



**ST 20 8**

BGer 9C\_678/2021 vom 17. März 2023/Gutheissung

**Entscheid vom 19. April 2021  
Steuerabteilung**

**Besetzung**

Vizepräsidentin Barbara Brodmann, Vorsitz,  
Verwaltungsrichter Peter Fuhrer,  
Verwaltungsrichter Hansruedi Schleiss,  
Gerichtsschreiberin Helene Reichmuth.

**Verfahrensbeteiligte**

**A.**\_\_\_\_,  
vertreten durch Rechtsanwalt M.A. HSG Manuel Bucher,  
Gabriel & Bucher AG, Bahnhofplatz 5, Postfach 1357,  
6061 Sarnen 1,

**Beschwerdeführerin,**

gegen

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

**Beschwerdegegner,**

und

**Eidg. Steuerverwaltung, Abteilung Direkte Bundessteuer,**  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdegegnerin.**

**Gegenstand**

**Liquidationsdividende**

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 1. September 2020 (verfügt am 3. September 2020) betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 sowie Direkte Bundessteuer 2015 (PID \_\_)

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit Veranlagungsverfügung vom 5. Oktober 2018 wurde der Beschwerdeführerin aus verdeckter Gewinnausschüttung der 2015 liquidierten B.\_\_\_ AG ein Betrag in Höhe von Fr. 2'284'214.– (Begründung zur Veranlagung) bzw. Fr. 2'212'929.– (Veranlagungsziffern) für die Steuerperiode 2015 als Einkommen aufgerechnet.

Gegen diese Verfügung erhob die Beschwerdeführerin am 6. November 2018 Einsprache und machte im Wesentlichen geltend, bei der Liquidation der B.\_\_\_ AG sei keine verdeckte Gewinnausschüttung erfolgt, da kein Liquidationsgewinn zur Ausschüttung einer Liquidationsdividende erzielt worden sei.

Auf Wunsch der Beschwerdeführerin fand am 22. August 2019, unter Mitwirkung der Eidgenössischen Steuerverwaltung («ESTV»), eine Einspracheverhandlung zur erneuten Erörterung des Sachverhalts statt. Die Beschwerdeführerin ersuchte dabei nochmals um Frist zur Einreichung zusätzlicher Unterlagen. Innerhalb der bis 30. November 2019 erstreckten Frist nahm der damalige Treuhänder («Treuhänder») der Beschwerdeführerin mit E-Mail vom 29. November 2019 Stellung zum Sachverhalt, ohne weitere Unterlagen beizufügen.

Am 9. April 2020 übermittelte das Steueramt der Beschwerdeführerin den Entwurf des Einspracheentscheids mit zum Nachteil der Beschwerdeführerin geänderten Faktoren und gewährte das rechtliche Gehör bis 15. Mai 2020. Innert erstreckter Frist (bis 31. Juli 2020) reichte die Beschwerdeführerin eine schriftliche Stellungnahme mit Sachverhaltswiederholungen ohne weitere Beweisunterlagen ein.

Mit Einspracheentscheid vom 1. September 2020 (verfügt am 3. September 2020) wies das Steueramt die Einsprache ab und erwog, der bei Liquidation der B.\_\_\_ AG resultierende Liquidationsgewinn in Höhe von Fr. 2'275'164.– aus Differenz zwischen Verkaufserlös und Buchwert einer Hotelliegenschaft sei bei der Einkommenssteuer der Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2015 als Liquidationsdividende zu erfassen, da in die liquidierte B.\_\_\_ AG vorgängig verdeckte Kapitaleinlagen erfolgt seien.

**B.**

Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 6. Oktober 2020 Beschwerde beim Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

- «1. Der Einsprache-Entscheid vom 01.09.2020 sei aufzuheben;
2. Es sei festzustellen, dass der Beschwerdeführerin keine Liquidationsdividende infolge der Liquidation der B.\_\_ AG aufzurechnen sei;
3. Es sei der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zu erteilen;
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge, zuzüglich Mehrwertsteuerzuschlag, zu Lasten des Staates.»

Der einverlangte Gerichtskostenvorschuss im Betrage von Fr. 3'000.– wurde innert Frist überwiesen.

**C.**

Das Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 4. Dezember 2020 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Die ESTV beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 12. November 2020 ebenfalls die kostenfällige Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei.

**D.**

Mit Replik vom 28. Dezember 2020 und Duplik vom 22. Januar 2021 erneuerten die Beschwerdeführerin und das Steueramt ihre Rechtsbegehren. Die ESTV liess sich nicht vernehmen. Damit war der Rechtsschriftenwechsel abgeschlossen.

**E.**

Die Steuerabteilung des Verwaltungsgerichts Nidwalden hat die vorliegende Beschwerdesache an der Sitzung vom 19. April 2021 abschliessend beraten und beurteilt. Auf die Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird – sofern erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen; die Relevanz aller übrigen Vorbringen wird vom Gericht verneint.

## **Erwägungen:**

### **1.**

#### **1.1**

Angefochten ist der Einspracheentscheid des Steueramtes vom 1. September 2020 (verfügt am 3. September 2020), mit welchem die Einsprache der Beschwerdeführerin gegen die Veranlagung 2015 vom 5. Oktober 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuer 2015 sowie direkte Bundessteuer 2015 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 StG [NG 521.1] bzw. Art. 140 und 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 Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Einspracheentscheid offensichtlich berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung, sodass sie beschwerdelegitimiert ist. 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.

#### **1.2**

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.

#### **1.3**

Praxisgemäss wurden die vorinstanzlichen Akten der Steuerperioden 2014 und 2015 beigezogen. Darunter befanden sich insbesondere auch die Beilagen zur Einsprache der Beschwerdeführerin vom 6. November 2018 (vgl. BG-Bel. 128-187). Eine Editionsverfügung betreffend die Steuerakten der B.\_\_\_ AG war hingegen nicht notwendig; die Entscheidungsfindung war auch ohne diese möglich (vgl. Art. 42 Abs. 1 VRG).

## **2.**

Das Steueramt hat der Beschwerdeführerin im Veranlagungsverfahren eine Einkommensaufrechnung von Fr. 2'212'929.– (Veranlagungsziffern) bzw. Fr. 2'284'214.– (Begründung zur Veranlagung) verfügt. Im angefochtenen Einspracheentscheid begründete das Steueramt die (angepasste) Aufrechnung von Fr. 2'275'164.– mit einer Liquidationsdividende der von der Beschwerdeführerin beherrschten B.\_\_\_ AG. Der bei der Liquidation der B.\_\_\_ AG (aus der Differenz zwischen dem Verkaufserlös einer Hotelliegenschaft von Fr. 5'702'094.– und dem Buchwert von Fr. 3'426'930.–) resultierende Liquidationsgewinn in Höhe von Fr. 2'275'164.– sei bei der Einkommenssteuer der Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2015 als Liquidationsdividende zu erfassen, da in die liquidierte B.\_\_\_ AG vorgängig verdeckte Kapitaleinlagen erfolgt seien.

## **3.**

### **3.1**

Prozessual lässt die Beschwerdeführerin zunächst eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vortragen. Sie macht geltend, das Steueramt bezeichne seine eigenen Untersuchungen sowie diejenigen der ESTV in pauschaler Weise als falsch, weil man sich damals angeblich von falschen Werten habe leiten lassen, zeige aber nicht auf, um welche Werte etc. es sich damals gehandelt habe. Eine solche pauschale Begründung reiche gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht aus, weshalb an den Feststellungen des Steueramtes und der ESTV im Rahmen des Liquidationsverfahrens festzuhalten sei. Vorliegend sei die rechtskräftige Veranlagungsverfügung 2015 vom 23. März 2016 für die B.\_\_\_ AG massgebend, gemäss welcher aus dem Verkauf der Hotelliegenschaft kein Gewinn entstanden sei. Da die B.\_\_\_ AG weder einen Liquidationsgewinn noch eine entsprechende Reserve ausweise, mit welcher eine Liquidationsdividende hätte ausgeschüttet werden können, habe auch keine Aufrechnung zu erfolgen. Darauf sei das Steueramt zu behaften. Zudem genüge das Vorgehen des Steueramtes auch in verfahrens- und beweisrechtlicher Hinsicht nicht den einzuhaltenden Anforderungen. Das Steueramt habe sich im Rahmen der anstehenden Liquidation der B.\_\_\_ AG mit den

betreffenden Steuerfolgen beschäftigt und mit Veranlagungsverfügung vom 23. März 2016 den Reingewinn auf Fr. 0.– festgelegt. Im Rahmen des vorinstanzlichen Verfahrens sei die Edition der entsprechenden Akten etc. verlangt worden, aber das Steueramt habe über die damaligen Vorkommnisse keine Protokolle oder dergleichen vorlegen können. Damit sei die Aktenführungspflicht und das rechtliche Gehör verletzt worden. Schliesslich habe das Steueramt im Rahmen des Einspracheentscheids trotz Official- und Untersuchungsmaxime den entscheidenden Argumenten nicht oder nur kaum Rechnung getragen. Dies stelle eine erhebliche Verletzung des rechtlichen Gehörs dar, müsse zur Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids führen und sei bei der Kosten- und Entschädigungsverlegung zu berücksichtigen.

### **3.2**

Das Steueramt hält dem im Wesentlichen entgegen, man habe vielfach die Möglichkeit des rechtlichen Gehörs geboten und sich auch mit den Argumenten der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt.

## **4.**

### **4.1**

#### **4.1.1**

Formelle Rügen sind vorab zu prüfen, da sie ungeachtet der materiellen Begründetheit der Beschwerde allenfalls geeignet sein könnten, eine Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids zu bewirken (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 141 V 557 E. 3; 138 I 232 E. 5.1; 137 I 195 E. 2.2; 135 I 187 E. 2.2).

#### **4.1.2**

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 (BGE 138 V 125 E. 2.1; 129 II 497 E. 2.2). 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 zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn

dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 114 N. 1; 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; 132 V 368 E. 3.1; vgl. auch Art. 181 f. StG und 114 f. DBG). 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. ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 24 N. 57; HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Bundesstaatsrecht, 9. Aufl. 2016, N. 838; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 1001 ff.; BGE 136 I 184 E. 2.2.1; 126 I 97 E. 2b).

#### **4.1.3**

Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2; 133 I 201 E. 2.2; 132 V 387 E. 5.1).

#### **4.1.4**

Gemäss dem Steuergesetz des Kantons Nidwalden werden Verfügungen und Entscheide der steuerpflichtigen Person schriftlich eröffnet und sie müssen eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (Art. 183 Abs. 1 StG; vgl. auch 116 Abs. 1 DBG). Nach Art. 200 Abs. 2 StG sind Abweichungen von der Steuererklärung der steuerpflichtigen Person spätestens bei Eröffnung der Veranlagungsverfügung stichwortartig zu begründen (vgl. auch Art. 131 Abs. 2 DBG). Ebenso

ist der Einspracheentscheid kurz zu begründen (Art. 205 Abs. 2 StG; vgl. auch Art. 135 Abs. 2 DBG). Anerkanntermassen kann in gewissen Fällen dennoch auf eine Begründung des Entscheids verzichtet werden, wenn die Behörde dem Begehren der Partei voll entspricht und keine Partei eine Begründung verlangt. Ebenso kann auf die Begründung verzichtet werden, wenn dem Beteiligten die Entscheidungsgründe bereits aus dem Verfahren bekannt sind, er sie kennen müsste oder wenn bereits eine begründete provisorische Verfügung erlassen wurde.

## **4.2**

### **4.2.1**

Aktenkundig ist zunächst, dass die Beschwerdeführerin bereits im Veranlagungsverfahren Gelegenheit hatte, sich zum Vermögensvergleich und zur Forderung gegenüber der B.\_\_\_\_ AG bzw. zur Hotelliegenschaft und zur Darlehensrückzahlung im Jahr 2015 zu äussern und Fragen zu beantworten (BG-Bel. 87-93). Mit Schreiben vom 28. August 2018 wurde der Veranlagungsvorschlag für die Steuerveranlagung 2015 dem Treuhänder der Beschwerdeführerin zugestellt (BG-Bel. 113). Am 29. August 2018 teilte der Treuhänder dem Gemeindesteueramt Z.\_\_\_\_ per E-Mail sinngemäss mit, die Beschwerdeführerin sei damit nicht einverstanden; im Veranlagungsvorschlag fehle eine Begründung für die Umqualifizierung der Darlehensrückzahlung als Einkommen. Man sei zu einer Gesprächsrunde bereit und erwarte einen Terminvorschlag (BG-Bel. 118). Mit E-Mail vom 3. September 2018 lud das Steueramt zu einem Gespräch auf den 6. September 2018 (BG-Bel. 119). Am 7. September 2018 teilte der Treuhänder mit, er habe zufolge Abwesenheit keine Kenntnis vom angesetzten Termin gehabt. Zur Klärung des Sachverhalts benötige man eigentlich «nur» die Akten der Liquidation der B.\_\_\_\_ AG. Mit E-Mail vom 28. September 2018 teilte das Steueramt dem Treuhänder mit, man komme nach wie vor zum Schluss, dass es sich beim Liquidationserlös um eine steuerbare geldwerte Leistung handle. Die Begründung liege mit beigelegter Aufstellung bei und diene auch als Begründung für die Veranlagung, welche in der nächsten Woche versandt werde (BG-Bel. 120). Am 5. Oktober 2018 erging schliesslich die Veranlagungsverfügung. Die Einkommensaufrechnung von Fr. 2'284'214.– wurde unter Ziffer 160t mit «verdeckte Gewinnausschüttung» vermerkt (BG-Bel. 126). Damit war die Veranlagungsverfügung im Sinne der vorstehenden Erwägungen ausreichend begründet und das rechtliche Gehör wurde gewährt.

#### 4.2.2

Weiter ist den vorliegenden Akten zu entnehmen, dass das rechtliche Gehör auch im Rahmen des Einspracheverfahrens grosszügig gewährt wurde. Das Steueramt hat der Beschwerdeführerin mehrere Termine für eine Einspracheverhandlung vorgeschlagen, die schliesslich am 22. August 2019 stattfand. Hernach stellte das Steueramt der Beschwerdeführerin den vorbereiteten und ausführlich begründeten Einspracheentscheid vorab zur Anhörung gemäss Art. 205 Abs. 1 StG bzw. Art. 135 Abs. 1 DBG zu (BG-Bel. 211-216, 219-220, 222). Innert zweimalig erstreckter Frist nahm der Treuhänder der Beschwerdeführerin am 29. Juli 2020 zur Begründung des vorbereiteten Einspracheentscheids Stellung (BG-Bel. 223-228). Die Beschwerdeführerin hatte mithin auch im Einspracheverfahren ausreichend Gelegenheit, um sich zur Sache zu äussern.

#### 4.2.3

Im angefochtenen Einspracheentscheid zeigte das Steueramt eingehend und nachvollziehbar auf, weshalb die Aufrechnung erfolgt ist (BG-Bel. 233-234). Es sei unbestritten, dass der Wert der Hotelliegenschaft im Zeitpunkt des Erwerbs im Jahr 2003 mit umgerechnet Fr. 1'865'995.– in die Bilanz der B. \_\_ AG eingebucht worden sei. Gemäss Angabe des Vertreters in der Einsprache (Ziff. 2) habe der Kaufpreis EUR 4'610'000 betragen. Ergänzend dazu sei in der E-Mail vom 29. November 2019 angegeben worden, dass der Kaufpreis inkl. Berücksichtigung aller Nebenkosten Fr. 4'802'130.– betragen habe. Im Verlaufe der Jahre 2004 bis 2014 seien weitere Positionen in der Bilanz der B. \_\_ AG aktiviert worden, sodass ein Buchwert von Fr. 3'426'930.– resultiert sei. Gemäss Schreiben der B. \_\_ AG an die Eidg. Steuerverwaltung vom 9. Juni 2016 sei die Liegenschaft für umgerechnet mehr als Fr. 7'200'000.– gekauft worden. Bei der Gegenüberstellung des Verkaufserlöses von Fr. 5'702'094.– und dem gleichzeitig erfassten Buchwert von Fr. 3'426'930.– resultiere ein Liquidationsgewinn von Fr. 2'275'164.–. Dieser Liquidationsgewinn sei bei der Einkommenssteuer als Liquidationsdividende zu erfassen, da nebst dem Kaufpreisanteil laufend verdeckte Kapitaleinlagen in die B. \_\_ AG erfolgt seien. Mit dieser klaren Begründung waren der Beschwerdeführerin die rechtlichen und tatsächlichen Überlegungen des Steueramtes ausreichend bekannt. Insbesondere war aufgrund der Erwägungen auch evident, von welchen falsch verbuchten «Werten» im Einspracheentscheid die Rede war. Die unstrittig handelsrechtswidrigen Jahresrechnungen der B. \_\_ AG und der Liquidationsabschluss per 31. Dezember 2015 (vgl. BG-Bel. 129-131) führte zu einer nicht korrekten Einschätzung durch die Steuerbehörden. Das Steueramt hält schliesslich auch zu

Recht fest, dass der Sachverhalt im Zusammenhang mit dem Kauf und Verkauf der Hotelliegsenschaft der liquidierten B.\_\_\_\_ AG wiederholt thematisiert worden sei, ohne dass die Beschwerdeführerin Beweisunterlagen für eine abweichende rechtliche Beurteilung hätte vorlegen können (vgl. beispielsweise BG-Bel. 215-216, 226-228). Gesamthaft war es der Beschwerdeführerin zweifellos möglich, die Tragweite des Einspracheentscheids zu erkennen und diesen mit Beschwerde vom 6. Oktober 2020 sachgerecht anzufechten. Aus dem Einspracheentscheid geht nachvollziehbar hervor, weshalb die Einsprache abgewiesen wurde. Von einer pauschalen Begründung bzw. von einer Verletzung der Begründungspflicht kann im vorliegenden Fall keine Rede sein.

#### **4.2.4**

Die Behörde hat alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann. Zudem hat sie alle erstellten, eingereichten und beigezogenen Dokumente zu sammeln und zu ordnen (BGE 138 V 218 S. 224; 130 II 473 E. 4.1; 124 V 372 E. 3b). Insbesondere trifft die Behörde auch die Protokollführungspflicht. Die Protokollierungspflicht umfasst nur entscheidungswesentliche Vorkommnisse. Der Umfang hängt von den Besonderheiten der Sache und den Umständen des Einzelfalls ab (BGE 124 V 389 E. 3). Nach der allgemeinen Regel trägt im Steuerverfahren die steuerpflichtige Person die Beweislast für sämtliche steuerentlastenden Tatsachen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_1157/2016 und 2C\_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 4.2.3, mit Hinweisen). Gelingt dem Steuerpflichtigen der entsprechende Nachweis nicht, wird demzufolge zu seinen Ungunsten angenommen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht. Vorliegend weist das Steueramt zu Recht darauf hin, dass die Beschwerdeführerin zu keinem Zeitpunkt ihrer Beweisführungspflicht nachgekommen ist. Wie die nachfolgenden Erwägungen aufzeigen werden, hat sie insbesondere keine geeigneten Beweisunterlagen zur Erklärung der in der Steuerperiode 2015 deklarierten Vermögenszunahme von rund Fr. 2'200'000.– vorgelegt. Stattdessen schildert die Beschwerdeführerin lediglich wiederholt den Sachverhalt und beruft sich auf die rechtskräftige Veranlagung 2015 vom 23. März 2016 betreffend die B.\_\_\_\_ AG und deren Liquidationsergebnis. Dieses Ergebnis basiert jedoch unstrittig auf falschen Jahresrechnungen bzw. Buchwerten und kann daher für die hier zu beurteilende Veranlagung der Beschwerdeführerin nur bedingt massgeblich sein. Zudem kann die Beschwerdeführerin statt eigene Beweise aufzulegen, nicht einfach eine pauschale Aktenedition verlangen. Damit sich die Beschwerdeführerin auf den Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 BV) berufen könnte, müsste sie sodann nachweisen, dass im vorliegenden Fall die von der Praxis entwickelten kumulativen Voraussetzungen des Vertrauensschutzes in eine behördliche Auskunft gegeben sind (vgl. etwa BGE 141 I 161 E. 3.1; Urteil des Bundesgerichts

2C\_377/2017 vom 4. Oktober 2017 E 3.2). Dieser Nachweis ist der Beschwerdeführerin offenkundig nicht gelungen. Das Steueramt hat schliesslich bereits im angefochtenen Einspracheentscheid glaubhaft festgehalten, es lägen verwaltungsintern keine Unterlagen wie beispielsweise Aktennotizen, Notizen usw. vor, die darauf schliessen liessen, dass eine Besprechung bzw. Zusicherung der Steuerverwaltung betreffend die Buchwertanpassung bei Veräusserung der Liegenschaft abgegeben worden wäre. Auch aus den vorliegenden Verfahrensakten ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass die Veranlagungsbehörde im vorliegenden Fall eine verbindliche Auskunft zur steuerlichen Behandlung des hier zu beurteilenden Sachverhalts gegeben hätte. Schliesslich könnte aus einer einfachen Aktennotiz in einem anderen Steuerungsverfahren ohnehin kein Vertrauensverhältnis abgeleitet werden. Das Vorgehen des Steueramtes ist insgesamt weder verfahrens- noch beweisrechtlich zu beanstanden. Die Aktenführungspflicht wurde im vorliegenden Fall nicht verletzt.

#### **4.2.5**

Inwiefern das Steueramt den Argumenten der Beschwerdeführerin nicht oder nur kaum Rechnung getragen haben soll, lässt die Beschwerdeführerin offen. Im Übrigen musste sich das Steueramt auch nicht über alle Vorbringen in der Einsprache befassen.

#### **4.3**

Folglich sind die formellen Einwände der Beschwerdeführerin allesamt unbegründet. Es liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor. Selbst wenn eine solche vorläge, wäre angesichts des weiteren Verfahrensablaufs sowie der Tatsache, dass dem Verwaltungsgericht gestützt auf Art. 207 Abs. 2 StG und Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 143 Abs. 1 DBG dieselben Befugnisse zustehen wie den Steuerbehörden im Veranlagungsverfahren, davon auszugehen, dass ein allfälliger Mangel nicht derart schwer wiegen würde, dass er nicht im vorliegenden Beschwerdeverfahren geheilt werden könnte. Die Gutheissung der Beschwerde allein aus formellen Gründen fiel daher sowieso ausser Betracht.

## 5.

### 5.1

In der Sache selbst trägt die Beschwerdeführerin vor, bei Unternehmen basiere die steuerrechtliche Gewinnermittlung auf dem Massgeblichkeitsprinzip. Infolge der im Steuerverfahren geltenden Official- und Untersuchungsmaxime müsse die Steuerbehörde als Vorfrage von Amtes wegen überprüfen, ob die vorgelegte Jahresrechnung handelsrechtskonform sei oder nicht. Im vorliegenden Fall habe die damalige Buchhaltungsstelle, aus welchen Gründen auch immer, die Hotelliegenschaft im Jahre 2003 statt mit Fr. 7'136'927.– lediglich mit Fr. 1'865'995.– aktiviert. Es sei deutlich, dass dies einen Verstoss gegen die handelsrechtlichen Prinzipien darstelle. Aus dem Kaufvertrag vom 10. Dezember 2003 gehe zudem hervor, dass die B. \_\_ AG den Kaufpreis mittels Übernahme von Bankverbindlichkeiten bezahlt habe. Auch diese hätten im Schuldbetrag unter den Passiven eingestellt werden müssen, was nicht erfolgt sei. Es stehe somit fest, dass die Jahresrechnungen der B. \_\_ AG offensichtlich handelsrechtswidrig gewesen seien. Aufgrund der geltenden Official- und Untersuchungsmaxime wäre das Steueramt verpflichtet gewesen, die Handelsrechtswidrigkeit der Jahresrechnungen der B. \_\_ AG festzustellen, zu korrigieren und die Steuerbilanz entsprechend anzupassen. Die handelsrechtswidrigen Jahresrechnungen könnten somit nicht Grundlage für die steuerrechtliche Gewinnermittlung sein, womit keine Grundlage für die Einkommensaufrechnung bestehe. Es sei daher für die Steuerbilanz von einem Buchwert der Hotelliegenschaft von Fr. 7'136'927.– auszugehen. Diesen Erwerbskosten stehe ein Verkaufserlös von Fr. 5'702'094.– gegenüber. Damit stehe fest, dass aus dem Liegenschaftsverkauf gar kein Gewinn bzw. Liquidationsgewinn resultiere. Mangels Liquidationsgewinn gebe es auch keine Liquidationsdividende an die Beschwerdeführerin bzw. könne keine Aufrechnung erfolgen. Dies habe sowohl das Steueramt als auch die ESTV bei der Prüfung der Steuerfolgen vor der bevorstehenden Liquidation der B. \_\_ AG festgestellt, indem sie der Liquidation vorbehaltlos zugestimmt hätten. Erst nach einer detaillierten Prüfung und der Feststellung, dass weder ein Liquidationsgewinn noch eine Liquidationsdividende zur Disposition stehe, habe die ESTV die Zustimmung zur Löschung erteilt. Darauf sei das Steueramt zu behaften. Die B. \_\_ AG in Liquidation habe über keine Reserven verfügt, die für eine Gewinnausschüttung an die Beschwerdeführerin hätten verwendet werden können. Vorliegend sei die rechtskräftige Veranlagungsverfügung 2015 für die B. \_\_ AG vom 23. März 2016 massgebend, gemäss welcher aus dem Verkauf der Hotelliegenschaft kein Gewinn entstanden sei. Des Weiteren nehme das Steueramt auf angeblich geleistete verdeckte Kapitaleinlagen Bezug, ohne diese genauer zu spezifizieren. Im Zusam-

menhang mit dem Erwerb der Hotelliegenschaft könne keine verdeckte Kapitaleinlage gegeben sein. Aus dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 10. Dezember 2003 gehe klar hervor, dass die B.\_\_\_\_ AG die Hotelliegenschaft für den Preis von EUR 4'610'000.– erworben habe, wobei es sich bei der Verkäuferin nicht um die Beschwerdeführerin handle. Aus der handelsrechtswidrigen Aktivierung des Erwerbs der Hotelliegenschaft mit dem Betrag von Fr. 1'865'995.– könne ebenfalls keine verdeckte Kapitaleinlage konstruiert werden. In Bezug auf die Anschaffungskosten sei der in der öffentlichen Urkunde festgesetzte Kaufpreis von EUR 4'610'000.– massgebend und handelsrechtlich sowie steuerrechtlich relevant. Gemäss Terminologie des Bundesgerichts liege ein zweidimensionaler Sachverhalt vor (StE 2015 A 21.12 Nr. 16 E. 2.5.5 ff.). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung führe dazu, dass mangels Feststellung eines Liquidationsgewinnes bei der B.\_\_\_\_ AG die Vermutung bestehe, dass bei der Beschwerdeführerin keine Liquidationsdividende aufzurechnen sei.

## 5.2

Das Steueramt hält dem hauptsächlich entgegen, aus der Liquidation der B.\_\_\_\_ AG im Jahr 2015, deren Alleinaktionärin die Beschwerdeführerin gewesen sei, habe ein Liquidationsgewinn – als Grundlage für die vorgenommene Besteuerung der Liquidationsdividende – resultiert. Das wesentliche Aktivum der B.\_\_\_\_ AG, eine deutsche Hotelliegenschaft, sei im Zeitpunkt des Erwerbs 2003 unstrittig mit einem Betrag von umgerechnet Fr. 1'865'995.– in die Bilanz der Aktiengesellschaft eingebucht worden, obwohl sich der Kaufpreis laut Kaufvertrag auf EUR 4'610'000.– belaufen habe. In der Zeitspanne zwischen 2004 und 2014 seien in der Bilanz laufend Buchwertanpassungen vorgenommen worden, bis der Buchwert vor dem Zeitpunkt der Veräusserung zum 31. Dezember 2014 schliesslich Fr. 3'426'930.– betragen habe. Durch den Verkauf der Hotelliegenschaft sei ein Erlös von umgerechnet Fr. 5'702'094.– erzielt worden. Es ergebe sich mithin ein Liquidationsgewinn in Höhe von Fr. 2'275'164.– (Fr. 5'702'094.– minus Fr. 3'426'930.–). Dieser Liquidationsgewinn sei bei der Einkommenssteuer als Liquidationsdividende zu erfassen, da nebst dem Kaufpreisanteil laufend verdeckte Kapitaleinlagen in die B.\_\_\_\_ AG erfolgt seien. Der Zufluss einer Liquidationsdividende aus dem erzielten Liquidationsgewinn der B.\_\_\_\_ AG an die Beschwerdeführerin als Alleinaktionärin ergebe sich zudem bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise aus der Vermögensentwicklung der Beschwerdeführerin vom 31. Dezember 2014 bis zum 31. Dezember 2015. In diesem Zeitraum sei laut Steuerdeklaration der Beschwerdeführerin eine unerklärt gebliebene Vermögenszunahme in Höhe von Fr. 2'205'182.– zu verzeichnen. Der Einwand der Beschwerdeführerin, der berechnete Liquidationsgewinn sei mangels handelsrechtskonformer Buchhaltung falsch und hätte bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung korrigiert werden müssen, sei unzutreffend. Nach dem

geltenden Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz seien die in der Jahresrechnung als Urkunde enthaltenen Buchwerte grundsätzlich nicht anzuzweifeln. Das Steueramt habe keine Veranlassung gehabt, die in der Jahresrechnung der B.\_\_\_ AG enthaltenen Buchwerte der deutschen Hotelliegenschaft anzuzweifeln. Die Kritik der Beschwerdeführerin, dass die Handelsrechtswidrigkeit im Lösungsverfahren der B.\_\_\_ AG festgestellt worden sei und Korrekturen für Steuerzwecke erfolgt seien, sei ebenfalls unzutreffend. Überdies sei klarzustellen, dass im vorliegenden Verfahren die Veranlagungsverfügung der Beschwerdeführerin als Alleinaktionärin der B.\_\_\_ AG (natürliche Person) für die Steuerperiode 2015 der Streitgegenstand bilde und nicht diejenige der B.\_\_\_ AG. Schliesslich sei die Beurteilung zur Liquidation der Gesellschaft weder vom Steueramt noch im Hinblick auf die Veranlagung der Beschwerdeführerin als Privatperson erfolgt.

### **5.3**

Die ESTV verweist hinsichtlich der Rügen vollumfänglich auf die Ausführungen des Steueramtes. Ergänzend hält sie fest, dass die Hotelliegenschaft wegen der bewertungs- und buchmässig nicht ausgewiesenen Übernahme der Hypothekarschuld durch die Beschwerdeführerin und ehemalige Alleinaktionärin der B.\_\_\_ AG nie zu ihrem tatsächlichen Wert in den Jahresrechnungen der Gesellschaft figuriert habe. Der Unterschied zwischen dem verbuchten Anrechnungswert der Hotelliegenschaft und deren wirklichen Wert stelle eine verdeckte Kapitaleinlage dar. Nach der Praxis der Eidg. Steuerverwaltung würden verdeckte Kapitaleinlagen nicht als Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 20 Abs. 3 DBG qualifiziert, sondern als übrige Reserven, die bei der Ausschüttung steuerbar seien (Kreisschreiben Nr. 29a der ESTV vom 9. September 2015). Im Rahmen der Liquidation der Gesellschaft sei für sie erstellt, dass der Beschwerdeführerin eine Gewinnausschüttung in der Form einer Liquidationsdividende zugeflossen sei. Diese sei nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG i.V.m. Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG steuerbar.

### **5.4.**

Zu beurteilen ist, ob im Einkommen der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2015 zu Recht eine Liquidationsdividende in Höhe von Fr. 2'275'164.– aufgerechnet wurde.

## **6.**

### **6.1**

Gemäss Art. 23 Abs. 1 Ziff. 3 StG und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art, einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen.

### **6.2**

Aktenkundig und unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin Alleinaktionärin der im Jahre 2015 liquidierten B.\_\_\_ AG war (BG-Bel. 23 und 114). Das wesentliche Aktivum der B.\_\_\_ AG war eine deutsche Hotelliegenschaft C.\_\_\_ in Y.\_\_\_. Dieser Grundbesitz mit Hotelgebäude wurde von der B.\_\_\_ AG gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 10. Dezember 2003 für einen Preis von total EUR 4'610'000.– (BG-Bel. 172 und 141) bzw. gemäss Angabe der Beschwerdeführerin für umgerechnet Fr. 6'851'382.– (Umrechnungskurs 1.4862) erworben (Beschwerde S. 5 Ziff. 11). Zum Erwerbspreis seien Kaufkosten von EUR 192'131.– bzw. Fr. 285'545.– hinzugekommen, womit sich der massgebliche Buchwert der Liegenschaft im Zeitpunkt des Erwerbs auf Fr. 7'136'927.– belaufen habe (vgl. dazu auch BG-Bel. 97). Dessen ungeachtet wurde die Hotelliegenschaft im Jahre 2003 in der Buchhaltung der B.\_\_\_ AG unstrittig nur mit dem Betrag von Fr. 1'865'995.– aktiviert (BG-Bel. 94). Weiter ist der vom Steueramt im Zusammenhang mit der Liquidation der B.\_\_\_ AG erstellten Aufstellung über die Buchwerte der Hotelliegenschaft zu entnehmen (BG-Bel. 115), dass im Zeitraum 2004 bis 2014 in der Bilanz der Buchwert der Liegenschaft laufend angepasst wurde, bis er im Zeitpunkt des Verkaufs Fr. 3'426'930.– bzw. EUR 2'850'199.– betrug (vgl. auch Liquidationsbilanz, BG-Bel. 99). Bei Veräusserung der Hotelliegenschaft im Jahr 2015 konnte laut Erfolgsrechnung der B.\_\_\_ AG ein Bruttoerlös aus Verkauf in Höhe von EUR 5'546'357.60 erzielt werden (BG-Bel. 117).

### **6.3**

Aus der Gegenüberstellung des Verkaufserlöses in Höhe von EUR 5'546'357.60 bzw. umgerechnet Fr. 5'702'094.– (BG-Bel. 116-117) mit dem gleichzeitig in der Bilanz erfassten Buchwert in Höhe von Fr. 3'426'930.– resultiert ein buchmässiger Gewinn von Fr. 2'275'164.–. Dieser buchmässige Gewinn der B.\_\_\_ AG, deren Alleinaktionärin die Beschwerdeführerin war, führte bei der hier zu beurteilenden Einkommenssteuer der Beschwerdeführerin (natürliche Person) in der Steuerperiode 2015 zu Recht zur Besteuerung einer Gewinnausschüttung in

Form einer Liquidationsdividende. Denn es ist davon auszugehen, dass bis zur Liquidation der Gesellschaft laufend verdeckte Kapitaleinlagen in Höhe von Fr. 3'773'070.– (Anlagekosten Fr. 7'200'000.– minus Buchwert Fr. 3'426'930.–) erfolgt sind, wovon Fr. 1'497'906.– (Anlagekosten Fr. 7'200'000.– minus Veräusserungserlös Fr. 5'702'094.–) auf Stufe Gesellschaft «vernichtet» wurden (vgl. BG-Bel. 108). Die Nettogrösse der nicht vernichteten verdeckten Kapitaleinlagen von Fr. 2'275'164.– (Fr. 3'773'070.– minus Fr. 1'497'906.–) ist nach Art. 23 Abs. 1 Ziff. 3 StG i.V.m. Art. 23 Abs. 2 StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG i.V.m. Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG als Liquidationsdividende steuerbar (vgl. auch Kreisschreiben Nr. 29a der ESTV vom 9. September 2015 S. 5 f.). Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin hat das Steueramt den vorliegenden Sachverhalt zu Recht als verdeckte Kapitaleinlage bezeichnet, da eine Differenz zwischen dem aktivierten Buchwert der Hotelliegenschaft in der Jahresrechnung der B.\_\_\_ AG und dem tatsächlichen Erwerbspreis besteht. Des Weiteren widerspricht die Beschwerdeführerin in ihrer Replik vom 28. Dezember 2020 (vgl. N. 29) ihren früheren Ausführungen in der Einsprachebegründung (vgl. BG-Bel. 186, Ziff. 2), in der sie explizit behauptete, mit eigenen Mitteln die von der B.\_\_\_ AG ursprünglich übernommenen Darlehensschulden abgelöst zu haben. Ferner weist das Steueramt zu Recht darauf hin, dass sich der Zufluss einer Liquidationsdividende auch aus der Vermögensentwicklung der Beschwerdeführerin im Jahr 2015 ergebe. Gemäss Steuerdeklaration der Beschwerdeführerin ist in diesem Zeitraum eine bis dato unerklärt gebliebene Vermögenszunahme in Höhe von Fr. 2'205'182.– zu verzeichnen. Diese Vermögenszunahme errechnet sich nach Berücksichtigung des bereits in Abzug gebrachten Darlehensrückzahlungsbetrages von Fr. 2'000'000.– aus Aktionärsdarlehen der Beschwerdeführerin gegenüber der B.\_\_\_ AG beim Vergleich der Wertschriftenverzeichnisse 2014 und 2015 (BG-Bel. 23, 70, 82 und 179). Da diese Vermögenszunahme betragsmässig in etwa mit dem buchmässigen Gewinn übereinstimmt und die beweispflichtige Beschwerdeführerin die Vermögensdifferenz nicht mittels konkretem Nachweis belegen kann, ist auch aus diesem Grund von einer Gewinnausschüttung in Form einer Liquidationsdividende an die Beschwerdeführerin als Alleinaktionärin auszugehen. Schliesslich weist das Steueramt auch zu Recht darauf hin, dass das Darlehen in der B.\_\_\_ AG nicht nur bei der Gesellschaft, sondern auch im Wertschriftenverzeichnis der Beschwerdeführerin jeweils mit dem gleichen Nominalwert deklariert wurde, ohne dass Wertberichtigungen stattgefunden hätten (vgl. BG-Bel. 79, 99, 193). Zur Werthaltigkeit des Darlehens konnte gar nie bindend Stellung genommen werden. Insofern erübrigt sich eine Aktenedition.

#### 6.4

Nach dem Gesagten greift der Einwand der Beschwerdeführerin, die vom Steueramt behaupteten verdeckten Kapitaleinlagen seien nicht näher spezifiziert und es hätten gar keine verdeckten Kapitaleinlagen im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb erfolgen können, nicht. Wie in der voranstehenden Erwägung aufgezeigt, sind die Voraussetzungen einer verdeckten Kapitaleinlage erfüllt, da die Hotelliegenschaft wegen der bewertungs- und buchmässig nicht ausgewiesenen Übernahme der Hypothekarschuld durch die Beschwerdeführerin und ehemalige Alleinaktionärin der B.\_\_\_ AG nie zu ihrem tatsächlichen Wert in den Jahresrechnungen der Gesellschaft figuriert hat. Gemäss Schreiben der D.\_\_\_ AG (Treuhandgesellschaft) vom 12. August 2019 sind in der Buchhaltung der B.\_\_\_ AG weder der Kaufpreis der Hotelliegenschaft noch die Verbindlichkeiten vollständig erfasst worden. Beim Verkauf der Hotelliegenschaft wurde sodann die Differenz zwischen Verkaufspreis und Buchwert in der B.\_\_\_ AG direkt dem Kontokorrent bzw. Darlehen Aktionärin gutgeschrieben (BG-Bel. 99), was als steuerbare Leistung zu beurteilen ist.

#### 6.5

Der Einwand der Beschwerdeführerin, die handelsrechtswidrigen Jahresrechnungen der B.\_\_\_ AG können nicht als Grundlage für die steuerrechtliche Gewinnermittlung dienen, mithin bestehe keine Grundlage für die Einkommensaufrechnung, schlägt ebenfalls fehl. Wie das Steueramt korrekt festhält, sind nach dem geltenden Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (BGE 137 II 353 E. 6.2) die in der Jahresrechnung als Urkunde enthaltenen Buchwerte grundsätzlich nicht anzuzweifeln. Ergänzende Untersuchungen sind gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur dann notwendig, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Bloss erkennbare Mängel genügen nicht, um davon auszugehen, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel seien den Behörden schon zur Zeit der Veranlagung bekannt gewesen (u.a. Urteil des Bundesgerichts 2C\_21/2008 und 2C\_22/2008 vom 10. Juni 2008 E. 2.3). Die steuerpflichtige Person muss sich auf eine im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss aufgestellten und den Steuerbehörden vorgelegten Bilanz behaften lassen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.3). Zudem verstösst es gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, wenn die steuerpflichtige Person den steuerlichen Zugriff erschwert und danach das daraus resultierende behördliche Handeln im Rechtsmittelverfahren rügt (Urteil des Bundesgerichts 2C\_461/2008 vom 23. Dezember 2008 E. 3.2). Im vorliegenden Fall sind die in der Jahresrechnung der B.\_\_\_ AG ent-

haltenen Buchwerte der deutschen Hotelliegenschaft grundsätzlich verbindlich. Für das Steueramt bestand kein Grund, die Handelsrechtswidrigkeit der Jahresrechnungen der B.\_\_\_ AG anzuzweifeln und festzustellen sowie die Steuerbilanz von Amtes wegen anzupassen. Vorliegend spricht nichts dagegen, den effektiv über mehrere Jahre hinweg bilanzierten Wert als Basis für die Berechnung der Liquidationsdividende heranzuziehen. Der im Jahr 2003 geschlossene Kaufvertrag wurde dem Steueramt erstmals im Rahmen der Einsprachebegründung der Beschwerdeführerin im Jahr 2018 vorgelegt (vgl. BG-Bel. 185, Beilage 2). Zu diesem Zeitpunkt war die letzte Veranlagungsverfügung der B.\_\_\_ AG vom 23. März 2016 längst in Rechtskraft erwachsen und die Gesellschaft liquidiert. Auch die Beurteilung der D.\_\_\_ AG vom 12. August 2019 lag dem Steueramt erst im Einspracheverfahren vor (BG-Bel. 207-208). Kommt hinzu, dass im vorliegenden Fall nicht die Besteuerung der B.\_\_\_ AG (juristische Person) Streitgegenstand ist, sondern jene der Beschwerdeführerin als Alleinaktionärin der Gesellschaft (natürliche Person) für die Steuerperiode 2015. Der Vollständigkeit halber ist zudem festzuhalten, dass aus dem Schreiben des damaligen Treuhänders vom 9. Juni 2016 (BG-Bel. 103) – welches im Übrigen nicht an das Steueramt, sondern an die Eidg. Steuerverwaltung adressiert war – weder die Handelsrechtswidrigkeit der Jahresrechnungen ohne weiteres erkennbar war noch sich eine Korrektur derselben aufgedrängt hätte.

## **6.6**

Als unbegründet erweist sich auch das Argument der Beschwerdeführerin, wonach gemäss Urteil des Bundesgerichts 2C\_16/2015 vom 6. August 2015 (StE 2015 A 21.12 Nr. 16) die Vermutung gelte, dass mangels (festgestelltem) Liquidationsgewinn bei der B.\_\_\_ AG auch bei der Beschwerdeführerin keine Liquidationsdividende aufzurechnen sei und die Steuerbehörde ihre eigenen Feststellungen im Rahmen der Liquidation detailliert bestreiten müsse. Gemäss zitiertem Entscheid des Bundesgerichts entfaltet die von der Gesellschaft nicht entkräftete Vermutung einer geldwerten Leistung eine gewisse "Zweitwirkung". Was auf Stufe der Gesellschaft als eine verdeckte Gewinnausschüttung behandelt wird, bildet bei den Beteiligungsinhabern grundsätzlich einen geldwerten Vorteil (vgl. E. 2.5.6). Dessen ungeachtet besteht jedoch gemäss StE 2015 A 21.12 Nr. 16 E. 2.5.7 kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus. Vielmehr ist eine erneute rechtliche Beurteilung auf Aktionärsesebene unerlässlich, zumal es sich bei Gesellschaft und Beteiligungsinhaber – trotz gesellschaftlicher Verbundenheit – um zwei voneinander unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt. Im vorliegenden Fall hat sich die zuständige Steuerbehörde im Rahmen der Liquidation der B.\_\_\_ AG offensichtlich von falschen Werten leiten lassen, was letztlich zu einer nicht korrekten Einschätzung der Gesellschaft geführt hat (vgl. Schreiben des Treuhänders an die ESTV vom 21. April 2016; BG-Bel.

105). Da nun aber im Veranlagungsverfahren der Beschwerdeführerin verdeckte Kapitaleinlagen nachgewiesen sind, kann gestützt auf den StE 2015 A 21.12 Nr. 16 nicht im Umkehrschluss abgeleitet werden, dass bei der Alleinaktionärin mangels Feststellung eines Liquidationsgewinns keine Liquidationsdividende besteuert werden könne. Die von der Beschwerdeführerin ins Feld geführte Vermutung greift im vorliegenden Fall im Umkehrschluss nicht bzw. wurde von den Steuerbehörden widerlegt. Sodann muss die Steuerbehörde im vorliegenden Verfahren gemäss StE 2015 A 21.12 Nr. 16 E. 2.5.8 nicht die Feststellungen im Rahmen der Liquidation detailliert bestreiten, sondern sie hat nachzuweisen, dass ein Zufluss beim Beteiligungsinhaber erfolgt ist. Dieser Nachweis ist ihr im vorliegenden Fall gelungen. Insofern gilt auch hier, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde und der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegen; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen. Der Steuerpflichtige trägt insoweit auch hier die Folgen der Beweislosigkeit (BGE 140 II 248 E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519). An diesem Grundsatz vermag der zitierte Entscheid des Bundesgerichts nichts zu ändern. Der buchmässige Gewinn ist bei der Einkommenssteuer der Beschwerdeführerin richtigerweise als Liquidationsdividende zu erfassen, zumal der Beschwerdeführerin der Nachweis für eine Steuerminderung oder -aufhebung auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht gelungen ist. Insbesondere konnte sie, wie erwähnt, die vorhandene Vermögensdifferenz von rund Fr. 2'200'000.– nicht erklären.

## **6.7**

Schliesslich vermag die erteilte Zustimmung der ESTV zur Liquidation der Gesellschaft bzw. zur Löschung der AG im Handelsregister vom 17. Juni 2016 (BG-Bel. 102) weder die Existenz der verdeckten Kapitaleinlagen noch die vorgenommene Ausschüttung ausser Frage zu stellen. Mit den Vorgängen zur Prüfung der Liquidation der B.\_\_\_\_ AG war die Abteilung Verrechnungssteuer der ESTV befasst (bzw. Abteilung Erhebung; vgl. BG-Bel. 136-139). Diese hatte in diesem Zusammenhang andere Vorgaben zu prüfen als die hier streitgegenständliche Vermögensentwicklung der Beschwerdeführerin als natürliche Person. Vorliegend geht es wie bereits erwähnt einzig um die Veranlagung der Beschwerdeführerin und nicht um diejenige der B.\_\_\_\_ AG. Des Weiteren konnte die Beschwerdeführerin dem Gericht auch keine rechtsgenügenden Belege beibringen, welche nachweisen würden, dass die Steuerbehörde eine verbindliche Zusicherung betreffend die Buchwertanpassung bei Veräusserung der Hotelliegenschaft abgegeben hätte. Die Aussage des Treuhänders im E-Mail vom 29. November 2019 (BG-Bel.

216) reicht für die Begründung eines Vertrauensverhältnisses ebenso wenig aus wie eine einfache Aktennotiz aus einem anderen Steuerverfahren.

## **6.8**

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass der aus der Liquidation der B.\_\_\_\_ AG stammende Vermögenszufluss in der Höhe von Fr. 2'275'164.– eine steuerbare Leistung darstellt. Daher erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid als korrekt. An diesem Ergebnis vermögen auch die übrigen Argumente der Beschwerdeführerin nichts zu ändern. So sind weder die Hintergründe für die falsche Aktivierung der Hotelliegenschaft noch die Tatsache, dass es sich um eine ausländische Liegenschaft handelt, relevant. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

## **7.**

Die Kosten des Verfahrens umfassen die amtlichen Kosten (Gebühren und Auslagen) sowie die Parteientschädigung. Sie gehen im Rechtsmittelverfahren zu Lasten der unterliegenden Partei und bemessen sich nach dem kantonalen Prozesskostengesetz (Art. 188 StG i.V.m. Art. 116 Abs. 3 und Art. 122 Abs. 1 VRG, Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG, Art. 78 GerG [NG 261.1]).

### **7.1**

Die amtlichen Kosten für den vorliegenden Entscheid betragen nach Massgabe des Umfangs, der Bedeutung und der Schwierigkeit der Streitsache pauschal Fr. 3'000.– (Art. 2 ff. und Art. 17 PKoG [NG 261.2]) und gehen ausgangsgemäss zu Lasten der Beschwerdeführerin. Die Kosten sind mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Gerichtskostenvorschuss von Fr. 3'000.– zu verrechnen und sind bezahlt.

### **7.2**

Eine Parteientschädigung ist bei diesem Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (Art. 123 Abs. 1 VRG e contrario).

**Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die amtlichen Kosten betragen pauschal Fr. 3'000.– und gehen ausgangsgemäss vollumfänglich zu Lasten der Beschwerdeführerin.  
  
Die Kosten von pauschal Fr. 3'000.– werden mit dem von der Beschwerdeführerin in gleicher Höhe geleisteten Gerichtskostenvorschuss verrechnet und gelten als bezahlt.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Zustellung dieses Entscheids an:

Stans, 19. April 2021

**VERWALTUNGSGERICHT NIDWALDEN**

**Steuerabteilung**

Die Vizepräsidentin

lic. iur. Barbara Brodmann

Die Gerichtsschreiberin

lic. iur. HSG Helene Reichmuth

Versand: \_\_\_\_\_

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden (Art. 82 ff. i. V. m. Art. 90 ff. BGG; SR 173.110). 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.