

# NW\_GERICHTE 38872 vom 17. März 2025

NW Gerichte, 2025-03-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/nw\\_gerichte\\_38872](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/nw_gerichte_38872)

FR: NW\_GERICHTE 38872 du 17 mars 2025

IT: NW\_GERICHTE 38872 del 17 marzo 2025

## Regeste

Steuern (ST 24 5)

## Erwägungen

### E. 1.1

Angefochten sind die Einspracheentscheide vom 20. September 2024, mit welchem die Einsprache der Beschwerdeführer betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2022 abgewiesen 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). Die Beschwerdeführer sind durch die angefochtenen Einspracheentscheide offensichtlich berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung, sodass sie beschwerdelegitimiert sind. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen gemäss Art. 54 VRG (NG 265.1) gegeben sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

### E. 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 (s. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Vorliegend ist die durch das Steueramt vorgenommene Einkommensaufrechnung umstritten. Da die einschlägigen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten,

### E. 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 gemäss Art. 140 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. 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.

Vorab ist auf formelle Rügen einzugehen.

2.1

Die Beschwerdeführer monieren eine Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. des Rechts auf Akteneinsicht. Das Steueramt habe für die Aufrechnung von Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ohne Nachweis bzw. ohne Gewährung des rechtlichen Gehörs auf eine Steuerermeldung/Unterlagen eines Gemeindesteueramtes abgestellt.

2.2

Die steuerpflichtige Person ist berechtigt, in die von ihr eingereichten oder von ihr unterzeichneten Akten Einsicht zu nehmen. Die übrigen Akten stehen der steuerpflichtigen Person zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhaltes abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen. Wird einer steuerpflichtigen Person die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, darf darauf zum Nachteil der steuerpflichtigen Person nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von dem für die Sache wesentlichen Inhalt

#### **E. 4**

■ 15

rechtfertigt sich nicht nur die Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren, sondern auch die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

#### **E. 5**

■ 15

mündlich oder schriftlich Kenntnis und ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Art. 181 Abs. 1-3 StG; Art. 114 Abs. 1-3 DBG). Ist die Akteneinsicht zu Unrecht verweigert worden, kann dieser Mangel im Einsprache- und Beschwerdeverfahren vor den kantonalen Instanzen i.d.R. dadurch geheilt werden, dass die unterlassene Akteneinsicht von der Rechtsmittelbehörde gewährt wird (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, N 33 zu Art. 114 DBG).

2.3

Am 1. Mai 2024 meldete das Gemeindesteueramt Y. dem Gemeindesteueramt X. per E-Mail und unter Auflage von sieben Abrechnungsbelegen (vi-act. 71-77), bei einer Veranlagung sei man bei den Krankheitskosten auf Rechnungen gestossen, welche die Mutter des Veranlagten (die Beschwerdeführerin), ausgestellt habe. Insgesamt seien im Jahr 2022 Rechnungen im Betrage von total Fr. 5'520.– gestellt und bei den Krankenkassen eingereicht sowie abgerechnet worden. Es solle kontrolliert werden, ob diese Leistungen versteuert würden (vi-act. 78). Unbestrittenermassen wurde den Beschwerdeführern im Veranlagungs- und Einspracheverfahren weder Einsicht in die Meldung (vi-act. 78) noch in die Belege (vi-act. 71-77) gewährt, obschon die Steuerbehörden ihre Veranlagung darauf

abstützten. Gleichwohl wurde das rechtliche Gehör nicht verletzt: Am 7. Juni 2024 beantwortete das Gemeindesteueramt per E-Mail eine Nachfrage des Beschwerdeführers, der über «die Gesamtheit der Rückfragen» sehr erstaunt war, weil sich gegenüber den Vorjahren nichts geändert habe. In dieser E-Mail wird erläutert, dass sporadisch Stichprobenkontrollen bei Umsätzen von Selbstständigerwerbenden gemacht würden. Konkret liege eine Abrechnung einer Krankenkasse bei den Steuerakten, mit welcher Leistungen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der Ehefrau als Therapeutin im Jahr 2022 für eine versicherte Person abgerechnet worden seien (vi-act. 101). Nachdem die Beschwerdeführer im Wesentlichen angaben, über keine Unterlagen zu den abgerechneten Leistungen mehr zu verfügen, hielt das Gemeindesteueramt in einer späteren E-Mail vom

## **E. 10**

### **■ 15**

Eine mit erheblichen formellen Mängeln behaftete Buchhaltung ist als materiell unrichtig anzusehen und als untaugliche Veranlagungsgrundlage abzulehnen (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, N 8b zu Art. 46 StHG mit Hinweis auf Urteil des Bundesgerichts 2C\_554/2013, 2C\_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1). Analog muss in Fällen der vereinfachten Buchführung dasselbe gelten, wenn die diesbezüglich verlangte Einnahmenüberschuss-Rechnung mit Vermögenslageübersicht mit erheblichen formellen Mängeln behaftet ist.

### 3.4

3.4.1 Es ist unstrittig, dass die Beschwerdeführerin mit ihrer selbstständigen Erwerbstätigkeit als Therapeutin keinen Umsatzerlös von mindestens Fr. 500'000.– erzielte. Sie war somit nicht zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss Art. 957a ff. OR verpflichtet (Art. 957 Abs. 1 OR e contrario). Indes bestand gemäss Art. 957 Abs. 2 OR eine Verpflichtung über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch zu führen. Eine zeitliche Abgrenzung der Erträge war hingegen nicht erforderlich (Art. 958b Abs. 2 OR), weshalb es unklar bleibt, warum das Gemeindesteueramt im Rahmen des E-Mail-Verkehrs für «eine Stichprobe» Belege für die im Mai und Juni 2022 verbuchten Leistungen einforderte (vi-act. 99). Letztendlich vermag dieser Umstand an der Pflicht zur Führung einer vereinfachten Buchführung aber nichts zu ändern. Es stellt sich jedoch die Frage, ob eine Art. 957 Abs. 2 OR genügende Buchführung vorliegt. Die Beschwerdeführer deklarierten in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2022 einen Umsatz von Fr. 14'850.– (Einnahmen aus Warenverkauf oder für geleistete Arbeiten) bzw. nach Abzug ein Einkommen von noch Fr. 2'890.– aus selbstständiger (Neben-) Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin als Therapeutin (vi-act. 42, 54). Zu den (rappengenau angegebenen) Aufwänden in Höhe von Fr. 11'961.90 liegen keine Belege bei den Steuerakten. Ausgewiesen bzw. belegt wurde der Umsatz sowie der Gewinn einzig mit einer Bildschirmaufnahme (sic!), mutmasslich aus einem Buchhaltungsprogramm (vi-act. 37):

## **E. 11**

### **■ 15**

Nach Ausweiseinforderung durch die Veranlagungsbehörde wurde zudem folgende «Übersicht» per E-Mail ins Recht gelegt (vi-act. 102):

## **E. 12**

## ■ 15

Anderweitig konnten und können die Beschwerdeführer den Umsatz nicht mehr belegen. Selbst die angeblich «ausnahmsweise» erstellten Sammelrechnungen, deren Existenz erstmals im verwaltungsgerichtlichen Verfahren Erwähnung findet (Replik S. 2), werden nicht aufgelegt. Ferner widerspricht dies der früheren Behauptung im Veranlagungsverfahren, in welchen sich die Steuerpflichtigen noch auf den Standpunkt stellten, die Beschwerdeführerin habe nur Handnotizen für sich gemacht (vi-act. 103). Obschon das Steueramt ausdrücklich Ausweise zum Umsatz eingefordert hatte (vi-act. 79, 127), werden die Erträge von Fr. 14'850.– somit einzig mittels einer handschriftlichen, weder datierten noch unterzeichneten «Strichliste» belegt. Dies, obschon die Beschwerdeführer für das strittige Gewerbe offenbar in einem Buchhaltungsprogramm eine «Erfolgsrechnung» führten (vgl. vi-act. 37) und teilweise (Ab-)Rechnungen für Krankenkassen erstellten (vgl. vi-act. 71-78). Diesbezüglich oblag der Beschwerdeführerin als Leistungserbringerin schliesslich die Pflicht, «detailliert und verständlich Rechnung» zu stellen (vgl. Art. 42 Abs. 3 KVG [SR 832.10]). Dass betreffend eine noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuerperiode nun aber für teilweise krankensicherungsrechtlich abgerechnete (und vom Krankenversicherer akzeptierte) Leistungen bloss noch eine «Strichliste» vorhanden, hingegen jeglicher andere Nachweis nicht mehr möglich sein soll, lässt an der Glaubhaftigkeit der Darlegungen der Beschwerdeführer, insbesondere deren Umsatzangaben, zweifeln. Damit fehlt es für das Steuerjahr 2022 an einer nachvollziehbaren Einnahmenüberschuss-Rechnung mit Vermögenslageübersicht. Das Fehlen einer tauglichen Veranlagungsgrundlage für das Steuer- bzw. Geschäftsjahr 2022 – und damit den Beweisnotstand im Steuerverfahren – hat die Beschwerdeführerin zu verantworten. Diese wäre nach Gesagtem verpflichtet gewesen, über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage ihres selbstständigen Gewerbes Buch zu führen, was sie entgegen ihrer Ansicht nicht getan hat. Insofern ist dem Steueramt bzw. den Erwägungen der angefochtenen Einspracheentscheide beizupflichten und die Beschwerde unbegründet.

3.4.2 In einem zweiten Schritt stellt sich die Frage nach den steuerlichen Rechtsfolgen. Nach Gesagtem fehlte es hinsichtlich der fraglichen Einkommensposition (Einkommen aus der selbstständigen Tätigkeit der Beschwerdeführerin 2 als Therapeutin) an einer tauglichen Veranlagungsgrundlage (vgl. vorne E. 3.4.1). Unter dieser Voraussetzung waren die Vorinstanzen verpflichtet, die für diese Position relevanten Tatsachen mit Wahrscheinlichkeitsschluss festzustellen, namentlich mittels Schätzung. Das Steueramt veranlagte ein Einkommen von Fr. 8'140.–, indem es zum Gewinn von Fr. 2'890.– (entspricht dem deklarierten Gewinn) im

## E. 13

### ■ 15

Sinne einer «Aufrechnung» weitere Fr. 5'520.– addierte, weil «die Leistungen gemäss der Steuermeldung nicht deklariert [worden seien]» (vgl. angefochtene Einspracheentscheide). Dieser Betrag entsprach den, laut der Steuermeldung, über eine Krankenkasse abgerechneten Leistungen durch einen Versicherten (vgl. vi-act. 71-78). Diese Festlegung der Einkommensposition auf Fr. 8'140.– überzeugt nicht, zumindest nicht mit der genannten Begründung. Zunächst steht nämlich fest, dass die Beschwerdeführer Erträge bzw. einen Umsatz (Fr. 14'850.–), Aufwände (Fr. 11'961.90) und einen Gewinn (Fr. 2'890.–) bzw. damit ein Einkommen aus der selbstständigen Tätigkeit der Beschwerdeführerin als

Therapeutin für das Steuerjahr 2022 deklariert haben. Der vorliegende Fall ist somit nicht mit denjenigen vergleichbar, in denen es Anhaltspunkte für Erträge gibt, welche die gegenüber den Steuerbehörden deklarierten übersteigen oder die erst gar nicht versteuert werden. Es greift hier somit zu kurz, den Beschwerdeführern eine Nichtdeklaration im Umfang von Fr. 5'520.– wegen von Dritten bei Krankenkassen abgerechneten Leistungen vorzuhalten bzw. diese Summe zusätzlich zum deklarierten Gewinn aufzurechnen. Es ist nicht ausgeschlossen, dass ebendiese Leistungen von Fr. 5'520.– im deklarierten Umsatz von Fr. 14'850.– enthalten sind. Jedenfalls ist der (ermessensweise) Wahrscheinlichkeitsschluss bzw. die Schätzung der Vorinstanz, wonach das Einkommen aus der selbstständigen Tätigkeit Fr. 8'140.– betragen soll, nicht weiter begründet, was dem Verwaltungsgericht eine inhaltliche Überprüfung verunmöglicht. Der beschriebene Begründungsmangel hat die Aufhebung der angefochtenen Einspracheentscheide zur Folge. In diesem Punkt ist die Beschwerde demzufolge begründet.

3.4.3 Der Vollständigkeit halber erlauben sich einige ergänzende Bemerkungen: Mit vorstehender Erwägung ist weder gesagt, dass das Einkommen auf den deklarierten Gewinn von Fr. 2'890.– festzusetzen ist, noch wird zur Frage Stellung genommen, ob die Festlegung auf Fr. 8'140.– zu hoch oder zu tief ausgefallen ist. Insofern dringen die Beschwerdeführer mit ihren Sachanträgen nicht durch. Es wird den vorinstanzlichen Steuerbehörden obliegen, anhand der vorhandenen Unterlagen einen Wahrscheinlichkeitsschluss betreffend die strittige Einkommensposition zu fällen. Dieser bzw. die Höhe des veranlagten Einkommens ist in Nachachtung der verfügbaren Informationen zu begründen. Es ist auch vorstellbar, dass für deren Begründung, wo notwendige Unterlagen fehlen (vgl. vorne E. 3.4.1), beispielsweise auf Erfahrungswerte oder Vorjahreszahlen zurückgegriffen wird.

## **E. 14**

### **■ 15**

4.

Die Beschwerde vom 28. Oktober 2024 ist somit teilweise begründet und gutzuheissen. Die angefochtenen Einspracheentscheide vom 20. September 2024 sind aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an das Steueramt zurückzuweisen.

5.

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). Sie sind bei teilweiser Gutheissung einer Beschwerde anteilmässig zu verteilen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 122 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. 1'000.– festgelegt. Ausgangsgemäss wird die Gebühr je hälftig dem kantonalen Steueramt und den Beschwerdeführern – diesen unter solidarischer Haftbarkeit – auferlegt. Die Gerichtsgebühr wird dem Kostenvorschuss der Beschwerdeführer in gleicher Höhe entnommen (vgl. Art. 117 VRG) und ist bezahlt. Das kantonale Steueramt ist zu verpflichten, den Beschwerdeführern den Betrag von Fr. 500.– für seinen Anteil an der

Gerichtsgebühr intern und direkt zu erstatten. Die Zusprache einer Umtriebsentschädigung ist von den obsiegenden Beschwerdeführern nicht beantragt. Die übrigen Verfahrensbeteiligten sind nicht entschädigungsberechtigt. Es sind keine Entschädigungen zuzusprechen.

**E. 15**

■ 15

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