



**ST 21 1**

**Entscheid vom 25. Oktober 2021  
Steuerabteilung**

**Besetzung**

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

**Verfahrensbeteiligte**

A.\_\_\_\_,

**Beschwerdeführer,**

gegen

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

**Beschwerdegegner,**

und

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

**Beschwerdegegnerin.**

**Gegenstand**

**Einkommensaufrechnung**

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 29. Januar 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie Direkte Bundessteuer 2017 (PID-Nr. 21501).

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit Veranlagungsverfügung vom 30. April 2020 wurde dem Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2017 ein Einkommensbetrag von Fr. 50'000.– ermessensweise aufgerechnet, da ein entsprechender Fehlbetrag in der Vermögensentwicklung nicht erklärbar war (BG-Bel. 130). Dagegen erhob der Beschwerdeführer am 1. Juni 2020 Einsprache mit der Begründung, dass die Ermessensaufrechnung ungerechtfertigt sei, da ein altes Baukonto auf den Namen der B.\_\_\_ für Umbaukosten aktiviert worden sei (BG-Bel. 185 und 153).

Mit Datum vom 11. Dezember 2020 unterbreitete das kantonale Steueramt («Steueramt») dem Beschwerdeführer einen provisorischen Einspracheentscheid zur Stellungnahme, bei dem das aktivierte Baukonto berücksichtigt wurde und die seitens der Söhne bezahlten Fr. 20'000.– als Schenkung qualifiziert wurden. Gleichzeitig wurde der Beschwerdeführer zur näheren Erläuterung der von den Söhnen geleisteten Fr. 20'000.– aufgefordert (BG-Bel. 228). In seiner Stellungnahme vom 10. Januar 2021 trug der Beschwerdeführer unter dem Titel «Schenkung» sinngemäss vor, dass die Zahlungen der Söhne deren persönlichen Anteil an Renovations- und Erneuerungsarbeiten seien (BG-Bel. 233).

Mit Einspracheentscheid vom 29. Januar 2021 hat das Steueramt die Einsprache teilweise gutgeheissen mit der Begründung, dass die Differenz aufgrund der zusätzlich eingereichten Unterlagen nicht vollumfänglich habe erklärt werden können. Die Aufrechnung habe jedoch von Fr. 50'000.– auf Fr. 45'000.– reduziert werden können (BG-Bel. 241).

### **B.**

Mit E-Mail vom 11. Februar 2021 teilte der Beschwerdeführer dem Steueramt mit, er könne den Entscheid zu seiner Eingabe vom 10. Januar 2021 nicht nachvollziehen und er beantrage eine Fristverlängerung bis Ende März 2021. Das Steueramt hat diese Eingabe als Beschwerde qualifiziert und diese zuständigkeitshalber an das Verwaltungsgericht weitergeleitet. Mit Schreiben vom 19. Februar 2021 wies die Verfahrensleitung die Eingabe des Beschwerdeführers zur Verbesserung zurück. Der Beschwerdeführer reichte am 2. März 2021 Beschwerde an das Verwaltungsgericht ein mit folgendem Antrag:

«Ziffer 110

Die Aufrechnung vom Einkommen nach Ermessen über CHF 45000.00 ist zu löschen.»

**C.**

Das Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 29. April 2021 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Beschwerdeführers. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich innert Frist nicht vernehmen.

**D.**

Mit Replik vom 24. Mai 2021 und Duplik vom 15. Juni 2021 erneuerten der Beschwerdeführer und das Steueramt je ihre Rechtsbegehren. Damit war der Rechtsschriftenwechsel abgeschlossen.

**E.**

Die Steuerabteilung des Verwaltungsgerichts Nidwalden hat die vorliegende Beschwerdesache an der Sitzung vom 25. Oktober 2021 abschliessend beraten und beurteilt. Dazu wurden die vollständigen Vorakten beigezogen. 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.

**F.**

Das Dispositiv wurde den Parteien am 25. Januar 2022 verschickt. Mit Schreiben vom 27. Januar 2022 verlangte das Steueramt auf Ersuchen der Eidgenössischen Steuerverwaltung und auf eigenen Wunsche eine vollständige Ausfertigung des Entscheids.

**Erwägungen:****1.****1.1**

Angefochten ist der Einspracheentscheid vom 29. Januar 2021, mit welchem die Einsprache des Beschwerdeführers vom 1. Juni 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sowie direkte Bundessteuer 2017 teilweise gutgeheissen wurde. Als Rechtsmittel gegen einen Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde ist sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als auch in Bezug auf die direkte Bundessteuer die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gegeben (Art. 206 Abs. 1 StG [NG 521.1] bzw. Art. 140 Abs. 1 und Art. 145

DBG [SR 642.11]). Die Beschwerde muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Beschwerdelegitimiert ist die steuerpflichtige Person (Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Der Beschwerdeführer ist durch den angefochtenen Einspracheentscheid offensichtlich berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung, sodass er beschwerdelegitimiert ist. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen gemäss Art. 54 VRG (NG 265.1) gegeben sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

## **1.2**

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht – da es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden – zwei Entscheide fällen. Diese können jedoch in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Vorliegend ist eine durch das Steueramt ermessensweise 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 DBG 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.

## **1.4**

Zur Begründung einer Beschwerde gehört somit, dass der Beschwerdeführer sich mit dem angefochtenen Entscheid inhaltlich auseinandersetzt. Im Fall von Laienbeschwerden sind diese Anforderungen weniger streng zu handhaben (vgl. BGE 116 II 745, E. 2b). Von juristischen Laien kann nicht erwartet werden, dass sie ihre Rechtsbegehren mit derselben Präzision formulieren wie rechtskundige Personen. Die Anträge in einer Laienrechtsmitteleingabe sind damit unter Beizug von deren Begründung und nicht allein nach deren Wortlaut oder Betreff auszulegen.

## **2.**

### **2.1**

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, die nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausgenommen sind (Art. 19 Abs. 1 StG; Art. 16 i.V.m. Art. 24 DBG). Die Veranlagungsbehörde stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 191 Abs. 1 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG). Aus dem Untersuchungsgrundsatz ergibt sich die Pflicht (und das Recht) der Veranlagungsbehörde, den rechtserheblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären; sie hat insbesondere die Steuererklärung zu prüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen, um den materiell wahren Sachverhalt zu erforschen (vgl. Art. 191 Abs. 2, Art. 199 Abs. 1 StG; Art. 123 Abs. 2, Art. 130 Abs. 1 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 130 N. 3 ff.). Die steuerpflichtige Person hat ihrerseits alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 194 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Sie muss insbesondere die Steuererklärung und Einlageblätter wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgerecht bei der zuständigen Behörde einreichen (Art. 192 Abs. 2 Satz 1 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG).

### **2.2**

Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 199 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG). Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen. Eine

Ermessensveranlagung dient allgemein dazu, einen Untersuchungsnotstand der Veranlagungsbehörde zu beheben; wenn die Abklärung des Sachverhalts mit den gesetzlichen Untersuchungsmitteln nicht mehr möglich ist, wird zur Ermessensveranlagung geschritten. Eine Ermessensveranlagung kann somit grundsätzlich erst vorgenommen werden, wenn alle zur Abklärung des steuerlich massgebenden Sachverhalts geeigneten, im Gesetz vorgesehenen Untersuchungsmassnahmen durchgeführt sind und sich als nutzlos erwiesen haben. Die Ermessensveranlagung stellt nur ein letztes Mittel dar, wenn auf andern Wegen eine Veranlagung nicht möglich ist (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 130 DBG N 25, 67 ff.; LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, Basel 2015, Art. 130 DBG N 23 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2016, Art. 130 DBG N 17). Eine Ermessensveranlagung im Sinne von Art. 199 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG kann aber auch dann vorgenommen werden, wenn die Steuerdeklaration im Ergebnis unglaubwürdig ist, respektive mit grosser Wahrscheinlichkeit nicht stimmen kann. Inhalt der Ermessensveranlagung ist die Schätzung von Steuerfaktoren (Einkommen oder Gewinn) oder von Bestandteilen hiervon. Die Einschätzung soll dem realen Sachverhalt und der materiellen Wahrheit möglichst nahekommen (BGE 138 II 465 E. 6.4 S. 483).

### 2.3

Die Anfechtung einer Ermessensveranlagung wird dahingehend erschwert, dass nur die offensichtliche Unrichtigkeit einer ermessensweise erfolgten Schätzung gerügt werden kann (Art. 132 Abs. 3 DBG). Die steuerpflichtige Person hat nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Mittels umfassendem Unrichtigkeitsnachweis hat sie die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts zu beseitigen; blosser Teilnachweise genügen nicht (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 140 DBG N 51; ZWEIFEL/CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 24 N. 6). Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung dann, wenn sie an einem in die Augen springenden, qualifizierten Fehler leidet. Dies ist der Fall, wenn ein wesentlicher erwägenswerter Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt worden ist (statt vieler BGer 2C\_260/2014 und 2C\_261/2014 vom 2.4.2014 E. 4.1 mit Verweis auf 2C\_279/2011 und 2C\_280/2011 vom 17.10.2011, in: StE 2012 B 93.5 Nr. 26 E. 3.1) oder wenn die Schätzung sachlich nicht begründbar, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder aus sonstigen

Gründen mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls nicht vereinbar ist (BVR 2008 S. 181 E. 4.3 mit Hinweisen; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 132 N. 68).

### **3.**

Vorab ist zu klären, ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer (teilweisen) Ermessensveranlagung erfüllt waren.

#### **3.1**

Der Beschwerdeführer hat für das Jahr 2017 ein Reineinkommen von Fr. 0.– und ein Reinvermögen von Fr. 376'059 deklariert (BG-Bel. 59-60). Mit Schreiben vom 8. März 2019 forderte das Steueramt verschiedene Ausweise ein (BG-Bel. 62) und unterbreitete dem Beschwerdeführer am 10. April 2019 einen Veranlagungs-Vorschlag mit mehreren Korrekturen (BG-Bel. 95). Nach Einspruch des Beschwerdeführers (BG-Bel. 96) prüfte das Steueramt die Veranlagungsverfügung 2017 (ebenso 2015 und 2016) erneut (BG-Bel. 97ff.). Mit E-Mail vom 13. November 2019 teilte das Steueramt dem Beschwerdeführer mit, die Veranlagungsverfügung sei fertiggestellt und werde ihm inkl. Vermögensvergleich zugestellt. Leider könne die Veranlagungsverfügung 2017 noch nicht definitiv veranlagt werden, da die Vermögensentwicklung in der Steuerperiode 2017 nicht aufgehe (BG-Bel. 107). Gleichentags versandte das Steueramt den Veranlagungs-Vorschlag samt Vermögensvergleich und gab dem Steuerpflichtigen Gelegenheit, den negativen Privatverbrauch innert Frist zu erläutern (BG-Bel. 108-110). Das Vermögen des Beschwerdeführers wurde im Jahr 2017 auf Fr. 341'000.– veranlagt und das Einkommen auf Fr. 25'700.– (BG-Bel. 109). Der Vermögensvergleich 2017 ergab einen negativen Privatverbrauch von Fr. -34'513.– (BG-Bel. 108). Mit Schreiben vom 1. Dezember 2019 reichte der Beschwerdeführer seine Einwände samt Belegen zur Steuerveranlagung 2017 ein und äusserte sich unter anderem zum Vermögensvergleich 2017 wie folgt (BG-Bel. 119):

«Ich habe in meiner Steuererklärung untersucht, warum der Vermögenszuwachs entsteht. Ich bin zum Schluss gekommen, dass dieser einzig aus einer Tatsache besteht.

Ich übernehme aus der Mietzins-Kontoabrechnung 2017 59% des End-Betrages in meine Steuererklärung. Meine Brutto-Mietzinseinnahmen im Vergleich zu den totalen Brutto-Mietzinseinnahmen beträgt nur ca. 25%.

Es sind also ca. 25% von ~85000 Sfr. = 21250 Sfr.

Der Steuerklärungsbetrag ist 50683 Sfr. Dies ergibt netto ein um Sfr. ~28700 höheres Vermögen, das ohne nachweisliche Einnahmen.»

Mit Datum vom 30. April 2020 erging schliesslich die definitive Veranlagung 2017. Das Vermögen des Beschwerdeführers wurde erneut auf Fr. 341'000.– veranlagt und das Einkommen nach ermessensweiser Einkommensaufrechnung von Fr. 50'000.– neu auf Fr. 70'300.– (BG-Bel. 124-130). Das Steueramt begründete die Aufrechnung von Fr. 50'000.– damit, dass der Fehlbetrag in der Vermögensentwicklung nicht habe nachgewiesen werden können. Mit E-Mail vom 5. Mai 2017 verlangte der Beschwerdeführer dazu eine Stellungnahme (BG-Bel. 131) und erhob am 1. Juni 2020 Einsprache mit der hauptsächlichen Begründung, dass die Ermessensaufrechnung ungerechtfertigt sei, da ein altes Baukonto auf den Namen der B.\_\_\_\_ für Umbaukosten aktiviert worden sei. Die Aufrechnung sei aufgrund der beigelegten Bankauszüge als nicht erwiesen anzusehen und zu streichen. Der Finanzverlauf des beteiligten Kontos sei im Anhang detailliert aufgeführt (BG-Bel. 185 und 153). Mit Schreiben vom 25. November 2020 liess das Steueramt dem Steuerpflichtigen den provisorischen Einspracheentscheid zukommen und forderte diesen auf, der Steuerbehörde mitzuteilen, um was für eine Art Zuwendungen es sich bei den Zahlungen von Fr. 20'000.– durch seine Söhne auf das Baukonto handle (BG-Bel. 217). Unter Berücksichtigung der mit der Einsprache eingereichten Unterlagen wurde der Saldo des in der Steuerperiode 2016 aktivierten, aber nicht deklarierten Baukontos bei der E.\_\_\_\_ (Bank) im Betrag von Fr. 9'998.– bei der Berechnung der Vermögensentwicklung 2017 neu berücksichtigt. Der von den beiden Söhnen auf das Baukonto einbezahlte Betrag von je Fr. 10'000.– wurde zudem als Schenkung qualifiziert, was insgesamt zu einer Vermögenszunahme von Fr. 19'756.– und zu einem negativen Privatverbrauch von neu Fr. -16'784.– führte (BG-Bel. 225). Da sich die Differenz nach Meinung des Steueramts auch aufgrund der zusätzlich eingereichten Unterlagen nicht vollständig zu erklären vermochte, verblieb eine Aufrechnung von Fr. 25'000.– (BG-Bel. 227-228). Mit Stellungnahme vom 10. Januar 2021 trug der Beschwerdeführer unter dem Titel "Schenkungen" sinngemäss vor, dass die Zahlungen der Söhne deren persönlichen Anteil an Renovations- und Erneuerungsarbeiten seien. Zum Baukonto (BK), Mietzinskonto (MK) und "Geschäftskonto" F.\_\_\_\_ (MB) hielt der Beschwerdeführer ferner folgendes fest (BG-Bel. 232-233):

«Ich habe im Jahr 2016 (6.10.16) ab MB 10'000.00 einbezahlt.

Am 31.05.17 kommen weitere 30'000.00 dazu, von der MB.

Das MK wurde mit 30'000.00 belastet. (30.6.17)

Als Ausgleich habe ich diesen Betrag am 23.10.17 an das MK überwiesen, ab MB.

Vom MK wurde der Betrag vom 30'000.00 am 21.11.17 einbezahlt.

Bei der Konsolidierung des BK. Das Abschlussbetreffnis von 10120.47 wurde auf das MK zurückgeschickt.

Ich habe diese Summe von 70'000.00 an die Erneuerung bezahlt.

Das MK 19'879.53.»

Gestützt auf diese neuen Erkenntnisse nahm das Steueramt einen neuen Vermögensvergleich 2017 vor, woraus ein negativer Privatverbrauch von Fr. -38'243.– resultierte (BG-Bel. 108). Daraufhin passte das Steueramt die ermessensweise Aufrechnung auf Fr. 45'000.– an und erliess den hier angefochtenen Einspracheentscheid vom 29. Januar 2021. Die Einsprache des Beschwerdeführers wurde teilweise gutgeheissen mit der Begründung, dass die Differenz aufgrund der zusätzlich eingereichten Unterlagen nicht vollumfänglich habe erklärt werden können. Die Aufrechnung habe jedoch von Fr. 50'000.– auf Fr. 45'000.– reduziert werden können (BG-Bel. 241). Das Vermögen des Beschwerdeführers wurde wiederum auf Fr. 341'000.– veranlagt und das Einkommen neu auf Fr. 63'500.– (BG-Bel. 109).

### **3.2**

Nach dem Gesagten ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, dass das Steueramt eine Ermessensveranlagung vorgenommen hat. Vorliegend hat der Beschwerdeführer Einkünfte deklariert, die nach allgemeiner Erfahrung nicht ausreichen, um – nebst dem vom Steueramt ermittelten Vermögenszuwachs – sein notwendiges Auskommen zu sichern, was zur natürlichen Vermutung führte, dass er über zusätzliche (steuerbare) Einkommensquellen verfügt haben musste. Mit Schreiben vom 1. Dezember 2019 hat der Beschwerdeführer zwar einen Teil des negativen Privatverbrauchs mittels Einreichen von Belegen zu erklären versucht, nicht jedoch den gesamten Fehlbetrag. Es lagen damit Anhaltspunkte für einen steuerbegründenden Sachverhalt vor und es wäre Sache des Beschwerdeführers gewesen, diese vollständig zu widerlegen, was ihm im damaligen Zeitpunkt jedoch nicht gelungen ist. Dass der Beschwerdeführer im Einspracheverfahren zusätzlich ein nicht deklariertes Baukonto geltend machte, bestätigt die Unvollständigkeit seiner Selbstdeklaration. Die Voraussetzungen für eine ermessenweise Veranlagung waren daher gegeben.

### **4.**

Die Ermessensveranlagung vom 30. April 2020 wurde im Einspracheverfahren wie erwähnt teilweise bestätigt. Es ist mithin zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer (teilweisen) Ermessensveranlagung im Zeitpunkt des Einspracheentscheids noch erfüllt waren oder ob es dem Beschwerdeführer mittels Einsprache gelungen ist, den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung zu erbringen bzw. den Fehlbetrag zu erklären.

#### 4.1

Der Beschwerdeführer macht sinngemäss geltend, die Aufrechnung sei nicht begründet. Gemäss Aufstellung Mietzinskonto würden auch die Mietzinsen der Wohnungen, die nicht in seinem Eigentum stünden, über das Mietzinskonto einkassiert (Total Brutto Fr. 41'455.–). Der Grund liege darin, dass die Hypothek nicht wie üblich über die einzelnen Stockwerkeigentümer laufe, sondern über die B.\_\_\_\_. Diese habe für alle Grundstücke eine gemeinsame Hypothek bei der E.\_\_\_\_ (Bank). Man habe zudem ein Verbindungskonto zur Hypothek und dies sei gleichzeitig das Mietzinskonto. An diesem sei er mit 59% Anteil verpflichtet, habe aber keinen direkten Zugriff. Auch würden sämtliche anfallende Nebenkosten über das Konto bezahlt und es werde beabsichtigt, mit dem Überschuss einen Teil der Hypothek zu amortisieren. Jeder Eigentümer füge die Netto-Mietzinseinnahmen aus Mietvertrag mit den effektiven Werten in seine Steuererklärung ein. Die Hypothekarzinsen würden nach Wertquoten verteilt. Das gleiche gelte für den Kontostand des Mietzinskontos. Die gesamten Sanierungskosten (inkl. Anteil Werterhaltung) würden die Wohnung in seinem Eigentum betreffen. Die Kosten seien aus dem Baukonto ersichtlich. Die Finanzierung sei folgendermassen erfolgt:

- 2 x Fr. 30'000.- aus seinem Vermögen übertragen
- 2 x Fr. 10'000.- Überweisung (gemäss Protokoll Einsprache-Entscheid, für zu künftige Unkosten)
- Fr. 30'000.- Übertrag aus Mietzinskonto

Die vom Steueramt bemängelte Differenz liege in der Handhabung des Mietzinskontos. So sei ein Teil der Investitionen durch die Einzahlungen der Mietzinse seiner Söhne mitfinanziert worden. Es werde bewusst auf eine detaillierte Abgrenzung verzichtet, wer was genau einbezahlt habe und wer was genau zu Gute habe. Als Fazit lasse sich festhalten, dass das Vermögen durch die einzelne Partei nach Wertquote deklariert werde, ohne Berücksichtigung wer die Finanzmittel beigetragen habe. Jeder einzelne besteuere das Einkommen aus Liegenschaftseinnahmen abzüglich Unterhaltskosten und Hypothekarzinsen.

#### 4.2

Dem hält das Steueramt entgegen, dass aus dem Vermögensvergleich auf der Grundlage der vom Beschwerdeführer deklarierten Vermögenswerte vom 31. Dezember 2017 gegenüber den Vorjahreswerten vom 31. Dezember 2016 hervorgehe, dass das Reinvermögen unter Berücksichtigung des nachgemeldeten Baukontos für das Jahr 2016 mit Fr. 9'998.– am 31. Dezember 2016 gesamthaft Fr. 372'020.– betrage. Der Gesamtvermögensstand am 31. Dezember

2017 belaufe sich demgegenüber inklusive einer Fahrzeugabschreibung von Fr. 5.– und anzurechnenden Investitionen von Fr. 15'246.– auf total Fr. 391'776.–. Damit betrage die absolute Vermögenszunahme in der Steuerperiode 2017 insgesamt Fr. 19'756.–. Eine Gegenüberstellung der vom Beschwerdeführer deklarierten Einkünfte der Steuerperiode 2017 und den tatsächlichen Ausgaben 2017 zeige, dass dabei bereits ein Fehlbetrag von Fr. 6'665.– resultiere.

**Einkünfte 2017:**

deklariertes Einkommen	Fr. 75'318.00
AHV-Leistungen	Fr. 28'200.00
Mieterträge	Fr. 26'908.00
Liegenschaftsunterhalt pauschal	Fr. 2'725.00
abzüglich Aufwand G.___-Betrag	Fr. 1'459.00
<b>Gesamteinkünfte</b>	<b>Fr. 131'692.00</b>

**Ausgaben 2017:**

bezahlte Versicherungsprämien	Fr. 4'870.00
bezahlte Steuerrechnungen	Fr. 14'922.00
Eigenmietwert	Fr. 9'665.00
bezahlte Schuldzinsen	Fr. 5'982.00
verbuchte Privatanteile	Fr. 1'642.00
Liegenschaftsunterhalt effektiv	Fr. 101'266.00
<b>Gesamtausgaben</b>	<b>Fr. 138'347.00</b>

Die Gesamtausgaben in der Steuerperiode 2017 würden die deklarierten Einnahmen um Fr. 6'665.– überschreiten und seien daher nicht geeignet, den Vermögenszuwachs von Fr. 19'756.– zu erklären. Bei dieser Berechnung noch nicht berücksichtigt seien die Lebenshaltungskosten des Beschwerdeführers, die seitens des Steueramtes mit dem absoluten Existenzminimum gemäss SKOS in Höhe von Fr. 11'832.– pro Jahr aufgerechnet würden. Die Addition von Einnahmen-/Ausgabenfehlbetrag von Fr. 6'665.– sowie Existenzminimum von Fr. 11'832.– und dem Vermögenszuwachs von Fr. 19'756.– ergebe Fr. 38'243.–. In dem ermessensweise aufgerechneten Einkommen von Fr. 45'000.– sei berücksichtigt, dass für zusätzlichen Privatverbrauch wie Telefon, TV, Versicherungen, Fahrzeug etc. monatliche Kosten anfallen würden, die gedeckt werden müssten und hier mit Fr. 563.– pro Monat sehr tief bemessen worden seien. Der Einwand des Beschwerdeführers, die Ermessensaufrechnung sei unbegründet, da sich der Fehlbetrag mit der Handhabung des Mietzinskontos erkläre, auf dem ausser den ihm zustehenden Mietzinsen auch für nicht ihm gehörende Wohnungen Mietzinsen enthalten seien, werde als unzutreffend zurückgewiesen. Ein Vergleich der total vorhandenen Mietzinsguthaben der B.\_\_\_ am 31. Dezember 2017 in Höhe von Fr. 85'904.– zu dem im Wertschriftenverzeichnis des Beschwerdeführers tatsächlich angerechneten Wertes von Fr. 50'684.– – entsprechend dem auf ihn entfallenden Vermögensanteil – zeige, dass die den Söhnen für die in ihrem Eigentum befindlichen Wohnungen zustehenden Mietzinsen nicht

beim Beschwerdeführer in seinem Vermögen aufgerechnet worden seien. Die weiteren Ausführungen des Beschwerdeführers betreffend Finanzierung der Sanierungskosten seien insofern für die Ermessensaufrechnung unbeachtlich, als sämtliche Baukosten in Form des Liegenschaftsunterhaltes im Vermögensvergleich bereits berücksichtigt seien. Die jeweilige getrennte Besteuerung der Mietzinseinnahmen und anteiligen Eigenmietwerte entsprechend den Wertquoten durch den Beschwerdeführer und seine Söhne werde nicht bestritten, trage jedoch ebenfalls nicht zur Erklärung des Einkommensfehlbetrages beim Beschwerdeführer bei. Im Ergebnis sei aus den dargestellten Gründen die ermessensweise Einkommensaufrechnung von Fr. 45'000.– zutreffend erfolgt, so dass am Einspracheentscheid vom 29. Januar 2021 festzuhalten und die Beschwerde abzuweisen sei.

### **4.3**

Aufgrund sämtlicher im Einspracheverfahren vorhandenen Unterlagen und Angaben des Beschwerdeführers gelangt das Gericht zur Erkenntnis, dass die ermessensweise Einkommensaufrechnung von Fr. 45'000.– zu Unrecht erfolgt ist. Durch die Nachmeldung des Baukontos und die Erläuterungen betreffend den von den Söhnen einbezahlten Fr. 20'000.– vermochte der Beschwerdeführer den aufgerechneten Fehlbetrag genügend zu begründen. Anhand dieser Vorbringen hätte das Steueramt feststellen können, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig war. Der Einkommensfehlbetrag lässt sich anhand der vorhandenen Belege lückenlos erklären.

#### **4.3.1**

Der Beschwerdeführer ist selbständig Erwerbender mit eingeschränkter Buchführungspflicht (gemäss 957 Abs. 2 OR) und bildet zusammen mit seinen beiden Söhnen C.\_\_\_ und D.\_\_\_ die Stockwerkeigentümergeinschaft (STWEG) B.\_\_\_. Die STWEG umfasst vier Wohnungen, wovon zwei dem Beschwerdeführer (GB-Nr. aa und bb), eine seinem Sohn C.\_\_\_ (GB-Nr. cc) und eine seinem Sohn D.\_\_\_ (GB-Nr. dd) gehört (BG-Bel. 209).

Auf der Liegenschaft lastet eine gemeinsame Hypothek über Fr. 1'250'000.– (E.\_\_\_ [Bank]) und dem Beschwerdeführer kommt eine vereinbarte Wertquote für die Hypothek und die Schuldzinsen von insgesamt 59% zu (19% GB-Nr. aa + 40% GB-Nr. bb; 205-206). Dementsprechend deklarierte der Beschwerdeführer im Schuldenverzeichnis 2017 einen Betrag von Fr. 5'982.– (59% v. Fr. 10'138.90; BG-Bel. 13, 14, 50).

Für die Einkassierung aller Mietzinsen und die Abrechnung der anfallenden Schuldzinsen und Nebenkosten verfügt die B.\_\_\_\_ ferner über ein Mietzinskonto (E.\_\_\_\_ [Bank]). Der vereinbarte Vermögensanteil des Beschwerdeführers am gemeinschaftlichen Mietzinskonto entspricht ebenfalls der Wertquote von 59%. Im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis deklarierte der Beschwerdeführer per 31. Dezember 2017 mithin einen Vermögensanteil am Mietzinskonto von Fr. 50'684.– (59% v. Fr. 85'904.45; BG-Bel. 9, 10, 50, 61, 167-170). Dies sind Fr. 11'761.– mehr als im Vorjahr 2016 (Fr. 38'923.–; BG-Bel. 209), obschon der effektive Saldo der dem Beschwerdeführer zuzuschreibenden Einnahmen und Ausgaben im Jahr 2017 negativ war (BG-Bel. 209, 226). Bei Berücksichtigung der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben auf dem Mietzinskonto würde der Vermögensanteil des Beschwerdeführers Ende 2017 lediglich rund Fr. 25'500.– betragen. Die unter den Stockwerkeigentümern vereinbarten Wertquoten widerspiegeln im Jahr 2017 mithin nicht ihre jeweiligen tatsächlichen finanziellen Beiträge. Dies lässt sich anhand des Mietzinskontos B.\_\_\_\_ (MK) folgendermassen veranschaulichen (BG-Bel. 50, 168-170, 226; BF-Bel. 1):

Mietzinskonto B.\_\_\_\_ (MK) 2017

	gesamthaft	Anteil Söhne	Anteil Beschwerdeführer
Saldo per 1.1.2017	100% Fr. 65'971.65	41% Fr. 27'048.40	59% Fr. 38'923.25
Mieteinnahmen	effektiv Fr. 59'695.00	effektiv Fr. 41'455.00	effektiv Fr. 18'240.00
Nebenkosten	100% Fr. -10'111.10	41% Fr. -4'145.55	59% Fr. -5'965.55
Schuldzinsen	100% Fr. -10'138.90	41% Fr. -4'156.95	59% Fr. -5'981.95
Übertrag auf Baukonto per 30.6.2017	Fr. -30'000.00	---	effektiv Fr. -30'000.00
Übertrag von Baukonto per 1.12.2017	Fr. 10'120.45	---	effektiv Fr. 10'120.00
div. Ein- und Ausgänge	Fr. 367.35	41% Fr. 150.60	216.75
Saldo per 31.12.2017	100% Fr. 85'904.45	effektiv Fr. 60'351.50	effektiv Fr. 25'552.50
			59% Fr. 50'683.60 (deklariert)

Wegen der Quotenregelung hat das Vermögen des Beschwerdeführers im Jahr 2017 also um rund **Fr. 25'000.–** (Fr. 50'684.– ./ Fr. 25'500.–) zugenommen, obwohl er keine entsprechenden Einnahmen hatte. Die Handhabung des Mietzinskontos vermag daher – entgegen der Meinung des Steueramtes – den ausgewiesenen Fehlbetrag in vorgenannten Umfang zu erklären. Die

den Söhnen für die in ihrem Eigentum befindlichen Wohnungen zustehenden Mietzinsen wurden aufgrund der Wertquotenregelung offensichtlich teilweise im Vermögen des Beschwerdeführers aufgerechnet.

#### **4.3.2**

Aus den Akten geht ferner hervor, dass sich die beiden Söhne des Beschwerdeführers mit je Fr. 10'000.– an den Umbaukosten der 4½-Zimmerwohnung (GB-Nr. bb) beteiligt bzw. diese mitfinanziert haben (BG-Bel. 174). Im provisorischen Einspracheentscheid vom 11. Dezember 2020 hat das Steueramt diese Zuwendungen von insgesamt Fr. 20'000.– als Schenkung der Söhne qualifiziert (BG-Bel. 227-228) und im Vermögensvergleich vom 20. November 2020 dementsprechend korrigierend berücksichtigt (BG-Bel. 225). Im hier zu beurteilenden Einspracheentscheid vom 29. Januar 2021 hat es seine Einschätzung, aufgrund des Schreibens des Beschwerdeführers vom 10. Januar 2021 (BG-Bel. 232), wieder fallengelassen mit der Begründung, dass Investitions- und Unterhaltskosten keinen Einfluss auf die Vermögensentwicklung hätten (BG-Bel. 240-241). Diesem Richtungswechsel ist entgegenzuhalten, dass die Zuwendungen der beiden Söhne bereits im Jahr 2017 auf das Baukonto einbezahlt und gemäss Kontoauszug vollständig für die Sanierung des Stockwerkeigentums des Beschwerdeführers verwendet wurden (vgl. auch die Bezeichnung als "Anteil Umbau"). Das Baukonto wurde nach Abschluss der Sanierungsarbeiten am 6. Dezember 2017 denn auch saldiert (BG-Bel. 174). Demzufolge wären die Zuwendungen steuerlich wohl effektiv als Darlehen, evt. Schenkung an den Beschwerdeführer zu qualifizieren gewesen (BG-Bel. 171) und als solche beim Vermögensvergleich vom 25. Januar 2021 korrigierend zu berücksichtigen gewesen (vgl. BG-Bel. 238). Der Einkommensfehlbetrag lässt sich dadurch im Umfang von **Fr. 20'000.–** erklären.

#### **4.3**

Insgesamt vermögen die zwei vorgenannten Sachverhalte den Einkommensfehlbetrag von total Fr. 45'000.– (Fr. 25'000.– + Fr. 20'000.–) vollumfänglich zu erklären, weshalb auf die ermessensweise Aufrechnung zu verzichten ist. Diese war offensichtlich unrichtig. Die Diskrepanz erklärt sich letztlich auch mit dem vom Steueramt unter Ausgaben 2017 aufgeführten Liegenschaftsunterhalt von Fr. 101'266.–, denn die Sanierung wurde wie dargelegt nicht vollständig vom Beschwerdeführer selbst bezahlt, sondern teilweise von seinen beiden Söhnen mit Zuwendungen von insgesamt Fr. 20'000.– sowie über das Mietzinskonto B.\_\_\_\_. Dadurch

werden beim Vermögensvergleich 2017 Ausgaben aufgeführt, die tatsächlich gar nicht vollständig bei ihm angefallen sind.

Im Zeitpunkt des Einspracheentscheids waren die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung also nicht mehr erfüllt, was zur Aufhebung des Entscheids führt.

## **5.**

Allerdings sei mit Nachdruck erwähnt, dass vom Beschwerdeführer als selbständig Erwerbender mit eingeschränkter Buchführungspflicht gemäss Art. 957 Abs. 2 OR künftig zu erwarten ist, dass er seine Einnahmen und Ausgaben sowie seine Vermögenslage und insbesondere die Abgrenzung zur Stockwerkseigentumsgemeinschaft B. \_\_ ordentlich und nachvollziehbar zusammenstellt. Zwar ist die Veranlagungsbehörde im Verfahren der gemischten Veranlagung verpflichtet, die Steuererklärung zu prüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen (Art. 191 Abs. 1 StG; Art. 130 Abs. 1 DBG). Die behördliche Untersuchungspflicht findet aber ihre Grenze in der direktsteuerlichen Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person (Art. 192 ff. StG und Art. 124 ff. DBG). Im Steuerrecht als typischem Bereich der Massenverwaltung muss die Steuerbehörde davon ausgehen können, dass die Steuererklärungen korrekt und vollständig eingereicht werden und sie muss die Aufzeichnungen ohne übermässigen Aufwand nachprüfen können. Es kann nicht Sache der Steuerbehörde sein, für die Steuerpflichtigen Buch zu führen.

## **6.**

### **6.1**

Die Gerichtskosten gehen im Rechtsmittelverfahren zu Lasten der unterliegenden Partei und bemessen sich nach dem kantonalen Prozesskostengesetz (PKoG [NG 261.2]; 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). Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht beträgt die ordentliche Gebühr Fr. 100.– bis Fr. 7'000.– (Art. 17 PKoG). Bei Entscheiden, die gemäss Art. 56 Abs. 2 VRG ohne schriftliche Begründung eröffnet werden, ist die Gebühr nach Ermessen, mindestens jedoch um 20 Prozent, herabzusetzen. Im Dispositiv sind die ordentliche und die herabgesetzte Gebühr festzusetzen. Verlangt eine Partei die vollständige Ausfertigung des Entscheides, hat sie die Differenz zwischen der ordentlichen und der herabgesetzten Gebühr zu bezahlen (Art. 4 Abs. 3 PKoG).

## **6.2**

Die gestützt auf Art. 4 Abs. 3 PKoG herabgesetzte Gebühr für das den Parteien am 25. Januar 2022 versandte Entscheiddispositiv beträgt pauschal Fr. 800.– und geht ausgangsgemäss zu Lasten des Steueramtes (Art. 188 StG i.V.m. Art. 122 Abs. 1 VRG und Art. 144 Abs. 1 DBG). Mit Schreiben vom 27. Januar 2022 verlangte das Steueramt auf Ersuchen der Eidgenössischen Steuerverwaltung und auf eigenen Wunsch innert Frist die vollständige Ausfertigung des Entscheids. Die ordentliche Gebühr bei einer vollständigen Ausfertigung des Entscheids beträgt Fr. 1'500.– (Art. 17 PKoG). Die Differenz zwischen der ordentlichen und der herabgesetzten Gebühr beträgt mithin Fr. 700.00 und geht ebenfalls zu Lasten des Steueramtes (Art. 4 Abs. 2 PKoG).

Die gesamten Gerichtskosten von Fr. 1'500.– sind dem vom Beschwerdeführer geleisteten Gerichtskostenvorschuss von Fr. 800.– zu entnehmen und haben in diesem Umfang als bezahlt zu gelten. Das Steueramt ist zu verpflichten, dem Beschwerdeführer den Kostenvorschuss von Fr. 800.– intern und direkt zu bezahlen und die Restanz von Fr. 700.00 innert 30 Tagen seit Rechtskraft dieses Entscheids an die Gerichtskasse Nidwalden zu überweisen.

## **7.**

Es ist mangels Antrag keine Umtriebsentschädigung zuzusprechen (Art. 30 PKoG).

**Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Einspracheentscheid vom 29. Januar 2021 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. Die herabgesetzte Gerichtsgebühr für das Entscheiddispositiv beträgt pauschal Fr. 800.– und geht ausgangsgemäss zu Lasten des kantonalen Steueramtes. Nachdem das Steueramt die vollständige Ausfertigung des Entscheids verlangt hat, gehen die Mehrkosten von Fr. 700.– ebenfalls zu Lasten des Steueramts.

Die gesamte Gerichtsgebühr von Fr. 1'500.– (Dispositiv Fr. 800.–, Entscheidausfertigung Fr. 700.–) wird mit dem vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 800.– verrechnet und gilt in diesem Umfang als bezahlt.

Das kantonale Steueramt hat dem Beschwerdeführer den Kostenvorschuss von Fr. 800.– intern und direkt zu bezahlen und die Restanz von Fr. 700.– innert 30 Tagen seit Rechtskraft dieses Entscheids an die Gerichtskasse Nidwalden zu überweisen.

3. Es wird keine Umtriebsentschädigung zugesprochen.

4. [Zustellung].

Stans, 25. Oktober 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 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.