C 1037/2016 vom 24. August 2017 E. 4.2).

3.2. Die Vorinstanz erwog, dass der Beschwerdeführer für den im Jahr 2009 erlittenen Kapitalverlust einen Grund anführe, der mit der Geschäftstätigkeit des Einzelunternehmens nichts zu tun habe. Die Veräusserung der beiden Liegenschaften stehe vielmehr in Zusammenhang mit der Stellung des einen Beschwerdeführers als Aktionär und Verwaltungsrat der C._____ AG. Nicht das Einzelunternehmen, zu dem die Liegenschaften unstreitig gehörten, sei in finanzieller Not gewesen, sondern die C._____ AG. Indirekt unter Druck gestanden habe damit auch der eine Beschwerdeführer als Aktionär der finanziell angeschlagenen C._____ AG. Als Folge davon sei er gemäss eigenen Aussagen gezwungen gewesen, die beiden Liegenschaften rasch zu verkaufen. Damit habe er jedoch nicht im Interesse seiner Tätigkeit als Liegenschaftenhändler, sondern in seinem eigenen Privatinteresse als Aktionär und Verwaltungsrat der C._____ AG gehandelt. Den beiden Verkäufen habe daher eine Überführung der beiden Liegenschaften in das Privatvermögen vorausgehen müssen und zwar zum ursprünglichen Kaufpreis, weshalb die Beschwerdeführer in der Konsequenz einen privaten Kapitalverlust erlitten hätten (vgl. Art. 7 Abs. 4 lit. a StHG; Art. 16 Abs. 3 DBG; § 33 lit. i StG/
AG).

3.3. Diese Argumentation, mit welcher der Kapitalverlust in gewisser Weise zum durch die berufliche Stellung der steuerpflichtigen Person bedingten Privataufwand erklärt wird (vgl. Art. 34 lit. a DBG; § 41 Abs. 1 lit. a StG/AG), widerspricht der harmonisierungsrechtlichen Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen.

3.3.1. Vorliegend ist unbestritten, dass die beiden zur Diskussion stehenden Liegenschaften infolge der Tätigkeit des einen Beschwerdeführers als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler zum Geschäftsvermögen gehörten. Die finanziellen Schwierigkeiten der C._____ AG und deren Auswirkungen für die steuerpflichtigen Personen können entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht zur Übertragung der Liegenschaften in das Privatvermögen geführt haben. Zeitigen private Schwierigkeiten des Einzelunternehmers negative Auswirkungen auf dessen unternehmerische Tätigkeit, erhalten allfällige Gewinneinbussen und Verluste deswegen keinen privaten Charakter. Erleidet beispielsweise eine selbständigerwerbende Person in ihrem bislang gut laufenden Betrieb als Folge einer gravierenden Erkrankung oder eines schweren Unfalls plötzlich Einbussen, handelt es sich ungeachtet der privaten Ursache um Geschäftsverluste, die steuerlich abziehbar sind (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG; Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG; § 36 Abs. 2 lit. c StG/AG) und nach den einschlägigen Regeln über die periodengerechte Abgrenzung des Jahresergebnisses gegebenenfalls Abschreibungen erfordern (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG; Art. 27 Abs. 2 lit. a DBG i.V.m. Art. 28 DBG; § 36 Abs. 2
lit. a StG/AG).

3.3.2. Im umgekehrten Fall eines aussergewöhnlich positiven Ereignisses fällt ebenso integral ein steuerbarer Kapitalgewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit an, wenn eine Liegenschaft im Geschäftsvermögen dank der privaten Situation der steuerpflichtigen Person (z. B. grosser Bekanntenkreis oder grosses persönliches Netzwerk an potenziellen Investoren) oder dank besonderer individueller Fähigkeiten (z. B. ein überdurchschnittliches Verkaufs- und Verhandlungsgeschick) zu einem Preis verkauft werden kann, der den Verkehrswert (deutlich) übersteigt. Die vorinstanzliche Auffassung, Kapitalgewinne einer selbständigerwerbenden Person regelmässig als Folge erfolgreicher geschäftlichen Tätigkeit zu besteuern und Kapitalverluste, die bei Ausübung einer geschäftlichen Tätigkeit angefallen sind, in gewissen Konstellationen steuerlich unberücksichtigt zu lassen, ist folglich nicht rechtmässig.

3.3.3. Liegenschaften eines Liegenschaftenhändlers stellen daher bundessteuer- und steuerharmonisierungsrechtlich unabhängig von seiner privaten Situation Geschäftsvermögen dar, solange sie aufgrund ihrer technisch-wirtschaftlich Funktion dem Liegenschaftenhandel dienen. Eine Privatentnahme läge erst dann vor, wenn die Liegenschaft aufgrund ihrer Beschaffenheit und konkreten Zweckbestimmung neu dem Privatvermögen zugewiesen werden müsste, wofür es beim Beschwerdeführer keine Anhaltspunkte gibt. Der Argumentation der Vorinstanz, wonach der Beschwerdeführer einen privaten Kapitalverlust erlitten habe, kann daher nicht gefolgt werden.

4.

4.1. Das Verwaltungsgericht liess die unter den Verfahrensbeteiligten strittige Frage offen, ob der Kaufpreis zu hoch angesetzt war. Vorliegend streitig ist, ob die im Geschäftsjahr 2008 verbuchten Abschreibungen in der Höhe von Fr. 230'000.-- steuerlich anzuerkennen sind. Da die beiden Liegenschaften erst im Folgejahr (1. Mai 2009 und 4. Juni 2009) unter dem Erwerbspreis verkauft wurden, stellt sich vorab die Frage, ob es - für den Fall, dass die beiden Liegenschaften tatsächlich zum Verkehrswert erworben wurden - überhaupt zulässig ist, bereits im Geschäftsjahr 2008 Abschreibungen vorzunehmen.

4.2. Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip hat ein Unternehmen in der jeweiligen Steuerperiode denjenigen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Es dürfen nicht die Ergebnisse der Geschäftsperiode untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer andern vermindert oder erhöht werden (vgl. Urteil 2C 553/2007 vom 29. September 2008 E. 2.1). Das Periodizitätsprinzip verbietet eine Schmälerung der steuerbaren Gewinne mittels ausserordentlicher Abschreibungen oder Rückstellungen für künftige Ereignisse (vgl. Urteil 2C 1101/2014 vom 23. November 2015 E. 3).

4.3.

4.3.1. Das Verwaltungsgericht erwog (mit Verweis auf das Urteil 2C 199/2011 vom 14. November 2011 E. 4.2), dass eine ausserordentliche Abschreibung bei einer neu erstellten oder kürzlich erworbenen Liegenschaft ohne Nachweis ausserordentlicher Verhältnisse nicht anerkannt werden könne und dass die Beschwerdeführer keine solchen Verhältnisse - wie einen ausserordentlichen Wertverzehr, übersetzte Herstellungskosten oder andere besondere Gründe (z. B. Entdeckung versteckter Mängel) - geltend gemacht hätten.

4.3.2. Diese Begründung der Vorinstanz greift zu kurz. Der Beschwerdeführer verkaufte die beiden Liegenschaften, die er für Fr. 790'000.-- und Fr. 730'000.-- erworben hatte, zu Preisen von Fr. 655'000.-- und Fr. 635'000.--. Sofern die Differenz von gesamthaft Fr. 230'000.-- tatsächlich als Kapitalverlust (und nicht als verdeckte Kapitaleinlage) einzustufen sein sollte - was die Vorinstanz zumindest in Betracht zog, als es die Frage offen liess, ob der Kaufpreis überhöht war - dann ist er buchhalterisch zwingend zu berücksichtigen. Die Tatsache, dass auf dem Geschäftsvermögen ein Kapitalverlust eingetreten ist, genügt für dessen steuerliche Anerkennung. Zu fragen ist diesfalls einzig in zeitlicher Hinsicht, ob der Kapitalverlust dementsprechend im Geschäftsjahr 2009 zum Abzug berechtigt, da er in dieser Periode eintrat (vgl. Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG; Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG; § 36 Abs. 2 lit. c StG/AG), oder ob er bereits mittels ausserordentlicher Abschreibungen dem Geschäftsjahr 2008 zu belasten ist, weil der Kapitalverlust bereits am Bilanzstichtag per 31. Dezember 2008 ernsthaft drohte. Für den Fall, dass es sich steuerlich tatsächlich um einen Kapitalverlust und nicht um eine verdeckte Kapitaleinlage handeln sollte, stellt
sich entgegen der Vorinstanz vorliegend nicht die Frage, ob er buchhalterisch zu berücksichtigen ist, sondern nur, in welcher Steuerperiode dies zu erfolgen hat.

4.3.3. Bevor sich die strittige Frage des Kapitalverlusts oder der Kapitaleinlage stellt, ist somit zu klären, ob die steuerlichen Voraussetzungen für eine Abschreibung per 31. Dezember 2008 überhaupt erfüllt waren.

5.

5.1. Im Hinblick auf die richtige Periodisierung des (allfälligen) Kapitalverlustes stellt sich vorliegend die Frage, ob und in welchem Umfang Tatsachen, welche sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen, unter dem Stichtagsprinzip zu beachten sind. Die Praxis unterscheidet insoweit zwischen einerseits sog. wertaufhellenden Tatsachen, d. h. Umständen, die - obwohl sie sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen - lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag objektiv darstellten, und andererseits sog. wertbeeinflussenden oder wertverändernden Tatsachen. Während Erstere Aufschluss darüber geben, wie sich die Lage am Stichtag darstellte, werden durch Letztere neue Geschäftsvorfälle geschaffen, die erst in der neuen Rechnungsperiode ihren Niederschlag finden dürfen (vgl. Urteil 2C 102/2018 vom 15. November 2018 E. 5.3). Als Beispiele für wertaufhellende Tatsachen gelten der Konkurs eines Schuldners, soweit er zeigt, dass der Schuldner schon am Bilanzstichtag in Schwierigkeiten war, aber auch die Entstehung einer Konventionalstrafe oder einer

Schadenersatzpflicht, soweit deren Ursache im alten Jahr liegt (vgl. Urteil 2C 102/2018 vom 15. November 2018 E. 5.4.1).

5.2. Die Beschwerdeführer bringen vor, dass im Geschäftsabschluss 2008, der am 10. Juni 2009 erstellt worden sei, das Vorsichtsprinzip und daraus folgend das Imparitätsprinzip angewandt worden seien, wonach drohende und unrealisierte Verluste per Bilanzstichtag zu berücksichtigen seien.
Den Kontext für die Notverkäufe der beiden Liegenschaften zu einem Kaufpreis unter dem Verkehrswert schildern die Beschwerdeführer wie folgt: Am 12. August 2009 sei über die C._____ AG der Konkurs eröffnet und am 31. August 2009 mangels Aktiven wieder eingestellt worden. Gegen Ende 2008 habe festgestellt werden müssen, dass einige Projekte der C._____ AG nicht den gewünschten Erfolg gebracht hätten und dass der Gesellschaft grosse Verluste drohten. Nach einem erfolglosen Sanierungsversuch habe per April 2009 die Illiquidität der C._____ AG nicht mehr abgewendet werden können. In der Zeit zwischen April 2009 bis zur Bilanzdeponierung anfangs Juli 2009 hätten die Schuldner der C._____ AG informiert werden und Liquidationshandlungen durchgeführt werden müssen. Das Verwaltungsgericht habe korrekt festgehalten, dass die finanziellen Schwierigkeiten der C._____ AG per April 2009 nicht mehr zu lösen gewesen seien. Nicht erst der Konkurs im August 2009 habe die Aktionäre in finanzielle Nöte gebracht, sondern schon der Druck der Schuldner, insbesondere der Banken, welche die Liegenschaftenhandelstätigkeit der Aktionäre finanziert und auf die Rückführung der Kredite bestanden hätten.

5.3. Die Beschwerdeführer veräusserten die beiden Liegenschaften am 1. Mai 2009 und 4. Juni 2009. Dementsprechend kann nicht behauptet werden, dass sich bereits am Bilanzstichtag per 31. Dezember 2008 Notverkäufe durch das Einzelunternehmen unmittelbar abgezeichnet hätten. Wenn es sich um Notverkäufe unter hohem Zeitdruck handelte - wie die Beschwerdeführer geltend machen - können sie erst im Jahr 2009 eingeleitet worden sein. Die Darstellung der Beschwerdeführer deuten darauf hin, dass der Entschluss zum (Not-) Verkauf der beiden Liegenschaften nach der gescheiterten Sanierung im April 2009 gefällt wurde, als die Illiquidität der C._____ AG festgestanden habe. Die Beschwerdeführer selbst legen dar, dass im Januar 2009 umfangreiche Verträge mit einer Drittperson abgeschlossen werden konnten, mit denen die angespannte finanzielle Lage der C._____ AG hätte behoben werden können. Es waren demnach erst spätere Ereignisse - namentlich das Abspringen der Drittperson -, die die geltend gemachten Notverkäufe nach sich zogen.
Demnach bleibt fraglich, inwiefern aus dem Konkurs im August 2009 geschlossen werden kann, dass die C._____ AG bereits per 31. Dezember 2008 in Schwierigkeiten war. Jedenfalls ist nicht belegt, dass sich der Beschwerdeführer als Aktionär Ende 2008 bereits in akuten Schwierigkeiten befand. Für ihn handelt es sich beim Konkurs der C._____ AG um einen neuen Geschäftsvorfall, dessen negative Auswirkungen gegebenenfalls im Geschäftsjahr 2009 der Einzelfirma zu berücksichtigen sind. Wäre hingegen bereits vor dem Bilanzstichtag per 31. Dezember 2008 der Verkauf der beiden Liegenschaften in die Wege geleitet worden, hätte ein Verkaufspreis in der Höhe des Verkehrswertes erwartet werden dürfen, da der Verkauf ohne Zeitdruck hätte abgewickelt werden können. Folgt man der Darstellung der Beschwerdeführer, kann gerade nicht behauptet werden, dass bereits am 31. Dezember 2008 ein Verkauf der beiden Liegenschaften zu einem deutlich unter dem Verkehrswert liegenden Preis ernsthaft gedroht hätte. Ausserordentliche Abschreibungen der Liegenschaften für ein dem Einzelunternehmen bereits im Geschäftsjahr 2008 unmittelbar drohender Wertverlust fallen damit ausser Betracht.

5.4. Die geltend gemachten Abschreibungen wurden im Ergebnis von der Vorinstanz somit zu Recht verweigert. Sollte die Schilderung der Beschwerdeführer zutreffen, könnte dies zwar einen allfälligen Kapitalverlust in der Steuerperiode 2009 erklären, aber nicht dessen steuerliche Berücksichtigung bereits in der Steuerperiode 2008.

6.
Nach dem Dargelegten ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den unterliegenden Beschwerdeführern in solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Aargau und dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 28. März 2019

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zollinger