

NW_GERICHTE ST 21 3 vom 25. Oktober 2021

NW Gerichte, 2021-10-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/nw_gerichte_ST 21 3](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/nw_gerichte_ST_21_3)

FR: NW_GERICHTE ST 21 3 du 25 octobre 2021

IT: NW_GERICHTE ST 21 3 del 25 ottobre 2021

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist der Einspracheentscheid des Steueramtes vom 10. März 2021, mit welchem die Einsprache der Beschwerdeführer gegen die Veranlagungsverfügung vom 28. Februar 2015 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 sowie direkte Bundessteuer 2011 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 DBG). Die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Entscheid offensichtlich berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung, sodass sie beschwerdelegitimiert sind. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen gemäss Art. 54 VRG (NG 265.1) gegeben sind, ist ohne weiteres auf die Beschwerde einzutreten und in der Sache zu entscheiden.

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 Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1; 130 II 509 E. 8.3). Vorliegend ist die vom Steueramt vorgenommene Aufrechnung von Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bzw. die Qualifikation des Nettoerlöses aus Aktienverkauf umstritten. Da die einschlägigen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, reicht nicht nur die Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren, sondern auch die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

6■34

E. 1.3

Gemäss Art. 206 Abs. 2 StG können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheids 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 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheids 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.

E. 2

In prozessualer Hinsicht rügen die Beschwerdeführer eine Verletzung des rechtlichen Gehörs – namentlich eine Verletzung der Begründungspflicht – und zwar sowohl im Veranlagungs- als auch im Einspracheverfahren.

E. 2.1.1

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur. Seine Verletzung führt ungeachtet der materiellen Begründetheit der Beschwerde grundsätzlich zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 135 I 187 E. 2.2.). Die entsprechenden Rügen sind daher vorab zu behandeln (BGE 138 I 232 E. 5.1).

E. 2.1.2

Nach Art. 29 Abs. 2 BV (SR 101) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Einen vergleichbaren Anspruch gewährt auch Art. 6 Abs. 1 EMRK (SR 0.101) in seinem Geltungsbereich. Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich

7■34 zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 142 I 86 E. 2.2; 136 I 184 E. 2.2.1; 135 I 187 E. 2.2; 134 I 83 E. 4.1). Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt auch, dass die verfügende oder urteilende Behörde ihren Entscheid begründet, damit sich die betroffenen Parteien ein Bild über die Erwägungen der Behörde machen können. Die Begründung muss kurz die Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sie ihren Entscheid stützt, so dass die betroffene Person dessen Tragweite erkennen und ihn sachgerecht anfechten kann. Das bedeutet indessen nicht, dass die Behörde sich über alle Rügen der Parteien aussprechen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn der Entscheid gegebenenfalls sachgerecht angefochten werden kann (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2; 126 I 97 E. 2b; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, N. 57 zu § 24; HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, 10. Aufl. 2020, N. 838; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N. 1001 ff.).

E. 2.1.3

Gemäss § 79b der kantonalen Steuerverordnung (StV; NG 521.11) erstellt die zuständige Veranlagungsinstanz bei Abweichungen von der Steuererklärung eine spezifizierte Aufstellung über das steuerbare Einkommen und das steuerbare Vermögen und eröffnet

diese Aufstellung der steuerpflichtigen Person insbesondere bei wesentlichen Abweichungen als Veranlagungsvorschlag. Sodann werden Verfügungen und Entscheide nach Art. 183 Abs. 1 StG der steuerpflichtigen Person schriftlich eröffnet und müssen eine Rechtsmittelbelehrung enthalten. Speziell für die Veranlagungsverfügung ist in Art. 200 Abs. 2 StG geregelt, dass die Abweichungen von der Steuererklärung der steuerpflichtigen Person spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung stichwortartig zu begründen sind. Für Einspracheentscheide regelt Art. 205 Abs. 2 StG, dass der Entscheid kurz begründet und der steuerpflichtigen Person schriftlich eröffnet wird.

E. 2.2.1

Als Erstes rügen die Beschwerdeführer, dass sich die Veranlagungsverfügung vom 28. Februar 2015 (vi-act. 171) auf die Behauptung beschränke, die Vorgänge im Zusammenhang mit dem Aktienkauf der D. SA, der Fusion mit der E. AG und dem anschliessenden Aktienkaufvertrag seien der selbständigen Erwerbstätigkeit zuzuordnen. Diese Behauptung

8■34 begründe die Vorinstanz mit keiner Silbe. Es sei daher für die Beschwerdeführer nicht ersichtlich gewesen, weshalb die erwähnten Vorgänge eine selbständige Erwerbstätigkeit darstellen würden.

E. 2.2.2

Im vorliegenden Fall haben sich im Vergleich zur Deklaration der Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2011 umfangreiche Einkommensaufrechnungen ergeben. Das Steueramt hat die Einkommensaufrechnung mit Veranlagungsvorschlag vom 15. Januar 2015 stichwortartig damit begründet, dass die Vorgänge im Zusammenhang mit dem Aktienverkauf der D. SA, der Fusion mit der E. AG und dem anschliessenden Aktienverkauf der selbständigen Erwerbstätigkeit zuzuordnen seien. Der Nettoerlös aus Aktienverkauf betrage Fr. 2'574'705.– + Fr. 294'000.–, abzüglich Kostenanteil Notar G. Fr. 3'357.45 + Fr. 19'950.–, Zinskostenanteil WIR-Bank Fr. 5'935.55 und transitorische Abgrenzung der AHV-Beiträge Fr. 276'877.– (vi-act. 168, Ziff. 110). Dieser Veranlagungsvorschlag wurde der Steuervertreterin der Beschwerdeführer zusammen mit dem Begleitschreiben vom 15. Januar 2015 zugestellt (vi-act. 169). Im Begleitschreiben wird die Vertreterin aufgefordert, den Veranlagungsvorschlag zu prüfen und allfällige Missverständnisse mitzuteilen oder bei Unklarheiten mit dem Steueramt Kontakt aufzunehmen. Die Steuerveranlagung werde, ohne Rückmeldung bis am 18. Februar 2015, gemäss Veranlagungsvorschlag eröffnet. Am 21. Januar 2015 erkundigte sich die Steuervertreterin beim Steueramt, weshalb die (vorgenannten) Vorgänge der selbständigen Erwerbstätigkeit zugeordnet worden seien. Anlässlich dieses Gesprächs erläuterte das Steueramt gemäss Aktennotiz vom 21. Januar 2015 (vi-act. 170) erneut die Gründe für die Aufrechnung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Auch dem Schreiben der damaligen Steuervertreterin vom 24. August 2015 (iv-act. 252) und ihrem Memorandum betreffend Veranlagungsvorschlag (iv-act. 500) ist zu entnehmen, dass das Steueramt der damaligen Steuervertreterin die Gründe für die Aufrechnung des Kapitalgewinns anlässlich der Besprechung vom 21. Januar 2015 erklärt hat. Erst nachdem die im Begleitschreiben vom 15. Januar 2015 angesetzte Frist bis 18. Februar 2015 ohne weitere Ersuchen der Beschwerdeführer verstrichen war, erliess das Steueramt mit Datum vom 28. Februar 2015 die Veranlagungsverfügung 2011 mit gleichlautender Begründung wie im Veranlagungsvorschlag (vi-act. 171).

E. 2.2.3

Dieses Vorgehen entsprach sowohl § 79b StV als auch Art. 200 Abs. 2 StG. Es ist erwiesen, dass die Gründe für die Einkommensaufrechnung bereits vor Erlass der Veranlagungsverfügung nicht nur schriftlich mitgeteilt, sondern auch mit der Steuervertreterin mündlich erörtert wurden. Die Beschwerdeführer hatten demzufolge bereits vor der definitiven Veranlagung die Möglichkeit, dazu Stellung zu nehmen. Die blosser Behauptung, dass die Veranlagungsbehörde die selbständige Erwerbstätigkeit mit keiner Silbe begründet habe (vgl. Beschwerde S. 6 Ziff. 9), vermag daher nicht zu überzeugen. Gemäss Gesprächsnotiz vom 21. Januar 2015 hat das Steueramt der Steuervertreterin sodann die Genehmigung einer allenfalls («bei Bedarf») gewünschten Fristverlängerung zur Stellungnahme zugesichert (vi-act. 170). Der Steuervertreterin musste aufgrund ihrer Sachkenntnis bewusst gewesen sein, dass es an ihr lag, eine längere Frist zur Stellungnahme zu beantragen oder bei noch bestehenden Unklarheiten bei der Veranlagungsbehörde erneut vorstellig zu werden. Ein entsprechendes Vorgehen der Beschwerdeführer bzw. die Einreichung eines Fristverlängerungsgesuchs ist nicht erwiesen. Ein allfälliger Irrtum der Steuervertreterin betreffend Fristablauf (vgl. Schreiben vom 24. August 2015 [vi-act. 252] und Memorandum [vi-act. 500]) könnte im Übrigen nicht der Veranlagungsbehörde angelastet werden. Auf die beantragte Zeugeneinvernahme (vgl. Stellungnahme der Beschwerdeführer vom 13. September 2021 Ziff. 2) kann schliesslich verzichtet werden, zumal – wie die nachfolgende Erwägung zeigen wird – ein allfälliger Verfahrensmangel ohnehin geheilt werden könnte.

E. 2.2.4

Die Rüge der Beschwerdeführer, die Veranlagungsbehörde nehme keinen Bezug auf die bundesgerichtlichen Kriterien der selbständigen Erwerbstätigkeit (vgl. Beschwerde S. 6 Ziff. 9), geht ebenfalls fehl. Gemäss Art. 200 Abs. 2 StG sind die Abweichungen von der Steuererklärung der steuerpflichtigen Person spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung stichwortartig zu begründen. Eine kurzgefasste Grundangabe für die Aufrechnung war mithin genügend, auch wenn es sich dabei um einen wesentlichen Frankenbetrag handelte. Die Veranlagungsbehörde führte verständlich aus, dass die Vorgänge im Zusammenhang mit dem Aktienverkauf der D. SA, der Fusion mit der E. AG und dem anschliessenden Aktienverkauf der selbständigen Erwerbstätigkeit zugeordnet wurden und stellte dar, wie sich die Aufrechnung zahlenmässig zusammensetzte. Überdies erläuterte sie ihre Rechtsauffassung auch anlässlich der Besprechung mit der Steuervertreterin am 21. Januar 2015. Damit war Art. 200 Abs. 2 StG und der Begründungspflicht zweifellos genüge getan, auch wenn es sich hier um

10■34 eine erhebliche Aufrechnung handelt. Den von einer Fachperson vertretenen Beschwerdeführern war es ferner möglich, die Tragweite der Entscheidung und die Überlegungen der Behörde nachzuvollziehen und die Veranlagung mittels einer umfassenden Einsprache anzufechten (vgl. vi-act. 176-233). Dass die Beschwerdeführer im vorliegenden Fall «eine Instanz verloren» haben, ist ebenso wenig zutreffend, wie dass faktisch eine Beweislastumkehr im Einspracheverfahren stattgefunden habe (vgl. Beschwerde S. 7). Die Veranlagungsverfügung hat mit ihrer Begründung auch kein unnötiges Einsprache- bzw. Beschwerdeverfahren generiert (vgl. Beschwerde S. 8). Vielmehr verhalten sich die Beschwerdeführer widersprüchlich und verletzen den

Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV), wenn sie eine Verletzung der Begründungspflicht im Veranlagungsverfahren vortragen, ihrerseits jedoch die im Begleitschreiben vom 15. Januar 2015 angesetzte Frist bis 18. Februar 2015 ohne weitere Ersuchen haben verstreichen lassen. Das Steueramt hat die Begründungspflicht im Veranlagungsverfahren mithin nicht verletzt. Kommt hinzu, dass die Veranlagungsverfügung vom 28. Februar 2015 ohnehin durch den Einspracheentscheid vom 10. März 2021 ersetzt wurde (sog. Devolutiveffekt; vgl. u.a. BGE 134 II 142 E. 1.3) und ein allfälliger Mangel im vorliegenden Fall nicht derart schwer wiegen würde, dass er nicht im Einspracheverfahren oder im vorliegenden Beschwerdeverfahren hätte geheilt werden können (vgl. nachfolgende E. 2.4).

E. 2.3.1

Des Weiteren rügen die Beschwerdeführer auch eine mangelhafte Begründung des hier angefochtenen Einspracheentscheids. Es wird im Wesentlichen vorgetragen, der Entscheid beschränke sich auf weniger als vier Seiten Text. Allein daraus erhelle, dass sich die Vorinstanz nicht (ernsthaft) mit den Eingaben der Beschwerdeführer vom 26. März 2015 und 18. September 2019, welche je 25 Seiten aufweisen würden, auseinandergesetzt habe. Die Vorinstanz äussere sich zu zahlreichen Ausführungen mit keinem Wort.

E. 2.3.2

Den Akten ist zu entnehmen, dass das Steueramt als eine weitere Möglichkeit des rechtlichen Gehörs nach Eingang der Einsprache vom 26. März 2015 (vi-act. 233) mit Schreiben vom 8. Juni 2015 bzw. E-Mail vom 23. Juni 2015 zur mündlichen Einspracheverhandlung auf den 18. August 2015 geladen hat (vi-act. 234-236). Im Anschluss an die Verhandlung hat das Steueramt die Beschwerdeführer bzw. deren Vertreter sodann mittels Auflagen mehrmals dazu

11■34 aufgefordert, geeignete Beweisunterlagen einzureichen (vi-act. 237, 415). Mit Datum vom 10. März 2021 erging schliesslich der hier angefochtene Einspracheentscheid.

E. 2.3.3

Der angefochtene Einspracheentscheid vom 10. März 2021 wurde eingehend und nachvollziehbar begründet und ist keineswegs knapp ausgefallen. Inwiefern der Entscheid eine «nachvollziehbare Struktur» vermissen lässt, ist für das Gericht ebenso wenig erkennbar, wie die Behauptung, die Veranlagungsbehörde habe sich nicht «ernsthaft» mit den Eingaben auseinandergesetzt. Allein anhand der Seitenzahl der Begründung kann jedenfalls nicht auf eine Mangelhaftigkeit geschlossen werden. Die vorliegende Einsprachebegründung geht im Gegenteil weit über den üblichen Rahmen sowie die gesetzliche Regelung von Art. 205 Abs. 2 StG hinaus, wonach der Einspracheentscheid «kurz» zu begründen ist. Das Steueramt hat klar dargelegt, aus welchen Überlegungen die Aktienerlöse als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu qualifizieren und welche zusätzlichen Aufwände (nachträglich geltend gemachte Gewinnungskosten für die Steuerperiode 2011) abzugsfähig sind. Gleichermassen ist das Steueramt auf die beantragte Verlustverrechnung der Konkursverlustforderungen der H. __ AG eingegangen und hat zusammenfassend die Korrekturen zur Veranlagungsverfügung betreffend Einkommens- und Vermögensaufrechnung dargestellt (vgl. vi-act. 516 letzter Absatz). Die Vorinstanz führte in ihrer Begründung insbesondere aus, aus welchen Gründen eine Verlustverrechnung der mit Schreiben vom 22. Januar 2020 vom Beschwerdeführer begehrten zu verrechnenden Kosten nicht möglich sei. Da in der Kostenzusammenstellung der

Beschwerdeführer auch die beiden Verlustscheine in Höhe von Fr. 1'549'945.95 und Fr. 467'607.50 vom 20. Dezember 2012 enthalten waren (vgl. vi-act. 401-403), führt das Steueramt zu Recht aus, dass sich die Ausführungen im Einspracheentscheid vom 10. März 2021 auch auf die beiden Konkursverlustscheine beziehen würden. Damit hat das Steueramt seinen Entscheid umfassend und nachvollziehbar begründet. Die Begründung wurde so abgefasst, dass die Beschwerdeführer den Entscheid sachgerecht an das Verwaltungsgericht haben weiterziehen können. Die Beschwerdeführer konnten sich zudem wiederholt mündlich und schriftlich zum Sachverhalt äussern.

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