



2C_869/2018

Urteil vom 20. September 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichterin Hänni,
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte
1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
beide vertreten durch Rechtsanwältin Thea Leuthold,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Nidwalden,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Nidwalden, Steuerperiode 2005-2006; Direkte Bundessteuer,
Steuerperiode 2005-2006; Nachsteuern,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, vom
5. März 2018 (ST 17 10).

Sachverhalt:

A.
Die Eheleute A.A. _____ und B.A. _____ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in C. _____/NW. Im Zusammenhang mit einem Golfprojekt auf der im Ionischen Meer gelegenen griechischen Insel Zakynthos reichten sie mit der Steuererklärung zur Periode 2011 einen Konkursverlustschein gegenüber der im März 2005 gegründeten D. _____ AG, E. _____/NW, ein. Die Gesellschaft wurde im Anschluss an das Konkursverfahren im Februar 2013 gelöscht. Daraus ergab sich eine nicht befriedigte Darlehensforderung von EUR 1'200'000.--, welche die Pflichtigen bis dahin nicht deklariert hatten.

B.
Die Steuerverwaltung des Kantons Nidwalden eröffnete am 17. Dezember 2015 ein Nachsteuerverfahren gegenüber den Ehegatten A. _____ für die Perioden 2005 bis 2010. Am 20. März 2017 verfügte sie in diesem Zusammenhang für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Vorleistungen für das Golfprojekt) von Fr. 1'602'396.--, welche sie in der Periode 2005 aufrechnete. Überdies fügte sie das streitbetroffene Darlehen von Fr. 1'780'440.-- (bei einem Wechselkurs von 1.48) in den Perioden 2005 und 2006 dem steuerbaren Vermögen hinzu.

C.
In den Einspracheentscheiden vom 27. Juni 2017 gewährte die kantonale Steuerverwaltung zusätzlich ermessensweise Gewinnungskosten von Fr. 260'000.--, wodurch sich das nachzubesteuernde Einkommen für 2005 auf Fr. 1'368'360.-- ermässigte. In gleicher Höhe wurde das Darlehen im Vermögen für 2005 und 2006 nachbesteuert.

D.

Dagegen gelangten die Eheleute A. _____ erfolglos an das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden. Am 21. September 2018 haben sie Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Sie stellen den Antrag, den verwaltungsgerichtlichen Entscheid vom 5. März 2018 aufzuheben, ebenso wie die steueramtlichen Verfügungen vom 20. März 2017 und die nachfolgenden Einspracheentscheide. Bei der Einkommenssteuer (auf Bundes- sowie auf Kantons- und Gemeindebesteuerungsebene) sei von der Nachbesteuerung abzusehen, genauso wie in Bezug auf das steuerbare Vermögen bei der Staatssteuer.

E.

Die kantonale und die Eidgenössische Steuerverwaltung (für die direkte Bundessteuer) schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden hat auf eine Vernehmlassung verzichtet und auf den angefochtenen Entscheid verwiesen.

F.

Mit Replik vom 21. Februar 2019 und Triplik vom 27. Mai 2019 (nach der Duplik der kantonalen Steuerverwaltung vom 29. März 2019) halten die Beschwerdeführer an ihren Rechtsstandpunkten fest.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Beim angefochtenen Entscheid handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid über die direkte Bundessteuer sowie die Kantons- und Gemeindesteuern. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht grundsätzlich offen. Die Beschwerdeführer sind gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde legitimiert. Auf ihr frist- und formgerecht eingereichtes Rechtsmittel ist - mit dem nachfolgenden Vorbehalt (vgl. unten E. 1.3) - einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

1.2. Die Vorinstanz hat die Verfahren betreffend direkte Bundessteuer und Kantons- und Gemeindesteuern vereinigt und einen einzigen Entscheid gefällt.

1.2.1. Die Beschwerdeführer fechten diesen Entscheid mit einer einzigen Beschwerdeschrift an. Das ist zulässig, sofern in der Beschwerde zwischen der direkten Bundessteuer und den Staats- und Gemeindesteuern unterschieden wird und aus den Anträgen hervorgeht, inwieweit die beiden Steuerarten angefochten sind und wie zu entscheiden ist (vgl. u.a. **BGE 135 II 260** E. 1.3.2 S. 263 f.; siehe dazu im Einzelnen auch das Urteil 2C_603/2012, 2C_604/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 1). Diese Voraussetzungen können hier als (gerade noch) erfüllt erachtet werden.

1.2.2. Nachfolgend werden die Erwägungen zur direkten Bundessteuer einerseits, zu den Kantons- und Gemeindesteuern andererseits getrennt. Aufgrund der konkreten Umstände des zu beurteilenden Einzelfalls ist von der üblichen Abfolge abzuweichen, da die Fragen zur Vermögenssteuer vor denjenigen zur Einkommenssteuer zu behandeln sind.

1.3. Nicht eingetreten werden kann auf die Beschwerde hingegen, soweit die Beschwerdeführer die Aufhebung der Veranlagungsverfügungen vom 20. März 2017 und der nachfolgenden Einspracheentscheide verlangen. Diese Verfügungen und Entscheide sind durch den Entscheid des Verwaltungsgerichts ersetzt worden (sog. Devolutiveffekt; vgl. u.a. **BGE 134 II 142** E. 1.4 S. 144).

1.4. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht und Völkerrecht gerügt werden. Das Bundesgericht ist an die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz gebunden (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann sie nur berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Offensichtlich unrichtig ist die Sachverhaltsfeststellung, wenn sie willkürlich ist (**BGE 141 IV 249** E. 1.3.1 S. 253; **140 III 115** E. 2 S. 116 f.). Die Verletzung von Grundrechten prüft das Bundesgericht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Appellatorische Kritik ist nicht zu hören (**BGE 142 III 364** E. 2.4 S. 367 f.).

II. Kantons- und Gemeindesteuern

2.

2.1. 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 zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. (Art. 53 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990; SR 642.14; StHG; Art. 225 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Nidwalden vom 22. März 2000; StG/NW).

Auf diese Bestimmungen hat sich die Vorinstanz gestützt, um per Ende 2005 und 2006 jeweils die Aufrechnung einer Darlehensforderung von Fr. 1'368'360.-- beim steuerbaren Vermögen der Beschwerdeführer zu bestätigen. Sie hat die Aufrechnung überzeugend und sorgfältig begründet, so dass diesbezüglich im Wesentlichen auf den angefochtenen Entscheid verwiesen werden kann (vgl. dort insb. E. 6 u. 8.4).

2.2. Dagegen bringen die Beschwerdeführer mehrere Einwendungen vor, die jedoch ein anderes Ergebnis nicht zu rechtfertigen vermögen.

2.2.1. Sie machen vorab geltend, das Verwaltungsgericht sei zu Unrecht von einem Darlehensvertrag (und somit von einer entsprechenden Forderung) ausgegangen. Stattdessen habe es sich um einen (zusätzlichen) Aktionärsbindungsvertrag gehandelt.

Diese Einwendungen verkennen jedoch grundlegend, dass die zwischen der Gesellschaft und dem Beschwerdeführer (nebst weiteren beteiligten Gesellschaftern) am 28. Februar 2005 abgeschlossene Vereinbarung ausdrücklich als Darlehensvertrag bezeichnet wurde, was zudem dem geregelten Gegenstand und Inhalt entspricht. Gerade unter solchen Umständen kann es nicht an den Behörden sein, eine von den Beteiligten abweichende juristische Qualifikation vorzunehmen. Vielmehr sind diese auf das von ihnen rechtlich Verfügte zu behaften. Unbeheftlich ist auch das Argument, die Betroffenen seien juristische Laien, so dass dem von ihnen abgeschlossenen Vertrag insofern keinerlei Verbindlichkeit zukommen könne.

Im Einklang mit der ursprünglichen Bezeichnung und Qualifikation der Forderung erwirkte der Beschwerdeführer im Konkurs der Gesellschaft seinen Verlustschein so, dass er auf einem nicht befriedigten Darlehensguthaben beruhe. Unter diesen Umständen erübrigt sich weiter jegliche Diskussion darüber, ob ein Darlehen nur Geld oder auch vertretbare Sachen zum Gegenstand haben kann.

2.2.2. Ausserdem bringen die Beschwerdeführer vor, die von den Behörden als Darlehensguthaben bezeichnete Forderung sei zu keinem Zeitpunkt werthaltig oder durchsetzbar gewesen, insbesondere nicht per Ende 2005 oder 2006. Ebenso wenig habe ein Rückzahlungswille bestanden.

Dagegen hat das Verwaltungsgericht jedoch für das Bundesgericht verbindlich festgehalten (vgl. oben E. 1.4), dass die Beteiligten die hier zu beurteilende Forderung zu den beiden massgeblichen Zeitpunkten sehr wohl für vollumfänglich werthaltig und durchsetzbar (bzw. nicht einmal als unsicher) einstufen. Die Vorleistungen und das Know How waren in der Jahresrechnung 2005/2006 der Aktiengesellschaft aktiviert. Unbestritten ist weiter, dass die Bilanz der Gesellschaft per 31.12.2006 noch keinerlei Rangrücktritte seitens der Darlehensgeber enthielt (vgl. zum Ganzen E. 8.3 des angefochtenen Entscheids). Das stimmt auch mit dem Grundsatz der steuerrechtlichen Massgeblichkeit der Handelsbilanz überein.

All diese behördlichen Feststellungen versuchen die Beschwerdeführer vergeblich dadurch in Zweifel zu ziehen, dass sie geltend machen, die Gesellschafter seien nicht nur juristisch inkompetent gewesen, sondern hätten auch auf wirtschaftlicher Ebene über ungenügende Kenntnisse verfügt, was sie zu über-optimistischen Einschätzungen und somit zu den hier massgeblichen Fehlentscheidungen geführt habe. Das lasse sich durch die Einschätzung der Revisionsstelle bestätigen, die in ihrem Bericht unmissverständlich erklärt habe, dass keine werthaltige oder durchsetzbare Forderung vorgelegen habe. Auf diesen Bericht berufen sich die Beschwerdeführer jedoch zu Unrecht, wie die Vorinstanz festgehalten hat (vgl. E. 8.3 des angefochtenen Entscheids). Der vermeintliche Ausschluss jeglicher Werthaltigkeit im Bericht beschränkt sich auf Unsicherheiten betreffend technische Einzelaspekte sowie auf die allgemeine Klarstellung, wonach die massgeblichen Vermögensgegenstände deutlich weniger Wert haben könnten, wenn die Umsetzung des Projekts nicht gelingen sollte, was damals aber unbestreitbar immer noch vorausgesetzt wurde.

2.2.3. Weiter wenden die Beschwerdeführer ein, die Aufrechnung des gesamten Betrags sei auf jeden Fall bundesrechtswidrig. Es seien damals drei Gesellschafter beteiligt gewesen, so könne nicht angehen, bei einem einzigen von ihnen den Gesamtbetrag aufzurechnen.

Das Argument geht aber schon vom Ansatz her fehl, weil eine solche Gesamtaufrechnung darauf beruht, dass der Beschwerdeführer selbst einen Konkursverlustschein erwirkte, der auf den ganzen Betrag - und nicht etwa nur auf einen Drittel der besagten Summe - lautet und den Beschwerdeführer als alleinigen Gläubiger der Gesellschaft benennt (vgl. E. 6.2 des angefochtenen Entscheids). Auch das muss er sich nun entgegenhalten lassen.

Diesbezüglich entgegnet der Beschwerdeführer vergeblich, er habe den gesamten Betrag nur deshalb im Konkursverfahren eingegeben, weil der zuständige Beamte der Konkursbehörde ihn dazu aufgefordert habe. Ein solches Argument verkennt zum einen, dass es nicht um eine blosser Eingabe geht, sondern um einen rechtswirksamen Konkursverlustschein im Sinne von Art. 265 SchKG. Zum anderen müssen die (im Übrigen gänzlich unbelegt gebliebenen) ursächlichen Umstände auf Seiten der Behörde unberücksichtigt bleiben.

Im Übrigen ist festzuhalten, dass die Veranlagungsbehörde den Beschwerdeführer wiederholt dazu aufforderte, die unter Gesellschaftern geltende interne Aufteilung einzureichen. Daraufhin wurden aber zu keinem Zeitpunkt Unterlagen (z.B. ein Treuhandvertrag oder Bankbescheinigungen) eingereicht, die eine Aufteilung nach Dritteln in irgendeiner Weise beweistauglich nachgewiesen hätten (vgl. dazu E. 8.4 des angefochtenen Entscheids).

3.

3.1. Das Verwaltungsgericht hat weiter als rechtskonform eingestuft, dass die kantonale Steuerverwaltung nicht nur beim steuerbaren Vermögen Aufrechnungen vornahm, sondern die hier massgeblichen

Geschäftsabläufe gemäss Art. 21 Abs. 1 StG/NW auch mit der Einkommenssteuer erfasste. Dem kann im Ergebnis ohne weiteres zugestimmt werden (vgl. dazu die Begründung des angefochtenen Entscheids in E. 7.1 - 8.4).

3.2. Die Vorinstanz hat namentlich festgehalten, dass die Gesellschafter im Rahmen der ursprünglichen einfachen Gesellschaft Vorleistungen erbracht und projektbezogenes Know How zur Verfügung gestellt hatten, wobei es sich bei beiden Aspekten unbestreitbar um zurückzuerstattende Kosten handelte. Als im Februar 2005 die Aktiengesellschaft gegründet wurde, brachten die Beteiligten ihre Leistungen und das besagte Know How mittels der erwähnten Vereinbarung in diese Gesellschaft ein. Aus der abgeschlossenen Regelung ging klarerweise hervor, dass die Gesellschaft eine Rückerstattungspflicht hatte und sie ihrer Pflicht so schnell und vollständig wie möglich nachkommen musste, grundsätzlich noch im selben Jahr 2005. Nachdem dies nicht verwirklicht werden konnte, liess der Beschwerdeführer (zusammen mit den allfälligen anderen Beteiligten) die so erworbene Rückerstattungsforderung in Form des erwähnten, der Gesellschaft gewährten Darlehens im Umfang von EUR 1'200'000.-- stehen.

3.3. Durchaus rechtskonform hat das Verwaltungsgericht aus all diesen Feststellungen (vgl. oben E. 1.4) den rechtlichen Schluss gezogen, dass dem Beschwerdeführer ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zugeflossen war, und zwar mit Realisationszeitpunkt im hier massgeblichen Jahr 2005 (vgl. E. 7.2 u. 8.3 des angefochtenen Entscheids).

3.3.1. Diesbezüglich rechtfertigt sich ebenfalls nicht, gemäss differenzierten Feinqualifikationen zu unterscheiden, in welcher Form von geldwerten Gütern die Rückerstattungspflicht zu begleichen war, wie es die Beschwerdeführer für notwendig erachten. Es genügt festzuhalten, wie die Vorinstanz das getan hat, dass die erbrachten Vorleistungen sowie das zur Verfügung gestellte Know How zu einer fälligen Rückerstattungspflicht Anlass gegeben hatten, bevor die daraus entstandene Forderung - mangels Begleichung im Laufe des Jahres 2005 - auch beim Vermögen aufgerechnet wurde.

3.3.2. Es ist hinzuzufügen, dass die Beschwerdeführer in ihrer eigenen Sichtweise die Voraussetzungen für eine Aufrechnung beim steuerbaren Einkommen nicht grundsätzlich ausschliessen, sondern sie als erfüllt einstufen, wenn auch nur für die Periode 2004 (vgl. dazu insb. Ziff. 42 S. 25 der Beschwerdeschrift). Es ist jedoch nicht ersichtlich, warum es den Steuerbehörden hätte verwehrt sein sollen, die Aufrechnung auf den Gründungszeitpunkt der Aktiengesellschaft hin vorzunehmen, also für die hier zu beurteilende Periode 2005 (vgl. oben E. 3.2).

3.3.3. Ausgehend davon erweisen sich alle anderen Ausführungen der Beschwerdeführer in ihrer Beschwerdeschrift, in ihrer Replik und ihrer Triplik als unbehelflich, um die beim steuerbaren Einkommen vorgenommene Aufrechnung als bundesrechtswidrig zu qualifizieren.

3.4. Mit dem Einspracheentscheid wurde neu der Abzug von "Gewinnungskosten" über Fr. 260'000.-- zugelassen. Auch das kann im Ergebnis ohne weiteres bestätigt werden, ohne dass näher zu prüfen wäre, ob es sich wirklich um solche Kosten im technischen Sinne des Wortes handelt oder gegebenenfalls um eine andere Kategorie von Aufwendungen. Ebenso wenig rechtfertigt sich, zusätzliche Abzüge vom aufgerechneten Einkommen vorzunehmen, wie die Beschwerdeführer das weiterhin geltend zu machen scheinen (vgl. dazu schon E. 8.5 des angefochtenen Entscheids).

4.

In keiner Weise ersichtlich ist ausserdem, wie die Vorinstanz einen Ermessensmissbrauch bei der Sachverhaltsermittlung bzw. der Beweiswürdigung begangen haben sollte (vgl. oben E. 1.4) oder das rechtliche Gehör der Beschwerdeführer (namentlich durch eine ungenügende Begründung ihres Entscheids) verletzt hätte. Vielmehr hat sie in allen Punkten die Gründe für ihre rechtliche Würdigung sorgfältig dargelegt (vgl. dazu auch schon eingehend und überzeugend E. 2 - 4 des angefochtenen Entscheids).

III. Direkte Bundessteuer

5.

Die auf Bundesebene anwendbaren Bestimmungen stehen im Einklang mit denjenigen des kantonalen Rechts, namentlich Art. 151 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11; DBG) gegenüber Art. 225 Abs. 1 StG/NW und Art. 53 Abs. 1 StHG; dasselbe gilt für Art. 18 Abs. 1 DBG im Verhältnis zu Art. 21 Abs. 1 StG/NW. Das muss auch diesbezüglich zur Abweisung der Beschwerde führen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. oben E. 1.3).

IV. Kostenfolge

6.

Nach dem Gesagten sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Beschwerde wird betreffend die direkte Bundessteuer abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 10'000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 20. September 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Matter