

**ST 23 14**

BGer 9C\_333/2024 vom 3. September 2025/Abweisung

**Entscheid vom 25. März 2024**  
**Steuerabteilung**

**Besetzung**

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

**Verfahrensbeteiligte**

A.\_\_\_\_,

vertreten durch MLaw Christof Egli,  
Anwaltskanzlei Christof Egli, Alte Landstrasse 74,  
Postfach 109, 8702 Zollikon,

**Beschwerdeführer,**

gegen

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

**Beschwerdegegner,**

und

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

**Beschwerdegegnerin.**

**Gegenstand**

**Nachsteuern**

Beschwerde gegen die Einspracheentscheide des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 25. September 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sowie Direkte Bundessteuer 2019 (PID-Nr. \_\_)

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Nachdem das Kantonale Steueramt Nidwalden (nachfolgend «Steueramt») mit Datum vom 31. März 2021 die definitive Veranlagung für die Steuerperiode 2019 verfügt hatte (STA-act. 11), wurde nach Rechtskraft der Veranlagungsverfügung 2019 mit steueramtlicher Meldung der Dienststelle Steuern des Kantons X.\_\_ vom 14. März 2022 mitgeteilt, dass der Beschwerdeführer aus einem Vermittlungsgeschäft am 11. April 2019 ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 340'000.– erzielt habe (STA-act. 16).

Mit Einleitung eines Nachsteuerverfahrens betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sowie Direkte Bundessteuer 2019 am 22. April 2022 wurden gleichzeitig Bescheinigungen und Abrechnungen betreffend Vermittlungsprovision zur genauen Nachsteuerberechnung verlangt (STA-act. 19-21). Weder diese Aufforderung noch weitere Mahnungen veranlassten den Beschwerdeführer Unterlagen zu den gemeldeten Vermögenswerten einzureichen.

Mit Veranlagungsverfügungen vom 2. August 2022 wurden Nachsteuern für Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sowie Direkte Bundessteuer 2019 aufgrund des von der Dienststelle Steuern des Kantons X.\_\_ gemeldeten Einkommens aus Vermittlungstätigkeit festgesetzt (STA-act. 25).

Gegen diese Verfügungen erhob der Beschwerdeführer am 25. August 2022 Einsprache mit der Begründung, es sei nie eine Vermittlungsprovision für «etwaige Geschäfte» ausbezahlt worden (STA-act. 31). Mit verbesserter Einsprache vom 15. September 2022 teilte er unter Auflage von Belegen dem Steueramt zusammengefasst mit, es müsse sich um eine Verwechslung oder eine Falschinformation handeln. Es sei nie eine Vermittlungsprovision ausbezahlt worden (STA-act. 35-37).

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2022 forderte das Steueramt den Beschwerdeführer unter Konfrontation der Aussage im Protokoll der Kantonspolizei Y.\_\_ vom 18. November 2019 nochmals zur Stellungnahme auf (STA-act. 39). Daraufhin äusserte sich der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 7. November 2022 sinngemäss dahingehend, dass er am 11. April 2019 den besagten Bargelddbetrag von Fr. 340'000.– entgegengenommen habe, dabei aber nur als Geldbote fungiert und den Betrag einen Tag später an eine dritte Person (B.\_\_) weitergegeben habe, wofür er nach intensiver Suche in den Unterlagen eine Quittung der Bargeldübergabe gefunden habe (STA-act. 41-43).

**B.**

Mit Einspracheentscheiden vom 25. September 2023 wies das Steueramt die jeweiligen Einsprachen ab mit der Begründung, einerseits werde die nachgereichte Barquittung vom 12. August 2019 nicht als ausreichendes Beweismittel betrachtet und andererseits rechtfertige sich die Einkommensaufrechnung aufgrund der Aussage des Steuerpflichtigen im Polizeiprotokoll vom 18. November 2018 (STA-act. 46-50).

**C.**

Gegen diese Einspracheentscheide erhob der Beschwerdeführer je mit Eingabe vom 27. Oktober 2023 beim Verwaltungsgericht Nidwalden Beschwerde mit dem Antrag, es sei der angefochtene Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 25. September 2023 aufzuheben, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zzgl. MWST.

**D.**

Das Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 12. Dezember 2023 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdeführers. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Damit war der Rechtsschriftenwechsel abgeschlossen. Praxisgemäss wurden die vorinstanzlichen Akten beigezogen.

**E.**

Die Steuerabteilung des Verwaltungsgerichts Nidwalden hat die vorliegende Beschwerdesache an der Sitzung vom 25. März 2024 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 sind die Einspracheentscheide des Steueramtes vom 25. September 2023, mit welchen die Einsprachen des Beschwerdeführers gegen die Veranlagungsverfügungen vom 2. August 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sowie Direkte Bundessteuer 2019 abgewiesen wurden.

Als Rechtsmittel gegen einen Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde ist sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern wie auch in Bezug auf die Direkte Bundessteuer die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gegeben (Art. 206 Abs. 1 StG [NG 521.1] bzw. Art. 140 Abs. 1 und Art. 145 DBG [SR 642.11]). Die Beschwerde muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Beschwerdelegitimiert ist die steuerpflichtige Person (Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG).

Der Beschwerdeführer ist durch die angefochtenen Einspracheentscheide offensichtlich berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung, sodass er beschwerdelegitimiert ist (Art. 70 VRG; NG 265.1). Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen gemäss Art. 54 VRG gegeben sind, ist ohne weiteres auf die Beschwerde einzutreten und in der Sache zu entscheiden.

#### **1.2**

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der Direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Diese können allerdings in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.1; 130 II 509 E. 8.3). In den vorliegenden Beschwerdefällen sind im Wesentlichen dieselben Tat- und Rechtsfragen streitig. Die Voraussetzungen für die Erhebung von Nachsteuern sind nach dem kantonalen Recht und nach dem Recht der direkten Bundessteuer identisch. Der Wortlaut von Art. 225 Abs. 1 StG entspricht jenem von Art. 151 Abs. 1 DBG. Auch materiell kommt den Bestimmungen des kantonalen Rechts und des Bundesrechts über die Nachsteuer dieselbe Tragweite zu, wie nachfolgend darzulegen ist. Daher können die Beschwerden gegen die beiden vorinstanzlichen Entscheide in ein und demselben Entscheid behandelt werden.

### **1.3**

Gemäss Art. 206 Abs. 2 StG können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Damit werden die bundesrechtlichen Vorgaben umgesetzt, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die Direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Somit kann das Verwaltungsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen. Eine weitere Besonderheit findet sich in Art. 207 StG, wonach das Verwaltungsgericht bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden ist, sondern ihm die gleichen Befugnisse zustehen wie der Veranlagungsinstanz im Veranlagungsverfahren und nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu ihrem Nachteil abändern kann.

## **2.**

### **2.1**

Gegenstand der vorliegenden Beschwerde ist die Frage, ob für die Steuerperiode 2019 zu Recht Einkünfte von Fr. 340'000.– aus Vermittlungsprovision in Form der Nachbesteuerung aufgerechnet wurden.

### **2.2**

#### **2.2.1**

Steuerveranlagungen können, weil es sich um urteilsähnliche Verfügungen handelt, in formelle und materielle Rechtskraft erwachsen (vgl. FRITZ GYGI, Zur Rechtsbeständigkeit von Verfügungen, in: ZBI 83/1982, S. 159). Sie sind grundsätzlich unabänderlich und aus Gründen der Rechtssicherheit sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörden verbindlich (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 7 zu VB zu Art. 147-153a DBG). Rechtskräftige Veranlagungen können daher zu Ungunsten der Steuerpflichtigen nur mittels der Berichtigung (Art. 224 StG bzw. Art. 150 DBG) oder einer Nachsteueranveranlagung (Art. 225 ff. StG bzw. Art. 151 ff. DBG) abgeändert werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3; HUGO CASANOVA, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, in: ASA 61, S. 447 ff.).

### 2.2.2

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 225 Abs. 1 StG; Art. 151 Abs. 1 DBG). Nicht bekannt sind Tatsachen und Beweismittel, die zum Zeitpunkt der Veranlagung nicht aus den Akten des Steuerpflichtigen ersichtlich sind. Eine falsche Beurteilung des aktenkundigen Sachverhalts oder Nachlässigkeit der Steuerbehörden schliessen die Erhebung einer Nachsteuer indessen aus (MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, N. 13 f. zu Art. 151 DBG). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich (VALLENDER/LOOSER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N. 5 zu Art. 151 DBG). Die Erhebung einer Nachsteuer setzt nebst der Rechtskraft der infrage stehenden Veranlagung voraus, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder unvollständig ist. Dem Gemeinwesen muss ein Steuerausfall entstanden sein. Ein solcher liegt vor, wenn die Einschätzung des Steuerpflichtigen materiell nicht gesetzmässig ausgefallen ist (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, N. 23 zu § 26). Diese Unterbesteuerung muss sodann auf im Zeitpunkt der Veranlagung nicht bekannte Tatsachen oder Beweismittel oder ein Verbrechen oder Vergehen zurückzuführen sein (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 4 zu Art. 151 DBG; vgl. zum Ganzen auch Urteile des Bundesgerichts 2A.108/2004 vom 31. August 2004 E. 4.2; 2A.419/2001 vom 13. November 2002 E. 3.3, in: ASA 73 S. 487).

### 2.2.3

Basierend auf Art. 8 ZGB (SR 210) trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, während die steuerpflichtige Person die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (ULRICH CAVELTI, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., N. 12 zu Art. 140 DBG). Bleibt eine feststellungsbedürftige Tatsache unbewiesen, ist zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt, d.h. die zu dessen Gunsten sprechende beweislos gebliebene Tatsache ist als nicht verwirklicht zu betrachten (MARTIN ZWEIFEL, in: Zweifel/Besuch [Hrsg.], a.a.O., N. 27 zu Art. 130 DBG). Auch im Nachsteuerverfahren sind die Regeln zur objektiven Beweislast anwendbar, weswegen der Nachweis der unvollständigen Besteuerung grundsätzlich den Steuerbehörden obliegt; sie

haben insbesondere den Beweis von zusätzlichen Einkommens- oder Vermögensbestandteilen zu erbringen. Wenn indessen die von den Steuerbehörden gesammelten Beweise genügend Anhaltspunkte ergeben, dass die steuerpflichtige Person unvollständig deklariert hat, so hat wiederum die steuerpflichtige Person die Richtigkeit ihrer Behauptungen zu beweisen (BGE 121 II 273 E. 3.c/aa; MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., N. 12 zu Art. 151 DBG).

### **3.**

#### **3.1**

Mit steueramtlicher Meldung vom 14. März 2022 teilte die Dienststelle Steuern des Kantons X.\_\_\_\_ dem Steueramt mit, der Beschwerdeführer habe aus einem Vermittlungsgeschäft mit C.\_\_\_\_ (Verkauf Aktien D.\_\_\_\_ AG) ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 340'000.– erzielt. Bei der Barübergabe der Vermittlungsprovision am 11. April 2019 seien die beiden Vertragsparteien von der Kantonspolizei Y.\_\_\_\_ verhaftet und das Geld, gemäss Einvernahmeprotokoll der Kantonspolizei Y.\_\_\_\_, beschlagnahmt worden. Aus dem Einvernahmeprotokoll gehe nicht hervor, ob der Betrag von Fr. 340'000.– beschlagnahmt geblieben oder nach Abschluss der Untersuchungshaft an den Beschwerdeführer freigegeben worden sei (STA-act. 16). Dem Schreiben der X.\_\_\_\_ Steuerbehörden war das Einvernahmeprotokoll der Kantonspolizei Y.\_\_\_\_ vom 18. November 2019 (auszugsweise) und ein Bargeldauszahlungsbeleg über Fr. 340'000.– der Bank E.\_\_\_\_ AG beigefügt (STA-act. 12-15).

#### **3.2**

Der Beschwerdeführer wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sowie die Direkte Bundessteuer 2019 mit Verfügungen vom 31. März 2021 rechtskräftig veranlagt. Die steueramtliche Meldung der Dienststelle Steuern des Kantons X.\_\_\_\_ vom 14. März 2022 betreffend der Vermittlungsprovision über Fr. 340'000.– (STA-act. 16) erfolgte mithin nach Rechtskraft der Veranlagungsverfügungen 2019 und stellt somit eine neue Tatsache im Sinne von Art. 225 Abs. 1 StG bzw. Art. 151 Abs. 1 DBG dar. Die formellen Voraussetzungen einer Nachbesteuerung sind somit erfüllt.

## 4.

### 4.1

Materiell begründet das Steueramt die am 2. August 2022 verfügten Nachsteuern mit dem vom Kanton X. \_\_ gemeldeten Einkommen aus Vermittlungstätigkeit (STA-act. 25). Es stützt sich dabei hauptsächlich auf die Aussage des Steuerpflichtigen unter Frage/Antwort (F/A) 97 im Protokoll «Einvernahme geschäftliche Beziehungen zu diversen Personen im Umfeld der D. \_\_ AG etc.» der Kantonspolizei Y. \_\_ vom 18. November 2018, wonach es der Wahrheit entspreche, dass ihm C. \_\_ Fr. 340'000.– bar als Provision vom Verkauf übergeben habe (STA-act. 46-50 und 14). Die vom Beschwerdeführer im Einspracheverfahren nachgereichte Barquittung vom 12. August 2019 erachtet das Steueramt nicht als ausreichendes Beweismittel.

### 4.2

Der Beschwerdeführer macht dagegen zusammengefasst geltend, dass sich die steueramtliche Meldung vom 14. März 2022 gleich in mehrfacher Hinsicht als unzutreffend und teilweise klar widerlegt erweise. Sie vermöge sich auch nicht auf die beigelegten Dokumente aus unbekannter Quelle stützen. So ergebe sich entgegen der steueramtlichen Meldung vom 14. März 2022 weder eine Verhaftung der «Vertragsparteien» am 11. April 2019 noch eine Beschlagnahmung der angeblichen Vermittlungsprovision in der Höhe von Fr. 340'000.–. Auch eine Barübergabe am 11. April 2019 sowie ein Vermittlungsgeschäft betreffend den Verkauf von Aktien der D. \_\_ AG liessen sich nicht auf das beigelegte Einvernahmeprotokoll stützen. Das Einvernahmeprotokoll halte vielmehr in F/A 93 fest, dass F. \_\_ C. \_\_ am 18. März 2019 für die Übertragung der Stammanteile der G. \_\_ GmbH Fr. 700'000.– überwiesen habe. C. \_\_ habe angegeben, dass er dem Beschwerdeführer von «*diesem Deal CHF 340'000.00 bar übergeben*» habe (F/A 96). Dieser Vorhalt habe sich ganz offensichtlich auf ein Verkaufsgeschäft im Zusammenhang mit der G. \_\_ GmbH und nicht auf ein Geschäft im Zusammenhang mit Aktien der D. \_\_ AG bezogen. Dasselbe liessen zwei Dokumente vermuten, welche dem Beschwerdeführer vorliegen würden: eine Vereinbarung über die Übertragung von Stammanteilen der G. \_\_ GmbH zwischen C. \_\_ und F. \_\_ vom 15. März 2019 und eine Zusatzvereinbarung vom 15. März 2019. Daraus sei ersichtlich, dass F. \_\_ C. \_\_ Fr. 700'000.– für die bezeichneten Stammanteile bezahlt haben solle. In der von der Vorinstanz zitierten F/A 97 sei dem Beschwerdeführer sodann eine angebliche Aussage von C. \_\_ in dessen polizeilicher Befragung vom 2. Oktober 2019 in F/A 130 vorgehalten worden. Es sei jedoch nie zu einer derartigen Aussage von C. \_\_ in seiner polizeilichen Einvernahme vom 2. Oktober 2019 gekommen. Die Einvernahme habe vielmehr bei F/A 40 geendet. Das Protokoll stamme ferner von der

Einvernahme von C.\_\_\_\_ vom 2. Oktober 2019, was sich aus dem Titel ergebe. Die nachfolgenden Seiten würden jedoch aus unbekanntem Gründen die Einvernahme als vom 26. September 2019 stammend bezeichnen, was aufgrund der Festnahme am 2. Oktober 2019 und den Angaben auf der ersten Seite nicht zutreffen könne. Es handle sich dabei wohl um ein Versehen. Der Vorhalt an den Beschwerdeführer in F/A 97 der bezeichneten Einvernahme erweise sich daher als offensichtlich falsch. Aus eben diesem Auszug aus dem Protokoll ergebe sich auch das tatsächliche Datum dessen Festnahme vom 1. Oktober 2019. Es stelle sich somit die Frage, aus welcher Quelle die Angaben und Unterlagen des Steueramts X.\_\_\_\_ stammen würden. Dem Auszug des Einvernahmeprotokolls der Kantonspolizei Y.\_\_\_\_ vom 18. November 2019 liessen sich jedenfalls die Angaben des Steueramts X.\_\_\_\_ nicht entnehmen. Nach dem Gesagten seien diese vielmehr gar widerlegt. Es habe nicht einmal geklärt werden können, für welches Rechtsgeschäft C.\_\_\_\_ seinerseits eine Provision empfangen haben soll und für welches Rechtsgeschäft er einen Teil dieser Provision an den Beschwerdeführer (für B.\_\_\_\_) weitergegeben habe. Auf dieser Grundlage könne keine Nachbesteuerung des Beschwerdeführers erfolgen. Der Beschwerdeführer habe zwar im Rahmen seiner Einvernahme bestätigt, dass ihm C.\_\_\_\_ am 11. April 2019 Fr. 340'000.– als Provision übergeben habe (F/A 97) und gemäss seiner Kenntnis handle es sich hierbei auch tatsächlich um eine Provisionszahlung. Allerdings habe der Beschwerdeführer den Betrag lediglich als Bote in Empfang genommen und einen Tag später, am 12. April 2019, an B.\_\_\_\_ weitergegeben. Es entziehe sich jedoch der Kenntnis des Beschwerdeführers, für welches Rechtsgeschäft die Provision in der Höhe von Fr. 340'000.– tatsächlich bezahlt worden sei. Aufgrund seiner Botenstellung sei der Hintergrund der Provisionszahlung für den Beschwerdeführer bedeutungslos gewesen. Nichts anderes ergebe sich aus seiner Aussage im Rahmen der Einvernahme vom 18. November 2019. Der Beschwerdeführer habe nie zu Protokoll gegeben, dass die Provision seinerseits verdient gewesen sei und er diese für sich selbst entgegengenommen habe. Nachdem sich eine angebliche Verhaftung des Beschwerdeführers am 11. April 2019 als unzutreffend erweise und das Bargeld in der Höhe von Fr. 340'000.– am 11. April 2019 auch nicht beschlagnahmt worden sei, erweise sich die Weitergabe des Bargelds in gleicher Höhe an B.\_\_\_\_ einen Tag danach, am 12. April 2019, auch unter diesen Aspekten als erwiesen. Schliesslich begründe das Steueramt mit keinem Satz, weshalb es die nachgereichte Barquittung vom 12. April 2019 von B.\_\_\_\_ nicht als ausreichendes Beweismittel betrachte. Nach dem Gesagten würden sich die vom Steueramt angerufenen Beweismittel als unzulässig, zumindest jedoch als offensichtlich unzureichend erweisen, um eine Nachbesteuerung zu begründen.

## 5.

### 5.1

Dem Einvernahmeprotokoll der Kantonspolizei Y.\_\_\_ vom 18. November 2018 ist zu entnehmen, dass dem Beschuldigten (Beschwerdeführer) ein «Deal» geschildert wurde, wonach F.\_\_\_ C.\_\_\_ für die Übertragung der Stammanteile der G.\_\_\_ GmbH Fr. 700'000.– überwiesen habe (vgl. STA-act. 14, F/A 93). Dem Beschwerdeführer wurde berichtet, C.\_\_\_ habe angegeben, dass er ihm aus diesem «Deal» Fr. 340'000.– bar übergeben habe (vgl. STA-act. 14, F/A 96) und er habe in der polizeilichen Befragung vom 2. Oktober 2019 Folgendes ausgesagt (vgl. STA-act. 14, F/A 97):

**«Also wenn Sie sich nicht erinnern können, wie kommt es, dass Sie A.\_\_\_ persönlich CHF 440000 in Tausendernoten nach Hause bringen?**

Das waren 340000 CHF. Das war nicht von einem Trade oder einer Finanzdienstleistung von D.\_\_\_, sondern er hat einen Kollegen, Russen, H.\_\_\_, zu dem er einen guten Kontakt hat. Die G.\_\_\_, die ich gehabt habe, habe ich an F.\_\_\_, das ist der Mitbegründer von D.\_\_\_ verkauft für CHF 700000. A.\_\_\_ hat über H.\_\_\_, er ist näher mit ihm als ich, dann habe ich das A.\_\_\_ erzählt, und ihn gefragt, ob er herausfinden kann, was F.\_\_\_ bereit ist dafür zu bezahlen, und ich habe ihm die Hälfte des Betrags versprochen, wenn er das herausfinden konnte. Das habe ich ihm gegeben.»

Auf die Frage des einvernehmenden Polizisten, was er zu dieser Aussage von C.\_\_\_ sage, antwortete der Beschwerdeführer nach Rücksprache mit seiner Rechtsanwältin (vgl. STA-act. 14, F/A 97):

«Es entspricht der Wahrheit, dass C.\_\_\_ mir Fr. 340'000.– bar als Provision von dem Verkauf übergeben hat.»

Auf die Folgefrage, ob die Provision von fast 50 % des Verkaufspreises nicht doch sehr hoch sei, schwieg der Beschwerdeführer (STA-act. 14, F/A 98).

## 5.2

Die Antwort des Beschwerdeführers unter F/A 97 des Einvernahmeprotokolls vom 8. November 2019 ist klar und unmissverständlich. Er hat von C.\_\_\_\_ Fr. 340'000.– in bar als Provision entgegengenommen und so auch mit Stellungnahme vom 7. November 2022 – entgegen seiner anfänglichen Behauptung in der Einsprache (vgl. STA-act. 30, 35-37) – schliesslich auch bestätigt (STA-act. 41-43, Ziff. 2.3). Für die Entgegennahme der Provision spricht ebenso der Bargeldauszahlungsbeleg der E.\_\_\_\_ Bank AG vom 11. April 2019 in Höhe von Fr. 340'000.– (ab Privatkonto C.\_\_\_\_; STA-act. 12) sowie die vom Beschwerdeführer aufgelegte Barquittung vom 12. April 2019, welche zwangsläufig voraussetzt, dass der Beschwerdeführer im Besitz des genannten Betrages gewesen sein muss (STA-act. 40, 42). Damit liegen genügend Anhaltspunkte vor, dass der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2019 eine zusätzliche Einkunft erzielt hat, welche von ihm nicht deklariert wurde.

## 5.3

### 5.3.1

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht (mehr), am 11. April 2019 von C.\_\_\_\_ Bargeld in Höhe von Fr. 340'000.– bar als Provision entgegengenommen zu haben. Insofern sind auch die mit verbesserter Einsprache vom 15. September 2022 (STA-act. 35-37) eingereichten Auszüge seines Privatkontos I.\_\_\_\_ 2019, mit welchen der Beschwerdeführer beweisen wollte, dass nie eine Vermittlungsprovision an ihn ausbezahlt wurde, bedeutungslos geworden. Er argumentiert jedoch mit vorliegender Beschwerde – wie bereits in seiner Stellungnahme vom 7. November 2022 (STA-act. 41-43) –, dass die Provision nicht für ihn bestimmt gewesen sei, sondern für den wirtschaftlich Berechtigten B.\_\_\_\_. Er selbst habe lediglich als Geldbote fungiert und besagte Summe am 12. April 2019 an B.\_\_\_\_ übergeben (vgl. Beschwerde, S. 6 Rz. 15). Für diese Behauptung ist der Beschwerdeführer beweispflichtig (vgl. oben E. 2.2.3).

### 5.3.2

Der Beschwerdeführer hat dem Steueramt als Beweis für seine Funktion als Geldbote eine handschriftliche Quittung von B.\_\_\_\_ vom 12. April 2019 aufgelegt (vgl. STA-act. 40). Die Quittung bescheinigt eine Bargeldübergabe von Fr. 340'000.– als «(...) *Provision für Aktienverkaufsberatung*» (STA-act. 40).

Dazu ist als Erstes festzuhalten, dass die Beweiskraft dieses Beleges von vornherein begrenzt ist, denn die Quittung ist schlichte Beweisurkunde und schafft nur eine Vermutung, dass die in der Quittung genannte Schuld erfüllt wurde. Das heisst, sie ist nur ein Indiz für die Wahrheit

der zugestandenen Tatsache und bietet gegenüber Dritten keine Garantie dafür, dass der Inhalt der Quittung tatsachenkonform ist. Die Beweiskraft einer Quittung hängt mithin stets von den Umständen des Einzelfalls ab und unterliegt der freien richterlichen Beweiswürdigung (Urteil des Bundesgerichts 5A\_316/2009 vom 2. Juli 2009 E. 4.1; vgl. auch Rechtsprechung Obergericht Thurgau, 2. Abteilung, Urteil ZBR.2014.18 = RBOG 2014 Nr. 7 vom 4. September 2014 mit diversen Verweisen auf Lehre und Rechtsprechung).

Vorliegend ist bei der Beweiswürdigung zu berücksichtigen, dass sich der Beschwerdeführer im Verlauf des Verfahrens zum Ablauf der Geschehnisse widersprüchlich geäußert hat. Mit Einspruch vom 17. August 2022 bzw. 15. September 2022 machte er noch mit keinem Wort geltend, er habe lediglich als Geldbote fungiert. Stattdessen trug er zusammengefasst vor, es sei nie eine Vermittlungsprovision ausbezahlt worden und es sei ihm schleierhaft, um was für eine Provision es sich überhaupt handle. Es müsse sich um eine Verwechslung oder um eine Falschinformation handeln. Erst nach Vorhalt des polizeilichen Einvernahmeprotokolls vom 18. November 2019 änderte der Beschwerdeführer seine Argumentationsweise und räumte unter Vorhalt der Barquittung vom 12. April 2019 sinngemäss ein, es entspreche zwar der Wahrheit, dass er am 11. April 2019 von C. \_\_\_ 340'000.– in bar entgegengenommen habe, jedoch sei dieses Geld nicht für ihn selbst bestimmt gewesen. Er habe lediglich als Geldbote fungiert und das Geld am nächsten Tag direkt an den eigentlichen Empfänger weitergegeben. Obschon der Beschwerdeführer also seit dem 12. April 2019 im Besitz der Quittung gewesen sein musste und er vom Steueramt wiederholt zur Einreichung von allfälligen Bescheinigungen und Abrechnungen aufgefordert worden war, reichte er die Quittung dem Steueramt erst mit (erneuter) Stellungnahme vom 7. November 2022 ein (STA-act. 40-43). Weshalb der Beschwerdeführer den seiner Ansicht nach richtigen Sachverhalt weder anlässlich der polizeilichen Einvernahme vom 18. November 2019 noch umgehend im Nachsteuerverfahren darlegte, bleibt unerfindlich. Überdies ist bei der Beweiskraft der vorliegenden Quittung auch zu beachten, dass der Beschwerdeführer als «Schuldner» beteiligte Partei der ausgestellten Quittung ist und der quittierende Empfänger B. \_\_\_ angeblich in Dubai lebt und nur kurz zu Geschäftszwecken in der Schweiz verweilte (vgl. STA-act. 40 Rz. 2.6). Ausserdem ist mit dem Steueramt einig zu gehen, dass es wohl kaum den üblichen Geschäftsgepflogenheiten entspricht, ohne vertragliche Grundlage ausschliesslich mittels einer handschriftlichen Quittung und der darin unspezifischen Bezeichnung «(...) *Provision für Aktienverkaufsberatung*» ein Geschäft in der hier gegebenen Grössenordnung abzuwickeln. All dies lässt die erst spät im Verfahren beigebrachte Barquittung als wenig authentisch erscheinen und schwächt ihre

Glaubwürdigkeit. Allein mit der Quittung vermag der Beschwerdeführer die behaupteten Tatsachen daher nicht rechtsgenügend zu beweisen.

Der Beschwerdeführer rügt schliesslich, das Steueramt habe nicht begründet, weshalb es die Barquittung nicht als ausreichendes Beweismittel betrachte. Dazu ist in Erwägung zu ziehen, dass ein Einspracheentscheid gemäss Art. 205 Abs. 2 StG kurz zu begründen ist (vgl. auch Art. 135 Abs. 2 DBG). Dieses gesetzliche Erfordernis ist vorliegend erfüllt. Die angefochtenen Einspracheentscheide sind zudem so abgefasst, dass der Beschwerdeführer die Sache an das hiesige Gericht weiterziehen konnte. Darüber hinaus braucht nicht weiter auf diese Rüge eingegangen zu werden, zumal eine allfällig unzureichende Begründung ohnehin nicht derart schwer wöge, als dass der Mangel nicht mit vorliegendem Beschwerdeverfahren als «geheilt» betrachtet werden könnte (vgl. zur Heilung von Gehörsverletzungen im Rechtsmittelverfahren BGE 145 I 167 E. 4.4).

### 5.3.3

Dass die Provision nicht für den Beschwerdeführer, sondern für eine Drittperson (B.\_\_\_) bestimmt war, lässt sich ausserdem auch nicht aus dem Einvernahmeprotokoll vom 18. November 2019 ableiten. Die Aussage des Beschwerdeführers «*Es entspricht der Wahrheit, dass C.\_\_\_ mir CHF 340'000.— bar als Provision von dem Verkauf übergeben hat.*» kann im Kontext nur so verstanden werden, dass die Provision dem Beschwerdeführer selbst zustand. Die Behauptung des Beschwerdeführers, er sei nie finanziell an einer Vermittlertätigkeit beteiligt gewesen und habe mit dem Verkauf der G.\_\_\_ GmbH nichts zu tun gehabt (STA-act. 42 Rz. 2.1 und 2.2), überzeugt daher nicht. Wie bereits oben erwähnt, hat der Beschwerdeführer dem anlässlich der polizeilichen Einvernahme vom 18. November 2019 geschilderten Sachverhalt weder widersprochen noch einen Vorbehalt angebracht, welcher die nunmehr behauptete Botenstellung hätte erkennen lassen (STA-act. 14 F/A 97). Da der Beschwerdeführer die relevante Frage 97 vorbehaltlos und klar beantwortet hat, ist auch der Einwand, er habe auf Anraten seiner Rechtsanwältin in der polizeilichen Einvernahme keine weiteren Ausführungen bezüglich des Sachverhalts gemacht (STA-act. 41 Rz. 3.4), nicht nachvollziehbar. Ebenso unerheblich ist letztlich, ob der Beschwerdeführer F.\_\_\_ persönlich gekannt oder ob er selbst mit der G.\_\_\_ GmbH etwas zu tun gehabt hat oder nicht. Wesentlich ist einzig, dass der Beschwerdeführer von C.\_\_\_ eine Provision erhalten und er diese nicht deklariert hat.

### 5.3.4

Der Beschwerdeführer macht schliesslich verschiedene Ungereimtheiten in den Akten geltend und stellt damit die Nachsteuer grundsätzlich in Frage. So wird sinngemäss gerügt, es sei nicht einmal klar, für welches Rechtsgeschäft die Vermittlungsprovision bezahlt worden sei. Dem Beschwerdeführer ist Recht zu geben, dass der strittigen Provision in der steueramtlichen Meldung des Kantons X. ein Aktienverkauf der D. AG zugrunde gelegt wurde (STA-act. 16), wohingegen im Einvernahmeprotokoll vom 18. November 2019 offensichtlich die Rede vom Verkauf der G. GmbH war (STA-act. 46-50, F/A 96-98; vgl. auch BF-Bel. 3 und 4). Zur Beurteilung der vorliegenden Nachsteuer spielt diese Diskrepanz jedoch keine Rolle, denn wie bereits ausgeführt (vgl. oben E. 5.3.3) ist nur wesentlich, dass der Beschwerdeführer anlässlich der polizeilichen Einvernahme bestätigte, von C. eine Provision erhalten zu haben und er diese nicht deklariert hat. Welches Rechtsgeschäft der Provision tatsächlich zu Grunde liegt, ist hingegen nicht entscheidend. Ebenso wenig vermag der Hinweis des Beschwerdeführers auf die nichtexistierende «Frage/Antwort 130» sowie das abweichende Protokolldatum (26. September 2019) der Hafteinvernahme vom 2. Oktober 2019 die verfügte Nachsteuer bzw. das gesamte Polizeiprotokoll vom 18. November 2019 in Zweifel zu ziehen. Es handelt sich hierbei höchstwahrscheinlich um ein redaktionelles Versehen, welches jedoch an der unmissverständlichen Aussage des Beschwerdeführers anlässlich der Einvernahme vom 18. November 2019 ebenfalls nichts zu ändern vermag. Es ist im vorliegenden Verfahren auch nicht von Belang, wie die X. Steuerbehörden an die erwähnten Unterlagen und Informationen gekommen und ob die beiden Vertragsparteien (Beschwerdeführer und C.) am 11. April 2019 von der Kantonspolizei Y. verhaftet worden sind. Eine Festnahme von C. am 1. Oktober 2019 schliesst im Übrigen nicht aus, dass er bereits am 11. April 2019 einmal in Haft genommen wurde. Letztlich braucht es auch keine weiteren Ausführungen zur behaupteten Unklarheit hinsichtlich Beschlagnahmung/Herausgabe des Geldes, zumal der Beschwerdeführer ja selber geltend macht, er habe das Geld am Folgetag an B. weitergegeben und somit in keiner Art und Weise bestreitet, dass er nicht im Besitz des Geldes war.

### 5.4

Nach dem Gesagten ist der Nachweis der unvollständigen Besteuerung erbracht und es ist erwiesen, dass der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2019 eine nicht deklarierte Einkunft von Fr. 340'000.– erzielt hat. Die vom Steueramt darauf erhobene Nachsteuer war mithin korrekt und ist nicht zu beanstanden. Die Beschwerde ist daher vollumfänglich abzuweisen.

## **6.**

Gemäss Art. 188 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG in Verbindung mit Art. 122 Abs. 1 VRG gehen die Gerichtskosten im Rechtsmittelverfahren zu Lasten der unterliegenden Partei und bemessen sich gestützt auf Art. 188 StG i. V. m. Art. 78 GerG und Art. 116 Abs. 3 VRG nach dem Prozesskostengesetz (PKoG; NG 261.2).

### **6.1**

Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht beträgt die ordentliche Gebühr Fr. 100.– bis Fr. 7'000.– (Art. 17 PKoG). Innerhalb dieses Rahmens bemisst sich die Gebühr nach der persönlichen und wirtschaftlichen Bedeutung der Sache für die Partei, der Schwierigkeit der Sache, dem Umfang der Prozesshandlungen und nach dem Zeitaufwand für die Verfahrenserledigung (Art. 2 Abs. 1 PKoG).

Aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung der Sache für den Beschwerdeführer und des gesamten gerichtlichen Aufwands wird die Gebühr vorliegend auf Fr. 2'000.– festgesetzt und geht ausgangsgemäss zu Lasten des Beschwerdeführers.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– ist mit dem vom Beschwerdeführer geleisteten Gerichtskostenvorschuss von Fr. 1'500.– zu verrechnen und hat in diesem Umfang als bezahlt zu gelten. Die Restanz von Fr. 500.– hat der Beschwerdeführer innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheids an die Gerichtskasse Nidwalden zu überweisen.

### **6.2**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird keine Parteientschädigung zugesprochen (Art. 123 Abs. 2 und 4 VRG).

**Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Gerichtsgebühr beträgt Fr. 2'000.– und geht ausgangsgemäss zu Lasten des Beschwerdeführers. Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird mit dem vom Beschwerdeführer geleisteten Gerichtskostenvorschuss von Fr. 1'500.– verrechnet und ist in diesem Umfang bezahlt. Die Restanz von Fr. 500.– hat der Beschwerdeführer innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft dieses Entscheids an die Gerichtskasse Nidwalden zu überweisen.
3. Es wird keine Parteientschädigung gesprochen.
4. [Zustellung].

Stans, 25. März 2024

**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, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.