

ST 24 5

Entscheid vom 17. März 2025
Steuerabteilung

Besetzung

Vizepräsidentin Barbara Brodmann, Vorsitz,
Verwaltungsrichter Hansruedi Schleiss,
Verwaltungsrichter Christian Waser,
Gerichtsschreiber Silvan Zwysig.

Verfahrensbeteiligte

1. A.____,
2. B.____,

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 Bundessteuer 2022

Beschwerde gegen die Einspracheentscheide des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 20. September 2024 (PID-Nr. 13061).

Sachverhalt:

A.

Die Ehegatten A.___ und B.___ («Beschwerdeführer») haben ihren steuerlichen Wohnsitz in X.___/NW. In ihrer Steuererklärung für die Steuerperiode 2022 deklarierten die Beschwerdeführer für die Ehefrau («Therapeutin/Hausfrau/in Rente») neben den Renteneinkünften ein Nettoeinkommen von Fr. 2'890.– aus selbstständiger Erwerbstätigkeit bei einem Umsatz von Fr. 14'850.– (vi-act. 37-42, 54 f.). Nach Ausweiseinforderung und diverser Korrespondenz u.a. betreffend den angegebenen Umsatz bzw. das Nettoeinkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (vi-act. 79-111) legte das Gemeindesteueramt X.___ in seiner Veranlagungsverfügung vom 26. Juni 2024 das steuerbare bzw. satzbestimmende Einkommen aus selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit der Ehefrau abweichend auf Fr. 8'140.– fest (vi-act. 112-123). Eine dagegen erhobene Einsprache wies das Steueramt am 20. September 2024 ab (vi-act. 130-135).

B.

Hiergegen gelangten die Beschwerdeführer am 28. Oktober 2024 mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht und beantragten was folgt:

- «1. Die Ziffer 115, Einkünfte aus selbst. Nebenerwerbstätigkeit Ehefrau seien von 8140 auf die deklarierten 2890 zu reduzieren, sowohl betr. Kantons- und Gemeindesteuern als auch betr. Bundessteuer.
2. Kosten zulasten Vorinstanz bzw. Kanton.»

Innert angesetzter Frist leisteten sie einen Gerichtskostenvorschuss von Fr. 1'000.–.

C.

Das Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 29. November 2024, unter Auflage der Verfahrensakten, die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Eidg. Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

D.

Ein zweiter Schriftenwechsel wurde nicht angeordnet. Trotzdem replizierten die Beschwerdeführer. Dabei wurde an den gestellten Anträgen festgehalten und neue Beweismittel offeriert. Innert Frist wurden keine weiteren Rechtsschriften eingereicht.

E.

Die Steuerabteilung des Verwaltungsgerichts Nidwalden hat die vorliegende Beschwerdesache an der Sitzung vom 17. März 2025 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 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.

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 (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,

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 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 Steuermeldung/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

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 10. Juni 2022 sodann fest, es werde eine entsprechende Aufrechnung der abgerechneten Leistungen, welche von der Krankenkasse vorlägen, vorgenommen, sofern keine Detailunterlagen zum Umsatz eingereicht würden (vi-act. 102). Im Rahmen dieses E-Mail-Austauschs wurden die Beschwerdeführer über den wesentlichen Inhalt der Meldung/Belege in Kenntnis gesetzt, nämlich dass Krankenkassen-Abrechnungsbelege vorlägen, aufgrund derer ein für die Steuerperiode 2022 von der Deklaration abweichender Umsatz anzunehmen sei. Sodann

wurden bei den Beschwerdeführern am 2. Mai 2024 Details zum Umsatz der Selbstständigkeit eingefordert (vi-act. 79). An dieser Ausweiseinforderung wurde im darauffolgenden E-Mail-Austausch unter Hinweis auf die Buchführungspflichten von Einzelunternehmen sowie nachdem die Beschwerdeführer über den wesentlichen Inhalt der Meldung/Belege in Kenntnis gesetzt wurden, festgehalten und mehrmals verlangt, es seien Detailunterlagen zum Umsatz einzureichen (vi-act. 94-111). Demnach wurde den Beschwerdeführern hinreichend Gelegenheit gegeben, sich zur steuerwesentlichen Frage, dem Umsatz der Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2022 zu äussern und Beweismittel zu bezeichnen.

Selbst wenn mit der Nichtgewährung der Einsicht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs verbunden gewesen wäre, so wurde dieser Mangel dadurch geheilt, dass die Beschwerdeführer in diesem verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren jederzeit hätten Einsicht in die Akten – inklusive der fraglichen Meldung und Belege – nehmen können. Dabei müssen sie sich entgegenhalten lassen, dass sie mit prozessleitender Verfügung vom 9. Dezember 2024 ausdrücklich auf diese Möglichkeit hingewiesen wurden, indes auf eine Einsichtnahme verzichteten. Insofern ist die Beschwerde unbegründet.

2.4

Immerhin ist im Hinblick auf künftige Fälle festzuhalten, dass sich nicht erschliesst, weshalb den Beschwerdeführern – im Sinne einer gütlichen Erledigung des Rechtsstreits bzw., ohne dass die Anrufung des Verwaltungsgerichts notwendig geworden wäre – nicht bereits im Veranlagungs-, spätestens aber im Einspracheverfahren Einsicht in die Meldung und Belege gewährt wurde. Schliesslich sind diese für die Veranlagung relevant und die Beschwerdeführer haben ausdrücklich darum ersucht, ohne dass Gründe für die Einsichtsverweigerung ersichtlich wären. Allfällige prozessuale oder Drittgeheimhaltungsinteressen hätte auch mit einer Anonymisierung der Meldung/Belege Rechnung getragen werden können.

3.

Materiell ist die Höhe des Einkommens aus selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin 2 für die Steuerperiode 2022 strittig.

3.1

Das Gemeindesteueramt rechnete in den Veranlagungsverfügungen vom 26. Juni 2024 einen zusätzlichen Umsatz von Fr. 5'520.– aus abgerechneten Therapien bei der Krankenkasse eines Patienten als Einkünfte aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit der Ehefrau auf, weil kein Nachweis für die Verbuchung dieses Umsatzes erbracht worden sei (vi-act. 119-123).

Die Vorinstanz bestätigte diese Aufrechnung in den angefochtenen Einspracheentscheiden. Sie begründete dies damit, dass aufgrund der Steuermeldung eines Gemeindesteueramtes des Kantons Nidwalden über abgerechnete Leistungen mit der Krankenkassen einer Patientin bzw. eines Patienten der Beschwerdeführerin die Umsatzdetails des Jahres 2022 (jeweiliger Umsatz mit Angabe des Vor- oder Nachnamens sowie des Datums der Rechnungsstellung) verlangt worden sei. Die Umsätze seien nicht lückenlos nachgewiesen. Aufgrund der von den Beschwerdeführern eingereichten Unterlagen könne davon ausgegangen werden, dass die Leistungen gemäss der Steuermeldung nicht deklariert worden seien. Gemäss Angaben der Beschwerdeführer sei kein vollständiger Nachweis des Umsatzes möglich, weil die Belege zur selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht aufbewahrt worden seien. Es sei somit die Aufzeichnungspflicht gemäss Art. 195 Abs 1 StG bzw. Art. 957-958f OR verletzt. Die Geschäftsbücher zur selbstständigen Erwerbstätigkeit und die damit zusammenhängenden Aufstellungen und Belege seien während 10 Jahren aufzubewahren. Auch bei Einzelunternehmen mit vereinfachter Buchführung sei gemäss Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 OR über die Einnahmen, Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch zu führen und die entsprechenden Belege aufzubewahren. Die Einsprachen würden deshalb abgewiesen (vi-act. 130-135).

3.2

Die Beschwerdeführer stellen sich auf den Standpunkt, die Aufrechnung sei widerrechtlich bzw. willkürlich. Die Beschwerdeführerin habe für die wenigsten Behandlungen krankenkassenkonforme Rechnungen stellen müssen, da die meisten Patienten nicht über eine Zusatzversicherung verfügen würden und somit nicht über die Krankenkassen abrechneten. Es sei schlicht nicht möglich, dass im Jahr 2022 Rechnungen im Betrag von Fr. 5'250.– zuhanden der Krankenkasse ausgestellt worden seien, ohne die Behandlungen als Umsatz zu verbuchen. Die Beschwerdeführerin habe alle Umsätze in der Buchhaltung erfasst und im Jahr 2022 ein Einkommen von Fr. 2'890.– erwirtschaftet. Ob einzelne oder alle Behandlungen (insgesamt seien es Behandlungen im Betrage Fr. 14'850.– gewesen) mit der Krankenkasse abgerechnet werden konnten, habe keinen Einfluss auf das Gesamteinkommen von Fr. 2'890.– (Beschwerde S. 2). Alle Therapien seien immer direkt nach Abschluss bar bezahlt und notiert

worden. Nur für wenige Patienten (mit Zusatzversicherung) seien die Therapien später in Form einer Sammelrechnung auf dem von der Krankenkasse vorgegebenen Formular erfasst worden (Replik S. 2).

3.3

3.3.1

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 19 Abs. 1 StG; Art. 16 Abs. 1 DBG). Darunter fallen insbesondere auch alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit (vgl. Art. 21 Abs. 1 StG; Art. 18 Abs. 1 DBG).

3.3.2

Die steuerpflichtigen Personen haben die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen sowie samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einzureichen. Die steuerpflichtige Person, welche die Steuererklärung nicht oder mangelhaft ausgefüllt einreicht, wird unter Hinweis auf die Säumnisfolgen aufgefordert, das Versäumte binnen angesetzter Frist nachzuholen (Art. 192 Abs. 2 und Abs. 3 StG; Art. 124 Abs. 2 und 3 DBG). Die Veranlagungsinstanz prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungshandlungen vor. Die Veranlagung wird nach pflichtgemässen Ermessen vorgenommen, soweit die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Dabei können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigt werden (Art. 199 Abs. 1 und 2 StG; Art. 130 Abs. 1 und 2 DBH). Bei vereinfachter Buchführung gemäss Art. 957 Abs. 2 OR müssen natürliche Personen mit Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der Steuererklärung Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, über die Vermögenslage sowie über Privatentnahmen und -einlagen in der Steuerperiode beilegen (Art. 193 Abs. 2 Ziff. 2 StG; Art. 125 Abs. 2 Ziff. 2 DBG). Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Sie muss auf Verlangen der zuständigen Behörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 194 Abs. 1 und Abs. 2 StG; Art. 126 Abs. 1 und Abs. 2 DBG). Natürliche Personen mit Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen müssen Geschäftsbücher und Aufstellungen

gemäss Art. 193 Abs. 2 StG und sonstige Belege, die mit ihrer Tätigkeit in Zusammenhang stehen, während zehn Jahren aufbewahren. Die Art und Weise der Führung und der Aufbewahrung richtet sich nach Art. 957-958f OR (Art. 195 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 3 DBG [vgl. nachfolgende E. 3.3.3]).

Wirkt die steuerpflichtige Person an der Ermittlung steuerbegründender oder -mehrender Tatsachen (z.B. von Einkünften) nicht gehörig mit – vereitelt sie also den von der Veranlagungsbehörde zu leistenden Beweis –, so ist nicht nach der allgemeinen Beweislastregel zuungunsten der beweisbelasteten Behörde zu entscheiden, sondern es sind die beweislos gebliebenen – mithin unabklärbaren und ungewissen – Tatsachen durch Wahrscheinlichkeitsschluss (i.d.R. durch Schätzung) festzustellen (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., N 29 zu Art. 130 DBG m.w.H.). Namentlich gilt das auch für selbstständiges Erwerbseinkommen bei fehlenden Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben, wenn vereinfacht Buch zu führen wäre (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., N 22 zu Art. 18 DBG).

3.3.3

Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als Fr. 500'000.– Umsatzerlös im letzten Geschäftsjahr müssen lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen. Die Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführungen gelten für diese sinngemäss (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 und Abs. 3 OR). Die Führung einer Einnahmenüberschuss-Rechnung basiert auf der laufenden Aufzeichnung des Geldverkehrs. Für sämtliche Konten der flüssigen Mittel ist ein entsprechendes Journal (chronologische Erfassung der Geschäftsvorfälle in einem Kassa-, Bank- oder Postbuch) zu führen. Im Sinne der Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung (vgl. Art. 957a Abs. 2 OR) ist für diese Aufzeichnungen sicherzustellen, dass sie vollständig, wahrheitsgetreu und systematisch geführt werden und dass für jeden Buchungsvorgang ein entsprechender Beleg vorhanden ist. Nach dem Grundsatz der Klarheit sollten die Journaleinträge Angaben zum Zeitpunkt, dem Leistungsempfänger bzw. dem Zahlungszweck für Ausgaben enthalten. Zudem sind sämtliche Aufzeichnungen in einer nachträglich überprüfbar Form vorzunehmen (CHRISTOPH SCHÄRER/MATTHIAS STAUBLI/MARKUS R. NEUHAUS, in: Watter/Vogt [Hrsg.], BSK-OR II, 6. A., 2024, N 40 zu Art. 957 OR). Die Geschäftsbücher und die Buchungsbelege sind während zehn Jahren auf Papier, elektronisch oder in vergleichbarer Weise aufzubewahren, soweit dadurch die Übereinstimmung mit den zugrunde liegenden Geschäftsvorfällen und Sachverhalten gewährleistet ist und wenn sie jederzeit wieder lesbar gemacht werden können (Art. 957 Abs. 3 i.V.m. Art. 958f Abs. 1 und 3 OR [vgl. SCHÄRER/STAUBLI/NEUHAUS, a.a.O., N 41 zu Art. 957 OR]).

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 Gemeindesteuernamt 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 Abzügen 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):

Provisorische
Steuern in CHF 9'197

Erfolgsrechnung vom 01.01.2022 bis 31.12.2022

Datum	Konten	Aufwand	Ertrag
31.12.2022	Therapien und Meditationen		14'850.--
	Verkauf Material	0.--	
	Telefon Drucksachen Büromaterial	256.90	
	Versicherungen	598.05	
	Verbandsbeiträge Weiterbildungen Unkoste	1'103.70	
	Kosten für Praxis (Miete, Reparaturen)	9'600.--	
	Abschreibungen	403.25	
31.12.2022	Summen	11'961.90	14'850.--
	Gewinn	2'888.10	
		14'850.--	14'850.--

32

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

102

Einnahmen 2022

Jan.	13 =	1300.--
Feb.	III III 8	800.--
März	III III III 13	1300.--
April	III III III III 18	1800.--
Mai	III III IIII 14	1400.--
Juni	III III III 15 8'100	1500.--
Juli	Ferien	
Aug.	III III III III 11 17.	1700.--
Sept	11 (Kurz)	200.--
Okt.	III III 10	1000.--
Nov.	III III 10	1000.--
Dez	III I 6	600.--
		<u>12600.--</u>
	Meditation	
	9 x 25.-- + 10 =	<u>2250.--</u>

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

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.

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 Parteient-schädigung (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.

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde vom 28. Oktober 2024 wird teilweise gutgeheissen. Die angefochtenen Einspracheentscheide vom 20. September 2024 werden aufgehoben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an das Steueramt zurückgewiesen.
2. Die Gebühr wird auf Fr. 1'000.– festgelegt und je hälftig dem kantonalen Steueramt und den Beschwerdeführern – diesen unter solidarischer Haftbarkeit – auferlegt. Sie wird dem Kostenvorschuss der Beschwerdeführer in der gleichen Höhe entnommen und ist bezahlt.
Das kantonale Steueramt wird verpflichtet, den Beschwerdeführern den Betrag von Fr. 500.– intern und direkt zu erstatten.
3. Es werden keine Entschädigungen zugesprochen.
4. [Zustellung].

Stans, 17. März 2025

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, 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.