

Geschäftsvermögen

Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 3. Februar 2010

Bei einem nebenberuflichen Liegenschaftshändler liegt die Vermutung nahe, dass eine mitunter auch geschäftlich genutzte Liegenschaft stets Geschäftsvermögen bildet. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Ehefrau Miteigentümerin dieser Liegenschaft ist, zumal die Ehefrau ebenfalls in der Einzelunternehmung des Ehemannes – mit Einzelzeichnungsberechtigung – mitarbeitet. Für die Anwendung der Präponderanzmethode bleibt in diesem Fall kein Raum. Bei Wertschriften hingegen muss die Beteiligung einen engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der ausgeübten Geschäftstätigkeit aufweisen. Gewisse Synergieeffekte reichen nicht allein aus, eine eindeutige Zuordnung zum Geschäftsvermögen zu begründen.

Sachverhalt:

A. Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) veranlagte mit Verfügung vom 22. März 2007 gegenüber A. und B. C. die Bundessteuer 2001 definitiv. Im Rahmen dieser Veranlagung ordnete die Steuerverwaltung sowohl die Aktien der X. AG (Aktien) als auch die Liegenschaft Y. in Z. (Liegenschaft) dem Geschäfts- und nicht dem Privatvermögen der Ehegatten A. und B. C. zu. Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 9. Dezember 2008 ab. Gegen den Einspracheentscheid erhoben die Steuerpflichtigen, vertreten durch die T. AG, mit Schreiben vom 8. Januar 2009 Rekurs beim Steuer- und Entgegenungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Das Steuergericht kam mit Entscheid vom 15. Mai 2009 in teilweiser Gutheissung der Beschwerde zum Schluss, dass die Aktien Privatvermögen darstellen würden, da die Beteiligungen nicht unmittelbar zur Leistungserstellung der X. AG beitragen würden. Eine Gefährdung der Geschäftstätigkeit der Einzelfirma L. bei der Veräusserung der Aktien sei nicht ersichtlich. Hinsichtlich der Zuordnung der Liegenschaft sei unbestritten, dass der Pflichtige ein gewerbsmässiger Liegenschaftshändler sei. Die Liegenschaft werde nicht als privat bewohnte Liegenschaft genutzt. Da der Ehefrau und Miteigentümerin der Liegenschaft ferner in der Einzelfirma L. «Mitunternehmerstellung» zukomme, sei die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Die Steuerpflichtigen seien entsprechend zu veranlagern.

B. Gegen diesen Entscheid erhoben A. und B. C., vertreten durch die T. AG, mit Schreiben vom 10. September 2009 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Beantragt wurde die Qualifikation der Liegenschaft als Privatvermögen und die Zulassung des Pauschalabzugs für den Liegenschaftsunterhalt. Die Liegenschaft diene als Unternehmensstandort für die Einzelfirma L. und die X. AG und als langfristiges Anlage-

objekt im Sinne einer Altersvorsorge. Mit Eingabe vom 14. September 2009 wurde der Antrag betreffend die Zulassung des Pauschalabzugs fallen gelassen.

C.1 Das Steuergericht hielt in seiner Vernehmlassung vom 12. Oktober 2009 an seinem Standpunkt fest. Die Ehegatten hätten die Liegenschaft gemeinsam als einfache Gesellschaft erworben. Die Ehefrau habe sich die vom geschäftsführenden und über Fachkenntnisse verfügenden Ehegatten für Rechnung beider Ehegatten unternommenen Bemühungen wie eine eigene Erwerbstätigkeit anrechnen zu lassen und gelte daher ebenfalls als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin.

C.2 Die Steuerverwaltung liess sich mit Schreiben vom 12. Oktober 2009 vernehmen und stellte den Antrag auf Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der Qualifikation der Liegenschaft und auf *reformatio in peius* hinsichtlich derjenigen der Aktien. Bei der X. AG und der L. handle es sich um zwei geschäftsnaher Betriebe. Die Ehegatten seien im Betrieb des jeweils anderen Ehegatten mit Einzelunterschrift zeichnungsberechtigt. Für die Zuordnung zum Geschäftsvermögen bedürfe es nicht einer «*conditio sine qua non*», vielmehr genüge eine blosser Nützlichkeit resp. das Herbeiführen von Synergien.

D. Mit verfahrensleitender Verfügung vom 19. Oktober 2009 wurde der Schriftwechsel geschlossen und verfügt, dass die Beschwerdeverfahren Nr. 001 und Nr. 002 zusammen behandelt würden. Ferner wurde festgehalten, dass die beigeladene Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV innert Frist keine Vernehmlassung eingereicht habe und somit auf die Einreichung einer solchen verzichte.

Erwägungen:

1. Die formellen Voraussetzungen (taugliches Anfechtungsobjekt, Einhaltung der Form und Frist, ordnungsgemässe Bevollmächtigung, örtliche, sachliche und funktionelle Zuständigkeit des angerufenen Gerichts und insbesondere Beschwerdelegitimation [Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG] vom 14. Dezember 1990 i.V. § 131 Abs. 2 lit. c des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern [StG] vom 7. Februar 1974]) sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

2.1 Dem Anfechtungsobjekt liegt die Veranlagungsverfügung für die Staatssteuern des Jahres 2001 vom 22. März 2007 bzw. der Entscheid des Steuergerichts vom 15. Mai 2009 zugrunde. Im vorliegenden Verfahren wird daher überprüft, ob die Veranlagung korrekt erfolgte. Strittig ist, ob die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen des Ehemannes oder – wie vorliegend geltend gemacht, dem Privatvermögen der Ehegatten zuzurechnen ist. Sodann stellt sich die Frage, ob im Rahmen einer *reformatio in peius* – wie durch die Steuerverwaltung beantragt – die Aktien als Geschäftsvermögen zu bewerten sind.

2.2 Gemäss § 45 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss dem seit 1. März 2006 in Kraft stehenden § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren der Steuerpflichtige betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Eine weitere Besonderheit findet sich in dem seit dem 1. März 2006 in Kraft stehenden § 18 Abs. 3 VPO, wonach das Kantonsgericht bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden ist, sondern ihm die gleichen Befugnisse zustehen wie den Einschätzungsbehörden.

3.1 Vorliegend geht es um die Steuerveranlagung der Steuerpflichtigen als natürliche Personen. Entscheidend ist dabei vorliegend, dass der Steuerpflichtige beruflich im Rahmen der Einzelunternehmung K., (seit 2004: L.) einer selbstständigen Erwerbstätigkeit nachgeht. Weil sich das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aus dem Vermögensstandsgewinn ergibt, wirken sich Bestandes- und Wertveränderungen des Vermögens, das der selbstständigen Erwerbstätigkeit dient, unmittelbar auf das steuerbare Einkommen des Selbstständigerwerbenden aus (Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkten Bundessteuern [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, N 43 zu Art. 18).

3.2 Bei dieser Konstellation müssen die in Frage stehenden Vermögenswerte des Selbstständigerwerbenden in solche des Privatvermögens und solche des Geschäftsvermögens aufgeteilt werden. Das Privatvermögen ist gesetzlich nicht definiert. Es ist jenes Vermögen der steuerpflichtigen Person, das nicht Geschäftsvermögen ist (Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75, 2006 S. 271). Als Geschäftsvermögen gelten sämtliche Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen oder damit in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen (Peter Nefzger, Madeleine Simonek, Thomas P. Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 72 zu § 24, vgl. auch § 24 lit. b StG, Art. 18 Abs. 2 DBG). Das Dienen kann grundsätzlich sowohl mittelbar als auch unmittelbar erfolgen: Unmittelbar durch die Beschaffenheit, mittelbar durch den Wert als notwendiges Betriebskapital oder als Reserve, sofern und soweit eine solche nach Art und Umfang des Geschäfts erforderlich oder üblich ist. Nach konstanter Rechtsprechung kann zudem nur Geschäftsvermögen sein, was sich zivilrechtlich im Eigentum des Geschäftsinhabers befindet. Es gibt Vermögenswerte, die aufgrund ihrer äusseren Beschaffenheit eindeutig entweder Geschäftsvermögen oder Privatvermögen sind und sol-

che, die ihrer Natur nach beides sein können. Steuerrechtlich wird deshalb unterschieden zwischen eindeutigen (notwendigen) Geschäftsvermögen, eindeutigen (notwendigen) Privatvermögen und Alternativgütern, welche aufgrund ihrer Beschaffenheit oder Verwendungsmöglichkeit sowohl Geschäftsvermögen oder Privatvermögen sein können. Dient ein Alternativgut gleichzeitig sowohl privaten wie auch geschäftlichen Zwecken, spricht man von gemischten Gütern. Die Zuweisung zum Geschäftsvermögen oder Privatvermögen erfolgt in diesen Fällen nach der sogenannten Präponderanzmethode (vgl. Fabian Aschwald, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, in: Steuerrevue 2000, S. 481 ff.). Nach der Präponderanzmethode werden ab dem 1. Januar 1995 diejenigen gemischt – d.h. teils geschäftlich, teils privat – genutzten Objekte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen, in ihrer Gesamtheit dem Geschäftsvermögen zugewiesen. Die nicht vorwiegend geschäftlich genutzten Objekte gehören demgegenüber gesamthaft zum Privatvermögen, auch wenn sie teilweise geschäftlich genutzt werden (vgl. BGE 133 II 420 E. 3.3 m.w.H.). Ein Vermögenswert dient dann vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit, wenn er zu mehr als 50% geschäftlich genutzt wird (Zweifel/Athanas, a.a.O., N 55 zu Art. 18). Die Kriterien, welche die Rechtsprechung und die Steuerrechtswissenschaft zur Abgrenzung des Geschäfts- und Privatvermögens aufgestellt haben, gelten nach wie vor und haben durch den Übergang von der (bis Ende 1994 geltenden) Wertzerlegungsmethode zur Präponderanzmethode an Aktualität gewonnen. Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts zur direkten Bundessteuer gehört ein Wirtschaftsgut dann zum Geschäftsvermögen, wenn es für Geschäftszwecke erworben worden ist und dem Geschäft tatsächlich dient. Dies bedeutet, dass im Regelfall auf das Erwerbsmotiv und die aktuelle Zweckbestimmung abgestellt wird. Vorrang hat dabei die aktuelle Zweckbestimmung (Ernst Höhn/Peter Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern 1993, S. 132).

4.1 Im Weiteren sind die Besonderheiten, welche sich in Bezug auf die Zuordnung von Liegenschaften insbesondere von Liegenschaftshändlern ergeben, zu beachten.

4.2 Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt steuerbarer Liegenschaftenhandel vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut, d.h. wenn er eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Eine solche Tätigkeit qualifiziert sich als selbstständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG und führt zur Kapitalgewinnbesteuerung, wenn der veräusserte Vermögensgegenstand zum Geschäftsvermögen gehört hat, d.h. wenn er für die selbstständige Erwerbstätigkeit verwendet wurde. Dabei ist es unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird (vgl. BGE 125 II 113 E. 6a).

4.3 Die Vermietung eigener Liegenschaften stellt nach bundesgerichtlicher Praxis grundsätzlich – d.h. bei Nichtliegenschaftshändlern – regelmässig Verwaltung privaten (Anlage-)Vermögens dar (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts vom 1. Juli 2009, 2C_475/2008, E. 3.3), weshalb bei der Annahme, die Vermietung eigener

Liegenschaften sei Gegenstand eines geschäftlichen Betriebes, grösste Zurückhaltung geboten ist. Dies gilt jedoch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei selbstständiger Erwerbstätigkeit auf Grund von Liegenschaftshandel nicht (Urteil vom 23. Januar 2004, 2A.52/2003, E. 2.4 mit Hinweis auf BGE 125 II 113 E. 3c). Mit anderen Worten wird im Falle eines Liegenschaftshändlers, der eigene Liegenschaften vermietet, regelmässig auf eine Aktivität im Bereich des Geschäftsvermögens geschlossen. Auch im sozialversicherungsrechtlichen Kontext, in welchem dieselbe Unterscheidung vorgenommen werden muss, führte das Bundesgericht aus, dass jedenfalls dann ein Indiz gegen blossе Vermögensverwaltung gegeben ist, wenn diese Einkommensquelle in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer haupt- oder nebenberuflich ausgeübten erwerblichen Tätigkeit, wie beispielsweise Liegenschaftshandel, steht und dem Besitz von Liegenschaften sowie deren Vermietung nicht eindeutig eine davon unabhängige Funktion zukommt. Unter solchen Umständen erscheint die Vermietertätigkeit als wirtschaftliche Folge der im Haupt- oder Nebenberuf gewerbsmässig ausgeübten Tätigkeit in der Bau- und Immobilienbranche und nicht als blossе Kapitalanlage in Immobilien (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 7. Juni 2004, H 36/03, E. 4.4 mit Hinweis auf Pra 1997 Nr. 80 S. 409). Ausnahmen sind aber möglich: Ein Steuerpflichtiger, der grundsätzlich als Liegenschaftshändler besteuert wird, muss nicht unbedingt jeden Gewinn, den er bei der Veräusserung eines Grundstückes erzielt, als Einkommen aus einer Tätigkeit versteuern. Denn es kommt vor, dass auch ein Liegenschaftshändler gelegentlich ein Grundstück in der Absicht, es zu bewohnen, oder für sonstige private Zwecke erwirbt, tatsächlich dafür verwendet und nachher mit Gewinn veräussert. In solchen Ausnahmefällen kann es gerechtfertigt sein, den Verkauf als einen Akt der Verwaltung des privaten Vermögens zu betrachten, so dass der dabei erzielte Gewinn der direkten Bundessteuer nicht unterliegt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 3. November 2005, 2A.677/2004, E. 3.2 mit Hinweisen). Für den Fall, dass eine Zuteilung zum Privatvermögen erfolgen soll, müssen die Umstände – analog der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum gewerbsmässigen Wertschriftenhändler – detailliert nachgewiesen werden (vgl. StE 2003 DBG B 23.1 Nr. 53).

4.4 Auch nach der Aargauer Rechtsprechung wird bei Liegenschaftshändlern grosse Zurückhaltung geübt bei der Annahme von Privatvermögen, mit Ausnahme der privat bewohnten Liegenschaft. In seiner neueren Rechtsprechung hat das Aargauer Verwaltungsgericht festgehalten, dass ein Liegenschaftshändler neben der privat bewohnten Liegenschaft weitere Liegenschaften im Privatvermögen halten könne, wenn diese nachweisbar für andere private Zwecke gehalten würden, z.B. für die Übertragung an Nachkommen. Die blossе Bezeichnung durch den Steuerpflichtigen selber genüge nicht als Nachweis, vielmehr bedürfe es dazu äusserlich sichtbarer Handlungen und objektiver Umstände (vgl. Jürg Altorfer/Julia von Ah, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Hrsg.: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, 3. Auflage, Band 1, Bern 2009, Rz. 37 und 129 zu § 27; Marco Duss/Marco Greter/Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich 2004, S. 41).

4.5 Unbestrittenermassen war der Beschwerdeführer im massgeblichen Zeitpunkt (vorliegend Veranlagungsperiode 2001) und ist auch heute nebenberuflich – d.h. ne-

ben seiner Tätigkeit in der Einzelunternehmung L. – als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler tätig (vgl. seit 2008 im Rahmen der Immo I. AG, welche den Bau, den Erwerb, die Verwaltung und die Veräusserung von Immobilien bezweckt). Diese Qualifikation des Steuerpflichtigen als nebenberuflicher Liegenschaftshändler schafft nach der Rechtsprechung eine starke Vermutung für die Zuordnung der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen. Es sei denn, es würde nachgewiesen, dass eine Liegenschaft zu anderen privaten Zwecken als der vorliegend offensichtlich nicht gegebenen Nutzung als Privatwohnung gehalten und genutzt wird. An diesen Nachweis mittels objektiver Umstände sind strenge Anforderungen geknüpft. Der blosser Hinweis der Steuerpflichtigen kann diese Voraussetzungen dagegen nicht erfüllen.

Die Beschwerdeführer machen geltend, dass die steuerpflichtige Ehefrau Miteigentümerin der Liegenschaft ist, weshalb eine Zuordnung zum Geschäftsvermögen nicht angehe. Eine andere Einschätzung hinsichtlich der Zuordnung der Liegenschaft ergibt sich aber insbesondere deshalb nicht, weil die Ehefrau in der Einzelunternehmung ihres Ehegatten mitwirkt bzw. mitwirken kann. Die Ehefrau ist seit 2004 in der Firma L. einzelunterschriftsberechtigt (vgl. Handelsregisterauszug). Wesentlich ist dabei, dass der steuerpflichtigen Ehefrau damit Mitwirkungs- und Entscheidungsbefugnisse im Unternehmen des Ehemannes zustehen (vgl. zum Ganzen auch: Madeleine Simonek, Die Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen zwischen Ehegatten, in: ASA 65, S. 513 ff.). Aus diesem Aspekt lässt sich daher keine andere Zuteilung ableiten.

Die Beschwerdeführer reichen sodann einen Mieterspiegel 2003 – 2007 betreffend die fragliche Liegenschaft ein. Gestützt auf diesen machen sie geltend, dass der Fremdmietetrug durchschnittlich 83% betrage, dass die Vermietung eigener Liegenschaften regelmässig Verwaltung privaten Anlagevermögens darstelle und daher bei einem Mietwert der Einzelfirma von 17% von einem gemischt bzw. nach der Präponderanzmethode von einem mehrheitlich privat genutzten Objekt und damit von Privatvermögen auszugehen sei. In diesem Zusammenhang ist im Hinblick auf das in Erwägung 4 ff. Gesagte festzustellen, dass auch der durch die Beschwerdeführer eingereichte Mieterspiegel nichts an der Einreihung als Geschäftsvermögen zu ändern vermag. Vorab ist zu erwähnen, dass der Bezugstermin erst im 4. Quartal des Jahres 2003 stattfand und vorliegend die Veranlagung 2001 zu beurteilen ist. Der Mieterspiegel kann somit im Rahmen der Revision im Jahre 2007 nur, aber immerhin, prospektiv gewürdigt werden. Dennoch kann diesem nur entnommen werden, dass Vermietungen an andere Unternehmungen und Betriebe sowie an die X. AG und die L. stattfanden und stattfinden. Die Vermietung allein – wie oben dargestellt – substantiiert aber bei der Konstellation eines Liegenschaftshändlers noch keinen privaten Zweck. Da somit eine gemischte Nutzung nicht erstellt ist, kommt der Präponderanzmethode keine Bedeutung zu.

Auch der Umstand, dass die Liegenschaft der L. als Unternehmensstandort dient und damit dem Liegenschaftshandel nicht mehr zugänglich sei, vermag keine private Nutzung zu konstruieren. Zum einen könnte der Unternehmensstandort auch in eine andere Liegenschaft verlegt werden und zum anderen ergibt sich daraus kein Indiz für das Vorliegen von Privatvermögen.

Soweit geltend gemacht wird, dass die Liegenschaft auch eine Altersvorsorge darstelle, ist mit der Vorinstanz darauf zu verweisen, dass eine solche auch mit den Mitteln des Geschäftsvermögens sichergestellt werden kann (vgl. BGE 125 II 113, E. 6b), weshalb dieser Aspekt die Liegenschaft noch nicht zu Privatvermögen macht.

Die Argumentation aus dem Revisionsbericht vom 22. Januar 2007, Ziffer 3.3.7, welche die Vorinstanzen aufgenommen haben, wonach bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern nur die privat bewohnten Liegenschaften beim Privatvermögen belassen werden können, ist sicher etwas zu eng. Dennoch bleibt es beim Resultat, dass die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzurechnen ist, da keine äusserlich sichtbaren Handlungen oder objektiven Umstände erkennbar sind, die auf eine andere private Widmung hinweisen würden. Deshalb ist in Würdigung der konkreten Umstände im Hinblick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung der vorinstanzliche Entscheid hinsichtlich der Zuordnung der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen zu schützen.

5.1 Schliesslich ist die Zuteilung der Aktien durch das Steuergericht zum Privatvermögen zu überprüfen.

5.2 Bei Wertschriften handelt es sich um Alternativgüter, die sowohl dem Geschäft wie auch privaten Zwecken dienen können. Die Zuweisung hat grundsätzlich nach den allgemeinen Kriterien zu erfolgen (vgl. Erwägung 3.3 ff.). Die wirtschaftlich-technische Funktion von Wertschriften lässt sich oftmals nur anhand des (objektiv erkennbaren) Erwerbsmotivs und der Herkunft der Mittel eruieren. Im Gegensatz zu den übrigen Wirtschaftsgütern stellt deshalb das Erwerbsmotiv und die Herkunft der Mittel auch in jüngeren Entscheiden des Bundesgerichts ein nach wie vor gewichtiges Indiz dar. Ist die wirtschaftlich-technische Funktion jedoch – wie oftmals bei Wertschriften – aufgrund der tatsächlichen Nutzung, des Erwerbsmotivs bzw. der Herkunft der Mittel nicht klar erkennbar, ist die objektive Willensäusserung des Pflichtigen massgebend, sodass in vielen Fällen schliesslich die buchmässige Behandlung für die Zuordnung ausschlaggebend ist. Vorbehalten bleiben auch hier Fälle des Rechtsmissbrauchs und der Steuerumgehung (vgl. dazu Aschwand, a.a.O., S. 486; Altorfer/Von Ah, a.a.O., N 128 zu § 27). Das Bundesgericht hat hinsichtlich der direkten Bundessteuern entschieden, dass bei Beteiligungsrechten dann Geschäftsvermögen im Sinne von Art. 18 Abs. 2 DBG vorliegt, wenn eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und dem Geschäft des Steuerpflichtigen besteht. Eine solche ist insbesondere dann anzunehmen, wenn die Beteiligung für Geschäftszwecke erworben wurde oder sie dem Inhaber einen massgeblichen Einfluss auf eine Gesellschaft verschafft, deren geschäftliche Tätigkeit seiner eigenen entspricht oder diese sinnvoll ergänzt, was ihm erlaubt, seine ursprüngliche Geschäftstätigkeit auszudehnen. Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige die Beteiligungsrechte konkret dazu einsetzt, um das Geschäftsergebnis seines eigenen Unternehmens bzw. dessen Gewinnchancen zu verbessern (Entscheid des Bundesgerichts vom 22. April 2005, 2A.547/2004, E. 2.2., publiziert in: Steuerentscheid 2006, B 23.2, Nr. 31, E. 2.2).

Nach der Aargauer Rechtsprechung werden beispielsweise Beteiligungen eines Selbstständigerwerbenden als Geschäftsvermögen betrachtet, wenn sie die Grundlage für eine Berater Tätigkeit bei diesen Gesellschaften bildet. Sodann sind Aktien an einer touristischen Transportanlage dem Betrieb eines Berghotels dienlich; insbesondere wenn es sich um eine direkte Zubringerbahn handelt und deren Erhalt für den Berghotelbetrieb von vitalem Interesse ist. Dies spricht – neben der buchmässigen Behandlung der Aktien als Aktiven in der Hotelbilanz – ebenfalls für die Zurechnung der Aktien zum Geschäftsvermögen (vgl. Altorfer/Von Ah, a.a.O., N 125a f. zu § 27).

5.3 Vorauszuschicken ist im Hinblick auf die Beurteilung der im Sinne einer reformatio in peius beantragten Umteilung der Aktien zum Geschäftsvermögen, dass das Kantonsgericht trotz voller Kognition gleichwohl eine gewisse Zurückhaltung bei Eingriffen in Entscheide der sachnäheren Behörde übt. Die durch das Steuergericht vertretene Auffassung erweist sich in Würdigung der Gesamtverhältnisse als vertretbar. Sicherlich ist die Einschätzung korrekt, dass es sich bei der L. und der X. AG um zwei selbstständige Betriebe handelt, die aber eng zusammenarbeiten. Wenn demnach Synergien zwischen den Betrieben nicht abzusprechen sind, so erreichen diese zusammen mit den anderen Indizien aber nicht ein Ausmass, das eine Zuordnung zum Geschäftsvermögen aufdrängen würde. Insbesondere kann trotz des Vorliegens eines nachgelagerten Verarbeitungsprozesses nicht von einem so engen Zusammenhang wie beispielsweise bei den Aktien der Bergbahnen und dem Bergrestaurant gesprochen werden. Im Weiteren wird der Unternehmererfolg der Einzelfirma vorliegend in deren Steuererklärung erfasst. Aus dem historischen Hintergrund der Abspaltung des Planungsbereichs vom Verarbeitungsgewerbe ergibt sich zusammen mit dem Umstand, dass beide Firmen auch mit anderen Geschäftspartnern zusammenarbeiten können, im Ergebnis, dass die Aktien steuerrechtlich zum Privatvermögen zu zählen sind. Der Antrag auf eine reformatio in peius wird daher abgewiesen.

6. Abschliessend ist über die Kosten zu befinden. Gemäss 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren sowie die Beweiskosten. Sie werden in der Regel und in angemessenem Ausmass der ganz oder teilweise unterliegenden Partei auferlegt. Demgemäss werden die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 800.– den steuerpflichtigen Beschwerdeführern auferlegt. Nachdem die Beschwerde der Steuerpflichtigen abzuweisen ist, sind die ausserordentlichen Kosten wettzuschlagen (§ 21 VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...