

Kinder entscheidend ist, sondern in welchem Haushalt sie effektiv lebten, muss der Tarif B aufgrund der vorliegenden Umstände sowohl dem Rekurrenten als auch seiner ehemaligen Ehefrau gewährt werden. Dagegen sprechen weder der Wortlaut von § 17 Abs. 3 StG noch die Materialien. Es sind auch keine steuersystematischen Gründe ersichtlich, welche eine doppelte Gewährung des Tarifs B ausschliessen. Es kommt hinzu, dass auch zweimal der Tarif B zu gewähren wäre, wenn je ein Kind ausschliesslich bei einem Elternteil leben würde. Der Rekurs ist folglich gutzuheissen.

94 Gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler; Geschäfts-/Privatvermögen (§ 22 Abs. 1 lit. b StG)

- **An den Nachweis, dass die Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft zum Privatvermögen des gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers gehört, sind strenge Anforderungen zu stellen.**

3. Februar 2000 in Sachen H., RV.1997.50219/K 3460

Aus den Erwägungen

2. a) Der Rekurrent, der hauptberuflich unselbstständig Erwerbender war, hat sich seit längerer Zeit als (nebenamtlicher) gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler betätigt. So hat er aus den Bemessungsjahren 1977/78 durchschnittliche Einkünfte von Fr. 60'624.50 aus Liegenschaftenhandel deklariert (namentlich, aber nicht ausschliesslich den Gewinn aus der Abtretung seines Mit-eigentumsanteils an GB K. Nr. 4407, Parzelle Nr. 37/96, an die S.-Immobilien AG). Auch in den Folgeperioden deklarierte der Rekurrent entsprechende Einkünfte (Bemessungsjahre 1979/80 Ø Fr. 50'750.--; Bemessungsjahre 1983/84 Ø Fr. 76'647.--; Bemessungsjahre 1985/86 Ø Fr. 180'632.--). Daneben versteuerte der Rekurrent laufende Liegenschaftserträge. Es kann nicht bezweifelt wer-

den, dass er steuerlich als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler zu betrachten ist.

b) In seiner neueren Rechtsprechung hat das Verwaltungsgericht festgehalten, dass bei Liegenschaftenhändlern grundsätzlich alle Liegenschaften zum Geschäftsvermögen zu zählen seien. Bei der Annahme von Privatvermögen sei, mit Ausnahme der privat bewohnten Liegenschaft, daher eine entsprechend grosse Zurückhaltung geboten. Dem Steuerpflichtigen müsse aber die Möglichkeit offen stehen, den Nachweis anzutreten, dass es sich bei einem Grundstück entgegen der Vermutung doch um Privatvermögen handle. An diesen Gegenbeweis seien jedoch strenge Anforderungen zu stellen, und es bedürfe dazu äusserlich sichtbarer Handlungen und objektiver Umstände (VGE vom 16. Juli 1999 in Sachen KStA/Z. sowie in Sachen KStA/W.).

c) Im vorliegenden Fall steht nicht die Qualifizierung eines Grundstückes zur Diskussion, sondern eine Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft. Immobiliengesellschaften werden in steuerlicher Hinsicht vielfach ähnlich behandelt wie Grundstücke. So gilt die Uebertragung der Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft als wirtschaftliche Handänderung im Sinne von § 68 Abs. 2 lit. a StG und unterliegt der Grundstückgewinnsteuer (vgl. RGE vom 17. November 1993 in Sachen S.; Baur/Klöti/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, N 14 und 15 zu § 68 StG). Bei Minderheitsbeteiligungen liegt eine wirtschaftliche Handänderung vor, wenn die Minderheitsaktionäre in bewusstem Zusammenwirken ihre Beteiligungen auf einen Käufer übertragen und diesem die wirtschaftliche Verfügungsgewalt verschaffen (Baur/Klöti/Koch/Meier/Ursprung, a.a.O., N 15 zu § 68 StG). Die Grundstückgewinnsteuer kommt aber, wie bei Grundstücken allgemein, nur zum Zuge, wenn es um eine Beteiligung im Privatvermögen des Verkäufers geht. Die Veräusserung eines Aktienpaketes einer Immobiliengesellschaft, das zum Geschäftsvermögen des Verkäufers gehört, unterliegt der Einkommenssteuer (Baur/

Klöti/Koch/Meier/Ursprung, a.a.O., N 15 zu § 68 StG). Das StRG hat bereits früher so entschieden (AGVE 1978 S. 333). In diesem Entscheid ist jedoch ausdrücklich von Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften im Geschäftsvermögen des Verkäufers die Rede. Hingegen haben StRG und Verwaltungsgericht auf Grund der konkreten Verhältnisse im Einzelfall auch die Minderheitsbeteiligung eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers an einer Holdinggesellschaft zu seinem Geschäftsvermögen gerechnet (RGE vom 4. September 1996 in Sachen R., bestätigt durch VGE vom 12. Juni 1998). Obwohl sich der Sachverhalt in jenem Verfahren nicht mit der hier zur Diskussion stehenden Frage vergleichen lässt, kann daraus abgeleitet werden, dass auch eine Minderheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft Geschäftsvermögen darstellen kann.

3. a) Die Grundsätze, die das Verwaltungsgericht für die Grundstücke im Eigentum eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers entwickelt hat, kommen auch zur Anwendung, wenn es um die Qualifizierung einer Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft geht. Es ist somit davon auszugehen, dass der Rekurrent nachzuweisen hat, dass sich die Beteiligung in seinem Privatvermögen befunden hat, wobei daran strenge Anforderungen zu stellen sind.

b) aa) Der Rekurrent weist vorab darauf hin, dass er bei der Einbringung seines Miteigentumsanteils an GB K. Nr. 4407, Parzelle Nr. 37/96 in die S.-Immobilien AG einen Kapitalgewinn versteuert habe. Dies trifft an sich zu, sagt aber nichts darüber aus, ob die Beteiligung an der S.-Immobilien AG zum Geschäftsvermögen gehört oder nicht. Der Miteigentumsanteil wurde nicht ins Privatvermögen überführt, sondern veräussert. Zu einer doppelten Besteuerung des Substrats kommt es ebenfalls nicht, da die Anlagekosten von GB K. Nr. 4407, Parzelle Nr. 37/96 bei der S.-Immobilien AG dem Uebernahmepreis entsprachen.

bb) Daneben macht der Rekurrent geltend, er habe mit der S.-Immobilien AG keine Geschäfte getätigt, sondern lediglich ein Mandat als Verwaltungsrat ausgeübt. Damit wird sinngemäss

behauptet, die Beteiligung an der S.-Immobilien AG könne technisch-wirtschaftlich nicht seinem Geschäftsbetrieb zugerechnet werden (vgl. BGE 120 Ia 354; RGE vom 3. Februar 2000 in Sachen B.; RGE vom 7. Oktober 1999 in Sachen F., je mit Hinweisen zur Rechtsprechung). Dies trifft in dieser absoluten Form jedoch nicht zu. Gemäss Beleg der Kontrollstelle der S.-Immobilien AG vom 21. Januar 1985 bezog der Rekurrent im Jahre 1981 eine Entschädigung von Fr. 51'655.- als Honorar für die Erstvermietung von Block C und der Geschäftsräume von Block A, sowie als Pauschalabfindung für ein nicht zustande gekommenes Geschäft. Somit diene die Beteiligung an der S.-Immobilien AG dem Rekurrenten nicht nur als blosses Vermögensanlage. Dass der Rekurrent bei der von der S.-Immobilien AG realisierten Ueberbauung seine Kenntnisse als Liegenschaftenhändler ebenfalls zur Verfügung gestellt hat, lässt sich vermuten, kann auf Grund der Akten aber nicht als nachgewiesen gelten.

cc) Schliesslich hat sich gezeigt, dass der Rekurrent unter entsprechenden Umständen durchaus bereit war, seine Beteiligung gewinnbringend zu veräussern, wie es für Liegenschaftenhändler charakteristisch ist.

dd) Für den Standpunkt des Rekurrenten spricht eigentlich nur die Besitzesdauer der Aktien von rund 13 Jahren für die ursprüngliche Beteiligung.

c) Gesamthaft gesehen kann nicht davon gesprochen werden, dass die Indizien, welche für Privatvermögen sprechen, gewichtiger sind, als jene, die auf Geschäftsvermögen hindeuten. Die hohen Anforderungen an den Gegenbeweis sind deshalb nicht erfüllt, sodass sich der Rekurs grundsätzlich als unbegründet erweist.

- 95 **Zeitpunkt des Zufließens eines Kapitalgewinnes (§ 22 Abs. 1 lit. b StG).**
- **Bewertung einer Kaufpreisforderung, die in 15 unverzinslichen Jahresraten zu erbringen ist; Diskontierung.**

9. März 2000 in Sachen L., RV.1999.50105/K 3483

Aus den Erwägungen

5. a) Gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 16. April 1992 betrug der Kaufpreis für den veräusserten Landwirtschaftsbetrieb Fr. 1'500'000.--. Bei den Zahlungsmodalitäten vereinbarten die Parteien, dass für Fr. 323'000.-- ein Darlehen zwischen C. L. und dem Käufer begründet werde. Dieses Darlehen ist unverzinslich und unkündbar, muss aber in 15 gleichmässigen Jahresraten à Fr. 21'533.30 zurückbezahlt werden und zwar erstmals per 30. November 1997 (Ziffer III/3 des Kaufvertrages). Die Rekurrenten sind der Ansicht, dass dieser Betrag entsprechend den Zahlungsbestimmungen zu diskontieren sei, während die Vorinstanz die Darlehensgewährung als reine Finanzierungsfrage betrachtet. Zudem sei das Darlehen nicht gefährdet.

b) aa) Gemäss der herrschenden und nicht umstrittenen Auffassung gilt ein Ertrag dann als erzielt, wenn er vereinnahmt ist oder der Steuerpflichtige einen definitiven Anspruch auf die steuerbare Leistung erworben hat (BGE 105 Ib 242; AGVE 1976 S. 168/9; Baur/Klöti/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, Vorbemerkungen zu §§ 22 - 36 StG, N 11; Reimann/Zuppinger/Schärrier, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bern 1963, Band II, Vorbemerkungen zu §§ 19 - 32 StG ZH, N 19 ff.; H. Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 5 zu Art. 21 BdBSt; E. Känzig, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], 2. Auflage, Basel 1992, Band II, Rz 209 zu Art. 49 BdBSt). Voraussetzung des Zufließens ist also ein "abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungserwerb oder