

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.61 vom 21. Oktober 2021

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2021-10-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2019.61

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.61 du 21 octobre 2021

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.61 del 21 ottobre 2021

Erwägungen

E. 1

Mit Verfügung vom 18. April 2017 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2008 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 113'600.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 113'600.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 223'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 260'000.00) veranlagt. Dabei wurden gestützt auf einen Bericht des Kantonalen Steueramtes (KStA), Natürliche Personen Buchprüfung (BP), unter anderem eine Leibrente von CHF 15'400.00 aufgerechnet und eine "Korrektur Geschäftsaktivum Beteiligung Baukonsortium E., mangels ordnungsgemäss erstellter Buchhaltung, bzw. periodenfremdem Verlust, Reduktion Buchwert auf CHF 0" (Reduktion um CHF 150'000.00) vorgenommen.

E. 1.1

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen 2008 auf CHF 0.00 festgesetzt. Das satzbestimmende Vermögen beträgt CHF 260'154.00. Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

E. 1.2

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen 2009 auf CHF 67'449.00 festgesetzt. Das satzbestimmende Vermögen beträgt CHF 266'991.00. Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

E. 1.3

In teilweiser Gutheissung des Rekurses bleibt das steuerbare und satzbestimmende Einkommen 2010 mit CHF 148'535.00 unverändert. Das satzbestimmende Vermögen wird von CHF 235'653.00 um CHF 5'000.00 auf CHF 230'653.00 reduziert. Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

E. 1.4

Der Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 wird abgewiesen. Das steuerbare (CHF 203'480.00) und satzbestimmende Einkommen 2011 (CHF 204'571.00) bleiben unverändert. Das satzbestimmende Vermögen beträgt unverändert CHF 339'424.00. 2. Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 4'000.00 der Kanzleigebühr von CHF 445.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 4'545.00 zu 15 % mit CHF 681.75 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen. 3. Es wird eine Parteientschädigung von CHF 6'225.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

- 37 - Zustellung an: den Vertreter der Rekurrenten (2) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteuernamt Q. Rechtsmittelbelehrung Dieser Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Zustellung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]). Aarau, 21. Oktober 2021 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher Bernhard

E. 2

Die Beteiligung am Baukonsortium E. (Buchwert CHF 150'000) sei weiterhin als Geschäftsaktivum zu behandeln und das steuerbare wie auch das satzbestimmende Vermögen seien entsprechend neu festzusetzen. Oder: Wenn die Beteiligung am Baukonsortium E. per 31. Dezember 2008 kein Geschäftsaktivum mehr darstellen soll, sei sie 2008 steuerwirksam auszubuchen und seien das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit um CHF 150'000 zu reduzieren und das satzbestimmende wie auch das steuerbare Einkommen neu festzusetzen.

E. 3

Mit Schreiben vom 25. Juni 2018 nahm der Steuerkommissär zur Sache Stellung. Bezüglich der Aufrechnung einer Leibrente wurde von einem Versehen ausgegangen.

E. 3.1

Umstritten ist vorliegend die steuerliche Behandlung der Beteiligung des Rekurrenten an der einfachen Gesellschaft BK E.. Das BK E. wurde im April 2003 (Gesellschaftsvertrag vom 10. April 2003) gegründet. Beteiligte (einfache Gesellschaft) waren die Einzelunternehmung F. (A.), G. und die H. AG. Bezweckt wurde der Kauf der Parzelle Nr. aaa in S., deren Überbauung mit 11 Einfamilienhäusern und der Verkauf der gebauten Einheiten. Es ist unbestritten, dass der Rekurrent seine Beteiligung am BK E. in der Buchhaltung als dem Geschäftsvermögen zugehörig deklarierte. Die Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen wurde von den Steuerbehörden vorerst nicht in Frage gestellt.

E. 3.2

Das Bundesgericht hat den Verrechnungsausschluss bei positiver Veranlagung bereits im Urteil 2A.587/2002 vom 11. März 2003 E. 1.1, publ. in: StR 58/2003 S. 365 ff., mit folgender Begründung bejaht: 'Wird die juristische Person in einer Steuerperiode zu einem Reingewinn veranlagt und ficht sie diese Veranlagung nicht an, können Verluste aus dem massgeblichen Geschäftsjahr bzw. die Verlustüberträge aus früheren Geschäftsjahren in den nachfolgenden Steuerperioden (...) nicht mehr zum Abzug gebracht werden. Da die Verlustverrechnung nicht aufgeschoben werden darf, rechtfertigt der Verzicht auf die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen eine derartige Veranlagung die Annahme, dass keine verrechenbaren Verluste (mehr) vorliegen. Insofern liegt über das Bestehen von Verlusten bzw. über deren vollständige Kompensation mit Gewinnen bis und mit Abschluss

des zuletzt steuerlich erfassten Geschäftsjahres ein rechtskräftiger Entscheid vor, auf welchen nicht mehr zurückgekommen werden kann, es sei denn, die Voraussetzungen einer Revision seien erfüllt. Dies im Unterschied zu einer Veranlagung zu einem Reingewinn von Fr. 0.--; eine solche lässt die Möglichkeit der Verlustverrechnung nicht untergehen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.192/2000 vom 9. Mai 2001, publ. in: RDAF 2001 II S. 261 ff., E. 1).¹ Diese Rechtsprechung hat das Bundesgericht in der Folge mehrfach bestätigt (Urteile 2C_973/2012 / 2C_974/2012 vom 4. Oktober 2013 E. 4.2, in: StR 69/2014 S. 65; 2C_240/2011 vom 8. April 2011 E. 2, in: StR 66/2011 S. 679; 2C_220/2009 vom 10. August 2009 E. 8.1, in: StR 64/2009 S. 886; je mit Hinweisen).

E. 3.3

Die Vorinstanz setzt sich von dieser Praxis ab und begründet dies namentlich damit, angesichts der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts könne am generellen Vorrang des Periodizitätsprinzips bei der Verlustverrechnung insoweit nicht festgehalten werden, als dieser zur unwillkürlichen Vermutung führe, nach einer positiven Einschätzung seien alle Vorjahresverluste verrechnet. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung dürfe der steuerpflichtigen Person zwar keinen Vorteil verschaffen, diese sei aber grundsätzlich auch nicht schlechter zu stellen, wie wenn sie sich an die Regeln gehalten hätte. Folglich müsse der steuerpflichtigen Person grundsätzlich die Möglichkeit offenstehen, die Vermutung fehlender verrechenbarer Verlustvorträge zu entkräften und allfällige noch nicht verrechnete Verlustvorträge rechtsgenügend geltend zu machen und nachzuweisen.

E. 3.3.1

Die Steuerkommission Q. beauftragte das KStA BP am 19. August 2014 unter anderem mit der detaillierten Prüfung des BK E.: "Per 2007 waren alle Liegenschaften verkauft. Verluste werden aber in den Jahren 2010 bis 2012 in der Buchhaltung des Elektroinst.-Geschäftes geltend gemacht. Diese Verluste bitte prüfen."

- 11 -

E. 3.3.2

Im Bericht vom 29. Juni 2015 stellte das KStA BP fest, dass die Ergebnisse der Jahresrechnungen 2008 bis 2012 mit Ausnahme des 2010 und 2011 verbuchten Verlustes aus dem BK E. als Veranlagungsgrundlage verwendet werden können. Bezüglich des BK E. wurde festgehalten, dass keine ordnungsgemässe Jahresrechnung eingereicht worden sei, da die Excel-Listen und Bauabrechnungen, welche den Zeitraum von 2003 bis 2011 abdecken, keine ordnungsgemässen Grundaufschriebe darstellten. Das BK E. habe keine Buchhaltung geführt. Es lägen auch keine leicht überschaubaren Verhältnisse vor. Der Verlust sei damit nicht beweiskräftig ausgewiesen. "Die eingereichten Aufzeichnungen sind von den Steuerbehörden nicht mit vertretbarem Aufwand überprüfbar." Weder Anlagekosten noch Verkaufserlöse seien jährlich nachvollziehbar dokumentiert worden. Die letzte Einheit sei im Jahr 2007 verkauft worden. Alle Häuser seien per 30. Juni 2007 bezogen gewesen. Somit wäre selbst ein im Jahr 2007 nachgewiesener Verlust, der erst in den Jahren 2010 und 2011 verbucht werde, periodenfremd. Im Jahr 2008 könne kein Verlust berücksichtigt werden. Mit dem "Antrag an die Veranlagungsbehörde und Beilage zur Veranlagung" vom 29. Juni 2015 wurde der Steuerkommission Q. vom KStA BP beim Vermögen eine Korrektur des Geschäftsaktivums "Beteiligung Baukonsortium E. mangels ordnungsgemäss erstellter Buchhaltung, bzw. periodenfremdem Verlust, Reduktion

Buchwert auf CHF 0" beantragt.

E. 3.3.3

Am 10. Dezember 2015 wurde ein Nachtrag zum Bericht über die Buchprüfung vom 29. Juni 2015 betreffend Steuerperioden 2008 bis 2012 erstellt. Zum Verlust BK E. wurde ergänzt, es sei anlässlich einer Besprechung vom Oktober 2015 eine Anrechnung des Verlustes gestützt auf das Schreiben des Gemeindesteueramtes Q. vom 19. Juni 2007 verlangt worden. Dessen Anrechnung sei gestützt auf die Beurteilung des Rechtsdienstes des KStA vom 17. November 2015 nicht möglich.

E. 3.3.4

Am 14. Dezember 2015 wurde der Antrag an die Veranlagungsbehörde nochmals angepasst. An der "Ausbuchung" der Beteiligung am BK E. wurde festgehalten.

E. 3.3.5

Am 19. Mai 2016 fand eine Besprechung der Angelegenheit mit der Steuerkommission Q. statt. Aus dem Sitzungsprotokoll der Steuerkommission Q. vom 19. Mai 2016 ergibt sich: "Die Steuerkommission Q. kam aufgrund der heutigen Vorladungsbesprechung ebenfalls zum Schluss, dass der Verlust von Fr. 150'000.00 tatsächlich realisiert worden ist und demzufolge auch geltend gemacht werden kann, zumal Herr G., X-Strasse, T. keine Abrechnung über das Konsortium 'E.' erstellt hat und ein entsprechendes

- 12 - Ruling vorliegt. Der Fall wird nochmals zwischen dem Kant. Steueramt, Sektion natürliche Personen, Buchprüfungen, Herr I. und dem Steuerkommissär Herr J. besprochen."

E. 3.3.6

Gleichen Tags liessen die Rekurrenten durch ihren Treuhänder eine Bauabrechnung (Zusammenstellung) und das Kontoblatt EG E. einreichen. Es wurde insbesondere dargelegt, dass sämtliche Handwerkerzahlungen mit 73 Zahlungsaufträgen ausgeführt worden seien. Die Verhältnisse seien damit leicht überschaubar.

E. 3.4

Die Änderung einer Rechtsprechung muss sich auf ernsthafte sachliche Gründe stützen können, die - vor allem im Hinblick auf das Gebot der Rechtssicherheit - umso gewichtiger sein müssen, je länger die als falsch oder nicht mehr zeitgemäss erkannte Rechtsanwendung für zutreffend erachtet worden ist. Eine Praxisänderung lässt sich grundsätzlich nur begründen, wenn die neue Lösung besserer Erkenntnis der ratio legis, veränderten äusseren Verhältnissen oder gewandelten Rechtsanschauungen

- 32 - entspricht (BGE 138 III 359 E. 6.1 S. 361; 137 V 314 E. 2.2 S. 316; 135 II 78 E. 3.2 S. 85 mit Hinweisen).

E. 3.4.1

Die Vorinstanz verweist darauf, dass das Bundesgericht das Periodizitätsprinzip nicht in der Weise strikt handhabt, dass es der Abschreibung einer uneinbringlich gewordenen Forderung schon deshalb entgegensteht, weil in einer früheren Periode eine Wertberichtigung der damals schon zweifelhaft gewordenen Forderung hätte vorgenommen werden sollen (BGE 137 II 353). Das ist zwar richtig, das Bundesgericht hat aber präzisiert, dass die Abschreibung, um steuerlich berücksichtigt zu werden, spätestens zu

erfolgen hat, wenn in guten Treuen angenommen werden muss, dass die Forderung uneinbringlich geworden ist (BGE 137 II 353 E. 6.4.5 S. 365). Für die hier strittige Frage der Verlustrechnung lässt sich aus diesem Entscheid nichts ableiten. Vielmehr hat das Bundesgericht in Bestätigung seiner konstanten Praxis auch jüngst festgehalten, dass eine positive Gewinnveranlagung für künftige Veranlagungsperioden die nicht widerlegbare Vermutung begründet, alle verrechenbaren Verluste seien bereits berücksichtigt worden (vgl. oben E. 3.2).

E. 3.4.2

Wohl trifft es zu, dass sich die Rechtskraft eines Steuerentscheids grundsätzlich (nur) auf das Dispositiv und zeitlich auf die jeweilige Steuerperiode erstreckt (BGE 140 I 114 E. 2.4 S. 119 ff. mit Hinweisen; aus der Lehre z.B. LAMPERT, a.a.O., S. 154; REICH/WALDBURGER, a.a.O., S. 238). Indes gibt es Fälle, wo Steuerentscheide über eine bestimmte Steuerperiode hinaus Rechtskraftwirkung entfalten (vgl. bereits BGE 81 I 5 S. 8). So verhält es sich vorliegend: Eine positive Gewinneinschätzung schliesst notwendigerweise die Feststellung mit ein, dass kein verrechenbarer Verlustvortrag (mehr) vorhanden ist. Dabei handelt es sich um die Feststellung einer dauernden, von den besonderen Verhältnissen der einzelnen Steuerperiode grundsätzlich unabhängigen Rechtslage; der Entscheid wirkt daher periodenübergreifend (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 26 Rz. 113). Folglich schliesst eine nicht auf Null lautende rechtskräftige Gewinneinschätzung die spätere Berücksichtigung von Verlustüberschüssen generell aus, und zwar unabhängig davon, ob die frühere Einschätzung als solche nach pflichtgemäßem Ermessen oder als ordentliche ergangen ist (Urteile 2C_973/2012 / 2C_974/2012 vom 4. Oktober 2013 E. 4.2, in: StR 69/2014 S. 65; 2C_220/2009 vom 10. August 2009 E. 8.1, in: StR 64/2009 S. 886; je mit Hinweisen; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 9 zu VB §§ 155-162a StG/ZH). Eine andere Lösung wäre mit der Rechtssicherheit nicht vereinbar. Frühere Beurteilungen der Steuer(justiz)behörden könnten in späteren Steuerperioden immer wieder infrage gestellt werden (vgl. Blöchliger, a.a.O., S. 580); über Verluste erginge nie eine definitive Entscheidung. Die steuerpflichtige Person würde dadurch in die Lage versetzt, in neuen Steuerperioden auf vormals akzeptierte Beurteilungen und eigene Erklärungen zu Bestand und Höhe von Verlusten zurückzukommen, was in Spannung geriete zum Grundsatz von Treu und Glauben und dem daraus folgenden Verbot widersprüchlichen Verhaltens (Art. 5 Abs. 3 BV; BGE 97 I 125 E. 3 S. 130 f.; Urteil 2C_475/2008 vom 1. Juli 2009 E. 3.3 mit Hinweisen).

E. 3.4.3

Davon zu unterscheiden ist die Situation bei einer Nullveranlagung: Ergibt sich aufgrund der Verlustverrechnung eine Nullveranlagung, fehlt es der steuerpflichtigen Person in der Folge an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids und Geltendmachung eines allfälligen überschüssenden Verlustvortrages berechtigen könnte (vgl. dazu jüngst BGE 140 I 114 E. 2.4.1

- 33 - S. 119 f. mit Hinweisen). In diesem Fall ist die Höhe des für die Nachfolgeperiode massgebenden verbleibenden Verlustvortrags folglich in der Nachfolgeperiode zu prüfen (Urteil 2C_973/2012 / 2C_974/2012 vom 4. Oktober 2013 E. 4.2, in: StR 69/2014 S. 65)."

E. 3.5.1

Mit den Einsprachen wurde geltend gemacht, die Beteiligung am BK E. sei seit 2003 in der Einzelunternehmung Elektrogeschäft F. aktiviert gewesen. Die Steuerkommission Q. habe die aktivierte Beteiligung bei der Festsetzung der Steuern 2007 bei der Vermögenssteuer erfasst. Die Beteiligung könne daher nicht einfach "steuerneutral" ausgebucht werden. Die Beteiligung habe per 31. Dezember 2008 zu den Geschäftsaktiven gehört. Falls die Steuerkommission Q. zum Schluss kommen sollte, dass die Beteiligung am BK E. per 31. Dezember 2008 nicht mehr zum Geschäftsvermögen gehöre, sei sie erfolgswirksam abzuschreiben bzw. auszubuchen.

E. 3.5.2

Der Steuerkommissär erstattete mit Schreiben vom 25. Juni 2018 einen "Vorbericht" zur Einsprache. Es wurde ausgeführt, die letzte Wohneinheit sei durch das BK E. am 5. Februar 2007 veräussert worden. Aufgrund des Erreichens des Zwecks des Gesellschaftsvertrages vom 10. April 2003 sei das BK E. zu liquidieren gewesen. Da das Geschäftsjahr der Einzelfirma F. jeweils am 30. September ende, sei das Geschäftsergebnis im Zusammenhang mit der Liquidation des Konsortiums im Abschluss 2006/2007 zu erfassen und in der Steuerklärung 2007 zu deklarieren gewesen. Bei Beendigung der Geschäftstätigkeit habe eine Überführung der vorhandenen Aktiven ins Privatvermögen zum Verkehrswert zu erfolgen. Wie der rechtskräftigen Steuerveranlagung 2007 zu entnehmen sei, habe die Steuerbehörde den Anteil des Einsprechers am BK E. per 31. Dezember 2007 separat als "Anteile an Personengesellschaften" erfasst und die Aktiven der Einzelfirma entsprechend reduziert. Die Beteiligung am BK E. stelle dementsprechend per 31. Dezember 2008 kein Geschäftsaktivum

- 13 - der Einzelfirma F. mehr dar. Auch eine erfolgswirksame Ausbuchung mit Verlustausweis komme eventualiter nicht in Frage, da keine ordnungsgemässe Buchhaltung vorliege. Die eingereichten Excel-Tabellen zeigten einen Verlust von CHF 444'032.00. Bei einem Umsatz von über CHF 10 Mio. und rund 470 Buchungen lägen keine einfachen, leicht überschaubaren Verhältnisse vor. Der anteilige Verlust sei im Jahr 2008 periodenfremd.

E. 3.5.3

An der Einspracheverhandlung vom 19. November 2018 legten die Rekurrenten ihren Standpunkt nochmals dar (Verhandlungsprotokoll vom 19. November 2018).

E. 3.6

Mit den Einspracheentscheiden wurde an der mit dem "Vorbericht" vom 25. Juni 2018 vertretenen Auffassung festgehalten. Das BK E. sei von drei Teilhabern aus der Baubranche gegründet worden. Die mit der Erstellung der Immobilien zusammenhängenden Aufträge seien mehrheitlich durch die Unternehmungen der Konsorten ausgeführt worden. Die Beteiligung stehe somit in einem engen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Rekurrenten und sei daher dem geschäftlichen Bereich zuzuordnen. Die Bilanzierung als Geschäftsvermögen sei somit bis ins Jahr 2007 als korrekt anzusehen. Nachdem die letzte Wohneinheit 2007 veräussert worden sei, hätte das BK E. im Geschäftsjahr 2006/2007 liquidiert werden müssen. Die Beteiligung habe per 31. Dezember 2008 nicht mehr zum Geschäftsvermögen gehört. Ein Verlust sei zudem mangels ordnungsgemäss geführter Buchhaltung nicht ausgewiesen, und könne – da auch periodenfremd – nicht berücksichtigt werden. Weiter wurde ausgeführt, dass die Beteiligung am BK E. bei einem anderen Beteiligten im Jahr 2008 abweichend behandelt worden sei. Es sei dort ein

Reingewinn von CHF 0.00 und aufgrund der Begleitnotiz des Steuerpflichtigen, wonach ein Verlust von CHF 130'000.00 zu erwarten sei, der Konsortialanteil mit CHF 20'000.00 erfasst worden. Es sei deshalb angebracht, die Einsprache teilweise gutzuheissen und die Rekurrenten gleich zu behandeln. Dementsprechend sei ein Anteil am BK E. von CHF 20'000.00 im Geschäftsvermögen zu berücksichtigen. Damit sei auch der Eventualantrag abgehandelt. Der drohende Verlust führe offensichtlich zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 0.00 aus der Konsortialbuchhaltung. Per Saldo führe das zu einer Erhöhung des steuerbaren Vermögens. Nachdem diese Erhöhung jedoch dem ausdrücklichen Antrag der Rekurrenten entspreche, sei auf die Einholung einer Stellungnahme verzichtet worden. Gesamthaft resultiere aufgrund des tieferen Einkommens keine Schlechterstellung.

- 14 -

E. 3.7

In den Rekursen wurde ausgeführt, der Rekurrent sei im Jahr 2008 als selbstständig Erwerbender Inhaber der Einzelunternehmung (EU) F. gewesen. Im Jahr 2003 habe er sich am BK E. beteiligt. Die Einlage pro Gesellschafter habe CHF 150'000.00 betragen und sei von der EU F. finanziert worden. Die Beteiligung habe unstrittig zum Geschäftsvermögen gehört und sei dementsprechend in den Bilanzen der EU F. bis 2009 zulässigerweise und konsequent zum Wert der Kapitaleinlage von CHF 150'000.00 ausgewiesen gewesen. Die EU F. habe am Projekt Arbeiten ausführen und Einnahmen generieren können. Dementsprechend habe es sich nicht um ein Alternativgut gehandelt, dessen Zuordnung vom Geschäftsvermögen zum Privatvermögen wechseln könnte. Die buchhalterische Behandlung sei bis 2007 nie beanstandet worden. Vom Rekurrenten sei nie die Einreichung einer Jahresrechnung des BK E. verlangt worden. Der Geschäftsführer des BK E., G., habe trotz Abmahnung durch die anderen Konsorten während längerer Zeit keine Abrechnungen erstellt. Auch habe dieser den anderen Gesellschaftern keine Einsicht in die Akten des BK E. gewährt. Dessen ungeachtet sei der Rekurrent der Überzeugung gewesen, dass das BK E. mit einem Gewinn abschliessen werde. Die Steuerbehörden seien vom Rekurrenten mit Schreiben vom 16. Juni 2007 über die bestehenden Probleme informiert worden. Er habe vorgeschlagen, dass der erwartete Gewinn aus dem BK E. in demjenigen Geschäftsjahr erfolgswirksam gebucht und versteuert werde, in welchem die von allen Gesellschaftern akzeptierte Schlussabrechnung vorliege. Die Steuerbehörden hätten mit Schreiben vom 12. Juli 2007 ihr Einverständnis zu diesem vorgeschlagenen Vorgehen erklärt. Im Verlauf des Kalenderjahres 2010 habe G. erstmals einen möglichen Verlust des BK E. erwähnt. Über den möglichen Totalverlust der Einlagen in das BK E. habe der Rekurrent die Steuerbehörden mit Schreiben vom 23. Juni 2010 orientiert. Am 12. April 2012 habe G. die Schlussabrechnung des BK E. und eine Excel-Zusammenstellung mit allen Zahlungen erstellt. Er habe zudem alle Belege zum BK E. herausgegeben. Anhand der Excel-Zusammenstellung und der Belege sei das Bauhauptkonto bbb, aufgebaut im Sinne eines amerikanischen Journals, erstellt worden. Daraus ergebe sich, dass die Überbauung E. zu einem Verlust von insgesamt CHF 430'032.00 geführt habe. Von der Kapitaleinlage von je CHF 150'000.00 seien pro Gesellschafter noch CHF 6'656.00 vergütet worden. Der Rekurrent habe damit einen Verlust von CHF 143'344.00 erlitten. Die von den Steuerbehörden im Jahr 2008 vorgenommene steuerneutrale (teilweise) Ausbuchung der zuvor als Geschäftsvermögen akzeptierten Beteiligung am BK E. sei zu Unrecht erfolgt. Mit ihrem Vorgehen verwehre die Vorinstanz die Berücksichtigung eines ausgewiesenen Verlustes von

- 15 - CHF 143'344.00. Allfällige Verluste aus einem Baukonsortium seien dann steuerwirksam, wenn sie für die Gesellschafter erkennbar seien. Der Rekurrent habe auch in den Jahren 2008 und 2009 mit einem Gewinn gerechnet. Dementsprechend habe der Rekurrent weiterhin die Kapitaleinlage von CHF 150'000.00 ausgewiesen. Nach den ersten Informationen über einen Totalverlust der Einlage habe der Rekurrent die Beteiligung im Jahr 2010 um CHF 75'000.00 abgeschrieben. Nach der den Konsorten im Jahr 2012 eröffneten Abrechnung des BK E. wurde die Beteiligung im Jahr 2011 um weitere CHF 68'344.00 abgeschrieben. Hätte der Rekurrent zuvor von einem drohenden Verlust gewusst, hätte er die Beteiligung zeitgerecht korrigiert. Geschäftsvermögen könne nicht stillschweigend in das Privatvermögen überführt werden. Der Rekurrent habe seine Beteiligung nicht in das Privatvermögen überführt. Dagegen habe die Vorinstanz die Qualifikation als Geschäftsvermögen nur bis zum 31. Dezember 2007 anerkannt. Damit werde zu Unrecht von einer Überführung ins Privatvermögen ausgegangen. In Widerspruch dazu werde die Beteiligung am BK E. mit einem Buchwert von CHF 20'000.00 als Geschäftsvermögen behandelt. Habe sich der Buchwert zwischen dem 31. Dezember 2007 und dem 31. Dezember 2008 von CHF 150'000.00 auf CHF 20'000.00 reduziert, müsse die Differenz von CHF 130'000.00 entgegen der Auffassung der Vorinstanz einkommenswirksam sein. Nach Auffassung des Rekurrenten sei es richtig, dass er den Verlust periodengerecht in den Jahren 2010 und 2011 geltend gemacht habe. Die Rekurrenten könnten sich auch damit einverstanden erklären, dass der Verlust im Jahr 2008 berücksichtigt werde, obwohl in den Jahren 2010 und 2011 noch Mehrleistungen bereinigt worden seien. Entsprechende Schlusszahlungen seien im Mai 2011 überwiesen worden. Im Jahr 2007 sei dagegen ein Verlust nicht erkennbar gewesen. Zudem hätte das BK E. im Jahr 2008 noch erhebliche Einnahmen und Ausgaben gehabt. Es sei ohnehin nicht Sache der Steuerbehörden den Zeitpunkt der Liquidation zu bestimmen. Es habe im Jahr 2007 kein Auflösungsgrund bestanden. Es sei nicht üblich, dass Konsortien vor dem Vorliegen der Schlussabrechnung und vor Abschluss der Garantiewerke liquidiert würden. Obwohl G. keine doppelte Buchhaltung geführt habe, sei der Verlust mit der Zusammenstellung "Bauhauptkonto bbb" aufgrund der einfachen und übersichtlichen Verhältnisse ausgewiesen. Die Zusammenstellung erfülle die Anforderungen von Art. 957a Abs. 2 OR. Das BK E. sei nicht buchführungs- sondern nur aufzeichnungspflichtig. Die Rekurrenten seien nie zur Erstellung von Jahresabschlüssen aufgefordert worden. Das Angebot, solche zu erstellen, sei nie beantwortet worden.

- 16 -

E. 3.8

In seiner Vernehmlassung führte das Gemeindesteuernamt Q. aus, erst nachdem im Einspracheverfahren eine Gleichbehandlung im Unrecht geltend gemacht worden sei, sei die Veranlagung der Rekurrenten in Bezug auf das BK E. an diejenige des Geschäftspartners angepasst worden. Im Übrigen erachte man die im Schreiben des Steuerkommissärs vom 25. Juni 2018 vertretene Auffassung als richtig. Entweder sei die ursprüngliche Veranlagung korrekt oder die Veranlagung mit Gleichbehandlung im Unrecht. Eine dritte Möglichkeit gebe es nicht. Das KStA verwies lediglich auf den angefochtenen Einspracheentscheid und die Vernehmlassung des Steueramtes.

E. 3.9

Die Rekurrenten liessen mit Eingabe vom 16. April 2020 mitteilen, dass die Steuerkommission Q. die Veranlagungen der Kantons- und Gemein- desteuern 2009 bis 2012 vorgenommen habe. Auch in diesen Jahren wür- den keine Abschreibungen auf den Beteiligungen zugelassen. 4. Umstritten ist vorerst, in welchem Zeitpunkt ein Verlust des Rekurrenten aus dem BK E. in steuerlicher Hinsicht realisiert wurde und geltend zu machen war (Periodizität). Sodann ist die Frage zu beantworten, ob der geltend gemachte Verlust der Kapitaleinlage am BK E. rechtsgenüchlich ausgewiesen wurde. Auf diese Fragen ist nachfolgend in dieser Reihen- folge einzugehen. 5.

E. 4

Am 19. November 2018 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

- 3 -

E. 5

Mit Entscheid vom 21. Januar 2019 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Dabei wurde auf die Besteuerung der Leibrente im Betrag von CHF 15'400.00 verzichtet. Im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 98'200.00 reduziert, das steuerbare Vermögen demgegenüber auf CHF 241'000.00 zum Satz von CHF 280'000.00 erhöht.

E. 5.1

Im Hinblick auf die richtige Periodisierung des (allfälligen) Kapitalver- lustes stellt sich vorliegend die Frage, ob und in welchem Umfang Tatsa- chen, welche sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen, unter dem Stich- tagsprinzip 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 anderer- seits sog. wertbeeinflussenden oder wertverändernden Tatsachen. Wäh- rend 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 wert- aufhellende 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 Schadener- satzpflicht, soweit deren Ursache im alten Jahr liegt (vgl. Urteil 2C_102/ 2018 vom 15. November 2018 E. 5.4.1)."

E. 5.1.1

In einem ersten Schritt ist auf den Zeitpunkt der Realisation eines Verlustes einzugehen. Massgeblich sind dafür die Grundsätze der Periodizität. Das Bundesgericht führte dazu im Urteil vom 28. März 2019 (2C_797/2018) aus: "4.2. Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizi- tätsprinzip hat ein Unternehmen in der jeweiligen Steuerperiode denjeni- gen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Es dürfen nicht die Ergebnisse der Geschäftsperiode unterei- nander 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 ausseror- dentlicher Abschreibungen oder Rückstellungen für künftige Ereignisse (vgl. Urteil 2C_1101/2014 vom 23. November 2015 E. 3). (...)"

E. 5.1.2

Nach dem Gesagten ist damit der Zeitpunkt der Auflösung des BK E. zu bestimmen und damit auch auf den Abschluss der Tätigkeiten einzugehen.

E. 5.2.1

Eine einfache Gesellschaft wird in zivilrechtlicher Hinsicht insbesondere aufgelöst, wenn der Zweck, zu welchem sie abgeschlossen wurde, erreicht ist (Art. 545 Abs. 1 Ziff. 1 OR) oder durch gegenseitige Übereinkunft (Art. 545 Abs. 1 Ziff. 4 OR). Solange jedoch noch gemeinsame Aktiven und Passiven vorhanden sind, besteht die Gesellschaft fort mit dem neuen und einzigen Zweck, das Nettovermögen bzw. einen allfälligen Verlust unter die Gesellschafter aufzuteilen. Erst mit Abschluss der Liquidation wird die einfache Gesellschaft aufgelöst (Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-964 OR, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 545/546 OR N 2).

E. 5.2.2

In steuerlicher Hinsicht bedingt die definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, die vollständige Liquidation des Betriebes bzw. der Betriebsgüter. Nur wenn noch vernachlässigbare Inkassohandlungen ausstehend sind, kann bereits vor der letzten Liquidationshandlung eine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit angenommen werden. Die steuerpflichtige Person kann nach der eigentlichen Liquidation noch einer geringfügigen, minimalen oder untergeordneten selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen. Marginale Schlusshandlungen fallen ausser Betracht (VGE vom 14. März 2019 [WBE.2018.398], Erw. 2.3.1. und [wenn auch in der Sache aufgehoben durch] Bundesgerichtsurteil vom 1. Mai 2020 [2C,332/2019], Erw. 2.4.4; beide Urteile in Bezug auf die Anwendung von § 45 Abs. 1 lit. f StG). Weiter hat sich das Bundesgericht im Urteil vom 21. August 2020 (2C_240/2020), Erw. 5.1, zum Liquidationszeitpunkt bei

- 18 - einer steuersystematischen Realisation (Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen) geäussert. Von einer "verzögerten Liquidation" ist auszugehen, wenn die steuerpflichtige Person die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit mitteilt, gleichzeitig aber erklärt, weitere Aktiven im Rahmen der Liquidation verkaufen zu wollen.

E. 5.3.1

Am 10. April 2003 wurde von den Konsorten G., der H. AG und der F., C. & A., der Gesellschaftsvertrag "Konsortium E." (nachfolgend: Gesellschaftsvertrag) abgeschlossen und die einfache Gesellschaft "Konsortium E." gegründet. Die Gesellschafter wurden je zur Leistung einer Kapitaleinlage in gleicher Höhe verpflichtet. Als Zweck wurde im Gesellschaftsvertrag angegeben (Ziff. 2 lit. a): "Die Gesellschaft bezweckt den Erwerb der Parzelle Nr. aaa an der Y-Strasse in U. und deren Überbauung mit total 11 Wohneinheiten inklusive Tiefgarage und Nebenbauten sowie den Verkauf derselben." Zur Auflösung der einfachen Gesellschaft wurde im Gesellschaftsvertrag ausgeführt (Ziff. 2 lit. d): "Nach Erreichen des verfolgten Gesellschaftszwecks oder bei offensichtlicher Unmöglichkeit einer Verwirklichung desselben ist die Gesellschaft zu liquidieren."

E. 5.3.2

Die Beteiligung am BK E. wurde vom Rekurrenten im Abschluss der Einzelunternehmung immer mit dem Nominalwert von CHF 150'000.00 ausgewiesen. Die Verbuchung der

Kapitaleinlage zum Nominalwert bis zum Verlustausweis in den Jahren 2010 und 2011 spricht zivilrechtlich für eine Weiterführung des BK E. und gegen eine Einkommensrealisation (Verlust) im Jahr 2007. Eine Pflicht zur Liquidation des BK E. mit dem Verkauf der letzten Liegenschaft kann aus dem Gesellschaftsvertrag entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht abgeleitet werden. Es waren offensichtlich bis in das Jahr 2011 noch Aktiven/Passiven vorhanden.

E. 5.4.1

Die von den Rekurrenten eingereichte, vom Konsorten G. am 12. April 2012 erstellte Schlussabrechnung zeigt – gestützt auf die Auszüge des bei der K. geführten Kontokorrents des BK E. der Jahre 2003 bis zur Saldierung per 21. Dezember 2011 –, dass per Saldierung am 21. Dezember 2012 je Konsorte CHF 6'656.00 aus der Auflösung des Kontokorrentkontos ausbezahlt wurden. Damit wurde der Saldo des Kontos in Berücksichtigung der Abschlussbuchungen auf CHF 0.00 gestellt.

E. 5.4.2

Im Jahr 2008 wurden mit dem Kontoauszug Gutschriften von CHF 94'021.90 und Aufwendungen von CHF 64'813.20 ausgewiesen.

- 19 - Diese Umsätze auf dem Kontokorrent liegen im Bereich des Jahres 2007 mit Belastungen von CHF 63'796.40 und Gutschriften von CHF 90'000.00. Im Jahr 2009 wurden noch zwei Vergütungen (L. und M.) von insgesamt CHF 19'835.00 ausgerichtet und eine Schlusszahlung (Gutschrift N. und O.) von CHF 8'723.00 verbucht. Im Jahr 2010 war lediglich einen Vergütungsauftrag von CHF 240.00 zu verzeichnen. Ausser der Auszahlung der verbliebenen Kapitalanteile an die Konsorten wurden im Jahr 2011 zwei geringe Restzahlungen betreffend Haus E. 1 und Haus E. 14 vereinnahmt.

E. 5.5

Vor dem Hintergrund der Zahlungsflüsse besteht entgegen der Auffassung der Vorinstanz weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich eine Veranlassung, von einer Pflicht zur Auflösung und Abrechnung des BK E. im Jahr 2007 auszugehen, erfolgten doch auch nach dem Verkauf des letzten Hauses im Februar 2007 weitere wesentliche geschäftliche Aktivitäten des BK E.. In- sofern ist die bis 2007 von den Steuerbehörden als Geschäftsvermögen geführte Beteiligung am BK E. weiterhin dem Geschäftsvermögen zuzu- rechnen (zumal auch die Steuerkommission Q. – aus welchen Gründen auch immer – die Beteiligung weiterhin in reduziertem Umfang zum Geschäftsvermögen zählte). In rein zivilrechtlicher Hinsicht müsste mit der Saldierung des Kontokorrents und der Auszahlung der von CHF 150'000.00 noch verbliebenen Kapital- einlage von CHF 6'656.00 von einem Abschluss des BK E. im Jahr 2011 ausgegangen werden. Hingegen erfolgte in steuerlicher Hinsicht die Auf- gabe der wesentlichen Aktivitäten des BK E. im Jahr 2008. Danach ist ein deutlicher Bruch festzustellen. Die Aktivitäten ab 2009 sind denn auch im Gesamtzusammenhang betrachtet nur noch als "vernachlässigbare" Tätig- keiten (Inkassohandlungen) zu werten. Insbesondere im Jahr 2010 stand das BK E. mit einer Zahlung von gerade noch CHF 240.00 nahezu still. Insofern ist nach Auffassung der Mehrheit des Spezialverwaltungsgerich- tes von einer Beendigung der konsortionalen Tätigkeiten im Jahr 2008 aus- zugehen. Ein Verlust ist damit im Jahr 2008 geltend zu machen. Eine Minderheit des Gerichtes hätte dagegen die Beendigung des BK E. auf den Zeitpunkt der Schlussabrechnung im Jahr 2011 festgelegt und dementsprechend einen Verlust im Steuerjahr 2011 als abziehbar betrach- tet.

E. 5.6

In einem zweiten Schritt ist somit zu prüfen, ob der geltend gemachte Verlust von CHF 143'344.00 rechtsgenügend ausgewiesen wurde. 6.

E. 6

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer)." Auf die Begründung wird – soweit für den Entscheid erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

E. 6.1

Nach § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen gilt § 68 StG sinngemäss (§ 27 Abs. 3 StG). Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (§ 36 Abs. 1 StG), insbesondere die ausgewiesenen Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. a StG) und die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. c StG).

E. 6.2.1

Mit dem in § 27 Abs. 3 StG enthaltenen Verweis auf § 68 StG werden die Regeln zur steuerlichen Gewinnermittlung bei juristischen Personen bei selbständig Erwerbenden für analog anwendbar erklärt. Das Steuerrecht knüpft für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit damit an die nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Jahresrechnungen an. Wer buchführungspflichtig ist, hat diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendig sind, um namentlich das Ergebnis des Geschäftsjahres festzustellen. Auch für selbständig Erwerbende, die nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, besteht eine Aufzeichnungspflicht (vgl. VGE vom 8. April 2008 [WBE.2007.287]). Die Gewinnermittlung knüpft gemäss der angeführten Regel an die konkrete mit der Steuererklärung eingereichte Handelsbilanz an (sog. formelle Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu Rolf Benz, a.a.O., S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993, S. 22), soweit diese den materiell-rechtlichen Anforderungen des Handelsrechts (Anbindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz nach dem Grundsatz der sog. materiellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu wiederum Rolf Benz, a.a.O., S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 21) entspricht.

E. 6.2.2

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher,

- 21 - Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten

wiedergibt (M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a OR N 14 ff.).

E. 6.2.3

In formeller Hinsicht ist bei der Gewinnermittlung insbesondere auch der Grundsatz "Keine Buchung ohne Beleg" zu beachten, welcher als oberstes Prinzip einer formell ordnungsgemässen Buchhaltung bezeichnet wird. Buchungen dürfen danach nur aufgrund von Belegen ausgeführt werden. Gemäss dem Belegprinzip muss bei konventioneller Buchhaltung für jeden Buchungsvorgang ein Beleg vorhanden sein. Die Buchung muss durch ein separat ausgestelltes und sichtbar kontrollierbares Dokument ausgelöst werden. Externe oder Aussenbelege, die aus dem Verkehr mit Geschäftsfreunden und anderen aussenstehenden Personen stammen, sind zu datieren und in der Regel mit einer fortlaufenden Nummer zu versehen. Ausserdem sind Betrag, Gegenstand und eventuell die Person zu nennen, welche den Beleg ausgestellt hat (VGE vom 17. August 2011 [WBE.2010.359], mit Hinweisen).

E. 6.3.1

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in § 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 15, N 28 ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff.).

E. 6.3.2

Im Veranlagungsverfahren gilt sodann die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten

- 22 - Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt ist. Es ist zulässig

und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis).

E. 6.3.3

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt – wie ausgeführt – auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 144 II 427 E. 8.3.1.). Die Umstände, die annehmen lassen, der Steuerpflichtige habe seinen Lebensmittelpunkt im Kantons- bzw. Gemeindegebiet, sind steuerbegründend. Können sie weder direkt noch mittels natürlicher Vermutungen bewiesen werden, ist zulasten des Fiskus davon auszugehen, dass sie sich nicht verwirklicht haben (vgl. zum Ganzen: Bundesgerichtsurteil vom 5. August 2021 [2C_41/2021] mit weiteren Hinweisen).

- 23 -

E. 6.4.1

Noch in seinem Entscheid vom 23. Februar 2006 (3-RV.2005.50344/ K 7510) ist das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) davon ausgegangen, dass ausser in einfachen, überschaubaren Verhältnissen, wo die Rechtsprechung auf die strengen formellen Voraussetzungen verzichtet, die Verrechnung von Verlusten eine ordnungsgemässe Buchhaltung voraussetzt, aus der die Höhe des Geschäftsverlustes hervorgeht. Bei Baukonsortien lägen kaum je einfache überschaubare Verhältnisse vor. Grundsätzlich seien bei als einfache Gesellschaft konzipierten Konsortien nicht nur die Kapitalanteile, sondern auch die Faktoren der Erfolgsrechnung periodengerecht durch die einzelnen Teilhaber zu versteuern. Die Praxis lasse es jedoch zu, dass bei Konsortien, die für kurzfristige Aufgaben gegründet werden, alle Aufwendungen und Erträge in einer Schlussabrechnung nach Erreichen des Gesellschaftszweckes gesamthaft deklariert werden. Insbesondere bei Baukonsortien, die in kurzer Zeit eine Überbauung realisieren und veräussern, trage dieses Vorgehen den wirtschaftlichen Erfordernissen Rechnung.

E. 6.4.2

Demgegenüber hat das Verwaltungsgericht in seinem Entscheid vom 29. Oktober 2015 (WBE.2015.94) zu den Anforderungen an den Verlustnachweis bei einem bargeldintensiven Betrieb ohne ordnungsgemäss geführtes Kassenbuch mit daraus folgender Ermessensveranlagung ausgeführt: "2.2.2. (...) Die Vorschriften über die Anerkennung von Verlusten als geschäftsmässig begründete Kosten (§ 36 Abs. 2 lit. c StG, Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG, Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG) betreffen zunächst Verluste auf bilanzierten Wirtschaftsgütern. An sich sind die Bestimmungen damit überflüssig (vgl. Markus Reich, in Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.) Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl., Zürich 2008, Art. 27 N 42). Dabei wird verlangt, dass solche Verluste, damit sie anerkannt werden können, verbucht worden sind, was ohne weiteres aus dem Massgeblichkeitsprinzip abzuleiten ist. Überflüssig sind die Bestimmungen aber auch, soweit damit die Abziehbarkeit eines Gewinnkostenüberschusses, d.h. eines Reinverlustes des Geschäftsjahres gemeint sein sollte. Die Abziehbarkeit eines Reinverlustes ergibt sich nämlich bereits aus dem objektiven Nettoprinzip, welches das gesamte Einkommenssteuerrecht beherrscht (vgl. wiederum Reich, a.a.O., N 44). Dass das objektive Nettoprinzip auch bei Vornahme einer Ermessensveranlagung zu berücksichtigen ist, versteht sich von selbst (vgl. dazu bereits das Urteil des Verwaltungsgerichtes in derselben Angelegenheit vom 28. August 2014 [WBE.2013.497] Erw. 2.9.). Schon deshalb ist die Rechtsauffassung des Spezialverwaltungsgerichtes abzulehnen: Auch bei einer Ermessenveranlagung kann hinsichtlich des Gesamteinkommens oder,

- 24 - wenn es wie hier um eine teilweise Ermessenveranlagung betreffend eine bestimmte Einkunftsart (hier die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit) geht, klar sein, dass negatives Einkommen vorliegt. Dann ist aber auch entsprechend zu veranlagern (d.h. soweit es um das Gesamteinkommen geht, dieses auf Fr. 0.00 festzusetzen, bzw. soweit es um eine Teileinkunft geht, deren negativer Saldo mit den übrigen Einkünften zu verrechnen). Weder aus dem Wortlaut noch aus der ratio legis der Bestimmung lässt sich die Meinung des Spezialverwaltungsgerichtes herleiten. An diesem grundlegenden Mechanismus ändert mit Bezug auf Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch das Erfordernis, dass Verluste eingetreten und verbucht sein müssen, nichts. Damit wird lediglich verlangt, dass solche Verluste klar nachgewiesen sein müssen (vgl. in diesem und nicht etwa in dem übertrieben restriktiven Sinn, wie die Vorinstanz die Entscheide liest, die Urteile des Bundesgerichtes vom 17. April 2003 [2A:328/2002] Erw. 5 und vom 13. Dezember 2003 [2A.272/2003] Erw. 4). Gerade bei Vornahme einer Ermessensveranlagung, die wegen einer nicht ordnungsgemässen Buchhaltung vorgenommen werden muss, sind dabei an den Nachweis eines Reinverlustes eines Geschäftsjahres schon deshalb hohe Anforderungen zu stellen, weil sich eine materielle Verfahrenspflichtverletzung nicht lohnen darf (vgl. Peter Locher, Kommentar zur direkten Bundessteuer, III. Teil, Basel 2015, Art. 130 N 36).

2.2.3. Konkret ist dann, wenn ein Steuerpflichtiger einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit geltend macht und diesen von seinen übrigen Einkünften abziehen will, zunächst zu prüfen, ob auf die von ihm eingereichte Buchhaltung (bzw. auf die von ihm eingereichten Aufzeichnungen) abgestellt werden kann. Erweist sich die eingereichte Buchhaltung als nicht ordnungsgemäss, sind die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Rahmen einer teilweisen Ermessensveranlagung festzulegen (Andreas Tschannen, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri-Bern 2015, § 191 N 23). Dabei kann auf das Ergebnis der Buchhaltung naturgemäss nicht abgestellt werden. Insbesondere bei einer mangelhaften Kassensbuchführung in einem bargeldintensiven Betrieb kann nämlich dann nicht davon ausgegangen werden, dass Bareinkünfte und -ausgaben, welche das Betriebsergebnis wesentlich bestimmen, vollständig erfasst wurden. Das führt – vor allem angesichts der Ungewissheit hinsichtlich der Erfassung der Einnahmen – in aller Regel dazu, dass zumindest kein negatives Ergebnis angenommen werden kann. Ausnahmsweise kann sich aber selbst in einem solchen Fall die Schätzung mindestens eines nicht negativen Einkommens als offensichtlich unrichtig erweisen, nämlich dann, wenn aufgrund anderer Umstände (z.B. Vermögensabnahme, welche nahelegt, dass die Lebenshaltungskosten aus dem Vermögen

gedeckt wurden) offensichtlich ist, dass ein Verlust erzielt wurde. Dass ein solcher Verlust zu rückhaltend zu schätzen ist, ergibt sich wiederum aus dem Grundsatz, dass Verfahrenspflichtverletzungen sich nicht lohnen dürfen. Wird eine Buchhaltung aufgrund mangelnder Ordnungsmässigkeit – insbesondere wegen eines fehlenden oder unzureichenden Kassenbuchs – als Grundlage der Veranlagung abgelehnt, muss die Veranlagungsbehörde nicht von sich aus im Rahmen der Vornahme einer (teilweisen) Ermessensveranlagung eine eingehende Analyse der vorhandenen, nicht ordnungsgemässen Buchhaltung vornehmen. Es ist daher in aller Regel auch nicht zu beanstanden, wenn ein aus einer solchen Buchhaltung resultierender Jahresverlust bei Vornahme der Ermessensveranlagung nicht

- 25 - anerkannt wird. Es ist jedoch immer denkbar, dass bereits die abgelehnte Buchhaltung klare Hinweise auf ein insgesamt negatives Geschäftsergebnis enthält (z.B. sehr hoher Verlust bei hohen belegmässigen nachgewiesenen Aufwendungen und der Ausschliessbarkeit in Gewicht fallender zusätzlicher, nicht verbuchter Umsätze). In einem solchen Fall würde die kategorische Verweigerung der Anerkennung eines Verlusts zu einer offensichtlich unrichtigen Schätzung führen. Denkbar ist ausserdem, dass der Steuerpflichtige selbst gestützt auf eine eingehende Analyse der eingereichten Buchhaltung und allfälliger zusätzlich eingereichter Unterlagen zeigen kann, dass er – obwohl seine Buchhaltung nicht ordnungsgemäss ist – einen Verlust (dessen Höhe wiederum nur Schätzung ermittelt werden kann) erzielt hat. Gelingt z.B. in einem Handelsunternehmen der Nachweis, dass die Lagerbuchhaltung vollständig und richtig geführt wurde (es ist nicht zu vermuten, dass entsprechende Aufwendungen nicht verbucht wurden) und dass deshalb trotz eines mangelhaften Kassenbuchs die Annahme erheblicher Mehrumsätze nicht richtig sein kann, kann sich eine Korrektur einer Ermessensveranlagung und die Zugrundelegung eines Verlusts durchaus rechtfertigen. Zusammenfassend ist bei nicht ordnungsgemässer Buchhaltung immer auch dann, wenn mit der abgelehnten Buchhaltung ein Jahresendverlust geltend gemacht wird – eine Ermessensveranlagung durchzuführen. Bei der Schätzung des Geschäftsergebnisses kann die Steuerbehörde abgesehen von aussergewöhnlichen Fällen, wo aufgrund anderer Umstände oder aufgrund der abgelehnten Buchhaltung selbst klar ist, dass ein Verlust entstanden ist, zumindest von einem nicht negativen Geschäftsergebnis ausgehen. Dem Steuerpflichtigen selbst steht offen, gestützt auf die abgelehnte Buchhaltung und/oder weitere Unterlagen nachzuweisen, dass dennoch ein Verlust erwirtschaftet wurde und die Ermessensveranlagung daher offensichtlich unrichtig ist."

E. 6.5

Vorliegend hat die Vorinstanz den geltend gemachten Verlust ausschliesslich mit der Begründung einer fehlenden, ordnungsgemässen Buchhaltung nicht zum Abzug zugelassen (Einspracheentscheid, Ziff. 5.2 und 5.3). Das Einkommen bzw. der Verlust aus der Beteiligung am BK E. wurde hingegen nicht nach Ermessen veranlagt oder auch nur geschätzt. Dieses Vorgehen ist gestützt auf die Ausführungen im vorstehend zitierten Urteil des Verwaltungsgerichtes nicht angängig. Der Verlust ist zu schätzen, sofern er nicht anderweitig exakt ermittelt werden kann. 7. 7.1.1. Das KStA hat das Merkblatt "Hinweise betreffend Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht von Einzelunternehmen und Personengesellschaften" (dieses allerdings in Berücksichtigung der per 1. Januar 2013 in Kraft gesetzten Bestimmungen des revidierten Rechnungslegungsrechts, so dass sich keine unmittelbare Anwendbarkeit ergibt) vom 10. Februar 2016 sowie das Merkblatt

"Hinweis betreffend Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht – Ist-Methode" herausgegeben. Darin sind die Mindestanforderungen an die Aufzeichnungs- bzw. Buchführungspflicht zusammengefasst.

- 26 - Ordnungsgemäss ist danach die Buchführung, wenn insbesondere die Aufschriebe über die Einnahmen und Ausgaben fortlaufend, lückenlos und wahrheitsgetreu geführt werden. Alle Bareinnahmen und Barausgaben sind täglich und fortlaufend aufzuzeichnen. Bei den Bank- und Postkonti können anstelle eines speziellen Rapports die detaillierten Kontoauszüge und die geordnet aufbewahrten dazugehörenden Belege treten. Bei allen Einnahmen und Ausgaben sind ausser den entsprechenden Daten auch die Namen der Leistenden und der Empfängerinnen und Empfänger sowie mindestens die Wohnorte anzugeben. Bei den Ausgaben ist immer auch zu vermerken, was bezahlt worden ist. Die Inventare über die Warenvorräte müssen detaillierte Angaben über die Menge, die Werte (Anschaffungs- beziehungsweise Marktpreise, falls diese niedriger sind) und Warenarten umfassen. Die Verzeichnisse der übrigen Vermögenswerte müssen ebenfalls die für eine zuverlässige Überprüfung notwendigen Einzelheiten enthalten.

E. 7

Das Gemeindesteueramts Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

E. 7.2

Wesentliche Beteiligungen an einfachen Gesellschaften wie insbesondere Konsortien sind in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen. Als zulässig wird in der Praxis erachtet, dass "– neben allfälligen Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber der einfachen Gesellschaft – lediglich die Kapitaleinlage und ggf. ein Gewinnanteil an der einfachen Gesellschaft ausgewiesen" wird (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band "Buchführung und Rechnungslegung", Hrsg. Treuhänder-Kammer, Zürich 2014 [nachfolgend HWP 2014], S. 179, IV.2.13.5; vgl. auch VGE vom 10. November 1999 [BE.97.00022]). Die Ersterfassung der Beteiligung darf höchstens zu den Anschaffungskosten bewertet werden (HWP 2014, S. 176, IV.2.13.3). In der Folgebewertung sollen keine planmässigen Abschreibungen, sondern – bei nachhaltigem Wertverlust – Wertberichtigungen vorgenommen werden (HWP 2014, S. 177, IV.2.13.3).

E. 7.3.1

Die Beteiligung am BK E. wurde vom Rekurrenten im Abschluss der Einzelunternehmung immer mit dem Nominalwert von CHF 150'000.00 ausgewiesen. Diese Verbuchung bzw. der Aktivenausweis steht im Einklang mit der vorstehend genannten Rechnungslegungspraxis. Die Erträge aus den für das BK E. ausgeführten Arbeiten wurden im Abschluss der EU F. (welcher mit Ausnahme der Behandlung des BK E. als für die Veranlagung genügende Grundlage qualifiziert wurde) verbucht. Demgegenüber wurden keine laufenden Erträge und Ausgaben mit einer Konsortialbuchhaltung ausgewiesen. Bis zur Realisation eines Verlustes oder Gewinnes bestand für den Rekurrenten damit keine Veranlassung, von dieser Verbuchungsart abzuweichen. Davon ist auch die Vorinstanz bis Ende 2007 ausgegangen. Bis dahin wurde von den Steuerbehörden keine Buchhaltung des BK E.

- 27 - verlangt. Eine Schlussabrechnung für das BK E. wurde erst am 12. April 2012 erstellt.

E. 7.3.2

Das Gemeindesteueramts T./V. beauftragte das KStA BP am 19. August 2014 mit einer Buchprüfung. Als Gründe für die Buchprüfung wurde einerseits die "Buchhalterische Verknüpfung Baukonsortium mit Elektrofachgeschäft" und andererseits die "Mangelhafte Aufzeichnungen Konsortium E. U." angegeben. Von der Steuerkommission wurde neben der allgemeinen Buchprüfung der Buchhaltung des Elektroinstallationsgeschäftes EU F. folgendes verlangt: "Detaillierte Prüfung Konsortium E., Verluste. Per 2007 waren alle Liegenschaften verkauft, Verluste werden aber in den Jahren 2010 bis 2012 in der Buchhaltung des Elektroinst.-Geschäftes geltend gemacht. Diese Verluste bitte prüfen." Im Buchprüfungsbericht vom 29. Juni 2015 wurde ausgeführt, dass die Excel-Listen und Bauabrechnungen, welche den Zeitraum von 2003 bis 2011 abdecken, keine ordnungsgemässen Grundaufschriebe darstellen und den geltend gemachten Verlust nicht beweiskräftig nachzuweisen vermögen. "Die eingereichten Aufzeichnungen sind von den Steuerbehörden nicht mit vertretbarem Aufwand zu überprüfen." Einzelbelege (Belegordner) wurden nicht einverlangt und nicht geprüft. Die Schlussabrechnung wurde – wie ausgeführt – vom KStA BP und in der Folge von der Vorinstanz pauschal als nicht ordnungsgemäss bezeichnet. Es wurden keine Verluste zum Abzug zugelassen.

E. 7.3.3

Aus der E-Mail des Vertreters im Veranlagungsverfahren an den Steuerkommissär vom 19. Mai 2016 ergibt sich, dass zwei Excel-Dateien ("Bauabrechnung Zusammenstellung" und "Kontoblatt EG E.") eingereicht wurden. Dazu wurde ausgeführt: "Das Bauhauptkonto habe ich analog einem amerikanischen Journal nachgeführt, überprüft und mit der Bauabrechnung abgestimmt. Die Aufzeichnung enthält in chronologischer Reihenfolge sämtliche Geschäftsvorfälle seit Gründung bis zur Liquidation. Diese Geschäftsvorfälle wurden auf verschiedene Sparten, nachvollziehbar, zweckmässig und übersichtlich gebucht. Wenn es sich hier nicht um eine Buchhaltung handelt, dann doch um detaillierte Aufzeichnungen, welche den Verlust mit demselben und somit vertretbarem Aufwand wie bei einer Buchhaltung überprüfen lassen. Sämtliche Zahlungen wurden in 73 Zahlungsaufträgen ausgeführt, welche im Detail am 2.6.2015 Herrn I. eingereicht wurden. Daraus lässt sich einfach prüfen, dass in den Zahlungen ausschliesslich Handwerker Zahlungen enthalten sind." Ausweislich der Akten erfolgte dazu keine Reaktion seitens der Steuerbehörden. Die Rekurrenten haben zuletzt an der Einspracheverhandlung vom

- 28 - 19. November 2018 angeboten, nachträglich eine Buchhaltung zu erstellen, sollten – entgegen der Auffassung der Rekurrenten – die Aufzeichnungen nicht genügen (Mehrwertsteuerpraxis/"amerikanisches Journal"). Die Vorinstanz hat die Erfassung der Einnahmen und Ausgaben mit einer Excel-Datei bei Umsätzen von über CHF 10 Mio. und bei rund 470 Buchungen als ungenügend erachtet. Es sei nicht von einfachen Verhältnissen auszugehen (Einspracheentscheid; Stellungnahme des Steuerkommissärs vom 25. Juni 2018).

E. 7.4

Es ist vorerst unverständlich, weshalb das KStA BP und gestützt auf dessen Beurteilung die Vorinstanz nie Belege zu den eingereichten Excel-Tabellen ("amerikanisches Journal") einverlangt und geprüft hat. Auch wurde auf das Angebot, für das BK E. eine Buchhaltung zu erstellen, gar nicht eingegangen. Vor diesem Hintergrund war das KStA BP bzw. gestützt auf dessen Angaben die Vorinstanz nicht berechtigt, einfach von einem Verlust von

CHF 0.00 auszugehen.

E. 7.5

Das Spezialverwaltungsgericht hat die beim BK E. eingeholten Belegordner einer Prüfung, jedoch keiner (Einzel-)Belegprüfung, unterzogen. Pro Haus (Häuser 1 – 11) wurde ein Belegordner geführt. Ein weiterer Ordner wurde für die Garage/Umgebung geführt. Die Belege sind chronologisch abgelegt. Es liegen Bauabrechnungen pro Haus und für die Garage vor. Gestützt auf diese Bauabrechnungen wurde die "Aufstellung der Gesamtkosten gemäss KV – Verkauf / Bauabrechnungen" vom 12. April 2012 erstellt. Mit dieser wird ein Verlust von CHF 143'344.00 gezeigt. Weiter wurden die Auszüge 2003 bis 21. Dezember 2011 des Kontokorrents des BK E. eingereicht. Dieses zeigt Einnahmen und Ausgaben unter Nennung der Zahlenden und der Leistungsempfänger. Gestützt auf diese Angaben ist offensichtlich, dass ein schlussendlich doch erheblicher Verlust eingetreten ist. Dass eine Prüfung durch das KStA BP unterlassen wurde, ist beim Vorliegen der massgeblichen Unterlagen nicht nachvollziehbar. Eine Schätzung mit CHF 0.00, hätte den das KStA BP bzw. die Vorinstanz eine Prüfung tatsächlich vorgenommen, ist auszuschliessen. Das Spezialverwaltungsgericht geht – nachdem das KStA BP und die Vorinstanz eine Prüfung bzw. Schätzung des Verlustes unterlassen haben – gestützt auf die eingeholten Belege (11 Belegordner Bauabrechnungen Häuser 1 – 11 und Belegordner Bauabrechnung Garage) von einem im Jahr 2008 anrechenbaren Verlust von CHF 140'000.00 aus. 8.

E. 8

Die Beteiligung am Baukonsortium E. sei als Aktivum des Geschäftvermögens des Rekurrenten mit einem Einkommenssteuerwert von CHF 6'656 einzusetzen und das steuerbare sowie das satzbestimmende Vermögen der Rekurrenten seien unter Vornahme einer neuen interkantonalen Steuerauscheidung neu festzusetzen. Sub-Eventualanträge (bei Gutheissung der Eventualanträge gemäss Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2008):

E. 8.1

Das vorliegende Ergebnis wirkt sich in den vereinigten Rekursverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuer 2008 (3-RV.2019.61), 2010

- 29 - (3-RV.2020.174) und 2011 (3-RV.2020.175) sowie 2009 aus. Die Folgen sind nachfolgend zu beschreiben.

E. 8.2

Das Einkommen 2008 aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten reduziert sich von CHF 86'302.00 um CHF 140'000.00 auf minus CHF 53'698.00. Folge davon ist, dass der Säule-3a-Abzug (hier 20 % des Reingewinnes) zu streichen ist. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen erhöht sich damit vorerst von CHF 98'242.00 um CHF 15'000.00 auf 113'242.00 und vermindert sich in der Folge auf neu CHF 0.00. Der Verlustvortrag beträgt CHF 26'758.00. Das satzbestimmende Vermögen reduziert sich von CHF 280'154.00 um den Anteil Personengesellschaft (Ziff. 32.1) von CHF 20'000.00 auf CHF 260'154.00. Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen. Insoweit ist der Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 teilweise (Ausnahme im Umfang der Anpassung des Säule 3a Beitrages) gutzuheissen.

E. 8.3.1

Mit Verfügung vom 17. März 2020 wurden die Rekurrenten von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 96'700.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 238'000.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 276'000.00) veranlagt. Die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit wurden auf CHF 77'499.00 festgelegt, wobei bezüglich BK E. keine Einkommensaufrechnung erfolgte. Die Beteiligung am BK E. wurden mit CHF 10'000.00 bewertet. In der Abweichungsbegründung wurde zum BK E. ausgeführt: "Obwohl nach Auffassung der Steuerkommission nach wie vor kein Geschäftsvermögen mehr vorliegt, erfolgt die Veranlagung analog des Geschäftspartners. Die Veranlagung erfolgt trotz hängigem Rechtsmittelverfahren im Vorjahr zur Verhinderung der Verjährung." Gegen die Veranlagung wurde Einsprache erhoben. Beantragt wurde einspracheweise unter anderem die Erhöhung der Beteiligung am BK E. um CHF 140'000.00 und damit eine Erhöhung der Steuerlast. Mit Entscheid der Steuerkommission Q. vom 21. September 2020 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 90'100.00 reduziert. Das steuerbare Vermögen blieb unverändert. Zur Begründung wurde unter Verweis auf den Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2008 ausgeführt, obwohl es sich bei der Beteiligung am BK E. nicht mehr um Geschäftsvermögen handle, sei diese

- 30 - aus Gründen der Gleichbehandlung mit dem Geschäftspartner mit CHF 10'000.00 erfasst. Wenn eine Erhöhung des Wertes um CHF 140'000.00 beantragt werde, werde eine Besserstellung verlangt, was seltsam anmute. Der Einspracheentscheid ist in Rechtskraft erwachsen.

E. 8.3.2

Es stellt sich die Frage, ob der im Jahr 2008 ermittelte Verlustvortrag von CHF 26'758.00 trotz Rechtskraft der Veranlagung 2009 zu gewähren ist. Insbesondere ist zu prüfen, ob mit einem rechtskräftig veranlagten Einkommen 2009 aus selbständiger Erwerbstätigkeit eine "Sperrwirkung" eingetreten ist.

E. 8.3.3

Das Bundesgericht hat sich zur Verlustverrechnung bei Veranlagung mit positivem Einkommen in der Folgeperiode mit Urteil vom 29. April 2014 (2C_696/2013) wie folgt geäussert: "3.1 (...) Mit dieser gesetzlich vorgesehenen Möglichkeit, Gewinne mit früheren Verlusten zu verrechnen, wird das im Steuerrecht geltende Periodizitätsprinzip durchbrochen, um bis zu einem gewissen Grad dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht zu werden (vgl. z.B. Urteil 2C_33/2009 vom 27. November 2009 E. 3.2, publ. in: StE 2010 B 23.9 Nr. 13). Soll das Periodizitätsprinzip nicht ausgehöhlt werden, können die mit ihm verbundenen Härten aber nicht vollständig beseitigt werden. Das Gesetz selbst beschränkt die Verrechnungsmöglichkeit daher in zweierlei Hinsicht: Zum einen können Verluste höchstens aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren geltend gemacht werden; zum andern ist der Abzug nur zulässig, wenn er in vorausgehenden Jahren nicht berücksichtigt werden konnte (AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 2 zu Art. 67 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 6 zu Art. 67 DBG). Hat es die steuerpflichtige Person versäumt, in einer früheren Steuerperiode einen Verlust bzw. einen Verlustvortrag vom Reingewinn abzuziehen, kann

die Verlustverrechnung in einer späteren Steuerperiode nicht nachgeholt werden. Verluste sind stets im nächstmöglichen Jahr mit Gewinn zu verrechnen; Verzögerungen sind unzulässig (Gebot der ungesäumten Verlustverrechnung; Urteil 2A.587/2002 vom 11. März 2003 E. 1.1 mit Hinweisen, in: StR 58/2003 S. 365). Das Gebot der ungesäumten Verlustverrechnung - mitunter auch 'Verrechnungszwang' genannt - ist als solches in Lehre wie Praxis anerkannt. Kontrovers diskutiert wird dagegen, ob daraus folgt, eine spätere Berücksichtigung von Verlustüberschüssen sei generell ausgeschlossen, wenn eine rechtskräftige Veranlagung nicht auf Null gelautet hat (so BRÜLISAUER/ HELBING, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 9 zu Art. 67 DBG; ROBERT DANON, in: Commentaire romand LIFD, 2008, N. 9 zu Art. 67 DBG; KUHN/BRÜLISAUER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. Aufl. 2002, N. 46 zu Art 25 StHG; BERNHARD F. SCHÄRER, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, 1997, S. 68 f.; a.M. - zumindest mit Bezug auf die ordentliche Veranlagung - REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2006 (1. Teil), FStR 2007 S. 228 ff., 237 ff.; JULIA VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011,

- 31 - S. 142; ROLF BENZ, Ordentliche Verlustverrechnung bei selbständig Erwerbenden nach Art. 211 DBG, zsis) 2010, Monatsflash Nr. 7, Ziff. 3.6.2; ROMAN BLÖCHLIGER, Die Nachholung der in früheren Jahren unterlassenen Verlustverrechnung, StR 2006 S. 578 ff., 580 f.; FRANK LAMPERT, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 2000, S. 154; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 6 zu § 29 StG/ZH; FELIX SCHALCHER, Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, 2008, Rz. 186).

E. 8.3.4

Auf den ersten Blick scheint eine Verlustverrechnung in den Folgejahren – aufgrund der mit einem positiven Ergebnis aus selbständiger Erwerbstätigkeit veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern 2009 – ausgeschlossen. Bei differenzierter Betrachtung muss der aus dem Jahr 2008 resultierende Verlustvortrag jedoch zur Verrechnung gebracht werden können. Die Rekurrenten haben in ihren Eingaben, zuletzt im Rekurs vom 20. März 2019 wiederholt auf den Zusammenhang der Veranlagungen 2008 bis 2011 hingewiesen. Es wurde um Sistierung ersucht. Der Antrag um Sistierung wurde abgewiesen. Trotz Rechtshängigkeit des Rekurses vom 20. März 2019, in welchem mit Subeventualanträgen die Steuerfolgen für die Jahre 2009 bis 2011 erwähnt wurden, eröffnete die Steuerkommission Q. die Veranlagungen der Jahre 2009 bis 2011 vom 17. März 2020. Zur Begründung wurde unter anderem ausgeführt, es drohe aufgrund der Behandlungsdauer von Rechtsmitteln durch die Steuerjustizbehörden die Verjährung. Vorerst ist festzuhalten, dass die Steuererklärung 2008 unter Datum vom

E. 8.4

Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen 2010 bleibt mit CHF 148'535.00 unverändert. Das satzbestimmende Vermögen wird von CHF 235'653.00 um CHF 5'000.00 auf CHF 230'653.00 reduziert. Die Steuerkommission Q. hat eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen. Der Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 ist damit teilweise gutzuheissen.

E. 8.5

Das steuerbare (CHF 203'480.00) und satzbestimmende Einkommen 2011 (CHF 204'571.00) bleiben unverändert, ebenso das satzbestimmende Vermögen (CHF 339'424.00). Der Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 ist dementsprechend abzuweisen.

- 35 - 9. Zusammenfassend ist der Rekurs im vereinigten Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2011 teilweise gutzuheissen. Der anrechenbare Verlust wird von CHF 143'344.00 ermessensweise auf CHF 140'000.00 (Schätzung) reduziert. Anzupassen sind die Säule-3a-Beiträge der Jahre 2008 und 2009. Ebenso wird das satzbestimmende Vermögen der Jahre 2008 bis 2010 um den Wert des in den Geschäftsaktiven jeweils akzeptierten Anteils am BK E. vermindert. Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, jeweils den Veränderungen mit einer neuen Steuerentscheidung Rechnung zu tragen. 10. 10.1. Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Anträgen zu rund 85 %. Sie haben daher 15 % der Kosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). 10.2. Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen in den vereinigten Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 7'323.60 (inkl. Auslagen und MWSt) und ist tarifkonform. Davon sind 85 % mit CHF 6'225.00 als Parteientschädigung auszurichten.

- 36 - Das Gericht erkennt: 1.

E. 9

Die Beteiligung am Baukonsortium E. sei als Aktivum des Geschäftsvermögens des Rekurrenten mit einem Einkommenssteuerwert von CHF 6'656 einzusetzen und das steuerbare sowie das satzbestimmende Vermögen der Rekurrenten seien unter Vornahme einer neuen interkantonalen Steuerauscheidung neu festzusetzen. Weiter wurde der Verzicht auf die Erhebung von Kostenvorschüssen sowie ein Entscheid unter Kosten- und Entschädigungsfolgen beantragt. Auf die Begründung wird – soweit für den Entscheid erforderlich – in den Erwägungen eingegangen. 5. Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses. Weiter wird die Vereinigung der Rekursverfahren beantragt. 6. A. und B. haben keine Replik erstatten lassen.

- 9 - V. 1. Das Spezialverwaltungsgericht hat die Steuerakten des Jahres 2007 sowie die Akten der Veranlagungsverfahren der Jahre 2010 und 2011 (E-Mails des Spezialverwaltungsgerichtes vom 11. August 2021) von A. und B. beigezogen. Mit E-Mail vom 1. Oktober 2021 wurden die Steuerakten des Jahres 2009 einverlangt. 2. Mit Verfügung vom 13. August 2021 wurden die Verfahren 3-RV.2019.61 (Kantons- und Gemeindesteuern 2008), 3-RV.2020.174 (Kantons- und Gemeindesteuern 2010) und 3-RV.2020.175 (Kantons- und Gemeindesteuern 2011) vereinigt. 3. Aufforderungsgemäss (E-Mail des Spezialverwaltungsgerichtes vom

E. 12

August 2021) haben A. und B. weitere Unterlagen (Einnahmen- und Ausgabenbelege des Baukonsortiums E.) eingereicht.

- 10 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2011. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG). 2. Mit Verfügung vom 13. August 2021 wurden die Verfahren 3-RV.2019.61 (Kantons- und Gemeindesteuern 2008), 3-RV.2020.174 (Kantons- und Ge-

meindesteuern 2010) und 3-RV.2020.175 (Kantons- und Gemeindesteuern 2011) vereinigt, da die gleiche Rechtsfrage (Verlustanrechnung aus dem BK E.) in den angefochtenen Steuerjahren nur einheitlich beantwortet werden kann. 3.

E. 16

März 2010 eingereicht wurde. Die Steuererklärung 2009 datiert vom

E. 19

Dezember 2010, diejenige für das Jahr 2010 vom 3. Januar 2012, und die für das Jahr 2011 vom 10. Februar 2013. Der Auftrag für die Buchprüfung wurde erst am 19. August 2014 erteilt, der (erste) Buchprüfungsbericht am 29. August 2015 erstattet. Die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 wurde am 18. April 2017 vorgenommen, der Einspracheentscheid am 21. Januar 2019 gefällt. Von der Einreichung der Steuererklärung bis zur Fällung des Einspracheentscheides vergingen damit annähernd 9 Jahre, dies im Wissen darum, dass die Veranlagungen der Folgejahre ab 2009 von der Beurteilung der Kantons- und Gemeindesteuern 2008 abhängig waren. Daraus erhellt, dass eine allfällige Verjährungsgefahr, welche zur Eröffnung der Veranlagungen der Jahre 2009 bis 2011 am 17. März 2020 geführt haben soll, von den Steuerbehörden selbst verursacht war. Zu beachten ist auch, dass der Adressat einer Verfügung oder eines Entscheides ein Rechtsschutzinteresse braucht, um diese(n) anfechten zu können (§ 42 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 196 StG N 13 in Verbindung mit § 192 StG N 15 f.). Ein schutzwürdiges eigenes Interesse liegt vor, wenn die Gutheissung des Rechtsmittels der steuerpflichtigen Person einen praktischen Nut-

- 34 - zen bringen kann, d.h. einen Nachteil abwendet, den der angefochtene Entscheid für ihn zur Folge hätte (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2009.74]). Die Anfechtung einer Verfügung, die den Adressaten nicht belastet, ist unzulässig (VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.114]). Vor diesem Hintergrund ergibt sich weiter, dass für die Anfechtung der Steuerveranlagung 2009 ein Anfechtungsinteresse fehlte, konnten die Rekurrenten doch nur eine Höherveranlagung verlangen. Auch das hat die Vorinstanz mit der Eröffnung der Veranlagungen der Jahre 2009 bis 2011 verursacht. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz mit einem Verhalten, welches gegen Treu und Glauben verstösst, die formelle Unmöglichkeit einer Verlustverrechnung begründet hat. Die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 ist daher zu korrigieren. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit reduziert sich von CHF 71'099.00 um CHF 26'758.00 auf CHF 44'341.00. Demgemäss ist der Beitrag an die Säule 3a von CHF 12'970.00 um CHF 4'102.00 auf CHF 8'868.00 (20 % von CHF 44'341.00) anzupassen. Das steuerbare Einkommen ist von CHF 90'105.00 um CHF 22'656.00 (Verlustvortrag von -CHF 26'758.00 zuzüglich Korrektur Säule-3a-Beitrag von CHF 4'102.00) auf CHF 67'449.00 zu ermässigen. Das satzbestimmende Vermögen vermindert sich von CHF 276'991.00 um CHF 10'000.00 (Beteiligung BK E.) auf CHF 266'991.00. Die Steuerkommission Q. hat eine neue Steuerentscheidung vorzunehmen. Insoweit ist der Rekurs hinsichtlich Verlustverrechnung (Verlustvortrag) gutzuheissen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.