



ST 21 10

BGer 9C_700/2022 vom 28. August 2023/Gutheissung

**Entscheid vom 5. September 2022
Steuerabteilung**

Besetzung

Vizepräsidentin Barbara Brodmann, Vorsitz,
Verwaltungsrichter Peter Fuhrer,
Verwaltungsrichter Hansruedi Schleiss,
Gerichtsschreiber Silvan Zwysig.

Verfahrensbeteiligte

1. A.____,

2. B.____,

beide vertreten durch M.A. Manuel Bucher, Rechtsanwalt,
Gabriel & Bucher AG, Bahnhofplatz 5, Postfach 1357,
6061 Sarnen 1,

Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Nidwalden,
Bahnhofplatz 3, Postfach 1241, 6371 Stans,

Beschwerdegegner,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung,
Abteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdegegnerin.

Gegenstand

**Kantons- und Gemeindesteuern sowie Direkte Bundes-
steuern 2016**

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen
Steueramtes Nidwalden vom 22. Oktober 2021 (PID-Nr. ____).

Sachverhalt:**A.**

Nach einem ersten Veranlagungsvorschlag vom 2. August 2018 rechnete das Kantonale Steueramt («Steueramt») A.____ und B.____ («Beschwerdeführer») mit Veranlagungsverfügung vom 10. Dezember 2019 unter anderem Einkommen aus der Veräusserung der Anteile der C.____ GmbH («Gesellschaft») auf, mit der Begründung, dass diese dem Geschäftsvermögen zuzuschreiben seien und aufgrund der gemischten Schenkung vorgängig zum Verkehrswert ins Privatvermögen überführt werden müssten. Dagegen erhoben die Beschwerdeführer Einsprache. Am 25. März 2021 wurde antragsgemäss eine Einspracheverhandlung durchgeführt. Am 17. September 2021 wurde den Beschwerdeführern der provisorische Einspracheentscheid mit zu ihrem Nachteil geänderten Faktoren zur Gewährung des rechtlichen Gehörs zugestellt. Das Steueramt hiess die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 22. Oktober 2021 teilweise gut, wies sie im Übrigen aber ab.

B.

Hiergegen gelangten die Beschwerdeführer am 22. November 2021 mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht. Sie beantragten was folgt:

- «1. Der Einsprache-Entscheid vom 22.10.2021 sei aufzuheben;
2. Es sei festzustellen, dass die Stammanteile der [Gesellschaft] für Steuerzwecke als Privatvermögen zu qualifizieren sind;
3. Eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen;
4. Subeventualiter sind die Stammanteile der [Gesellschaft] als Geschäftsvermögen zum Einkommenssteuerwert in die Steuerbilanz aufzunehmen;
5. Es sei der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zu erteilen;
6. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen, zuzüglich Mehrwertsteuerzuschlag, zu Lasten des Staates.»

Innert angesetzter Frist leisteten die Beschwerdeführer einen Gerichtskostenvorschuss von Fr. 2'000.–.

C.

Das Steueramt reichte am 27. Januar 2022 seine Vernehmlassung ein, mit welcher es die vollumfängliche, kostenfällige Beschwerdeabweisung beantragt. Zugleich wurden die Vorakten eingereicht.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung («ESTV») liess sich nicht vernehmen.

D.

Innert laufender Replikfrist reichten die Beschwerdeführer am 14. Februar 2022 ein Sistierungsgesuch ein. Das Steueramt beantragte am 17. Februar 2022 dessen Abweisung.

E.

Mit prozessleitender Verfügung vom 22. Februar 2022 wurde das Gesuch um Verfahrenssistierung abgewiesen und den Beschwerdeführern die einstweilen abgenommene Frist zur Einreichung einer Replik neu angesetzt.

F.

Die Parteien re- und duplizierten mit Eingaben vom 16. März respektive 8. April 2022; an den bereits gestellten Anträgen wurde festgehalten.

G.

Die Steuerabteilung des Verwaltungsgerichts Nidwalden hat die vorliegende Beschwerdesache an der Sitzung vom 5. September 2022 abschliessend beraten und beurteilt. Auf die Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.

1.1

Angefochten ist der Einspracheentscheid vom 22. Oktober 2021, mit welchem die Einsprache der Beschwerdeführer betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2016 teilweise gutgeheissen wurde. Als Rechtsmittel gegen einen Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde ist sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als auch in Bezug auf die direkte Bundessteuer die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gegeben (Art. 206 Abs. 1 StG [NG 521.1] bzw. Art. 140 Abs. 1 und Art. 145 DBG [SR 642.11]). Die Beschwerde muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Beschwerdelegitimiert ist die steuerpflichtige Person (Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz der steuerpflichtigen Person zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (Art. 180 Abs. 1 StG; Art. 113 Abs. 1 DBG). Die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Einspracheentscheid offensichtlich berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung, sodass sie (gemeinsam) beschwerdelegitimiert sind. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen gemäss Art. 54 VRG (NG 265.1) gegeben sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht – da es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden – zwei Entscheide fällen. Diese können jedoch in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Vorliegend sind die durch das Steueramt vorgenommenen Einkommens- und Vermögensaufrechnungen umstritten. Da die einschlägigen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich nicht nur die Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren, sondern auch die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3

Gemäss Art. 206 Abs. 2 StG und Art. 140 Abs. 3 DBG können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Damit werden die bundesrechtlichen Vorgaben umgesetzt, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können (Art. 140 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Somit kann das Verwaltungsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen. Eine weitere Besonderheit findet sich in Art. 207 StG, wonach das Verwaltungsgericht bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden ist, sondern ihm die gleichen Befugnisse zustehen wie der Veranlagungsinstanz im Veranlagungsverfahren und nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu ihrem Nachteil abändern kann.

2.

2.1

Vorab rügen die Beschwerdeführer eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Mit den Argumenten, welche sie in der Aktennotiz vom 4. Juli 2019, in der Einsprache vom 8. Januar 2020 und in der Stellungnahme vom 29. September 2021 vorgebracht hätten, habe sich das Steueramt nicht, namentlich auch nicht im Einspracheentscheid, auseinandergesetzt. Es habe das rechtliche Gehör sowohl im Veranlagungs- wie auch im Einspracheverfahren in grober Weise verletzt.

2.2

Gegen die Veranlagungsverfügung kann die steuerpflichtige Person Einsprache erheben (Art. 202 ff. StG; Art. 132 ff. DBG). Der (Einsprache-)Entscheid wird kurz begründet und der steuerpflichtigen Person schriftlich eröffnet (Art. 205 Abs. 2 StG). Die Anforderungen an Inhalt und Umfang der Begründung hängen vom Einzelfall ab. Die Begründung muss jedenfalls so abgefasst werden, dass die tatsächlichen und rechtlichen Überlegungen nachvollzogen werden können, welche die Veranlagungsbehörde dem Entscheid zugrunde gelegt hat. Die Behörde muss sich dabei nicht mit allen Argumenten der Verfahrensbeteiligten auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, N 9 zu Art. 135 DBG).

Nichts anderes ergibt sich im Übrigen aus der dem verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) fliessenden Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dieser verlangt nicht, dass sich diese mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt; vielmehr genügt es, wenn der Entscheid gegebenenfalls sachgerecht angefochten werden kann. Die Begründung muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich das Gericht (oder hier die Behörde) hat leiten lassen und auf die es seinen Entscheid stützt (BGE 142 III 433 E. 4.3.2 m.w.H.).

2.3

Strittig ist hier, ob die Stammanteile an der Gesellschaft, welche die beiden Beschwerdeführer halten, als Privat- oder Geschäftsvermögen (Landwirtschaftsbetrieb) zu qualifizieren sind sowie die steuerrechtlichen Folgen. Das kantonale Steueramt hat im Einspracheentscheid dargelegt, dass und weshalb sie die Beteiligungen an der Gesellschaft im Umfang des Nominalwerts von Fr. 50'000.– dem landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Beschwerdeführer zu je 50% zurechnet. Es ist ohne Weiteres nachvollziehbar, von welchen wesentlichen Überlegungen sich das kantonale Steueramt hat leiten lassen. Eine sachgerechte Anfechtung war den Beschwerdeführern damit möglich. Die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs ist unbegründet.

3.

3.1

Weiter rügen die Beschwerdeführer eine Verletzung des Gebots von Treu und Glauben. Die Stammanteile an der Gesellschaft seien seit der Gründung der Gesellschaft im Jahre 2003 bis und mit dem Steuerjahr 2015, also während 13 Steuerperioden, in den Veranlagungen als Privatvermögen eingeschätzt und bewertet worden. Auch die Dividendenausschüttungen seien mit dem entsprechenden Satz besteuert worden. Aus der Bewertungsformel erhelle, dass sich das Steueramt jeweils einlässlich mit der steuerrechtlichen Qualifikation und der Festlegung der Steuerfaktoren – als Privatvermögen – auseinandergesetzt habe. Das Steueramt sei aufgrund der über längere Zeit akzeptierten Qualifikation bei gleichbleibenden Verhältnissen an diese gebunden, alles andere sei widersprüchlich und verstosse gegen das Gebot der Rechtssicherheit.

3.2

Auf den Grundsatz von Treu und Glauben kann sich berufen, wer sich auf eine Vertrauensgrundlage, das heisst eine konkrete Auskunft oder Zusicherung der zuständigen Behörde betreffend die steuerrechtliche Behandlung eines Sachverhalts bei gleichbleibenden Verhältnissen, stützen kann. Selbst wenn alle Voraussetzungen (vgl. BGE 141 I 161 E. 3.1) erfüllt und die Auskunft oder Zusicherung damit bindend wäre, müssen noch das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und jenes des Vertrauensschutzes gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger unterziehen. Der Grundsatz ist im Steuerrecht aufgrund des strengen Legalitätsprinzips nur zurückhaltend anzuwenden (zum Ganzen: PETER LOCHER, Kommentar DBG Teil I, 2. A., 2019, N 134-136 zu Vor DBG mit Rechtsprechungshinweisen).

Die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, können an sich in einer späteren Periode vollumfänglich überprüft und abweichend beurteilt werden. Definitive Veranlagungsverfügungen entfalten als befristete Verwaltungsakte Wirkung, insbesondere Rechtskraftwirkung, in zeitlicher Hinsicht nur bezüglich der Steuerperiode, für die sie ergangen sind. Mit anderen Worten entfalten die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen (BGE 140 I 114 E. 2.4.3; Urteile des Bundesgerichts 2C_41/2016, 2C_42/2016 vom 25. April 2017 E. 4.2 m.w.H.). Allerdings ergeben sich aus dem vom Grundsatz von Treu und Glauben abgeleiteten Gebot der Rechtssicherheit beziehungsweise dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens bei der Zuteilung alternativer Wirtschaftsgüter zum Geschäfts- oder Privatvermögen gewisse Einschränkungen für die veranlagende Steuerbehörde. Die Steuerbehörde ist bei gleichbleibenden Verhältnissen an eine über längere Zeit akzeptierte Qualifikation gebunden (Urteile des Bundesgerichts 2C_41/2016, 2C_42/2016 vom 25. April 2017 E. 4.3 m.w.H.).

3.3

Zunächst liegt den Beschwerdeführern unbestrittenermassen keine konkrete Auskunft oder Zusicherung des Steueramtes (bspw. ein Ruling) betreffend die steuerrechtliche Qualifikation der Stammanteile für die hier massgebliche Steuerperiode 2016 vor.

Auch frühere Veranlagungen vermögen per se keine Vertrauensgrundlage zu begründen, galten diese schliesslich nur für die jeweiligen Steuerperiode. Immerhin stellt sich aber die Frage, ob aufgrund der bisherigen gleichbleibenden Taxation eine hinreichende Vertrauensgrundlage bestanden hat und das Steueramt an eine über längere Zeit akzeptierte Qualifikation gebunden war. Seit deren Gründung im Jahr 2003 bis und mit 2015 wurden die

Stammanteile an der Gesellschaft von der zuständigen Steuerbehörde als Privatvermögen eingeschätzt, was vom Steueramt nicht in Abrede gestellt wird. Die Zuteilung der Stammanteile an der Gesellschaft zum Privatvermögen der Beschwerdeführer wurde damit langjährig toleriert. Dabei ist aber auch in Betracht zu ziehen, dass diese Qualifikation respektive diese spezifische Frage in diesen Jahren nie einlässlich über- oder geprüft wurde. Vielmehr wurde seitens des Steueramtes über Jahre hinweg – mutmasslich gestützt auf die entsprechende Deklaration der Beschwerdeführer – die Zuordnung zum Privatvermögen toleriert und einzig der Steuerwert der Stammanteile jeweils neu beurteilt (vi-Blatt 250-260). Ein solche schwache Vertrauensgrundlage vermag das öffentliche Interesse an der Durchsetzung des objektiven Rechts nicht zu überwiegen, zumal es die Beschwerdeführer selbst waren, die in der hier massgeblichen Steuerperiode 2016 mit der geplanten, teilweisen Übertragung auf den gemeinsamen Sohn eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse und eine Änderung der Sachlage ansties, was eine genauere Überprüfung des Sachverhalts und Einschätzung der Qualifikation der Beteiligungen rechtfertigte. Die Rüge der Verletzung von Treu und Glauben ist unbegründet.

4.

Hauptsächlich ist strittig, ob das Steueramt die Stammanteile an der Gesellschaft zu Recht als Geschäftsvermögen qualifizierte.

4.1

Die Beschwerdeführer sind im Wesentlichen der Auffassung, die Gesellschaft (Recycling) und der Landwirtschaftsbetrieb beziehungsweise die landwirtschaftliche Erwerbstätigkeit (Urproduktion) seien voneinander unabhängig. So habe etwa für die von der Gesellschaft vom Landwirtschaftsbetrieb in Anspruch genommene Fläche von rund 5'000 m² eine Sondernutzungszone nach Art. 18 RPG ausgeschieden werden müssen. Relevant sei dabei auch, dass die Raumplanungsbehörde festgestellt habe, dass die Gesellschaft mit dem Recyclingbetrieb keiner landwirtschaftlichen Tätigkeit nachgehe. Diese Feststellung sei vorliegend unter dem Aspekt der Einheit der Rechtsordnung zu berücksichtigen. Zudem seien die Stammanteile an der Gesellschaft nie geschäftsmässig bilanziert und Dividendenzahlungen als Erträge aus beweglichem Privatvermögen deklariert worden. Der Landwirtschaftsbetrieb habe zudem keine Aufträge der Gesellschaft erhalten. Demzufolge sei das Geschäftsergebnis des Landwirtschaftsbetriebs nicht durch Aufträge der Gesellschaft verbessert worden, was jedoch unter anderem für eine Qualifikation der Stammanteile als Geschäftsvermögen notwendig wäre. Mit anderen

Worten habe die Beteiligung an der Gesellschaft keinen geschäftsmässigen Nutzen für den Landwirtschaftsbetrieb gehabt. Der Landwirtschaftsbetrieb und die Gesellschaft hätten je ihre eigenen und separaten Tätigkeiten gehabt. Sie hätten die Stammanteile immer als private Vermögensanlage betrachtet. Nicht massgebend seien Güterschätzungen und zivilrechtliche Verhältnisse in Bezug auf das Land, zumal für die Fläche die Einräumung eines Baurechts geplant/im Gange sei. Auch dass ein Kontokorrentverhältnis geführt wurde, ändere daran nichts. Dies sei zwischen Unternehmen üblich, selbst bei Dritten und Verhältnissen, bei welchen die Beteiligungsrechtsinhaber unabhängig seien (zum Ganzen: Beschwerde Ziffn. 3 f. S. 9-12; Replik N 23-43 S. 7-11).

4.2

4.2.1

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 1 und 3 DBG). Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist unter anderem die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG; BGE 133 II 420 E. 3.1 m.w.H.).

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Ob ein Wertgegenstand dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist, entscheidet sich aufgrund einer Würdigung aller in Betracht kommenden tatsächlichen Umstände. Ausschlaggebendes Zuteilungskriterium ist die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des fraglichen Vermögensgegenstandes. Massgeblich ist also in erster Linie, ob der Gegenstand in seiner tatsächlichen Nutzung dem Geschäft dient. Daneben können als weitere Abgrenzungskriterien die äussere Beschaffenheit des Vermögenswertes, die Herkunft der Mittel zu dessen Finanzierung, das Erwerbs- oder Veräusserungsmotiv, die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse und auch dessen buchmässige Behandlung dienen. Für Vermögenswerte, die sowohl einer geschäftlichen wie einer privaten Nutzung unterliegen, ist auf die Präponderanzmethode abzustellen. Dementsprechend werden gemischt genutzte Güter und Vermögenswerte nunmehr in ihrer Gesamtheit – nach der überwiegenden Nutzung – entweder dem Geschäfts- oder dem

Privatvermögen zugewiesen (Urteile des Bundesgerichts 2C_802/2012, 2C_803/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.2 m.w.H., insbesondere auf BGE 133 II 420 E. 3.2).

4.2.2

Beteiligungen stellen sogenannte alternative Vermögenswerte dar, die sowohl in Beziehung zur Geschäftstätigkeit stehen als auch einer privaten Verwendung dienen können. Ihre Zuweisung erfolgt – im Einklang mit dem allgemeinen Kriterium der aktuellen technisch-wirtschaftlichen Funktion des Wirtschaftsguts – danach, welche tatsächliche Verwendung der zu beurteilenden Beteiligung konkret zukommt. In der erforderlichen Gesamtwürdigung ist zu bestimmen, ob die Beteiligung aus betrieblichen beziehungsweise geschäftspolitischen Gründen oder als private Kapitalanlage erworben worden ist und gehalten wird (Urteile des Bundesgerichts 2C_802/2012, 2C_803/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.3 m.w.H.).

Beteiligungen sind dann als Geschäftsvermögen zu qualifizieren, wenn sie in enger Beziehung zur beruflichen Tätigkeit stehen. Eine solche enge Beziehung ist namentlich dann anzunehmen, wenn die Beteiligung dem Inhaber einen massgeblichen oder sogar beherrschenden Einfluss auf eine Gesellschaft verschafft, deren geschäftliche Tätigkeit seiner eigenen entspricht oder diese sinnvoll ergänzt, was ihm erlaubt, seine ursprüngliche Geschäftstätigkeit auszudehnen. Die enge Beziehung kann aber gegebenenfalls auch ohne einen massgeblichen beziehungsweise beherrschenden Einfluss bestehen. Namentlich ist für die Zurechnung zum Geschäftsvermögen eine Mehrheitsbeteiligung nicht zwingend notwendig. Eine enge wirtschaftliche Beziehung zwischen einer (Einzel-)Unternehmung und der Aktiengesellschaft, an welcher der Unternehmer beteiligt ist, bewirkt für sich allein noch keine Zuordnung der Aktien zum Geschäftsvermögen. Erforderlich ist vielmehr zusätzlich der – in den tatsächlichen Verhältnissen zum Ausdruck gebrachte und verwirklichte – Wille, die Beteiligungsrechte konkret dafür zu nutzen, das Geschäftsergebnis des eigenen Unternehmens beziehungsweise dessen Gewinnchancen zu verbessern (Urteile des Bundesgerichts 2C_802/2012, 2C_803/2012 vom 8. Januar 2013 E. 2.4 m.w.H.).

4.3

In tatsächlicher Hinsicht hat sich ergeben, dass die verheirateten Beschwerdeführer in der hier massgeblichen Steuerperiode 2016 in verschiedener Hinsicht selbstständig sowie unselbstständig erwerbstätig waren; sie deklarierten hier relevant die folgenden Einkommen (vi-Blatt 78):

- Beschwerdeführer:
 - Fr. 100'356.– als Haupterwerb aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit für die Gesellschaft (vi-Blatt 82)
- Beschwerdeführerin:
 - Fr. 26'666.– als Haupterwerb aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit für die Gesellschaft (vi-Blatt 85)
 - Fr. 38'731.– als Haupterwerb aus selbstständiger Erwerbstätigkeit für den Landwirtschaftsbetrieb (vi-Blatt 98 ff.)

Die Stammanteile an der Gesellschaft deklarierten die Beschwerdeführer als Privatvermögen (vi-Blatt 127).

Die Beschwerdeführer betrieben auf ihrer Parz. Nr. __, Grundbuch D.__, den Landwirtschaftsbetrieb E.__ (EG E.__) in selbstständiger Erwerbstätigkeit. Ursprünglich lag genannte Parzelle vollumfänglich in der Landwirtschaftszone. Im Zusammenhang mit der Gründung der Gesellschaft erfolgte im Jahr 2002/2003 eine *teilweise* Umzonung der Parzelle in eine Sondernutzungszone (Bauzone), insoweit die Beschwerdeführer darauf die Einrichtung und den Betrieb einer Kompostier- beziehungsweise Grünverwertungsanlage beabsichtigten (vi-Blatt 575). Im Übrigen verblieb die Parzelle in der Landwirtschaftszone und diente weiterhin dem landwirtschaftlichen Betrieb E.__ (vi-Blatt 572 ff.). Im landwirtschaftlichen Betrieb waren in der massgeblichen Steuerperiode 2016 weitere Angestellte beschäftigt (vi-Blatt 102). Als landwirtschaftlicher Betrieb war die EG E.__ grundsätzlich im Primärsektor, das heisst der Urproduktion (Nutzung des Produktionsfaktors Boden und dessen Bodenerträge), tätig (bspw. vi-Blatt 550). Indes rechneten die Beschwerdeführer über den Landwirtschafts-Betrieb in geringem Umfang auch Arbeiten im zweiten und dritten Wirtschaftssektor ab (vi-Blatt 456 ff.), namentlich etwa die Entsorgung von Grüngut für Dritte (vi-Blatt 457, 460).

Die bereits erwähnte, im Jahr 2003 von den Beschwerdeführern gegründete Gesellschaft bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Betrieb einer Kompostieranlage sowie Beratung, Betrieb und Handel in den Bereichen Grüngutverwertung, Recycling und Entsorgung, Land-, Forst- und Bauwirtschaft. Mit welchen Mitteln (Privat- oder Geschäftsvermögen) die

Gesellschaft beziehungsweise deren Gründung finanziert wurde, ist nicht bekannt. In der massgeblichen Steuerperiode wurde sie je hälftig (je 25 Stammanteile à Fr. 1'000.–) durch die Beschwerdeführer als jeweils einzelzeichnungsberechtigte Gesellschafter beherrscht. Der Beschwerdeführer amte laut dem Handelsregistereintrag als Geschäftsführer. Die Kompostieranlage liegt auf, respektive beansprucht, rund 5'000 m² der ansonsten durch den Landwirtschaftsbetrieb E. __ genutzten (eigentumsrechtlich betrachtet fremden) Parz. Nr. __, Grundbuch D. __. Die Inanspruchnahme erfolgte ohne finanzielle Gegenleistung; namentlich existierte in der Bemessungsperiode kein Baurecht zugunsten der Gesellschaft.

4.4

Fraglich ist hier die technisch wirtschaftliche Funktion der Beteiligungen, das heisst der Stammanteile an der Gesellschaft, konkret ob diese tatsächlich wie vom Steueramt angenommen ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführer dienen.

Als ein für die Beurteilung zentrales Element sticht zunächst einmal die ausgeprägte Verflechtung der Gesellschaft mit der selbständigen Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführer (Landwirtschaftsbetrieb) ins Auge. Insbesondere betreibt die Gesellschaft ihr Recyclinggeschäft auf der Parzelle des Landwirtschaftsbetriebs, ohne dass sie hierfür eine Entschädigung entrichten würde beziehungsweise diese Inanspruchnahme fremden Grunds obligatorisch oder dinglich gesichert wäre, beispielsweise mittels eines Baurechts (s. etwa vi-Blatt 169 Rüks., 568). Entsprechend wurde die Kompostierhalle in der (rechtskräftigen) landwirtschaftlichen Güterschatzung denn auch nach wie vor dem Geschäftsvermögen des Landwirtschaftsbetriebs zugeordnet (vi-Blatt 680-682). Die unregelmässige Überlassung einer Gesamtfläche von rund 5000 m² respektive 50 Aren über mehr als ein Jahrzehnt ist in höchstem Masse unüblich. Dies, zumal die Beschwerdeführer im Jahr 2003 als Grundeigentümer der landwirtschaftlichen Parzelle im Interesse des Recyclingbetriebs – für den Landwirtschaftsbetrieb entschädigungslos – die Umzonung dieser Teilfläche in eine Sondernutzungszone unterstützten. Einerseits wurde die Teilfläche damit der landwirtschaftlichen Nutzung entzogen sowie von einer landwirtschaftlichen zu einer Bauzone. Mit Blick auf das Realteilungsverbot (Art. 58 Abs. 1 Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht [BGBB; SR 211.412.11]) und die diesbezüglichen Ausnahmegewilligungsvarianten (Art. 60 BGBB) erscheint dies überhaupt nur dann zulässig, wenn der auf der abzutrennenden Teilfläche geplante Betrieb (Recycling) das bestehende landwirtschaftliche Gewerbe strukturell förderte (Art. 60 Abs. 1 lit. a BGBB). Andererseits erscheint das Vorgehen mit der Umzonung einer Teilfläche aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nur dann

objektiv nachvollziehbar und sinnvoll, wenn die Beschwerdeführer die Interessen der beiden Betriebe als kongruent betrachteten und einen Gesamtzweck verfolgten. Diese Annahme wird durch weitere Umstände bekräftigt: Aus einer buchhalterischen Korrekturbuchung erhellt, dass ein Angestellter des landwirtschaftlichen Betriebs auch für die Gesellschaft Arbeitsleistungen erbrachte (vi-Blatt 106). Für den Erwerb eines Kaufrechts für eine landwirtschaftliche Liegenschaft für den Landwirtschaftsbetrieb wurde zudem Bargeld aus der Kasse der Gesellschaft entnommen (vi-Blatt 595-598). Auch gegenüber Dritten scheint keine stringente Trennung der beiden Betriebe vorgenommen worden zu sein. So stellte beispielsweise die Gesellschaft Rechnung beim Nidwaldner Hilfsfonds (Deckung: Boden und Kulturschäden), die Auszahlung erfolgte hingegen an den Landwirtschaftsbetrieb (vi-Blatt 467). Andere Dritte stellten der Gesellschaft fälschlicherweise Rechnung für Leistungen des Landwirtschaftsbetriebs (vi-Blatt 477, 537). Dabei wird nicht in Frage gestellt, dass Leistungen und Entnahmen schlussendlich buchhalterisch korrekt zugeordnet, verbucht und bezahlt wurden. Es lässt aber erhebliche Zweifel an der in der Beschwerde vertretenen Auffassung der Beschwerdeführer entstehen, wonach es sich bei der Gesellschaft und dem Landwirtschaftsbetrieb um unabhängige Betriebe gehandelt haben soll. Zuletzt scheint auch der Beschwerdeführer keine bewusste Unterscheidung zwischen den Tätigkeiten für die beiden Betriebe gemacht zu haben: In der Steuererklärung 2016 gibt er an, selbstständiger Landwirt zu sein, deklariert aber lediglich Einkommen aus seiner Tätigkeit für die Gesellschaft (vi-Blatt 77 f.).

Hinzu kommt, dass die Gesellschaft nicht nur den Betrieb einer Kompostieranlage, sondern auch Beratung, Betrieb und Handel in den Bereichen Grüngutverwertung, Recycling und Entsorgung, Land-, Forst- und Bauwirtschaft bezweckt. Die Beschwerdeführer bezeichneten die Gesellschaft in der Ruling-Anfrage vom Dezember 2016 gar selbst als eine Dienstleistungsanbieterin im *landwirtschaftlichen* Bereich (vi-Blatt 71). Es bestehen damit Überschneidungen mit der Tätigkeit des Landwirtschaftsbetriebs, zumal über diesen auch in geringem Umfang auch Arbeiten im zweiten und dritten Wirtschaftssektor ab (vi-Blatt 456 ff.), namentlich etwa die Entsorgung von Grüngut für Dritte (vi-Blatt 457, 460), abgerechnet wurde. Auch gegen aussen wird der Recyclingbetrieb (Grüngutverwertung) als Teil des landwirtschaftlichen Betriebs beworben, so etwa im entsprechenden Betriebsplakat für eine Gewerbeausstellung (s. Bauernverband Nidwalden, Betriebsplakat EG E. __ Gewerbeausstellung iheimisch 2019, <<https://nbv-obv-ubv.ch/>> unter Dienstleistungen/Bildung/Lehrbetriebe [direkt: <https://www.nbv-obv-ubv.ch/images/Lehrbetriebe/____Lehrbetrieb.pdf>; zuletzt besucht am 14. November 2022]).

Zusammengefasst steht fest, dass in der massgeblichen Periode beide Betriebe von den Beschwerdeführern beherrscht wurden. Zwischen den Betrieben bestand eine erhebliche Verflechtung mit diversen Berührungspunkten, wobei insbesondere die unentgeltliche Überlassung von zu diesem Zweck in Bauland umgezonten 5'000 m² stark ins Gewicht fiel. Es bestanden Überschneidungen in räumlicher, personeller und finanzieller Hinsicht, wie auch betreffend die verfolgten Betriebszwecke. Die Tätigkeit der Gesellschaft stellte dabei eine sinnvolle Ergänzung zur ursprünglichen landwirtschaftlichen Tätigkeit der Beschwerdeführer dar, mit welcher aufgrund der genannten Überschneidungen und der dadurch bedingten Synergien auch die Ertragsfähigkeit des Landwirtschaftsbetriebs hat gesteigert werden können. Die Beschwerdeführer können sich dabei nicht darauf berufen, dies nicht beabsichtigt zu haben und auf eine Unabhängigkeit der Betriebe pochen, nachdem sie diese gegenseitig begünstigende Ausgangslage selbst geschaffen haben. Dementsprechend hat das Steueramt die Stammanteile an der Gesellschaft zu Recht dem Geschäftsvermögen des Landwirtschaftsbetriebs zugerechnet. Die diesbezügliche (materielle) Rüge ist ebenso unbegründet wie diejenige der Verletzung der «Untersuchungspflicht» (Beschwerde Ziff. 1 N 10 S. 5).

Entgegen dem Einwand der Beschwerdeführer (Beschwerde Ziff. 5 S. 12 f.) waren die Stammanteile als bewegliches Vermögen, das zum Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Personen gehörten und welche die Beschwerdeführer seit 2003 hielten, im hier relevanten Steuerjahr 2016 zum Buch-/Nominalwert von Fr. 50'000.– zu erfassen (Art. 14 Abs. 3 Steuerharmonisierungsgesetz [StHG; SR 642.14]; Art. 46 StG; HANNES TEUSCHER/FRANK LOBSIGER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, N 26 zu Art. 14 StHG).

5.

Das Steueramt nahm im angefochtenen Entscheid an, dass die schenkungsweise Übertragung von 50% der Stammanteile an der Gesellschaft von der Beschwerdeführerin an den gemeinsamen Sohn der Beschwerdeführer in die Steuerperiode 2017 falle. Die Anmeldung beim Handelsregisteramt sei 2017 erfolgt, der Tagebucheintrag datiere vom 13. Januar 2017. Daran ändere nichts, dass die Dokumente bereits Ende 2016 einmal unterschrieben worden seien, sei es schliesslich auch der Wille der Parteien gewesen, die Übertragung erst im Geschäftsjahr 2017 vorzunehmen. Die Privatentnahme und Besteuerung des Überführungsgewinns aus der Veräusserung der Stammanteile werde somit in der Steuerperiode 2017 veranlagt. Diese Erwägung stellen die Beschwerdeführer nicht in Frage; vielmehr machten sie im

Einspracheverfahren gleichlautend geltend, dass der Verkauf/die Schenkung in die Bemessungsperiode 2017 falle (vi-Blatt. 395 Rück.).

Der Streitgegenstand dieses Beschwerdeverfahrens wird durch die Thematik des erstinstanzlichen Verwaltungsverfahrens und den angefochtenen Entscheid (Anfechtungsobjekt) bestimmt (im Einzelnen: BGE 136 II 457 E. 4.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_124/2013 vom 25. November 2013 E. 2.2.1; REGINA KIENER/BERNHARD RÜTSCHÉ/MATHIAS KUHN, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. A., 2015, N 85 f., 1280, 1282; MARCO DONATSCH, in: Bertschi et al. [Hrsg.], Kommentar VRG/ZH, 3. A., 2014, N 9 zu § 20a VRG/ZH). Der angefochtene Veranlagungsentscheid bezieht sich auf das Steuerjahr 2016. Die Übertragung von 50% der Stammanteile an der Gesellschaft und die steuerrechtlichen Folgen dieser Übertragung – welche nach Gesagtem unbestritten in die Bemessungsperiode 2017 fallen – sind damit hier nicht Thema. Immerhin ist hier aber bereits vorab festzuhalten, dass sich das Steueramt bei der dereinstigen Prüfung der Steuerperiode 2017 und damit der teilweisen Unternehmensübertragung in Anwendung des Kreisschreibens Nr. 28 vom 28. August 2008 der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK (Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer) mit den in diesem Veranlagungsverfahren geäusserten Argumenten der Beschwerdeführer betreffend die Bewertung der Stammanteile, konkret dem hier anwendbaren Kapitalisierungssatz und massgeblichen Ertragswert (s. etwa vi-Blatt 584 ff.) auseinanderzusetzen haben wird.

6.

Die Beschwerde vom 22. November 2021 ist somit unbegründet und vollumfänglich abzuweisen.

7.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens richten sich nach der Verwaltungsrechtspflegegesetzgebung und umfassen die amtlichen Kosten (Gebühren und Auslagen) sowie die Parteientschädigung (Art. 188 StG sowie Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 115 Abs. 1 VRG). Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht beträgt die Gebühr Fr. 100.– bis Fr. 7'000.– (Art. 116 Abs. 3 VRG i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Prozesskostengesetz [PKoG; NG 261.2]). Die Gebühr wird vorliegend ermessensweise, nach Massgabe des Umfangs, der Bedeutung und der Schwierigkeit der Streitsache (s. Art. 2 Abs. 1 PKoG), auf Fr. 2'000.– festgelegt.

Die Partei hat die amtlichen Kosten im Rechtsmittelverfahren zu tragen, wenn sie unterliegt, auf ihr Rechtsmittel nicht eingetreten wurde oder wenn sie das Rechtsmittel zurückgezogen

hat (Art. 188 StG i.V.m. Art. 122 Abs. 1 VRG; Art. 144 Abs. 1 Satz 1 DBG). Ausgangsgemäss wird die Gerichtsgebühr vollumfänglich zu gleichen Teilen, unter solidarischer Haftbarkeit den unterliegenden Beschwerdeführern auferlegt, deren Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen und ist bezahlt.

Parteienschädigungen sind keine zu sprechen (Art. 123 Abs. 2 VRG e contrario; Art. 123 Abs. 4 VRG).

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde vom 22. November 2021 wird abgewiesen.
2. Die Gebühr wird auf Fr. 2'000.– festgelegt. Sie wird den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen, unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt, deren Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen und ist bezahlt.
3. Es werden keine Entschädigungen zugesprochen.
4. [Zustellung].

Stans, 5. September 2022

VERWALTUNGSGERICHT NIDWALDEN

Steuerabteilung

Die Vizepräsidentin

lic. iur. Barbara Brodmann

Der Gerichtsschreiber

MLaw Silvan Zwysig

Versand: _____

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, [ab 1.1.2023: *Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern*] Beschwerde eingereicht werden (Art. 82 ff. i. V. m. Art. 90 ff. BGG). Die Beschwerde hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angeführten Urkunden sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat (Art. 42 BGG). Für den Fristenlauf gelten die Art. 44 ff. BGG.