

F1 24 50

URTEIL VOM 15. DEZEMBER 2025

**Kantonsgericht Wallis
Steuerrechtliche Abteilung**

Es wirken mit: Dr. Thierry Schnyder, Präsident; Frédéric Fellay, Kantonsrichter und Stéphanie Brawand, Beisitzerin, sowie Nicole Montani, Gerichtsschreiberin,

in Sachen

X _____ und Y _____, Beschwerdeführer,

gegen

KANTONALE STEUERKOMMISSION FÜR DIE NATÜRLICHEN PERSONEN,
Vorinstanz,

(Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen, Steuerperioden 2015,
2016, 2017, 2018 und 2019)

Beschwerde gegen den Entscheid vom 14. Dezember 2022.

Sachverhalt

A. Die Steuerrekurskommission hat gegenüber X _____ und Y _____ am 11. Oktober 2018 (Steuerveranlagungen 2006-2013) und 2022 (Steuerveranlagung 2014) Urteile gefällt.

B. Die Kantonale Steuerverwaltung erliess am 28. April 2022 die Veranlagungsverfügungen für die Jahre 2015, 2016, 2017, 2018 und 2019 für die beiden Steuerpflichtigen (S. 48 ff., S. 178 ff., S. 279 ff., S. 376 ff., S. 467 ff.).

C. Letztere sprachen am 16. Mai 2022 dagegen ein (S. 46 f., S. 176 f., S. 277 f., S. 374 f., S. 465 f.).

Die Erstinstanz bezog dazu am 23. Mai 2022 Stellung (S. 44 ff., S. 174 ff., S. 275 ff. S 372 ff., S. 463 ff.). Die Steuerpflichtigen deponierten am 8. Juni 2022 weitere Unterlagen für die Steuern 2015, 2016, 2017 und 2019 (S. 38 ff., S. 267 ff., S. 365 ff., S. 451 ff.).

D. Die Kantonale Steuerkommission für natürlichen Personen erstellte am 7. Dezember 2022 einen Bericht.

Die Vorinstanz fällte am 14. Dezember 2022 den Einspracheentscheid.

E. X _____ und Y _____ (Beschwerdeführer) erhoben dagegen am 20. Januar 2023 bei der Kantonalen Steuerrekurskommission Beschwerde und stellten folgende Rechtsbegehren:

- «1. Die die Steuerjahre 2015 bis und mit 2019 betreffenden Einsprachen der Steuerpflichtigen sind anhand der gemachten Ausführungen und Belege gutzuheissen.
2. Die Rekursbehörde hat im Zweifelsfalle gemäss Organisations- und Geschäftsreglement Untersuchungshandlungen anzuordnen, die Ergänzung von Unterlagen zu verlangen, die Steuerpflichtigen anzuhören.
3. Die eingangs des Schriftsatzes verlangte Akteneinsicht ist zu gewähren. Es gilt die Gründe zu ermitteln, warum die Einschreiben der Steuerpflichtigen vom 8. Juni 2022, die Steuerjahre 2015 – 2019 betreffend, keinen Eingang in den Einspracheentscheid der Steuerkommission vom 14.12.2022 gefunden hat, lagen diesen Schreiben doch exemplarisch alle Krankenversicherungspolice bei, die in der vorliegenden Rechtsschrift aufgrund der in der Stellungnahme der Steuerkommission gemachten einschlägigen Ausführungen hinterlegt werden mussten.
4. Kosten von Verfahren und Entscheid gehen zu Lasten der kantonalen Steuerverwaltung.
5. Es ist den Beschwerdeführern eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen.»

F. Die Kantonale Steuerverwaltung beantragte am 7. Juni 2023 gestützt auf die angefochtene Verfügung die vollumfängliche und kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde und verzichtete auf die Einreichung einer Stellungnahme.

G. Das Kantonsgericht teilte den Beteiligten am 11. Januar 2024 mit, neu als einzige Instanz für die Beurteilung von Beschwerden auf dem Gebiet des Kantons Wallis zuständig zu sein. Sie übernehme somit das noch hängige Dossier (S. 217). Das Kantonsgericht forderte am 13. Februar 2025 einen zusätzlichen Kostenvorschuss von Fr. 4'000.00 ein (S. 219).

H. Das Kantonsgericht ersuchte die Vorinstanz am 29. September 2025 und 24. Oktober 2025 um weitere Informationen, welche diese am 9., 29. Oktober 2025 und 3. November 2025 einreichte.

Erwägungen

1. Formelles

1.1 Das Verfahren der Verwaltungsgerichtsbarkeit findet unter Vorbehalt spezieller Bundes- oder Kantonalen Vorschriften im Rechtsmittelverfahren bei steuerrechtlichen Angelegenheiten analog Anwendung (Art. 81a Abs. 2 Gesetz über das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Oktober 1976 [VVRG; SGS/VS 172.6]; Art. 8 Ausführungsgesetz zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 24. September 1997 [AGDBG; SGS/VS 658.1]; Art. 150 Abs. 3 Steuergesetz vom 10. März 1976 [StG; SGS/VS 642.1]).

1.2 Die Steuerrechtliche Abteilung bildet seit dem 1. Januar 2024 einzige Rechtsmittelinstanz gegen Einspracheentscheide der Steuerverwaltung (Art. 81a Abs. 1 VVRG; Art. 150 Abs. 1 StG; Art. 8 AGDBG). Das Kantonsgericht hat vorliegende Angelegenheit in Dreierbesetzung zu beurteilen (Art. 65 VVRG).

1.3 Die Beschwerdeführer sind Adressaten des angefochtenen Entscheides. Sie sind als Steuerpflichtige durch diesen berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Änderung oder Aufhebung, so dass sie gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 44 Abs. 1 lit. a VVRG zur Beschwerdeführung legitimiert sind. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (Art. 80 Abs. 1 lit. b und c i.V.m. Art. 46 und Art. 48 VVRG).

1.4 Die Beschwerdeschrift hat eine gedrängte Darstellung des Sachverhalts und der Begründung unter Angabe der Beweismittel sowie die Rechtsbegehren zu enthalten, ist zu unterzeichnen und zu datieren (Art. 80 Abs. 1 lit. c i.V.m. Art. 48 Abs. 2 VVRG). Die Praxis stellt keine hohen Anforderungen an die Begründung; es reicht namentlich aus,

wenn aus dem Rechtsmittel ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird (DAUM, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern; 2. A., 2020, N. 22 zu Art. 32 VRPG). Eine appellatorische Kritik genügt hingegen nicht. Es reicht nicht aus, wenn sich die Beschwerdeführer darauf beschränken, den angefochtenen Entscheid als «ausserordentlich hart» oder «rechtswidrig» zu bezeichnen (Bundesgerichtsurteil 2C_617/2010 vom 26. November 2010 E. 2.2; vgl. MERZ; Basler Kommentar Bundesgerichtsgesetz, 3. A., 2018, N. 57 zu Art. 42 BGG). Ebenso wenig genügt es, dass der Beschwerdeführer nur angibt, welche Norm seines Erachtens verletzt sein soll, ohne aufzuzeigen, inwiefern die Vorinstanz dagegen verstossen oder die Bestimmung falsch angewendet haben soll (Bundesgerichtsurteil 1C_39/2010 vom 1. Februar 2010 E. 3, Kantonsgerichtsurteil A1 22 145 vom 26. Januar 2023 E. 1.1). Vielmehr muss unter Bezugnahme auf den angefochtenen Entscheid dargelegt werden, worin die behauptete Verletzung besteht bzw. inwiefern der angefochtene Entscheid gegen Recht verstösst. Eine Beschwerdeschrift, die sich fast wortwörtlich mit der an die Vorinstanz gerichteten Beschwerdeschrift deckt sowie der blosser Verweis auf Ausführungen in anderen Rechtsschriften oder auf die Akten genügen den Mindestanforderungen nicht (Bundesgerichtsurteil 4A_229/2024 vom 25. Juli 2024 E. 1.2 mit Hinweisen).

Die einzelnen Rügen, auf welche gegebenenfalls mangels hinreichender Begründung nicht eingetreten wird, sind jeweils unter den entsprechenden Titeln bzw. Steuerperioden erfasst.

2. Kognition, Beweiswürdigung und Begründungsanforderungen

2.1 Das Gericht hat die Angelegenheit nicht unter allen Gesichtspunkten zu überprüfen, sondern kann sich im Wesentlichen auf die gerügten Punkte beschränken (Art. 48 Abs. 2 i.V.m. Art. 80 Abs. 1 lit. c VVRG). Es können zudem nur Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitungen oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Die Unzweckmässigkeit der Verfügung kann jedoch nur in Fällen, die hier nicht zutreffen (Art. 78 Abs. 1 lit. b Ziff. 4^{bis} VVRG), überprüft werden.

2.2 Das Kantonsgericht hat die von den Beschwerdeführern eingereichten Dokumente zu den Akten genommen. Die Kantonale Steuerverwaltung hat ihre Unterlagen am 7. Juni 2023 hinterlegt. Das Kantonsgericht hat am 29. September 2025 die Vorinstanz um weitere Informationen ersucht. Der Fiskus hat diese am 9. und 29. Oktober 2025 sowie 3. November 2025 eingereicht. Die vorhandenen Akten genügen, wie die

nachfolgenden Erwägungen zeigen, zur Beurteilung der rechtserheblichen Fragen. Deshalb wird auf zusätzliche Beweisabnahmen verzichtet.

3. Sachverhalt, Streitgegenstand, Untersuchungsgrundsatz und Begründungspflicht

3.1 Der Ehegatte ist Mitglied der einfachen Gesellschaft Konsortium A _____ (S. 169). Dieses hat anfangs der Neunziger-Jahre seine Tätigkeit aufgenommen. Es bezweckt den Erwerb von Grundstücken sowie die Erstellung und den Verkauf von Appartementwohnungen.

Die B _____ AG mit Sitz in F _____ ist im Immobilienhandel und –vertrieb tätig. Y _____ ist ab 2003 einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrats gewesen (Journal Nr. xx vom xx.xx 2003).

Y _____ hat im Jahr 2001 zwei Liegenschaften xxx und xxx1 in C _____ aus einer Zwangsversteigerung für Fr. 724'275.00 gekauft (S. 161 ff.). Die Walliser Kantonalbank hat dem Konsortium A _____ 2003 ein Darlehen von Fr. 450'000.00 gewährt und dafür eine Grundpfandverschreibung auf der Parzelle xxx eintragen lassen (S. 152 ff.).

3.2 Nachfolgende Aspekte des angefochtenen Entscheids, der fünf Steuerperioden umfasst, sind strittig:

- Verluste aus selbstständiger Erwerbstätigkeit 2015/16 (vgl. E. 4);
- Appartement D _____ 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 (vgl. E. 5);
- Unterhaltskosten Halle E _____ 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 (vgl. E. 6);
- Unternutzungsabzug 2015, 2016 (vgl. E. 7);
- Katasterwerte von Liegenschaften 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 (vgl. E. 8);
- Wertschriftenverzeichnis 2015, 2016, 2017, 2019 (vgl. E. 9);
- Privat- und Geschäftsschulden 2015, 2016, 2017, 2019 (vgl. E. 10);
- Konfiskatorische Besteuerung 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 (vgl. E. 11);
- Krankheitskosten 2016, 2017, 2019 (vgl. E. 12);

3.3

3.3.1 Das Prinzip der gemischten Veranlagung (Art. 123 Abs. 1 DBG; Art. 131 Abs. 1 StG) verpflichtet die Veranlagungsbehörden und die steuerpflichtige Person, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse gemeinsam festzustellen. Behörden und steuerpflichtige Personen arbeiten

grundsätzlich zusammen auf eine richtige und vollständige Veranlagung hin. Die steuerpflichtige Person hat alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Sie muss insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG; Art. 132 Abs. 2 StG). Die steuerpflichtige Person trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit ihrer Steuererklärung (Bundesgerichtsurteil 2C_800/2016 vom 14. Februar 2017 E. 2.3 mit Hinweisen).

Die Feststellung des für die Veranlagung erheblichen Sachverhalts wird vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht. Er verpflichtet die Veranlagungsbehörde, den massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und der Steuerveranlagung nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selbst überzeugt hat. Der Behörde ist eine doppelte Pflicht auferlegt: Sie muss zum einen das erforderliche Tatsachenmaterial sammeln und zum anderen die materielle Wahrheit feststellen. Die Veranlagungsbehörde ist auch hinsichtlich solcher Tatsachen untersuchungspflichtig, die sich zugunsten der steuerpflichtigen Person auswirken (BGE 147 II 209 E. 5.1.3; ZWEIFEL / HUNZIKER, a.a.O., N. 3 f. zu Art. 123 DBG). Der Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde sind angesichts der in Frage stehenden Massenverwaltung und der beschränkten personellen Mittel der Veranlagungsbehörden Grenzen gesetzt (ZWEIFEL / HUNZIKER; a.a.O.; N. 5 zu Art. 123 DBG). Das die Veranlagungsbehörde verpflichtende Untersuchungsprinzip wird daher folgerichtig durch den Grundsatz der Mitwirkung der steuerpflichtigen Person («Kooperationsgrundsatz») ergänzt bzw. findet seine Grenzen in der Kooperationspflicht der steuerpflichtigen Person (Bundesgerichtsurteil 2C_104/2013 vom 27. September 2013, E. 2.4 mit Hinweisen; ZWEIFEL / HUNZIKER, a.a.O., N. 7 zu Art. 123 DBG).

Die steuerpflichtige Person hat die Steuerbehörde in der Sachverhaltsfeststellung aufgrund der ihr obliegenden Mitwirkungspflicht nach Kräften zu unterstützen, d.h. u.a. ihre Behauptungen zu substantizieren und die in ihrem Herrschaftsbereich befindlichen Beweismittel beizubringen, soweit ihr das zumutbar ist (BGE 147 II 209 E. 5.1.3). Die Mitwirkungspflicht wird vom Gesetz in bestimmten Verfahrenspflichten konkretisiert, welche in Sachdarstellungspflichten, Beweisleistungspflichten und in Pflichten zur Duldung von Beweiserhebungen bestehen (ZWEIFEL / HUNZIKER; a.a.O.; N. 3 zu Art. 124 DBG). Die Kooperationspflicht verlangt von der steuerpflichtigen Person, an der behördlichen Sachverhaltsermittlung mitzuwirken, um so eine gesetzmässige Besteuerung zu ermöglichen. Das Gesetz konkretisiert den Mitwirkungsgrundsatz in bestimmten Verfahrenspflichten der Steuerpflichtigen. Diese können in Sachdarstellungspflichten (z. B. Pflicht zur

Abgabe einer Steuererklärung), Beweisleistungspflichten (z. B. Pflicht zur Einreichung eines Lohnausweises) und in Pflichten zur Duldung von Beweiserhebungen (z. B. eines Augenscheins auf der selbstbewohnten Liegenschaft) bestehen. Die Verfahrenspflichten sind hinsichtlich der Sachverhaltsabklärung im Prinzip umfassend. Die von den Steuerpflichtigen geforderte Mitwirkung muss indessen verhältnismässig, d.h. geeignet und notwendig sein, um den infrage stehenden Sachverhalt abzuklären; sie hat zudem für die steuerpflichtige Person zumutbar zu sein (ZWEIFEL / BEUSCH / HUNZIKER / SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. A., 2024, S. 172).

Der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen obliegt der steuerpflichtigen Person. Sie hat die entsprechenden Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; ZWR 2006 S. 54).

3.3.2 Der Fiskus bemängelt, wie nachfolgend ersichtlich, wiederholt eine ungenügende Kooperation der Steuerpflichtigen. Derlei ergibt sich namentlich aus den zwei Berichten des Steuerexperten aus den Jahren 2003 (S. 164 ff.) und 2015 (S. 42). Die Steuerrekurskommission hat am 11. Oktober 2018 festgestellt «Grund für die lange Zeitdauer bis zur Fertigstellung des Berichts war die Weigerung der Steuerpflichtigen, die Kontoauszüge der privaten Bankkonten vorzulegen».

Die Beschwerdeführer kritisieren im Gegenzug die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes durch den Fiskus. Dieses Prinzip darf jedoch nicht dazu führen, dass die Steuerverwaltung in einem gemischten Veranlagungsverfahren verpflichtet wird, einem Steuerpflichtigen genau vorzugeben, welche Unterlagen er einzureichen hat. Es darf aber auch keine überhöhten Anforderungen an die Beweispflicht des Steuerpflichtigen ansetzen.

Sowohl Steuerpflichtiger wie Fiskus verletzen ihre entsprechenden Pflichten, was nachfolgend ersichtlich wird.

3.4 Der Fiskus ist ausserdem verpflichtet, seinen Entscheid nachvollziehbar zu begründen, was er – wie nachfolgend ersichtlich – nicht in jedem Fall in ausreichendem Masse getan hat.

4. Verluste aus selbstständiger Erwerbstätigkeit 2015/16

4.1 Steuerperiode 2015

4.1.1

4.1.1.1 Die Steuerpflichtigen haben in der Steuererklärung 2015, hinterlegt im November 2016, gemäss Bilanz des Geschäftsjahrs 2015 der einfachen Gesellschaft A _____ einen Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, resultierend aus «massiven Abschreibungen auf Immobilienwerte» von Fr. 767'368.45 deklariert (Akten Vorinstanz S. 476). Sie haben ihn auf die drei Gesellschafter gedrittelt (Akten Vorinstanz S. 486) und jedem einen Verlustabzug von Fr. 255'789.48 zugewiesen (Akten Vorinstanz S. 522).

4.1.1.2 Der Fiskus hat daraufhin die Veranlagung vorgenommen. Sein Vorgehen in Bezug auf diesen Vorgang wird in der entsprechenden Verfügung kaum thematisiert (Akten Vorinstanz S. 472 und S. 467).

4.1.1.3 Die Steuerpflichtigen haben dagegen am 16. Mai 2022 ausgesprochen: Die 2014 nicht verrechneten und 2015 deklarierten Verluste aus Beteiligungen seien belegt und vollumfänglich zum Abzug zuzulassen (Akten Vorinstanz S. 465).

4.1.1.4 Die Erstinstanz hat am 23. Mai 2022 Stellung bezogen: Die Abschreibungen von Fr. 755'064.00, die aufgrund der eingereichten Bilanz geltend gemacht worden seien, seien nicht zugelassen, da sie unbebaute Grundstücke betreffen. Die Vorinstanz hat deshalb den Verlust auf Fr. 12'394.00 reduziert. Die Veranlagungsbehörde hat ferner aufgrund der aufeinanderfolgenden Expertisen festgestellt, die Buchwerte der bebauten und unbebauten Grundstücke seien nicht belegt und könnten deswegen keinen Einkommenssteuerwert darstellen. Es werde somit kein Verlustvortrag auf der Grundlage der im Jahr 2014 geltend gemachten Ausfälle anerkannt. Diese Einbussen, die sich nicht auf den betreffenden Zeitraum bezögen, seien insbesondere aufgrund des Grundsatzes der Periodizität nicht gerechtfertigt. Auch wenn ein Verfahren bei der Steuerrekurskommission hängig sei, seien zu diesem Punkt bereits Entscheide für die anderen Gesellschafter des Konsortiums vorgelegen. Die anerkannten Ausfälle aus anderen Vorjahren seien darüber hinaus mit den übrigen Einkünften verrechnet worden (Akten Vorinstanz S. 463).

4.1.1.5 Die Steuerpflichtigen entgegneten am 8. Juni 2022, die Katasterwerte der Grundstücke Nr. xxx und xxx1 in C _____ hätten im Jahr 2013 Fr. 343'521.00 betragen, und per Ende 2014 nur noch Fr. 3'264.00. Der Minderwert resultiere, weil die

Liegenschaften gemäss Entscheid der Gemeinde C _____ nicht mehr überbaut werden könnten. Die Finanzgläubigerin habe innert kürzest möglicher Frist einen Kredit gekündigt, nachdem sie den «Auszonungsbemühungen» der Gemeinde Kenntnis erhalten habe. Die Steuerpflichtigen hätten somit die deklarierten Verluste nachweislich erlitten, weshalb sie vom Fiskus akzeptiert werden müssten. Es gehe hier um Wertberichtigungen wertlosen Wies- und Ackerlandes, welches als Bauland erworben worden sei (Akten Vorinstanz S. 456 ff.).

4.1.1.6 Die Kantonale Steuerkommission für natürliche Personen hat am 7. Dezember 2022 Stellung bezogen. Der Fiskus hat im Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2022 erwogen, in der Bilanz seien Wohnungen mit einem Wert von Fr. 558'996.00 und Grundstücke mit einem Wert von Fr. 493'763.00 bilanziert worden. Diese Liegenschaften seien in der Jahresrechnung um Fr. 755'064.00 abgeschrieben worden. Es sei pro Teilhaber ein Verlust von Fr. 255'7890.00 geltend gemacht worden. Der Fiskus habe die Abschreibungen nicht akzeptiert und bloss einen Verlust von Fr. 4'101.00 (1/3 von Fr. 12'304.00) zum Abzug zugelassen. Es stelle sich einzig die Frage, ob die Veranlagungsbehörde die geltend gemachten Abschreibungen zu Recht verweigert habe. Dies, weil die Minderungen teilweise unbebaute Grundstücke beträfen, welche nicht abgeschrieben werden dürften. Es sei darüber hinaus nicht ansatzweise ersichtlich, wie sich die aufgeführten Buchwerte für die Wohnungen und Grundstücke zusammensetzten. Die Steuerpflichtigen hätten, trotz Aufforderungen des Fiskus, diese nicht belegt. Deshalb seien die aufgeführten Buchwerte unbeachtlich und könnten nicht abgeschrieben werden (Akten Vorinstanz S. 1 f., 5 f.).

4.1.1.7 Die Beschwerdeführer rügen im Rechtsmittel vom 20. Januar 2023, die Ausführungen der Vorinstanz im Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2022 unter den Ziffern 2.1 bis 2.7 seien in Anbetracht der bekannten, deklarierten und durch Bilanzen und Erfolgsrechnungen belegten Verluste nicht nachvollziehbar. Die Vorinstanz verletze den Untersuchungsgrundsatz und ignoriere teilweise amtliche Belege (S. 203). Die Beschwerdeführer bemängeln, es sei ohne Rückfragen deklarationsabweichend entschieden und im Falle der Nichtanhandnahme auf den Rechtsmittelweg verwiesen worden (S. 202).

4.1.2

4.1.2.1 Das Einspracheverfahren stellt im Wesentlichen ein unter dem Aspekt der Wiedererwägung fortgesetztes Veranlagungsverfahren dar. Die Veranlagungsbehörde kann und muss die in der angefochtenen Verfügung festgesetzten Steuerfaktoren in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht vollumfänglich überprüfen, untersuchen und neu

würdigen. Sie ist verpflichtet, gemeinsam mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und gesetzeskonforme Besteuerung relevanten tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln (ZWEIFEL / HUNZIKER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. A.; 2022, N. 1 zu Art. 134 DBG).

4.1.2.2 Bei einem Konsortium erfolgt die Zusammenarbeit zwischen den Beteiligten meist in der Rechtsform der einfachen Gesellschaft. Der Legaldefinition von Art. 530 Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (OR; SR 220) zufolge handelt es sich bei der einfachen Gesellschaft um eine vertragliche Verbindung von mehreren natürlichen oder juristischen Personen zur Verfolgung eines gemeinsamen Zweckes. Sie bildet eine Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit, keine juristische Person und kein Träger eigener Rechte und Pflichten. Einzig die einzelnen Gesellschafter sind berechtigt und verpflichtet (TRUNIGER / HANDSCHIN, Basler Kommentar Obligationenrecht II, 6. A., 2024, N. 6 zu Art. 530 OR).

Personengemeinschaften ohne juristische Persönlichkeit, wie die einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. OR), sind keine Bundessteuerpflichtige (HUNZIKER / MAYER-KNOBEL, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. A.; 2022, N. 1a zu Art. 10 DBG). Das Einkommen von einfachen Gesellschaften wird den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet (Art. 10 DBG und Art. 7 StG) und dort besteuert. Es handelt sich dabei um Verdienste aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, sofern ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betrieben wird. Die Ermittlung des steuerbaren Gewinns erfolgt zunächst als Ganzes auf Stufe der Gesellschaft und nur das Nettoergebnis wird den Beteiligten anteilmässig zugewiesen (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, Handkommentar zum DBG, 2023, 4. A., N. 20 ff. zu Art. 10 DBG).

4.1.2.3 Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren können abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden können (Art. 31 Abs. 1 DBG und Art. 27 Abs. 1 StG). Das Instrument der Verlustverrechnung lockert das Prinzip der Periodizität, indem Einbussen vorgetragen und mit Einkünften der nachfolgenden Steuerperioden verrechnet werden. Die im DBG verankerte Verlustverrechnungsmöglichkeit erlaubt nur einen eingeschränkten Ausgleich von Gewinn- und Verlustschwankungen innerhalb der gesetzlich definierten Verlustverrechnungsperiode. Das Bundesgericht verlangt mit Blick auf die Bedeutung des Periodizitätsprinzips eine eher restriktive Auslegung der

Gesetzesbestimmungen über den Verlustvortrag (REICH / ZÜGER / BETSCHART, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], N. 2 zu Art. 31 DBG mit Hinweisen).

Die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten können bei einer selbstständigen Erwerbstätigkeit abgezogen werden. Die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen fallen darunter. Ein Ausfall ist lediglich eingetreten, wenn er vom selbstständig Erwerbenden auch tatsächlich getragen werden muss (Art. 27 Abs. 2 lit. a DBG; Art. 23 Abs. 2 StG; REICH / ZÜGER / BETSCHART, a.a.O., N. 41 zu Art. 27 DBG). Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG verlangt eine entsprechende Verbuchung der erlittenen Verluste. Dies ist ohne Weiteres aus dem Massgeblichkeitsprinzip abzuleiten. Steuerlich anerkannt werden nur Kapitalverluste, welche in eigentlichen Geschäftsbüchern oder – bei nicht zur kaufmännischen Buchführung verpflichteten Steuerpflichtigen – in den Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben gemäss Art. 125 Abs. 2 DBG ausgewiesen sind. Die Anforderungen an diese Aufstellungen ergeben sich nach den Umständen des Einzelfalls, insb. nach Art der Geschäftstätigkeit und deren Umfang. Es ist sicherzustellen, dass die Aufzeichnungen die vollständige und zuverlässige Erfassung des Geschäftseinkommens und -vermögens gewährleisten und eine zumutbare Überprüfung durch die Steuerbehörden zulassen (REICH / ZÜGER / BETSCHART, a.a.O., N. 43 zu Art. 27 DBG).

4.1.2.4 Geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven sind nach Art. 28 DBG und Art. 24 StG zulässig, soweit sie buchmässig oder, bei vereinfachter Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind. Grund und Boden unterliegen in der Regel keiner Abnutzung und sind damit auch nicht abschreibungsbedürftig. Anders verhält es sich nur bei beschränkter Nutzungsdauer der Liegenschaft wie bei Wertabnahmen infolge raumplanerischer Massnahmen, Naturereignissen oder einem Konjunkturrückgang (Bundesgerichtsurteil 2C_142/2012 vom 12. Dezember 2013 E. 2.5). Eine Abschreibung ist bei unbebauten Grundstücken in der Regel nicht erforderlich, da sie im Allgemeinen keinem nutzungsbedingten Wertverzehr unterliegen. Die planmässige Abschreibung von Gebäuden richtet sich nach der Nutzungsdauer. Der verbleibende Restwert kann jedoch nicht unbesehen übernommen werden, sondern ist allenfalls durch zusätzliche Wertberichtigungen herabzusetzen, sollten der Nutzwert und der Verkehrswert tiefer sein (Urteil des Luzerner Kantonsgerichts vom 17. Oktober 2014 in LGVE 2014 IV Nr. 11).

Der Steuerpflichtige hat im Zusammenhang mit der Wertkorrektur auf Aktiven auf den Zeitpunkt der Erkennbarkeit des Wertverlustes abzustellen, auch wenn es sich dabei um eine Rückstellung i.w.S. (provisorischer Wertverlust) gehandelt hätte und der Aufwand

in Form einer Abschreibung (definitiver Wertverlust) nachgeholt wird (KALAITZIDAKIS, Periodische Besteuerung des Gewinns, Konflikte und Auswege, 2024, S. 306).

Die Abschreibung hat, um steuerlich berücksichtigt zu werden, spätestens zu erfolgen, wenn in guten Treuen angenommen werden muss, dass die Forderung uneinbringlich geworden ist (BGE 137 II 353 E. 6.4.5; Bundesgerichtsurteil vom 28. März 2025 in StR 80/2025 S. 503; vgl. die Praxis des Steueramts Zürich gemäss Urteil des Zürcher Verwaltungsgericht, SB.2024.00039 vom 16. Oktober 2024 E. 5.2.1).

Das Bundesgericht hat in seinem Leitentscheid BGE 137 II 353 ausnahmsweise eine steuerwirksame Abschreibung zugelassen, die an die Stelle einer vorgängig zu bildenden Rückstellung i.w.S. getreten war. Es hat damit die reduzierte Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen, trotz Verzicht auf die Verbuchung eines provisorischen Verlusts, zugelassen. Es knüpft dabei jedoch, im Unterschied zu den vorangehenden Entscheiden, auffällig stark an den buchhalterischen Ermessensspielraum und den guten Glauben der Steuerpflichtigen an und setzt einen hinreichenden Zusammenhang zwischen dem Zeitpunkt der Verbuchung und dem Verlust voraus. Die gleiche Instanz verneint hingegen im Bundesgerichtsurteil 2C_972/2018 vom 2. Oktober 2019, mangels guten Glaubens, die Abzugsfähigkeit (KALAITZIDAKIS, Periodische Besteuerung des Gewinns, Konflikte und Auswege, S. 276).

Eine positive Gewinneinschätzung schliesst notwendigerweise die Feststellung mit ein, dass kein verrechenbarer Verlustvortrag (mehr) vorhanden ist. Dabei handelt es sich um die Feststellung einer dauernden, von den besonderen Verhältnissen der einzelnen Steuerperiode grundsätzlich unabhängigen Rechtslage. Der Entscheid wirkt periodenübergreifend. Eine nicht auf null lautende rechtskräftige Gewinneinschätzung schliesst folglich die spätere Berücksichtigung von Verlustüberschüssen generell aus, und zwar unabhängig davon, ob die frühere Einschätzung als solche nach pflichtgemäßem Ermessen oder als ordentliche ergangen ist. Eine andere Lösung wäre mit der Rechtssicherheit nicht vereinbar (Bundesgerichtsurteil 2C_696/2013 vom 29. April 2014 E. 3.4.1; vgl. dazu auch das Urteil des Aargauer Spezialverwaltungsgerichts, 3-RV.2020.175 vom 21. Oktober 2021 E. 8.3.3).

4.1.3

4.1.3.1 Es fällt im vorliegenden Prozess generell auf, dass sich der Fiskus über die unzureichende Kooperation der Steuerpflichtigen beklagt. Letztere reichen wiederholt Unterlagen nicht ein und verweisen anschliessend auf den Untersuchungsgrundsatz,

wonach der Fiskus dem Steuerpflichtigen die erforderlichen Unterlagen einfordern und sie dabei konkret nennen müsse.

4.1.3.2 Die kantonale Steuerverwaltung hat vorliegend auf deren Einsprache vom 16. Mai 2022 am 23. Mai 2022 erläutert, weshalb die Verluste oder Abschreibungen des Konsortiums A _____ nicht akzeptiert werden: Der Wert unbebauter Grundstücke könne nicht abgeschrieben werden und die Buchwerte der unbebauten und bebauten Grundstücke sei nicht belegt worden (Akten Vorinstanz S. 463).

4.1.3.3 Die Steuerpflichtigen hat im Rahmen des vorliegenden Prozesses und unter Beachtung seiner Kooperationspflicht hinreichend Gelegenheit gehabt, die nicht anerkannten Verluste zu belegen und dabei auch nachzuweisen, wann diese erkennbar gewesen sind.

Folgende Dokumente sind dabei insbesondere beachtlich:

4.1.3.3.1 Die Steuerpflichtigen haben argumentiert, die Grundstücke Nrn. xxx und xxx1 befänden sich in den Planungszonen und seien deshalb unüberbaubar (Akten Vorinstanz S. 456). Der Erlass einer Planungszone dürfte für die Konsortanten durchaus ein deutliches Zeichen gewesen sein, der Wert der Liegenschaften könnte sich reduzieren.

4.1.3.3.2 Die Steuerpflichtigen geben weiter an, sie hätten die zwei Liegenschaften im Jahr 2001 im Rahmen einer Zwangsversteigerung erworben (S. 205) und nach Problemen im Baubewilligungsverfahren den «Zuschlagsentscheid (ergebnislos)» bis vor Kantonsgericht angefochten. Es sei ihnen klar gewesen, dass die Parzellen auf den Wert von Wies- und Ackerland hätten abgeschrieben werden müssen. Sie hätten dies per 31. Dezember 2006 durchsetzen wollen, was der Fiskus verweigert habe (S. 204). Die Steuerpflichtigen haben demnach spätestens 2006 ihre Fehlinvestition erkannt und versucht, Massnahmen einzuleiten.

4.1.3.3.3 Der Fiskus hat laut einer Expertise aus dem Jahr 2003 moniert, die Gesellschafter hätten trotz wiederholter Aufforderungen keine Abrechnungen hinterlegt. Gewinne aus dem gewerbsmässigen Liegenschaftshandel seien bei der Realisierung zu versteuern (S. 165).

Der gleiche Steuerexperte hat am 18. Mai 2015 Kontendetails vom Konsortium eingefordert (S. 164).

Die Akten enthalten eine «Aktennotiz z.H. der Veranlagungsbehörde C _____» vom 9. September 2015, die vom gleichen Steuerexperten verfasst worden ist. Das Ziel sei gewesen, die Bilanzen und Erfolgsrechnungen des Konsortiums ab dem Geschäftsjahr 2003 zu prüfen. Der Gutachter habe lediglich die Geschäftsabschlüsse der Jahre 2005-2013 vorgelegt erhalten, da der Beschwerdeführer auf die gesetzliche Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren verwiesen habe. Die Gesellschafter hätten die in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Verluste nicht deklariert und die Geschäftsabschlüsse der Jahre 2003-2013 seien in den Steuererklärungen nicht beigelegt worden. Die in den Erfolgsrechnungen ausgewiesenen Ergebnisse für die Jahre 2005-2013 könnten somit nicht akzeptiert werden (S. 42 f.).

Die Akten enthalten zusätzlich eine Mitteilung vom 4. Oktober 2018 des Steuerpflichtigen, in welcher er wiederholt auf die Notiz Bezug nimmt und mehrfach erörtert, das Konsortium sei nicht buchführungspflichtig. Der Steuerexperte habe eine überwiegend virtuelle Einschätzung ohne reale Belege vorgenommen. Er beurteile Sachverhalte, die er mangels Unterlagen nicht kennen und bewerten könne. Die einschlägigen Unterlagen befänden sich in F _____ und der Fiskus solle dort einen Prüfungstermin ansetzen (S. 40 f.).

Die Mitglieder des Konsortiums haben dem Fiskus, wie aus den Schreiben hervorgeht, zumindest bis 2018 nicht die gewünschten Unterlagen vorgelegt und die Verluste in ihren Steuererklärungen nicht ordnungsgemäss deklariert. Alleine Letzteres verhindert gemäss oben zitierter bundesgerichtlicher Rechtsprechung die nachträgliche ausserordentliche Abschreibung.

4.1.3.3.4 Die Beschwerdeführer machen geltend, die WKB habe nach der «Auszonung» den Kredit zurückverlangt, welcher durch die Liegenschaften gesichert gewesen sei (S. 204). Die Rückleistungen an die Kreditgeberin sind im Jahr 2012 erfolgt (S. 142). Die Konsortanten hätten allerspätestens zu diesem Zeitpunkt den erheblichen Wertverlust der Grundstücke realisiert.

4.1.3.3.5 Der Steuerpflichtige verweist in diesem Rechtsmittel auf «amtliche Steuerwertkorrekturen, Belege 6a+b, 7a+b» (S. 202). Es stellt sich bei den nicht unterzeichneten, aktenkundigen Aufstellungen zunächst einmal die Frage, wer sie verfasst hat. Der gemäss Liste angepasste Wert beider Liegenschaften ist laut diesen Aufstellungen zwischen 2011 (S. 151) und 2014 (S. 147) erfolgt.

4.1.3.3.6 Aktenkundige, nicht unterzeichnete, Bilanzen des Konsortiums betreffen Immobilienwerte der Jahre 2010, 2011 und 2012. Der Wert der zum Verkauf bestimmten

(zum Verkauf vorgesehenen) Grundstücke hätte sich in diesen Jahren nicht nennenswert verändert und beliefe sich auf Fr. 1'248'827.15 (S. 137 ff.). Eine Notiz vom 2. März 2015, welche vom Steuerpflichtigen verfasst ist, enthält die Bemerkung «ab 2015 müssen aus dem Aktivum Fr. 1'248'827.15 die Parzellen xxx und xxx1 im Nettobetrag von Fr. 710'000 so schnell wie möglich auf den neuen Katasterwert gemäss Grundbuchauszug abgewertet werden» (S. 10). Eine weitere vergleichbare Aktennotiz vom 4. Juli 2016 enthält die Ausführungen, «Zum Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz per 31.12.2015 ist i.S. Verkauf der Parzellen xxx und xxx1 ein erzielbarer Bruttoverkaufserlös von Fr. 200'000.00 in Sicht, d.h. diese Parzellen werden in der Bilanz per 31.12.2015 mit Brutto Fr. 200'000.00 bewertet [...] In 2015 werden die zum Verkauf bestimmten Grundstücke im Betrage von Fr. 1'248'827.15 (Wert per 31.12.2014) um den ersten Bewertungsverlust aus der Auszonung der Parzellen xxx und xxx1 in Höhe von Fr. 755'064.15 abgewertet. Der so entstehende Verlust in 2015 ist dann den Konsortanten zuzuteilen, s. Bilanz per 31. Dezember 2015. In 2016 muss die Situation anhand von eventuellen Verkäufen wieder neu beurteilt werden. Sollte das Rechtsgeschäft Verkauf Parzellen xxx und xxx1 in 2016 nicht vollzogen werden können, sind diese Parzellen auf ihren Katasterwert abzuschreiben und weitere Grundstückabwertungen vorzunehmen» (S. 9). Weitere vergleichbare Notizen bestätigen, die beiden Grundstücke seien zumindest bis 2019 nicht veräussert worden (S. 5 ff.).

4.1.3.3.7 Die eingereichte Erfolgsrechnung 2015 bescheinigt Abschreibungen von Fr. 755'064.15 (Akten Vorinstanz S. 476).

4.1.3.3.8 Die Steuerpflichtigen haben im Beschwerdeverfahren den Entscheid der Schatzungskommission vom 28. Januar 2016 eingereicht (S. 120 ff.). Sie haben dort eine Entschädigung wegen materieller Enteignung geltend gemacht. Diese Ausführungen bestätigen, die Grundstücke xxx und xxx1 seien am 24. Juni 2009, nach der Homologation des neuen Bau- und Zonenreglements durch den Staatsrat nicht eingezont worden. Dies habe einen erheblichen Wertverlust verursacht.

4.1.3.3.9 Ein rechtskräftiges Urteil der Steuerrekurskommission vom 10. November 2022 macht die Steuerpflichtigen bereits auf das Periodizitätsprinzip bei der Geltendmachung von Geschäftsschulden aufmerksam. Es bescheinigt, «in casu haben die Steuerpflichtigen in den letzten sieben Steuerperioden, welche dem Steuerjahr 2014 vorausgingen, keine Verluste aus dem Konsortium A _____ deklariert. Hinzu kommt, dass die rechtskräftige Veranlagungsverfügung der Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 2013 ein Einkommen aufweist, das nicht mit Verlusten aus dem Konsortium A _____ verrechnet worden ist.» Demnach wäre lediglich zu überprüfen, ob für das

Geschäftsjahr 2015 ein steuerrechtlich relevanter Verlust entstanden ist, da für die vorangegangenen Jahre kein Verlust vorliegt.

4.1.3.3.10 Die Parteien sind sich noch 2018 einig, Unterlagen fehlten. Sie könnten, laut Vorschlag der Steuerpflichtigen, in F _____ eingesehen werden. Dies beweist die ungenügende Kooperation der Steuerpflichtigen.

Ausserordentliche Abschreibungen oder Verluste wegen der Parzellen xxx und xxx1 hätten, sofern sie ausnahmsweise zulässig wären, frühzeitiger geltend gemacht werden müssen. Die Steuerpflichtigen wollen dies bereits im Jahr 2006 erfolglos versucht haben. Die Verluste haben sich spätestens beim Erlass des Nutzungsplans im Jahr 2009 manifestiert, zumal die für den Bau vorgesehenen Liegenschaften nicht in die Bauzone eingezont worden waren. Die im Baubereich tätigen Beschwerdeführer machen ausserdem geltend, sie hätten im Jahr 2012 ein Darlehen, welches durch die entsprechende Liegenschaft gesichert war, zurückbezahlen müssen. Die Konsortanten hätten somit aller spätestens zu diesem Zeitpunkt die Wertminderung der beiden Liegenschaften erkannt und abschreiben müssen. Die Beteiligten haben trotzdem darauf verzichtet, den Verlust ordnungsgemäss zu deklarieren und rechtzeitig die erforderlichen Unterlagen einzureichen. Sie versuchen dies nun nachträglich im Jahr 2015 nachzuholen.

Eine spätestens 2009 eingetretene Wertminderung kann unter diesen Umständen nicht mehr in der Veranlagung 2015 berücksichtigt werden. Die von den Beschwerdeführern verlangte ausserordentliche Abschreibung erweist sich in jedem Fall als unzulässig, weil sie, selbst wenn sie gerechtfertigt und hinreichend belegt wäre, in Verletzung des steuerrechtlichen Periodizitätsprinzips deutlich verspätet wahrgenommen wird. Das Vorgehen ist den Steuerpflichtigen, welche im Verlaufe der Jahre zu wenig kooperiert haben, anzurechnen.

4.2 Steuerjahr 2016

4.2.1

4.2.1.1 Die Steuerpflichtigen haben die Steuererklärung eingereicht und einen Beteiligungsverlust von Fr. 45'342.00 geltend gemacht. Es handelt sich, laut Legende vom 16. Oktober 2017, um eine weitere Abschreibung des Werts der Liegenschaften xxx und xxx1, da diese «zu keinem Preis» (S. 8) hätten verkauft werden können.

4.2.1.2 Der Fiskus hat am 28. April 2022 die Veranlagung vorgenommen und das Einkommen aus Gesellschaften korrigiert: «reprise amortissement et charges non admises» (Akten Vorinstanz S. 376).

4.2.1.3 Die Steuerpflichtigen haben dagegen ausgesprochen: «Der deklarierte und belegte Verlust aus Beteiligung in Höhe von Fr. 45'342 ist zum Abzug zuzulassen, zuzüglich der Verlustvorträge aus den Steuerjahren 2014 und 2015 (Akten Vorinstanz S. 374).

4.2.1.4 Der Fiskus hat in der Stellungnahme ausgeführt, die Veranlagungsbehörde habe die Abschreibungen auf den Grundstücken nicht akzeptiert und den Verlust auf Fr. 1'300.00 reduziert. Sie argumentiert zum einen, der Wert unbebauter Grundstücke könne nicht abgeschrieben werden und zum andern seien die Buchwerte der bebauten und unbebauten Grundstücke fehlerhaft und können daher keinen für die Einkommenssteuer massgeblichen Wert darstellen. (Akten Vorinstanz S. 372).

4.2.1.5 Die Steuerpflichtigen entgegnen, sie würden auf die gemachten Ausführungen der Steuerperiode 2015 verweisen und ergänzen, die Verweigerung der deklarierten Verluste würde gegen das Willkürverbot gemäss Art. 9 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) sowie gegen das Gebot einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen (Akten Vorinstanz S. 365).

4.2.1.6 Der Bericht des Fiskus vom 7. Dezember 2022 (Akten Vorinstanz S. 6) sowie der Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2022 (Akten Vorinstanz S. 2) erwägen, die Steuerpflichtigen hätten einen Verlust von Fr. 45'342.00 (1/3 von Fr. 136'027.00) geltend gemacht. Die Steuerbehörde habe die Abschreibungen auf den Grundstücken von Fr. 134'730.00 nicht akzeptiert und den Verlust auf Fr. 1'300.00 reduziert. Der Fiskus erwähnt weiter, dass auch 2016 unbebaute Grundstücke nicht abgeschrieben werden könnten. Die Buchwerte der bebauten und unbebauten Grundstücke seien nicht fehlerhaft und könnten daher nicht als Einkommenssteuerwert gelten (Akten Vorinstanz S. 2, 6).

4.2.1.7 Die Beschwerdeführer rügen in der Beschwerde vom 20. Januar 2023, die Betrachtungsweise des Fiskus verletze das Totalgewinnprinzip, welches im konkreten Fall höher zu bewerten ist als das von den Steuerpflichtigen bestrittene, vom Fiskus angewandte Periodizitätsprinzip. «Demnach ist eine Nachholung einer Bewertungskorrektur von Aktiva in einer späteren Steuerperiode erlaubt, wenn die Unterlassung nicht missbräuchlich erfolgt ist, was vorliegend aktenkundig zweifelsfrei nicht der Fall ist» (S. 196).

4.2.2 Das Totalgewinnprinzip gilt als Ausfluss des verfassungsrechtlich verankerten Leistungsfähigkeitsprinzips. Ein Unternehmen kann demnach über die ganze Lebensdauer hinweg betrachtet nur insoweit besteuert werden, als es einen Totalgewinn erzielt hat. Die Besteuerung darf höchstens die Summe aller Periodenergebnisse eines

Unternehmens während seines Bestehens umfassen. Die durchaus kritische neuere steuerrechtliche Literatur bestätigt jedoch auch, dass das Totalgewinnprinzip im geltenden Recht bislang nicht vollständig umgesetzt ist und durch das Periodizitätsprinzip eingeschränkt wird (LOCHER / GIGER / PEDROLI, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer II. Teil, 2. A., 2022, N. 88 zu Art. 58 DBG mit Hinweisen; KALAITZIDAKIS, Periodische Besteuerung des Gewinns, Konflikte und Auswege, 2024, S. 280 mit Hinweisen).

Der Fiskus hat bei der Umsetzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Periodizitätsprinzip wegen seiner Verankerung im Gesetz gegenüber dem Grundsatz der Besteuerung des Totalgewinns der Vorzug zu geben (Bundesgerichtsurteil 2C_986/2017 vom 28. Juni 2018 E. 6.1; vgl. die Besprechung zu verschiedenen Bundesgerichtsentscheiden in KALAITZIDAKIS, a.a.O., ab S. 275). Das Totalgewinnprinzip stellt hingegen ein insgesamt recht breites Konzept dar und ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Wesentlichen auf die periodenübergreifende Anrechnung noch nicht verrechneter Verluste beschränkt (vgl. E. 4.1.2.3; Bundesgerichtsurteil 9C_664/2024. vom 3. Juni 2025 E. 4.2).

4.2.3 Die Veranlagung 2016 darf gemäss Periodizitätsprinzip keine 2009 eingetretene Wertminderung berücksichtigen. Diesbezüglich kann auf obige Ausführungen (vgl. E. 4.2.2) verwiesen werden.

Dies gilt im vorliegenden Fall gemäss obigen Ausführungen selbst, wenn ein Verstoss gegen den Grundsatz der Besteuerung des Totalgewinns vorläge.

5. Appartement D _____

5.1 Steuerperiode 2015

5.1.1

5.1.1.1 Die Steuerpflichtigen haben in der Steuererklärung Einkommen aus Liegenschaften im Wallis (Ziff. 1110) von Fr. 17'890.00 deklariert und für die Wohnung folgende Auflistung eingereicht (Akten Vorinstanz S. 488):

Mietzins bis 31.08.2015 (8 x Fr. 1'500.00)	Fr. 12'000.00
20 % Möblierungsabzug	Fr. 2'400.00
Betriebs- und Verwaltungskosten (nachfolgend B+V-Kosten) für 2015	Fr. 5'886.35
Erhöhung Reservefonds	Fr. 2'520.00
Rechnung G _____ vom 30.09.2015	Fr. 163.60
Rechnung H _____ vom 27.05.2015	Fr. 377.55
Nettomiettertrag	Fr. 652'50

5.1.1.2 Der Fiskus hat in der Veranlagungsverfügung vom 28. April 2022 das Einkommen aus Liegenschaften auf Fr. 33'731.00 erhöht.

5.1.1.3 Die Steuerpflichtigen haben daraufhin am 16. Mai 2022 ausgesprochen: Die unter Ziff. 1110 ausgewiesenen Liegenschaftserträge seien nicht zutreffend. Es sei nachzuweisen, welche und in welcher Höhe die Unterhaltskosten nicht zum Abzug zugelassen worden seien sowie zu erklären, weshalb der beantragte Unternutzungsabzug nicht berücksichtigt worden sei.

5.1.1.4 Der Fiskus hat am 23. Mai 2022 argumentiert, der Abzug in Zusammenhang mit der teilmöblierten Vermietung der Wohnung sei abgewiesen worden. Ebenso die Rechnung der Anwältin von Fr. 377.55, da diese keine Anschaffungskosten beinhalte.

5.1.1.5 Die Beschwerdeführer entgegneten am 8. Juni 2022, die Wohnung sei mehr als 15 Jahren möbliert vermietet worden. Die Rechnung der Anwältin sei im Interesse der Steuerpflichtigen und der Mieter erforderlich gewesen. Es sei um die Ablesung des Öltanks via Keller der Eigentümer / Mieter gegangen und dies hätten die Mieter nicht mehr ohne Voranmeldung geduldet.

5.1.1.6 Die Kantonale Steuerkommission für juristische Personen hat am 7. Dezember 2022 festgehalten, die Leistungen der Anwältin sei im Zusammenhang mit Streitigkeiten der Stockwerkeigenschaften erfolgt. Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid erläutert, die Rechnungen der Anwältin von Fr. 377.15 stehen in keinem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung. Der Fiskus habe zudem festgehalten, die Steuerpflichtigen erbringen keinen Nachweis, wonach die Wohnung 2015

vollständig möbliert gewesen sei. Es liege nur ein Mietvertrag ab dem Steuerjahr 2017 vor, wonach die Wohnung möbliert gewesen sei.

5.1.1.7 Die Beschwerdeführer rügen, die Rechnung der Anwältin von Fr. 377.15 sei zum Abzug zuzulassen. Es sei um die Regulierung von Differenzen zwischen der StWE-Gemeinschaft und den Mietern gegangen. Die Leistung hänge unmittelbar mit der Einkommenserzielung aus dieser Wohnung zusammen (S. 201). Die Steuerpflichtigen beharrten ferner auf den deklarierten Möblierungsabzug von 20 % . Es sei Aufgabe der Veranlagungsbehörde aufgrund ihres Untersuchungsauftrages, die Steuerpflichtigen zu einer allfälligen ergänzenden Beweisführung aufzufordern (S. 201). Die Beschwerdeführer hätten mit der Beschwerde u.a. einen Mietvertrag mit Mietbeginn am 1. Juni 2010 in der die Wohnung teilmöbliert ist, einen Anschluss-Mietvertrag mit Mietbeginn am 14. September 2012 (teilmöbliert), sowie einen Mietvertrag mit Mietbeginn vom 15. Juli 2017 (möbliert), eingereicht (S. 109 ff.).

5.1.2 Leistungen der Rechtsvertreterin

5.1.2.1 Die Steuerpflichtigen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte bei Liegenschaften im Privatvermögen abziehen. Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bestimmt, welche Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können. Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (Art. 32 Abs. 2 DBG, Art. 9 Abs. 3 StHG und Art. 28 Abs. 2 StG).

Die Liegenschaftsunterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Drittverwaltungskosten gelten als Unterhaltskosten (LISSI / DINI, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. A., 2022, N. 14 zu Art. 32 DBG).

Unterhaltskosten i.e.S. sind die Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellen (Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 ESTV-Liegenschaftskostenverordnung). Sie sollen das Grundstück in seinem Wert erhalten. Solche Unterhaltskosten i.e.S. werden in Instandhaltungskosten, worunter die regelmässig anfallenden Auslagen verstanden werden, um die Funktionsfähigkeit sicherzustellen (z.B. kleinere Ausbesserungen), die (Wieder-) Instandstellungskosten, welche in grösseren Zeitabständen anfallen und dazu dienen, das Objekt ertragsfähig zu erhalten (z.B. Neutapezieren, Neuanstrich oder

Fassadenrenovation) und Kosten für den Ersatz veralteter Installationen wie Kücheneinrichtungen, sanitäre Installationen, Heizungsanlagen etc. unterteilt (LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., 2019, N. 26 zu Art. 32 mit Hinweisen).

Der Begriff der Unterhaltskosten i.e.S. ist sodann weit zu fassen und umfasst neben körperlichen Instandhaltungsarbeiten auch *rechtliche Massnahmen*, die der Erhaltung des Grundstückswerts dienen. Aufwendungen einer steuerpflichtigen Person, die durch anwaltliche Unterstützung eine den Liegenschaftswert beeinträchtigende Umzonung abzuwenden vermag, gelten als Unterhaltskosten. Die betreffenden Aufwendungen müssen objektiv zur Bewahrung des bisherigen Zustands der Liegenschaft beitragen. Auch Advokatenauslagen, die der Erhaltung des Nutzwertes einer Liegenschaft dienen, sind steuerlich abzugsfähig. Anwaltskosten, die im Zusammenhang mit einer Strafanzeige gegen einen Schadensverursacher am Grundstück entstehen, sind hingegen nicht abzugsfähig, weil sie nicht der Erhaltung der Einkommensquelle dienen (LOCHER, a.a.O., N. 28 zu Art. 32 DBG mit Hinweisen).

5.1.2.2 Die Steuerpflichtigen erläutern, die Advokatenentschädigungen seien mit dem Ziel um eine Regulierung von Differenzen zwischen der Stockwerkeigentümerschaft und dem Mieter entstanden. Dies habe insoweit einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aus dieser Wohnung.

5.1.2.3 Der Vermieter kann dem Mieter vorliegend kündigen und die Wohnung an eine andere Person vermieten. Die hier erstatteten Anwaltskosten hängen somit nicht direkt und unmittelbar mit der Einkommenserzielung zusammen. Die Liegenschaft wird durch die Regulierung der Streitigkeit zwischen dem Mieter und der Stockwerkeigentümerschaft weder erhalten, instand gestellt noch wird der konkrete Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes ersetzt. Vorliegende Tätigkeit der Anwältin bewirkt weder einen werterhaltenden Charakter noch eine wertvermehrende Veränderung für die Liegenschaft. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

5.1.3 Möbliertungsabzug

5.1.3.1 Die Steuerpflichtigen werfen der Veranlagungsbehörde vor, sie hätten zu einer allfälligen ergänzenden Beweisführung aufgefordert werden müssen. Der deklarierte Möbliertungsabzug sei belegt. Es obliege der Veranlagungsbehörde, den Steuerpflichtigen konkret mitzuteilen, welche Einrichtungsgegenstände zur «vollständigen» Möbliertung und damit zum 20%igen Möbliertungsabzug noch fehlten (S. 200 f.).

5.1.3.2 Die Steuerpflichtigen können bei vermieteten Grundstücken sämtliche Betriebskosten steuerlich geltend machen, sofern diese nicht ausdrücklich durch Zahlungen der Mieter abgegolten sind. Der Vermieter kann zusätzlich zu den abzugsfähigen Kosten eines selbstnutzenden Eigentümers – sofern keine gesonderte Vergütung durch die Mieter erfolgt – folgende Aufwendungen als Unterhaltskosten steuerlich geltend machen: Verbrauchskosten für Wasser, Gas, Strom, Heizung, Warmwasseraufbereitung und Beleuchtung sowie Ausgaben für Hauswartdienste, Reinigung und Liftbetrieb (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, N. 103 f. zu Art. 32 DBG).

Unterhaltskosten im Zusammenhang mit Liegenschaften können grundsätzlich für sämtliche Nutzungsobjekte geltend gemacht werden, die unter den Grundstücksbegriff gemäss Art. 655 ZGB fallen und deren Nutzung steuerlich relevant ist. Voraussetzung ist jedoch stets, dass diese Aufwendungen die allgemeinen Kriterien der Abzugsfähigkeit erfüllen, wie sie nachfolgend erläutert werden (LISSI / DINI; a.a.O., N. 15 zu Art. 32 DBG). Unterhaltskosten sowie die weiteren in Art. 32 Abs. 2 DBG (oder Art. 28 Abs. 2 StG) genannten Aufwendungen müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Erzielung des Einkommens stehen, damit sie als Gewinnungskosten des Einkommens aus unbeweglichem Vermögen anerkannt werden können. «Notwendig» bedeutet auch in diesem Bereich nicht, dass die Aufwendungen aus objektiver Sicht als sinnvoll oder nützlich erscheinen müssen. Es ist vielmehr erforderlich, dass die Aufwendungen nach allgemeiner, branchenüblicher Auffassung grundsätzlich geeignet sind, den Nutzungswert eines Liegenschaftsgutes zu erhalten (LISSI / DINI, a.a.O., N. 16 zu Art. 32 DBG).

Erträge aus unbeweglichem Vermögen sind gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 17 Abs. 1 lit. a StG steuerbar. Dies gilt insbesondere für Einkünfte aus Vermietung. Die kantonale Steuerverwaltung ermöglicht gemäss Wegleitung in der Regel ein Abzug von 20 % auf das Einkommen aus möbliert vermieteten Liegenschaften von den effektiven Einnahmen (exklusive Entschädigung für Heizung, Licht und Wasser). Dieser Abzug beinhaltet folgende Kosten: Reinigungsartikel, Betreuung, Inkasso, Gästeempfang, Transport, Repräsentationspesen, Jubiläum, Werbung, Inserate, Prospekte, Internet, Büromaterial, Porto, Telefon, EDV, Hard- und Software, Tourismusförderungstaxen, Beiträge Tourismus, Mobiliarversicherung, Abschreibung Mobiliar, Wäsche, Geschirr usw. (beispielhaft: Wegleitung 2024 S. 16; https://www.vs.ch/documents/508074/36083053/Guide_2024_D_final.pdf/b0b9019f-186e-b76d-2709-4a8993a9ef75?t=1735552820239, zuletzt abgerufen am 17.

September 2025). Ein solcher Pauschalabzug wird auch in anderen Kantonen als vertretbar bezeichnet (St. Gallen, Verwaltungsgericht, B_2008_171 vom 19. Februar 2009 E. 2.6) und vereinfacht die aufwendige Ermittlung von Abzügen.

5.1.3.3 Die Steuerpflichtigen haben im Rahmen des Beschwerdeverfahrens die entsprechenden Mietverträge vorgelegt.

Aus den Unterlagen geht hervor, dass bis zum 15. Juli 2017 lediglich teilmöblierte Vermietungen vorgelegen haben. Der Mietvertrag vom 6. Juni 2010 präzisiert z.B., die Wohnung sei «teilmöbliert gemäss separater Liste». Es handelt sich vorliegend im Besonderen um einzelangefertigte und montierte Einbauschränke in den kleinen und im grossen Schlafzimmer. Das im grossen Schlafzimmer zusätzlich zum Einbauschrank gehörende Bettgestell mit integrierten Nachttischen wird auf ausdrücklichen Wunsch der Mieter herausgenommen und ausgelagert. Die im Wohnzimmer installierte Schrankwand wird ebenfalls herausgenommen und alle weiteren hier nicht erwähnten Möbel- und Inventargegenstände, die nicht im Eigentum der Vormieter stehen (S. 114). Auch der Mietvertrag vom 14. September 2012 präzisiert in Bezug auf die Teilmöblierung, es liege eine separate Liste vor. Als Möbel handle es sich «vorliegend im Besonderen um einzelangefertigte und montierte Einbauschränke in den kleinen und im grossen Schlafzimmer» (S. 112). Diese Belege erwecken den Eindruck, v.a. Einbauschränke, also fest verankerte Objekte, bildeten Teil des Mietgegenstands.

Die Beschwerdeführer verweisen auf aktenkundige Fotos. Diese helfen aus zwei Gründen nicht weiter: Es könnte sich um Ablichtungen zum Mietvertrag vom 13. Juni 2017 handeln, zumal dort Bilder aus Beweisgründen erstellt worden sind (S. 201). Abgelichtete Objekte in einer Wohnung können ferner nicht einer Person als Eigentümerin zugeordnet werden, d.h. sie können teilweise auch der Mieterschaft gehören. Die Akten enthalten Inventarlisten zur entsprechenden Wohnung, welche jedoch nicht unterzeichnet sind. Es ist nicht möglich, die Liste mit einem Mietvertrag in Verbindung zu setzen, also z.B. zu bestimmen, ob die ausführlichere Liste zum Mietvertrag aus dem Jahr 2017 gehört.

Es ist ferner in der Beschwerde vom 20. Januar 2023 von Gegenständen die Rede, welche die Mieter auf eigenen Wunsch hin bis zum Auszug an einer separaten Stelle lagern konnten (S. 200). Die Inventarliste muss somit nicht mit dem tatsächlichen Mietgegenstand übereinstimmen, was sich aus dem Mietvertrag aus dem Jahr 2012 ergibt, in welchem ausdrücklich weitere Gegenstände aus dem Mietgegenstand entfernt werden (S. 114).

Die Steuerpflichtigen haben keine weiteren Nachweise, die eine vollständige Möblierung der Wohnungen belegen würden, eingereicht. Das Kantonsgericht erkennt aufgrund des Zeitablaufs nachträglich auch keine Möglichkeit, weitere Beweismittel einzuverlangen, welche seine Ansicht ändern würden. Die Steuerpflichtigen sind somit auf den eindeutigen Vertragswortlaut der Mietverträge zu behaften, in welchen von «Teilmöblierung» die Rede ist. Dieser Wortlaut ist nicht zufälligerweise oder irrtümlich gewählt. Der Pauschalabzug ist folglich auf 10 % zu fixieren, da die Mietwohnung in einer ersten Phase nicht vollständig möbliert gewesen ist.

Das Appartement ist hingegen laut neuem Kontrakt ab dem 15. Juli 2017 umfassend renoviert (S. 109) und nun auch vollständig möbliert vermietet worden. Der Fiskus hat ab diesem Zeitpunkt korrekterweise einen Pauschalabzug von 20 % gewährt.

Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

5.2 Steuerperiode 2016

5.2.1

5.2.1.1 Die Beschwerdeführer erläutern in der Steuererklärung 2016, es sei keine Vermietung möglich gewesen. Sie machen für die Wohnung nachfolgende Kosten geltend (Akten Vorinstanz S. 404):

B+V Kosten 2016	Fr. 5'777.30
Rechnung I _____ AG vom 01.02.2016	Fr. 278.25
Rechnung J _____ AG vom 29.02.2016	Fr. 47.50
Rechnung J _____ AG vom 26.06.2016	Fr. 280.50
Verlust 2016	Fr. 6'382.95

5.2.1.2 Der Fiskus hat die Mieteinnahmen auf Fr. 27'061.00 fixiert (Akten Vorinstanz S. 376). Es liege eine Berichtigung der abgezogenen Unterhaltskosten vor (Akten Vorinstanz S. 377).

5.2.1.3 Die Steuerpflichtigen haben dagegen am 16. Mai 2022 ausgesprochen (Akten Vorinstanz S. 374). Sie fordern in diesem Zusammenhang eine Berichtigung und Begründung. Es sei ein «Unternutzungsabzug» verweigert worden.

5.2.1.4 Die Vorinstanz hat am 23. Mai 2022 Stellung bezogen und argumentiert, die Wohnung sei zeitweise nicht vermietet worden. Es seien lediglich die Kostenabrechnungen der Stockwerkeigentümer betreffend die übrigen Kosten von Fr. 4'378.00 zur Reduktion zugelassen worden. Die Heizkosten, Stromrechnungen sowie Kehrrichtkosten seien hingegen nicht zum Abzug zuzulassen (Akten Vorinstanz S. 372, S. 404 und 414).

5.2.1.5 Die Beschwerdeführer haben am 8. Juni 2022 entgegnet, gemäss ihrem hinterlegten Mietvertrag seien im Mietzins von Fr. 1'300.00 alle Betriebs- und Verwaltungskosten der Liegenschaft eingeschlossen, somit auch die Kosten für die Heizung und das Warmwasser. Es bestehe kein Anlass, die nachgewiesenen Kosten nicht zum Abzug zuzulassen (Akten Vorinstanz S. 366).

5.2.1.6 Der Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2022 begründet, die Verbrauchs- und Energiekosten seien nicht berücksichtigt worden, da das Gebäude vorübergehend nicht vermietet worden sei (Akten Vorinstanz S. 2 und 6).

5.2.1.7 Die Beschwerdeführer beanstanden im Rechtsmittel, die Kosten seien angefallen und sie würden auf deren vollständige Berücksichtigung wie deklariert bestehen (S. 195).

5.2.2 Der Mietzins stellt beim Eigentümer ein steuerbares Einkommen dar. Er hat hingegen den Eigenmietwert zu versteuern, wenn er die Liegenschaft selbst bewohnt (Art. 21 Abs. 1 lit. B DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG, Art. 17 Abs. 1 lit. b StG, Urteil [des Obergerichts Uri] vom 19. April 2013 in RB 2014/15 Nr. 27). Ein steuerbarer Eigengebrauch liegt nicht nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige eine Liegenschaft oder eine Wohnung dauernd selbst nutzt, sondern ist vielmehr auch dann anzunehmen, wenn der Eigentümer das Haus zwar nicht tatsächlich verwendet, sich aber das Recht hierzu vorbehält, ohne es auszuüben. Der Steuerpflichtige hat auch in diesem Fall die Liegenschaft inne, weil er sie jederzeit beziehen kann. Den wirtschaftlichen Vorteil, den er sich so sichert, muss er versteuern. Diesen Vorteil hat er kraft seines Willens, die Wohnung sich selbst zur Benützung freizuhalten (ASA 48 S. 480 E. 3a). Kein Eigenmietwert wird gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung fällig, wenn das Objekt leer steht, weil es nicht vermietet werden und trotz ernsthafter Bemühungen kein Mieter gefunden werden kann (Bundesgerichtsurteil 2C_254/2011 vom 7. Oktober 2011 E. 2.2; Urteil [des Obergerichts Uri] vom 19.04.2013 in RB 2014/15 Nr. 30, S. 159).

5.2.3 Es stellt sich die Frage, ob die Wohnung in der Steuerperiode 2016 für den Eigengebrauch qualifiziert wird oder weiterhin eine Mietwohnung darstellt, die jedoch leer gestanden ist. Die Steuerpflichtigen haben deklariert, «in 2016 keine Vermietung möglich». Sie haben das Appartement vor und nach dem Jahr 2016 jeweils längerfristig an Drittpersonen vermietet und vor der Übergabe im Jahr 2017 umfassend renoviert (Akten Vorinstanz S. 309, 361). Die Beschwerdeführer legen mithin glaubwürdig dar, dass sie das Appartement nicht für sich selbst verwendet, sondern zur Miete vorgesehen hatten und im Jahr 2016 keine Mieter gefunden, resp. das Objekt für die Weitervermietung vorbereitet haben. Die von ihnen geltend gemachten Abzüge sind folglich zu akzeptieren.

5.3 Steuerperiode 2017

5.3.1

5.3.1.1 Die Steuerpflichtigen erklären, sie hätten in der Wohnung die Küche saniert, insbesondere alle Elektrogeräte ersetzt (Akten Vorinstanz S. 361). Sie haben folgende Abrechnung eingereicht (Akten Vorinstanz S. 309):

«Einnahmen Bruttomietzins 5 x 1300.00, 1 x 587.00	Fr. 7'087.00
-20 % Möblierungsabzug	- Fr. 1'417.40
B+V-Kosten für 2017	- Fr. 5'990.00
Rechnung K _____ vom 6. September 2017	- Fr. 732.00
Rechnung L _____ vom 26. August 2017	- Fr. 713.00
Rechnung M _____ vom 30. Mai 2017	- Fr. 2'159.00
Rechnung I _____ vom 28. Februar 2017	- Fr. 312.00
Rechnung N _____ (Reinigung) vom 21. Juli 2017	- Fr. 88.00
Nettomiettertrag 2017	- Fr. 4'324.40»

5.3.1.2 Der Fiskus hat am 28. April 2022 die Abzüge der Unterhaltskosten berichtigt (Akten Vorinstanz S. 279 Rückseite).

5.3.1.3 Die Steuerpflichtigen haben am 16. Mai 2022 ausgesprochen und verlangt, die Berichtigungen seien zu begründen und zu beziffern (Akten Vorinstanz S. 277).

5.3.1.4 Der Fiskus hat am 23. Mai 2022 erklärt, der Teilmöblierungsabzug von 20 % sowie die Rechnung der I _____ AG von Fr. 312.00 würden nicht anerkannt (Akten Vorinstanz S. 275 Rückseite).

5.3.1.5 Die Beschwerdeführer haben am 8. Juni 2022 entgegnet, im Mietvertrag sei festgehalten, im Mietzins von Fr. 1'300.00 sei das TV-Basisabonnement bei der I _____ AG ausdrücklich inbegriffen, deshalb seien die Fr. 312.00 zum Abzug zuzulassen (Akten Vorinstanz S. 268).

5.3.1.6 Der Bericht der Steuerkommission vom 7. Dezember 2022 (Akten Vorinstanz S. 7) sowie der Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2022 (Akten Vorinstanz S. 2 Rückseite) bestätigen, in der Einsprache beigelegten Mietvertrag sei eine möblierte Vermietung ab 2017 bestätigt. Die Einsprache könne in diesem Punkt gutgeheissen werden. Die Rechnung der von Fr. 312.00 (I _____ AG, Anschluss TV) sei hingegen zu Recht nicht zum Abzug zuzulassen (Akten Vorinstanz S. 2 Rückseite, S. 5).

5.3.1.7 Die Beschwerdeführer rügen, das TV-Basisabonnement sei im Bruttomietpreis von Fr. 1'300.00 inbegriffen und somit zum Abzug zuzulassen.

5.3.2 Der Mieter kann alle Betriebskosten geltend machen, soweit er dafür von den Mietern nicht entschädigt wird (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, Handkommentar zum DBG, 2023, 4. A., N. 103 zu Art. 21 DBG).

5.3.3 Der Mietvertrag kalkuliert für die Neben- und Betriebskosten pauschal Fr. 250.00 (S. 23). Er verweist bei den pauschal aufgeführten Neben- und Betriebskosten beim allgemeinen Strom auf Ziff. 3a, worin u.a. steht, im Mietzins (Fr. 1'300.00 brutto) sind inbegriffen: TV-Basisabonnement bei I _____ AG ohne TV-Gerät (S. 22). Die Rechnung der I _____ AG stellt diese jährliche Digitalanschlussgebühr dar, welche somit im Bruttopreis der Monatsmiete von Fr. 1'300.00 enthalten ist. Die Beschwerdeführer haben den Bruttomiettertrag als Einkunft aus Vermietung angegeben (Akten Vorinstanz S. 309). Sie können folglich auch die effektiven Aufwendungen vom Bruttomiettertrag abziehen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt gutzuheissen.

5.4 Appartement D _____ 2018

Der Fiskus hat im Einspracheentscheid festgehalten, inzwischen sei ein Mietvertrag eingereicht worden, wonach die Wohnung ab 2017 möbliert vermietet werde. Die Einsprache sei in diesem Punkt somit gutzuheissen (Akten Vorinstanz S. 3 Rückseite). Die Beschwerdeführer haben für die Steuerperiode 2018 betreffend Appartement D _____ in der Beschwerde nichts gerügt. Es ist davon auszugehen, dass diese Angelegenheit nicht mehr streitig ist.

5.5 Appartement D _____ 2019

5.5.1 Die Steuerpflichtigen haben in der Steuererklärung folgende Auflistung für die Kalkulation der entsprechenden Mieteinnahmen eingereicht (Akten Vorinstanz S. 77):

«Mietzinseinnahmen 12 x Fr. 1'300	Fr. 15'600.00
20 % Möblierungsabzug	- Fr. 3'120.00
B+V-Kosten für 2018	- Fr. 5'618.0055
Rechnung I _____ vom 28. Februar 2018 (TV-Geb. in Miete inkl.)	- Fr. 312.00
Rechnung Anwältin vom 24.12.2019	- Fr. 885.20
Nettomiertertrag	Fr. 5'664.00»

5.5.2 Die Rechnung der I _____ AG kann, mit den gleichen Überlegungen zu den Steuern des Vorjahres, akzeptiert werden. Die Steuerpflichtigen haben zusätzlich eine Anwaltsrechnung aufgelistet gemacht. Sie halten jedoch in der Rechtschrift fest «dieser Punkt müsse offen bleiben» und sei ihnen nicht bekannt (S. 190). Es liegt somit für diese Beanstandung weder eine hinreichende Begründung noch eine genügende Grundlage vor, um den Einspracheentscheid anzupassen. Die Beschwerde ist folglich in diesem Punkt, in Bezug auf die Rechnung der I _____ AG gutzuheissen und im Übrigen abzuweisen, soweit überhaupt darauf eingetreten werden kann.

6. Halle E _____ / O _____

6.1 Steuerperiode 2015

6.1.1

6.1.1.1 Die Steuerpflichtigen haben in der Steuererklärung bei der Halle E _____ /
O _____ Betriebs- und Verwaltungskosten in der Höhe von Fr. 307.50 geltend gemacht (Akten Vorinstanz S. 488).

6.1.1.2 Die Vorinstanz hat in der Veranlagungsverfügung vom 28. April 2022 eine Berichtigung der abgezogenen Unterhaltskosten vorgenommen (Akten Vorinstanz, S. 467 Rückseite).

6.1.1.3 Die Steuerpflichtigen verlangen im Einspracheverfahren vom Fiskus eine Offenlegung der Gründe sowie der konkreten Beträge, weshalb belegte Unterhaltskosten steuerlich nicht berücksichtigt worden seien (Akten Vorinstanz S. 465).

6.1.1.4 Der Abzug von Fr. 307.50 sei, nach Auffassung der Vorinstanz, nicht zulässig, da mangels Einkommen keine Grundlage für die Berücksichtigung von Abzügen besteht (Akten Vorinstanz S. 463 Rückseite).

6.1.1.5 Die Steuerpflichtigen entgegnen am 8. Juni 2022, die Halle hätte während der Eigentumsdauer nicht vermietet werden können, da ein entsprechender Bedarf nicht bestehe (Akten Vorinstanz S. 460).

6.1.1.6 Der Bericht der Kantonalen Steuerkommission vom 7. Dezember 2022 bestätigt die Verweigerung, da kein steuerbares Einkommen ausgewiesen worden ist (Akten Vorinstanz S. 6). Der Fiskus hält im Einspracheentscheid fest, für den Stellplatz hätte ein Eigenmietwert besteuert werden sollen und die Veranlagungsverfügung müsste zuungunsten der Einsprecher abgeändert werden. Aufgrund des sehr tiefen Streitwerts werde darauf jedoch verzichtet (Akten Vorinstanz S. 1 Rückseite f.).

6.1.1.7 Die Beschwerdeführer rügen in der Beschwerdeschrift, die bezahlten Betriebs- und Verwaltungskosten seien für den Autostellplatz von Fr. 307.50 steuermindernd zum Abzug zuzulassen (S. 200). Der Autostellplatz befinde sich rund 70 km vom Wohnsitz der Steuerpflichtigen entfernt. Die Steuerverwaltung könne folglich auch keinen Eigenmietwert geltend machen (S. 200).

6.1.2 Garagen, Autounterständen oder Pferdeboxen ist ein Eigenmietwert zuzuweisen. Die Vermietung eines solchen Objekts bewirkt die Besteuerung des Mietzinses. Es fällt folglich ein Eigenmietwert an, wenn das Objekt eigengenutzt wird (Bundesgerichtsurteil 2C_26/202022 vom 15. Februar 2022 E. 3.3.3).

Nicht das tatsächliche Nutzen der Liegenschaft, sondern die Frage, ob der Eigentümer sie für den Eigengebrauch zur Verfügung hält, ist mithin für die Frage der Besteuerung des Mietwerts entscheidend (Bundesgerichtsurteile 2C_186/2015 vom 3. November 2015 E. 4.2, 2C_1039/2015 vom 28. April 2016 E. 3.3 und 2C_359/2019 vom 12. Juli 2019 E. 3.2 jeweils m.w.H.; Urteil [des Kantonsgerichts Basel-Landschaft] 810 19 309 vom 22. April 2020 E. 4.2).

Die Besteuerung der Eigennutzung hängt direkt mit der Abzugsfähigkeit der Liegenschaftskosten zusammen (BGE 123 II 9 E. 3a; Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft 810 19 309 vom 22. April 2020 E. 4.2).

6.1.3 Die Beschwerdeführer haben als Beleg für die Wiederverkaufsabsichten eine Mail an ein Ehepaar mit folgendem Inhalt eingereicht (S. 103): «Uns liegt eine Anfrage betreffs Erwerbs des Autostellplatzes im Haus E _____ vor. Nachdem Sie sich im Zusammenhang mit dem Kauf der Duplex-Wohnung im Haus P _____ für den Mit-erwerb dieses Stellplatzes interessiert zeigten, fragen wir vorsorglich an, ob Ihr Interesse am Kauf dieses Stellplatzes noch besteht. Im Falle einer gewünschten vorgängigen Besichtigung der Einstellhalle des Hauses E _____ wollen Sie bitte mit Herrn Q _____ einen Ihnen passenden Termin vereinbaren. Vorsorglich teilen wir Ihnen mit, dass sich die auf diesen Platz entfallenden jährlichen Betriebs- und Verwaltungskosten seit Jahren auf unverändert durchschnittlich CHF 300 belaufen. Gerne hören wir wieder von Ihnen und verbleiben mit freundlichen Grüßen.»

Aus einer einzelnen E-Mail allein kann nicht gefolgert werden, dass eine eindeutige, ernsthaft verfolgte und klar belegte sowie konkretisierte Verkaufsabsicht besteht. Die Verkaufsbemühungen müssen belegt sein, ein Verkaufswille allein genügt nicht, um vom Eigenmietwert abzusehen. Entgegen den obigen Ausführungen zur Wohnung in C _____ fehlt es im vorliegenden Fall an Bemühungen, den wirtschaftlichen Wert der Immobilie zu realisieren. Die Beschwerdeführer fordern andererseits den Abzug der Betriebs- und Verwaltungskosten für den Autostellplatz von Fr. 307.50 (S. 200). Es ist folglich ein Eigenmietwert zu besteuern.

6.1.4 Die kantonale Steuerverwaltung hat mithin den Eigenmietwert für den vorliegenden Parkplatz festzulegen und diesen anschliessend als Einkommen zu besteuern. Die Auslagen für die Betriebskosten sind im Gegenzug davon zu subtrahieren.

6.2 Steuerperioden 2016, 2017, 2018, 2019

Die Beschwerdeführer haben Betriebs- und Verwaltungskosten von Fr. 307.50 für die Steuerperiode 2016, Fr. 308.00 für die Steuerperiode 2017, Fr. 309.00 für die Steuerperiode 2018, Fr. 270.00 für die Steuerperiode 2019 geltend gemacht.

Es wird zum weiteren Vorgehen auf die vorausgegangenen Ausführungen zur Steuerperiode 2015 verwiesen (vgl. E. 6.1.2 ff.). Allfällige Verwaltungskosten sind vom Eigenmietwert, der Einkommen darstellt, abzuziehen.

7. Unternutzungsabzug

7.1 Steuerperiode 2015

7.1.1

7.1.1.1 Die Steuerpflichtigen haben in der Steuerklärung einen Unternutzungsabzug in Zusammenhang mit dem Wegzug der beiden Kinder geltend gemacht. Sie verweisen auf ihre Ausführungen vom 18. November 2013, wiederholt am 23. Oktober 2014 (Akten Vorinstanz S. 521).

7.1.1.2 Der Fiskus hat den Eigenmietwert, identisch zur Vorperiode, korrigiert (Akten Vorinstanz S. 544 Rückseite, S. 467 f.).

7.1.1.3 Die Steuerpflichtigen haben am 16. Mai 2022 gegen die für das Steuerjahr 2015 erlassene Veranlagungsverfügung vom 28. April 2022 eingeschrieben. Es sei zu begründen, warum der beantragte und ausgewiesene Unternutzungsabzug mit dem unzulässigen Verweis «identisch Vorperiode» unberücksichtigt geblieben sei (Akten Vorinstanz S. 465).

7.1.1.4 Die Vorinstanz hat am 23. Mai 2022 wie folgt Stellung bezogen: « La valeur locative de votre habitation est arrêtée à CHF 28'000.00. Comme l'a confirmé à plusieurs reprises la Commission cantonale de recours en matière fiscale, la réduction pour sous-utilisation n'est pas justifiée. L'assurance du bâtiment a été ramenée à CHF 3'287.00 au lieu de CHF 1'643.40 pour un rendement net de CHF 21'641.00 » (Akten Vorinstanz S. 463).

7.1.1.5 Die Steuerpflichtigen haben am 8. Juni 2022 die Einsprache ergänzt. Der Auszug der Kinder sei 2010/2011 nachgewiesen worden (Akten Vorinstanz S. 460): «Was die Steuerbehörde zur Entscheidungsfindung an weiteren Nachweisen benötigt, möge sie im Rahmen des Anspruches auf rechtliches Gehör benennen. Hierzu zählen gerne auch

Fotos von leeren Räumlichkeiten, falls man der Ansicht ist, dass die Zimmer, für die der Unternutzungsabzug beantragt wird, möbliert sind. Die Steuerpflichtigen haben den beantragten Unternutzungsabzug durch substantiierte Sachdarstellung, wonach ein Teil der von ihr und ihrer Familie früher benutzten Wohnräume infolge des Auszuges deren Nutzer R _____ und Q _____ durch Mitnahme des Mobiliars und Inventars dauernd nicht mehr benutzt werden, unterliegt.» Zudem erwarten die Steuerpflichtigen vom Fiskus die konkrete Auseinandersetzung des beantragten Unternutzungsabzugs (Akten Vorinstanz S. 460).

7.1.1.6 Die Vorinstanz erläutert im Einspracheentscheid, die Einsprecher hätten gemäss einem früheren Urteil der Kantonalen Steuerrekurskommission keinen Anspruch auf Unternutzungsabzug (Akten Vorinstanz S. 2).

7.1.1.7 Die Beschwerdeführer beharren am 20. Januar 2023 auf den beantragten Unternutzungsabzug. Die Wohnung der Tochter sei ab dem 1. Januar 2017 vermietet worden. Es verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wenn im Rahmen allfälliger Rechtsmittelverfahren Jahre nach der angeforderten Deklaration darauf hingewiesen werde, dass Fotos von den leeren Räumlichkeiten eingereicht werden können. Auch stellt der Beschwerdeführer die Anforderung an den Beweis infrage (S. 199).

7.1.2

7.1.2.1 Die Beschwerdeführer machen ferner geltend, sie hätten, wie in einem Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung verlangt, substantiierte «Sachdarstellungen» glaubhaft gemacht, dass ein Teil der von ihnen und ihrer Familie benutzten Wohnräume wegen des bewiesenen Wegzugs der Kinder tatsächlich nicht mehr benutzt würden. Sie hätten dies zusätzlich mit der Tatsache belegt, ein Teil dieser Räumlichkeiten würden an Dritte vermietet, was sich aus einem Mietvertrag ergebe.

7.1.2.2 Die Vorinstanz hat sich bei ihrer Argumentation auf ein früheres Urteil der Steuerrekurskommission aus dem Jahr 2022 gegen die Steuerpflichtigen berufen, welches wiederum auf ein Urteil aus dem Jahr 2018 mit den gleichen Steuerpflichtigen verweist. Den Steuerpflichtigen und dem Fiskus ist der die analoge Thematik und die gleichen Parteien betreffende Entscheid aus dem Jahr 2022 und 2018 bekannt. Das zitierte Urteil der Vorinstanz aus dem Jahr 2022 stellt sich mit dem von den Beschwerdeführern beantragten Unternutzungsabzug auseinander. Die Steuerrekurskommission befindet, die damaligen Rekurrenten hätten den Nichtgebrauch der fraglichen Liegenschaftsanteile nicht bewiesen, sondern «bestenfalls» den Auszug der Kinder aus dem Elternhaus.

Blosses Einstellen von Möbeln gelte bereits als Nutzung, welche den Unternutzungsabzug verunmögliche. Die Beschwerdeführer hätten eine Fotodokumentation der leerstehenden Zimmer einreichen können, was sie sowohl im Einspracheverfahren wie auch im Rechtsmittelprozess unterlassen hätten. Sie versuchten dies zu rechtfertigen, indem sie der Steuerverwaltung vorwerfen, Letztere habe ihre Untersuchungspflicht verletzt, indem sie keine Abklärungen vorgenommen habe. Der Fiskus habe es auch unterlassen, den Steuerpflichtigen zu erklären, wie die von der kantonalen Steuerrekurskommission in ihrem Urteil vom 11. Oktober 2018 aufgeführten restriktiven Bedingungen für die Gewährung eines Unternutzungsabzugs hätten erfüllt werden können. Derlei sei offensichtlich falsch. Die Steuerrekurskommission habe im Entscheid vom 11. Oktober 2018 für die Steuerperioden 2006-2013 explizit erwähnt, der Beweis der Unternutzung könne durch das Einreichen vom Situationsplan oder aktuellen Fotos der fraglichen Räume erbracht werden. Die Beschwerdeführer seien als Adressaten der beiden Entscheide gewesen. Es könne folglich davon ausgegangen werden, der Urteilsinhalt sei ihnen bekannt und sie wüssten somit auch spätestens seit dem 11. Oktober 2018 für das vorliegende Beschwerdeverfahren, was mögliche Belege zum Nachweis für die Gewährung des Unternutzungsabzugs sein könnten. Die Vorinstanz habe wiederholt auf das erste Urteil verwiesen. Der Steuerpflichtige sei ferner jahrelang in den Bereichen des Immobilienhandels und der Finanz- und Steuerberatung tätig gewesen und müsse sich dieses Fachwissen anrechnen lassen. Seine Behauptung, nicht zu wissen, wie die Unternutzung belegt werden könne, sei nicht glaubwürdig.

7.1.2.3 Das Kantonsgericht geht im vorliegenden Fall ebenso davon aus, die Beschwerdeführer hätten die Unternutzung aufgrund ihrer Kooperationspflicht beweisen müssen, statt auf die Untersuchungspflicht der Steuerverwaltung zu verweisen.

7.1.3

7.1.3.1 Die Festsetzung des Eigenmietwerts erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft (Art. 21 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 17 Abs. 2 StG). Der Eigenmietwert wird gemäss Art. 17 Abs. 2 StG bei einer tatsächlichen und dauerhaften Unternutzung entsprechend reduziert. Es ist demnach einen eigentlichen Unternutzungsabzug bzw. -einschlag vorgesehen, wobei dieser, wie die nachfolgenden Ausführungen aufzeigen, unter restriktiven Voraussetzungen gewährt wird (Bundesgerichtsurteil 9C_609/2024 vom 4. März 2025 E. 4.2.1).

7.1.3.2 Der Unternutzungsabzug trägt folglich der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft Rechnung. Der Steuerpflichtige kann auf dem

Marktmietwert einen Einschlag (Unternutzungseinschlag, -abzug) vornehmen, wenn wegen nicht bloss vorübergehender Verminderung der Wohnbedürfnisse (wie Wegzug der Kinder, Tod eines Ehegatten) nur noch ein Teil des selbstbewohnten Grundstücks verwendet wird. Zu grosse Nutzungsmöglichkeiten, welche zwar objektiv vorliegen, subjektiv aufgrund der Verhältnisse der steuerpflichtigen Person aber gar nicht ausgeübt werden, sind nicht in die kalkulatorische Eigenmiete einzubeziehen. Der Unternutzungsabzug muss vom Steuerpflichtigen beantragt, dargetan und nachgewiesen respektive durch substantiierte Sachdarstellung glaubhaft gemacht werden. Ob eine behauptete tatsächliche Unternutzung glaubhaft erscheint oder nicht, ist durch objektive Würdigung der massgebenden Verhältnisse zu entscheiden. Feste Regeln lassen sich nicht aufstellen. Die persönliche Überzeugung der veranlagenden Person allein ist dafür massgebend, welche Tatsachen als bewiesen gelten. Diese Überzeugung hat sie sich unter objektiver und loyaler Berücksichtigung aller aufgrund der gebotenen Untersuchung zugutage geförderten Umstände sowie nach Massgabe der Lebenserfahrung zu bilden (Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft 530 24 3 vom 18. Oktober 2024 E. 2.2).

7.1.3.3 Die Reduktion ist ausschliesslich auf selbst genutztes Wohneigentum am Wohnsitz der steuerpflichtigen Person anwendbar. Nicht eine zeitliche, sondern eine räumliche Unternutzung steht im Vordergrund. Sie liegt typischerweise vor, wenn erwachsene Kinder das elterliche Eigenheim verlassen haben und die verbleibenden Elternteile aufgrund der nunmehr überdimensionierten Wohnverhältnisse und der damit verbundenen finanziellen Belastung in eine wirtschaftlich prekäre Lage geraten würden, sofern sie den vollen Eigenmietwert versteuern müssten. Diese Problematik tritt insbesondere bei vollständig eigenfinanzierten Liegenschaften auf, wenn der Eigenmietwert infolge der Marktentwicklung steigt, während die verfügbaren finanziellen Mittel – etwa aufgrund einer konstanten Rente oder des Überganges vom Erwerbseinkommen zur Altersrente – stagnieren oder gar rückläufig sind. Die Raumreserve beruht auf Umstände, auf welche die steuerpflichtige Person nicht direkt Einfluss hat, wobei dies gegebenenfalls auch bei tatsächlicher Trennung oder im Todesfall des Ehepartners zutreffen kann (Bundesgerichts-urteil 9C_609/2024 vom 4. März 2025 E. 4.2.2 mit Hinweisen; BGE 135 II 416 E. 3.2).

Einzelne Räume der selbst genutzten Liegenschaft müssen tatsächlich und dauerhaft ungenutzt bleiben (effektive Unternutzung; BGE 135 II 416 E. 2.5.3). Eine lediglich reduzierte Verwendung genügt hierfür nicht. Der volle Eigenmietwert ist, analog zur Besteuerung von Ferien- oder Zweitwohnungen mit geringer Nutzung, zu besteuern, wenn Räume – auch nur gelegentlich – als Gästezimmer, Arbeitsraum oder Bastelzimmer verwendet werden. Es ist als allgemeine Erfahrungstatsache zu berücksichtigen, dass

steuerpflichtige Personen mit gehobener finanzieller Ausstattung – etwa aus Repräsentationsgründen oder aufgrund ihres sozialen Status – typischerweise höhere Ansprüche an den Wohnkomfort stellen und daher mehr Wohnfläche beanspruchen als Personen mit begrenzten finanziellen Mitteln. Der individuelle Wohnbedarf dehnt sich ausserdem erfahrungsgemäss nach einer Haushaltsverkleinerung häufig aus. Es wird in der Regel so viel Raum genutzt, wie verfügbar ist. Eine Unternutzung ist nur dann relevant, wenn sie langfristiger Natur ist. Vorübergehende Leerstände – etwa infolge eines zeitlich begrenzten Auslandsaufenthaltes eines Familienmitglieds – begründen keinen Abzug (BGE 135 II 416 E. 2.5.3 mit Hinweisen).

Die Gewährung eines Unternutzungsabzugs ist grundsätzlich nur unter Berücksichtigung restriktiver Voraussetzungen zulässig. Ein solcher rechtfertigt sich zumindest dann, wenn der Modell- zu einem Härtefall Anlass gibt. Bei Letzterem müssen die zuvor angeführten Voraussetzungen angesichts des Normzwecks nicht unbedingt (alle) im gleichen Ausmass gegeben sein (Bundesgerichtsurteil 9C_609/2024 vom 4. März 2025 E. 4. 2.2).

7.1.3.4 Vorliegend führen die Steuerpflichtigen aus, ihre Kinder seien seit 2010 bzw. 2012 aus dem Elternhaus ausgezogen und seither seien die Kinderzimmer unbenutzt. Letzteres ist nicht bewiesen. Es ist ausserdem nicht ersichtlich und die Beschwerdeführer legen nicht dar, dass sie ohne Unternutzungsabzug Gefahr laufen würde, ihre Liegenschaft verkaufen zu müssen oder sonst in finanzielle Schwierigkeiten zu geraten. Steuerermindernde Tatsachen sind vom Steuerpflichtigen zu belegen (vgl. E. 3.3.1). Der vorinstanzliche Entscheid, den Unternutzungsabzug nicht zuzulassen, ist somit nicht zu beanstanden.

7.2 Steuerperiode 2016

7.2.1 Die Beschwerdeführer rügen für die Steuerperiode 2016 Folgendes: «Die Steuerpflichtigen rufen im Zusammenhang mit dem beantragten Unternutzungsabzug die bereits vorgemachten Ausführungen und frühere Einlassungen an. Sie erachten diese pauschale Abweisung als willkürlich und als klare Rechtsverweigerung» (S. 194).

7.2.2 Das Kantonsgericht verweist zur Begründungspflicht auf die oben zitierten Entscheide der Steuerrekurskommission (vgl. E. 7.1.2.2), in welchen den Steuerpflichtigen ausführlich erklärt worden ist, warum ihnen der Unternutzungsabzug nicht gewährt worden ist. Diesen ist längst bekannt gewesen, warum der Fiskus ihren Standpunkt nicht teilt. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt nicht vor.

7.2.3 Die Vorinstanz hat den Unternutzungsabzug gemäss vorausgehender Argumentation zu Recht verweigert. Dies gilt im Übrigen auch für die nachfolgenden Steuerperioden.

7.3 Steuerperiode 2017

7.3.1

7.3.1.1 Die Beschwerdeführer haben nachfolgende Angaben in der Steuererklärung 2017 betreffend der 2-Zimmerwohnung S _____ eingereicht (S. 310):

«Mietzins Einnahmen 12x Fr. 1'450.00	Fr. 17'400.00
Rechnung G _____ vom 18.05.2016	Fr. 527.00
Rechnung L _____ vom 02.03.2016	Fr. 2'224.00
Rechnung T _____ vom 13.02.2017	Fr. 281.00
Rechnung U _____ vom 31.01.2017	Fr. 335.00
Rechnung L _____ vom 31.07.2017	Fr. 1'561.00
Aufwand Inserate (aus dem Jahr 2015 und 2016)	Fr. 1'282.00
Anteile Kosten für Heizung, Warmwasser, Kaltwasser, Allg. Strom für (Treppenhaus und Aussenlicht, Heiz-Umwälzpumpe, Umgebungsarbeiten, Abwasser- und Müllgebühren	Fr. 1'800.00
Nettomiettertrag	Fr. 9'390.00»

7.3.1.2 Der Fiskus hat die Steuerpflichtigen am 28. April 2022 veranlagt und die abgezogenen Unterhaltskosten berichtigt sowie erklärt, die Investitionskosten seien nicht abzugsberechtigt (Akten Vorinstanz, S. 279 Rückseite).

7.3.1.3 Die Steuerpflichtigen haben dagegen eingesprochen und Details der nicht anerkannten Abzüge verlangt (Akten Vorinstanz S. 277).

7.3.1.4 Der Fiskus hat dazu am 23. Mai 2022 wie folgt Stellung genommen: Der Eigenmietwert des Grundstücks werde auf Fr. 28'000.00 festgesetzt. Wie die kantonale Steuerrekurskommission mehrfach bestätigt habe, sei die Reduktion wegen Unternutzung nicht gerechtfertigt. Da ein Teil des Grundstücks für Fr. 17'400.00 vermietet wird, sei der Eigenmietwert um Fr. 10'440.00 (60 % von Fr. 17'400.00) auf Fr. 17'560.00 reduziert worden. Die effektiven Kosten seien auf Fr. 6'004.00 begrenzt worden. Folglich sei der Abzug der Pauschalkosten in Höhe von Fr. 6'992.00 (20 % von [Fr. 17'560 Eigenmietwert + Fr. 17'400.00 Mieteinnahmen]) günstiger. In Bezug auf die geltend gemachten Kosten und gemäss den eingereichten Details sei die Reduktion von Fr. 9'390 (Nettomiete der 2-Zimmer-Wohnung) zusätzlich zu der von uns vorgenommenen Reduktion des Mietwerts nicht gerechtfertigt. Ausserdem stellten die an die G _____ GmbH (Fr. 527.00), L _____ (Fr. 2'224.00 und Fr. 1'561.00), T _____ (Fr. 281.00) und U _____ SA (Fr. 335.00) bezahlten Beträge nicht abzugsfähige Investitionskosten dar. Diese Arbeiten beträfen eine Erweiterung der elektrischen Anschlüsse, die Installation eines zusätzlichen Zählers oder eines neuen Anschlusses für eine Waschmaschine. Der Pauschalabzug von Fr. 1'800.00 für die Kosten des Stromverbrauchs des Mieters sei ebenfalls abgelehnt worden (Akten Vorinstanz S. 275 Rückseite).

7.3.1.5 Die Beschwerdeführer haben dieser Argumentation entgegnet, der beantragte Unternutzungsabzug für ein Studio sei vom Fiskus neu zu beurteilen. Alle anteiligen Betriebs- und Verwaltungskosten, wie in der Zusammenstellung vom 18. Oktober 2019 festgehalten, seien im Mietzins von Fr. 1'450.00 inbegriffen. Die Rechnung der L _____ vom 16. April 2028 beziehe sich auf Arbeiten, die einen ungefährdeten externen Zugang (Terrasse) der Mieterin zu ihrer Wohnung gewährleisten solle (Akten Vorinstanz S. 272).

7.3.1.6 Der Fiskus führt im Einspracheentscheid aus, bezüglich des geltend gemachten Unternutzungsabzuges werde auf die gemachten Ausführungen im Steuerjahr 2015 verwiesen. Er hat ergänzt (Akten Vorinstanz S. 4), die tatsächlichen Kosten seien auf Fr. 5'380.00 begrenzt worden. Der Abzug der Pauschalkosten von Fr. 6'992.00 (20 % von Fr. 17'560.00 und Mietzinsen von Fr. 17'400.00) sei daher günstiger. In Bezug auf die geltend gemachten Kosten und gemäss den vorgelegten Details sei die Reduzierung von Fr. 7'064.00 (50%-Nettomiete für die 2-Zimmerwohnung), zusätzlich zu der von der Veranlagungsbehörde vorgenommenen Minderung des Mietwerts, nicht gerechtfertigt. Ebenso sei die Rechnung über Fr. 679.00 von V _____ Sàrl (Reinigungskosten) nicht zum Abzug zugelassen worden. Der Pauschalabzug von Fr. 2'400.00 für den Stromverbrauch des Mieters ist ebenfalls abgelehnt worden, da die Stromkosten gemäss

Mietvertrag zu Lasten des Mieters gehen. Diese Vorgehensweise sei nicht zu bestanden. Die Einsprache ist folglich in diesem Punkt abzuweisen.

7.3.1.7 Die Beschwerdeführer rügen in der Beschwerde gemäss eingereichtem Mietvertrag (S. 19 f.) seien im Bruttomietzins alle Kosten für Heizung, Warm- und Kaltwasser, Allgemeinstrom, Treppenhausreinigung, Abwasser- und Müllgebühren inbegriffen. Dies sei zwingend notwendig gewesen, da es keine entsprechende Messeinrichtung gegeben habe. Der Stromverbrauch für Aussenlicht, Treppenhaus, Brenner etc. lasse sich nicht separieren und sei demnach unter einer monatlichen Pauschale von Fr. 150.00 zu subsumieren (S. 193).

7.3.2 Der Vermieter ist gemäss den obigen Ausführungen (vgl. E. 5.3.2) berechtigt, die von ihm getragenen Nebenkosten zu den übrigen Unterhalts- und Verwaltungskosten als Liegenschaftsunterhalt steuerlich geltend zu machen, sofern der Mietzins pauschal entrichtet wird und die Nebenkosten folglich auch der Einkommensbesteuerung unterliegen.

Die Unterhaltskosten und die anderen in Art. 32 Abs. 2 DBG erwähnten Aufwendungen müssen in zeitlicher Hinsicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen. Der Abzug dieser Kosten hat folglich entweder im Zeitpunkt der Zahlung der Rechnung oder im Zeitpunkt der Rechnungsstellung zu erfolgen (Bundesgerichtsurteil 2C_800/2016 vom 14. Februar 2017 E. 2.2).

7.3.3 Der aktenkundige Mietvertrag hat die Nebenkostenforderungen für die Heizung und Warmwasserzubereitung durchgestrichen. Das Fernseh- und das Internetabonnement sind im Mietzins eingeschlossen. Die Stromkosten «selon compteur par T _____ SA» sind hingegen «non inclus dans le prix du Loyer» (S. 20). Sie können somit beim Mieter einkassiert werden. Stromkosten für allgemeine Räume könnten als Nebenkosten beim Mieter eingefordert werden (HULLIGER, Mietrecht in a nutshell, 2. A., 2025, S. 29), zumindest, soweit sie über den entsprechenden Zähler erfasst werden. Es ist in casu nicht geklärt, wie die Kosten im entsprechenden Gebäude kalkuliert und abgerechnet werden. Die Mieteinnahmen könnten möglicherweise mit den Kosten für die Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung gekürzt werden, nicht aber mit den Stromkosten «selon compteur par T _____ SA». Der Betrieb von Umwälzpumpen erfordert z.B. Strom, welcher je nach Bemessungsmethode den Mietern in Rechnung gestellt werden kann. Es fehlen somit Belege, die für im Immobilienbereich tätige Personen einfach einzufordern wären, über derlei pauschal (vgl. Akten Vorinstanz S. 310

[Fr. 1'800.00 für 2017] oder S. 214 [Fr. 2'400.00 für 2018]) geltend gemachte Auslagen. Die geforderten Abzüge können so nicht akzeptiert werden.

Die Steuerpflichtigen deponieren im Übrigen mehrere periodenfremde Rechnungen, die in der Steuererklärung 2017 nicht abziehbar sind. Sie bringen ausserdem nicht vor, inwiefern die zu berücksichtigenden Auslagen höher sind als die mit dem vom Fiskus anerkannten Pauschalabzug von 20 % von Fr. 6'992.00.

7.4 Steuerperiode 2018 und 2019

Die Beschwerdeführer rügen in der Steuerperiode 2018 gemäss Beschwerde vom 20. Januar 2023 Analoges wie für die Steuerperiode 2017 (S. 192). Betreffend den geltend gemachten Unternutzungsabzug und pauschal geltend gemachten Reduktionen wird somit auf obige Ausführungen verwiesen.

8. Katasterwerte von Liegenschaften

8.1 Steuerperiode 2015

8.1.1

8.1.1.1 Die Steuerrekurskommission hat die Beschwerdeführer am 11. Oktober 2018 im Verfahren für die Steuerveranlagungen 2006-2013 auf ein hängiges Rechtsmittelverfahren zu den Grundstücksbewertungen aufmerksam gemacht. Der Veranlagung seien die geltenden Katasterwerte zugrunde zu legen. Die Katasterwerte könnten gegebenenfalls mit einem Revisionsgesuch angepasst werden.

8.1.1.2 Die Steuerpflichtigen weisen in ihrer Steuererklärung darauf hin, die Parzellen xxx und xxx1 müssten auf unterste Werte abgeschrieben werden. Die Steuerpflichtigen würden seit 2012 gegen die Anhebung von Katasterwerten im Eigentum der einfachen Gesellschaft A _____ einsprechen (S. 522 f.).

8.1.1.3 Der Fiskus hat daraufhin die Veranlagung vorgenommen und dabei, die Werte der Liegenschaften wieder erhöht (Akten Vorinstanz S. 467 f.).

8.1.1.4 Die Steuerpflichtigen haben gegen die Veranlagung ausgesprochen, die privaten Grundgüter in der Wohngemeinde seien detailliert und parzellenmässig zu beziffern und die Aktiva unter Position 2912 und 2913 seien zu konkretisieren (Akten Vorinstanz S. 465).

8.1.1.5 Die Kantonale Steuerverwaltung hat am 23. Mai 2022 Stellung bezogen: Die Katasterwerte würden jeweils vom jeweiligen Registerhalter der Gemeinde kalkuliert, in welcher sich das Grundstück befindet. Die Ziffern 2912 und 2913 betreffen die Geschäftsbetriebe in C _____ und bildeten somit Bestandteil des Geschäftsvermögens. Diese Grundstücke beträfen das Konsortium A _____, wo der Steuerpflichtige zu 1/3 Partner sei. Die genaueren Auskünfte könnten beim zuständigen Registerhalter eingeholt werden (Akten Vorinstanz S. 463 Rückseite).

8.1.1.6 Die Steuerpflichtigen haben am 8. Juni 2022 anerkannt, es sei Aufgabe der Steuerpflichtigen, Umfang und Katasterwert der Liegenschaften selbst zu ermitteln. Sie haben ergänzt, sie würden demnach bei der Gemeinde F _____ die Informationen verlangen, da ihnen die Zusammenstellung der Gemeinde C _____ bereits vorliege (Akten Vorinstanz S. 461).

8.1.1.7 Die Kantonale Steuerkommission für die natürlichen Personen hält in ihrem Bericht vom 7. Dezember 2022 fest, es gehe vorliegend um die Steuerwerte der Grundgüter und der Gebäude in der Gemeinde C _____. Gemäss eingereicherter Zusammenstellung betrage der Steuerwert der Grundgüter Fr. 140'453.00 und derjenige der Gebäude Fr. 319'024.00. Die veranlagten Steuerwerte seien aber tiefer, weshalb die Veranlagung zuungunsten des Einsprechers abzuändern sei (Akten Vorinstanz S. 6). Die Vorinstanz legt im Einspracheentscheid dar, die Veranlagungsbehörde habe die von den Gemeinden mitgeteilten Katasterwerte übernommen. Die Steuerpflichtigen hätten nicht ansatzweise aufgezeigt, weshalb die Katasterwerte falsch sein sollen. Die Einsprache sei folglich in diesem Punkt abzuweisen (Akten Vorinstanz S. 2).

8.1.2 Die Beschwerdeführer rügen, die steuerliche Bemessung der seit Jahren unbebauten Grundstücke sei nicht sachgerecht, da eine tatsächliche Nutzung infolge der Planungszone ausgeschlossen sei und eine Verwertung auf absehbare Zeit nicht zu erwarten sei. Die Erstinstanz hätte den Steuerpflichtigen erklären sollen, welche Belege sie zur Begründung ihrer Anträge hätten einreichen sollen (S. 198). Sie würden nun folgende Unterlagen deponieren: Mitteilung der Gemeinde F _____ zum Verzicht auf den Erlass eines Quartierplans vom 23. Januar 2013 (S. 100), Erlass einer Planungszone vom 19. Mai 2020 durch die Gemeinde F _____ (S. 97 ff.), Amtsblattpublikation zum Erlass einer Planungszone durch die Gemeinde F _____ vom 15. Mai 2020 (S. 96) und Informationsblatt (S. 95).

8.1.3 Der Staatsrat erlässt gemäss Art. 220 StG ein Reglement, das vom Grossen Rat zu genehmigen ist und in welchem alles geordnet wird, was auf die Katasterschätzungen

und die Tätigkeit der kantonalen Kommission für die Katasterschätzungen Bezug hat. Der Katasterwert ist der objektiv geschätzte Wert der Grundstücke, welche im Kataster eingetragen sind (Art. 1 Abs. 1 Reglement betreffend die Katastertaxen vom 6. Februar 1975 [Katasterreglement, SGS/VS 645.100]). Die Mehrwerte der Liegenschaften, die dauernder oder langanhaltender Natur sind und sich infolge Wechsels der Kulturart, infolge von Neubauten, Umbauten oder aus irgendeinem anderen Grunde ergeben, der eine dauernde Erhöhung des Wertes von Grundstücken nach sich zieht, werden jedes Jahr geschätzt (Art. 39 Abs. 1 Katasterreglement). Die Eröffnung der Schätzung geschieht entweder durch direkte Meldung an den Eigentümer oder durch öffentliche Auflage. Gleichermassen kann den dauernden oder langanhaltenden Minderwerten Rechnung getragen werden. Die Eigentümer haben in diesem Fall ein begründetes Gesuch an die Gemeinde, in der sich die Grundstücke befinden, zu richten (Art. 40 Katasterreglement).

8.1.4 Die Steuerpflichtigen haben, sofern sie mit den Katastertaxen nicht einverstanden sind, ein begründetes Gesuch an die Gemeinde, auf welcher sich das Grundstück befindet, zu richten. Dies ist den Beschwerdeführern spätestens seit dem Urteil vom 11. Oktober 2018 bekannt. Das Kantonsgericht ist vorliegend nicht zu einer Neueinschätzung zuständig, weshalb diese Rüge abzuweisen ist, soweit überhaupt darauf eingetreten werden müsste.

8.2 Katasterwerte 2016, 2018 und 2019

8.2.1 Die Beschwerdeführer rügen für das Jahr 2016 pauschal (S. 194): «Zu allen weiteren Punkten der Steuerkommission, formuliert unter Ziff. 19-22, verweisen die Steuerpflichtigen auf die hierzu vorgängig gemachten Ausführungen unter Integrationsverweis auf alle einschlägigen Schriftsätze und Ausführungen im Zusammenhang mit den vorliegend behandelten Einsprachen.» Die Beschwerde hält für die Steuerperiode 2017 fest (S. 192): «Zu den Ziffern 3031 und 3032 verweisen wir auf unsere vorgemachten Bemerkungen und Einreden». Das Gericht nimmt an, bei den Ziffern 3031 und 3032 handle es sich um Schreibfehler. Die Beschwerdeführer hätten damit die Ziffern 30 bis 32 gemeint. Sie führen schliesslich für 2018 und 2019 aus (S. 192, 189): «Keine weiteren Bemerkungen zu den Ausführungen unter Ziff. 42 – 44. Alle diesbezüglich vorgängig gemachten Bemerkungen erfassen alle Steuerjahre und strittigen Punkte in gleichem Masse.» bzw. «Zu den Ziffern 59 bis und mit 62 verweisen die Steuerpflichtigen auf die analogen Ausführungen in den Vorperioden.»

8.2.2 Die Beschwerdeführer bringen in der Beschwerde nicht substantiiert vor, inwiefern unter Bezugnahme auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids Recht verletzt worden ist. Sie gehen in der Beschwerde weder auf die Begründung des angefochtenen Entscheides ein noch zeigen sie im Einzelnen auf, worin die Rechtsverletzung liegt. Somit erweisen sich die vorliegenden Rügen als zu allgemein. Es fehlt an der erforderlichen Konkretisierung, weshalb eine gezielte Überprüfung des angefochtenen Entscheids nicht möglich ist. Auf solch allgemein gefasste Rügen ist daher nicht einzutreten. Andernfalls wären die Steuerpflichtigen zum wiederholten Mal auf das oben zitierte Vorgehen (vgl. E. 8.1.3) zu verweisen.

9. Wertschriftenverzeichnis

9.1 Steuerperiode 2015

9.1.1

9.1.1.1 Die kantonale Steuerrekurskommission hat sich bereits am 11. Oktober 2018 (für die Veranlagungen 2006-2013) mit den Vermögenssteuern auf den Beteiligungen an der W _____ AG sowie an der B _____ AG sowie an damit im Zusammenhang stehenden Kreditoren auseinandergesetzt. Die Beschwerdeführer müssten demnach im Detail die Bewertung der Wertpapiere durch die kantonale Steuerverwaltung substantiiert bestreiten und für die fraglichen Jahre die korrekte Bewertung aufzeigen. Die Steuerpflichtigen würden dies nicht tun und stattdessen lediglich pauschal behaupten, die beiden Gesellschaften seien Ende 2016 unterkapitalisiert gewesen. Dies verletze die Begründungspflicht, womit die Beschwerde in diesem Punkte abzuweisen sei.

Der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 10. November 2022 zur Steuerperiode 2014 beschäftigt sich nicht mit dem Wertschriftenverzeichnis.

9.1.1.2 Die Steuerpflichtigen haben in der Steuererklärung 2015 keine Wertschriften und sonstige Kapitalanlagen deklariert (Akten Vorinstanz S. 473 Rückseite). Sie haben bezüglich den Forderungen gegenüber den Gesellschaften B _____ AG und W _____ AG auf die Ausführungen vom 23. Oktober 2014 verwiesen (Akten Vorinstanz S. 522): «In Anbetracht der Ihnen für das Steuerjahr 2014 hinterlegten und belegten Verluste beider Gesellschaften gehe ich von nicht werthaltigen Forderungen aus.»

9.1.1.3 Der Fiskus hat die Steuerpflichtigen daraufhin am 23. Februar 2022 veranlagt und die Ziffer 3200 der Steuererklärung zu Fr. 160'269.00 geändert: «Berichtigung der Wertschriften und sonstigen Kapitalanlagen» (Akten Vorinstanz S. 544 Rückseite). Die

Vorinstanz hat am 28. April 2022 die Veranlagung vom 23. Februar 2022 ersetzt. Der Betrag für die Ziffer 3200 ist jedoch gleichgeblieben (Akten Vorinstanz S. 467).

9.1.1.4 Die Beschwerdeführer haben gegen die Veranlagungsverfügung vom 28. April 2022 am 16. Mai 2022 gesprochen (Akten Vorinstanz S. 466): «Die unter Ziffer 3200 eingestellten Wertschriften und sonstigen Kapitalanlagen sind von der kantonalen Steuerverwaltung zu bezeichnen. Den Steuerpflichtigen sind sie nicht bekannt.»

9.1.1.5 Der Fiskus hat am 23. Mai 2022 festgestellt, «l'état des titres déposé ne présente aucune valeur». Die von der B _____ AG gehaltenen Beteiligungen seien auf Fr. 10'000.00 fixiert worden und wegen der qualifizierten Beteiligung um 40 % reduziert worden. Die Guthaben der c/c B _____ AG und c/c W _____ AG sind auf Fr. 22'741.00 bzw. auf Fr. 131'528.00 fixiert worden. Diese Gläubigerkontokorrente seien systematisch ignoriert worden (Akten Vorinstanz S. 463 Rückseite).

Die Beschwerdeführer ergänzen am 8. Juni 2022, der Nettosteuerwert der 100 Aktien der W _____ AG betrage Fr. 0.00, derjenige der B _____ AG Fr. 7'000.00. Der Aktionär habe dagegen gesprochen. Die Bilanzzahlen etc. würden keine Bewertung zulassen. Die gegenüber dem Aktionär ausgewiesenen Verbindlichkeiten seien nach einer vorsichtigen Bilanzanalyse seitens des Aktionärs eher uneinbringlich, wie in allen Begleitschreiben zur Deklaration ausdrücklich formuliert und erwähnt worden sei (Akten Vorinstanz S. 461).

9.1.1.6 Die Kantonale Steuerkommission für natürliche Personen sowie auch die Vorinstanz im Einspracheentscheid halten am 7. Dezember 2022 fest, in der Steuererklärung seien keine Wertschriften aufgeführt worden. «Der Einschätzer hat die Forderungen des Einsprechers gegenüber seinen beiden Gesellschaften gemäss Jahresrechnungen dieser beiden Gesellschaften (B _____ AG und W _____ AG) sowie Fr. 10'000.-- für die Beteiligung an der B _____ AG aufgerechnet» (Akten Vorinstanz S. 2 und S. 6).

9.1.1.7 Die Steuerpflichtigen rügen, sie hätten darauf hingewiesen, die in den Bilanzen der W _____ AG und B _____ AG passivierten Verbindlichkeiten seien nicht für werthaltig zu erachten, da mit der B _____ AG ein Gläubigerverzicht erklärt worden sei und deshalb nicht zu besteuern sei. Sie rügen ausserdem, dass sie die für die Beteiligung der B _____ AG aufgerechneten Fr. 10'000.00 nicht nachvollziehen könnten, da der Steuerpflichtige Alleinaktionär der B _____ AG sei (S. 197 f.).

9.1.2 Der Vermögenssteuer unterliegt das Reinvermögen (Art. 13 StHG i.V.m. Art. 53 StG). Der Überschuss der Aktiven über die Passiven einer steuerpflichtigen Person (d.h. das Nettovermögen) fällt darunter (TEUSCHER / LOBSIGER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2022, 4. A., N. 1 zu Art. 13 StHG). Die gesamten beweglichen und unbeweglichen Aktiven fallen zum steuerbaren Vermögen. Bewegliches Privatvermögen ist zum Verkehrswert zu bewerten, mit gewissen Besonderheiten bei den Mitarbeiterbeteiligungen (Art. 14 Abs. 1 StHG, Art. 14a StHG). Der Substanzwert gilt bei reinen Holding-, Vermögensverwaltungs- und Finanzierungsgesellschaften als Unternehmenswert (Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, Kreisschreiben Nr. 28, Schweizerische Steuerkonferenz Ziff. 38).

9.1.3 Das Kantonsgericht hat abgaberechtlich vom Handelsrecht auszugehen, namentlich von den Regeln zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 ff. Obligationenrecht [OR, SR 220]). Das Massgeblichkeitsprinzip (principe de l'autorité du bilan commercial ou de détermination; BGE 141 II 8 E. 7.1 S. 21 f.) findet in Art. 58 Abs. 1 lit. a und Art. 18 Abs. 3 DBG eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage (Bundesgerichtsurteil 2C_426/2019 vom 12. Juli 2019 E. 2.2.2). Eine handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung (Art. 959 ff. OR) bildet demzufolge den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung von Gewinn und Kapital. Sie bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person. Diese muss sich darauf behaften lassen (Bundesgerichtsurteil 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.3). Korrekturen wegen besonderer Vorschriften, mit welchen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht, bleiben vorbehalten (BGE 147 II 209 E. 3.1.1, BGE 141 II 83 E. 3.1).

9.1.4 Die in der Jahresrechnung ausgewiesenen Darlehen müssen entsprechend in der Steuererklärung deklariert werden. Das Kantonsgericht hat am 29. September 2025 beim Fiskus die entsprechenden Auszüge der Jahresrechnungen eingefordert und am 9. Oktober 2025 erhalten. Die Steuerpflichtigen haben für 2015 Darlehen von Fr. 22'741.26 (B _____ AG) und Fr. 131'528.00 (W _____ AG) zu deklarieren (S. 295, 300). Die Vorinstanz hat die Darlehen des Beschwerdeführers an die Gesellschaft demnach zu Recht korrigiert.

9.1.5 Die Beschwerdeführer hätten es im Rechtsmittel ohnehin unterlassen, sich mit den vorinstanzlichen Ausführungen auseinanderzusetzen und zu erklären, warum sie in diesem Punkt mit dem Einspracheentscheid nicht einverstanden sind. Die Beschwerde ist folglich in diesem Punkt abzuweisen, soweit überhaupt darauf einzutreten wäre.

9.2 Steuerperioden 2016, 2017, 2018, 2019

Es kann auf obige Ausführungen verwiesen werden, zumal sich die Beschwerdeführer nicht substantiierter äussern. Die Darlehen sind aufgrund der am 29. September 2025 eingeholten Unterlagen wie folgt zu fixieren (S. 276 ff.):

	B _____ AG	W _____ AG
2016	Fr. 30'366.46	Fr. 105'322.19
2017	Fr. 46'953.19	Fr. 98'302.77
2018	Fr. 52'648.84	Fr. 85'500.69
2019	Fr. 80'999.17	Fr. 76'550.49

10. Ziff. 3600 Privat- und Geschäftsschulden

10.1 Steuerperiode 2015

10.1.1

10.1.1.1 Die Steuerpflichtigen haben in der Steuererklärung beim Schuldenverzeichnis «separates Blatt analog den Vorperioden» dokumentiert und nachfolgende Auflistung «Passiva per 31.12.2015» eingereicht (Akten Vorinstanz S. 491):

UBS- KK	Fr. 1'240.00
UBS – HD	Fr. 248'400.00
A _____ UBS Fr. 102'500 :3	Fr. 34'167.00
Geschätzte Steuerschulden per 31.12.2015	Fr. 100'000.00
Total	Fr. 383'807.00

10.1.1.2 Der Fiskus hat in der Veranlagungsverfügung vom 28. April 2022 «Schulden von Geschäftsbetrieben am 31.12.2015» zum Betrag von Fr. 35'104.00 zu Fr. 35'104.00, «Privatschulden am 31.12.2015» zum Betrag von Fr. 327'730.00 und zum Steuersatz von Fr. 349'640.00 und den Sonderabzug zum Betrag von Fr. 56'584.00 zum Steuersatz von Fr. 60'000.00 veranlagt. Diese ergeben total Abzüge von Fr. 419'418.00 zum Steuersatz von Fr. 444'744.00 (Akten Vorinstanz S. 544 Rückseite).

10.1.1.3 Die Steuerpflichtigen haben sich in der Einsprache vom 16. Mai 2022 gewundert, weshalb die Privatschulden von Fr. 327'730.00 zugelassen werden. Sie hätten Fr. 383'807.00 deklariert. Die Opponenten fordern eine Begründung (Akten Vorinstanz S. 466).

10.1.1.4 Der Fiskus hat am 23. Mai 2022 wie folgt geantwortet: Der Betrag von Fr. 34'167.00 betreffe Geschäftsschulden und sei deswegen in Ziffer 3600 («Schulden von Geschäftsbetrieben») aufgelistet. Die geschätzten Steuerschulden per 31. Dezember 2015 von Fr. 100'000.00 seien nicht belegt worden. Dieser Betrag werde deshalb nicht akzeptiert. Es obliege dem Steuerpflichtigen, die steuermindernden Tatsachen zu belegen (Akten Vorinstanz S. 463 Rückseite).

10.1.1.5 Die Beschwerdeführer haben dem Fiskus am 8. Juni 2022 entgegnet, sie hätten alle bis 2015 fakturierten Steuerrechnungen des Kantons, Bundes und der Gemeinde zur Verfügung gestellt. Sie würden nicht verstehen, welche Art von Rechnungen der Fiskus noch benötige, um diese zum Abzug zugelassenen Steuerschulden zu akzeptieren (Akten Vorinstanz S. 461).

10.1.1.6 Der Bericht der Kantonalen Steuerkommission für natürliche Personen und der Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2022 bestätigen, die eingereichte Steuererklärung weise Schulden von Fr. 383'807.00 aus, die Geschäftsschulden von Fr. 34'167.00 seien in Ziffer 3600 enthalten. Die geschätzten Steuerschulden von Fr. 100'000.00 seien nicht nachgewiesen worden. Es obliege den Steuerpflichtigen, steuermindernde Elemente zu belegen (Akten Vorinstanz S. 2, 6).

10.1.1.7 Die Beschwerdeführer beantragen, eine steuermindernde Berücksichtigung aufgrund der per 31. Dezember 2015 nachgewiesenen Steuerschulden von total Fr. 100'000.00 auf mindestens Fr. 182'993.00 abzuändern (S. 196 f.). Sie haben dazu eine Vielzahl von Belegen deponiert (S. 45 ff.), wobei nicht immer ersichtlich ist, welche Summe wann erstattet worden ist.

10.1.2 Das gesamte Reinvermögen (d.h. Nettovermögen) unterliegt der Vermögenssteuer (Art. 13 Abs. 1 StHG und Art. 53 Abs. 1 StG). Es besteht aus dem Überschuss der Aktiven über die Passiven der steuerpflichtigen Person. Letztere kann somit seine Schulden und die Schulden aller anderen Personen, deren Vermögen er zu versteuern hat, von den Aktiven abziehen (Bundesgerichtsurteil 9C_268/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 3.2.2).

Der harmonisierungsrechtlichen Ausgestaltung als Reinvermögenssteuer entsprechend können nur die effektiven, d.h. am Stichtag tatsächlich bestehenden Schulden, für welche die steuerpflichtige Person als Hauptschuldnerin rechtlich haftbar ist, abgezogen

werden. Die feste, durchsetzbare Schuld, mit deren Erfüllung die steuerpflichtige Person ernsthaft rechnen muss, muss am Stichtag bestehen. Fälligkeit ist nicht erforderlich (TEUSCHER / LOBSIGER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2022, N. 17 zu Art. 13 StHG mit Hinweisen).

Steuerschulden können nur zum Abzug zugelassen werden, wenn deren Rechts- und Entstehungsgrund in dem für die Vermögensbemessung massgeblichen Zeitpunkt bereits gegeben ist. Künftige Schulden sind bei der Ermittlung des Vermögensstandes nicht zu berücksichtigen und können vom steuerbaren Vermögen auch nicht in Abzug gebracht werden. Am Stichtag bestehende Steuerschulden können andererseits auch dann abgezogen werden, wenn die Veranlagung noch nicht rechtskräftig abgeschlossen oder das Veranlagungsverfahren noch nicht einmal eingeleitet worden ist, wobei Letzteres namentlich bei aperiodischen Steuern vorkommen kann. Der mutmassliche Steuerbetrag ist nötigenfalls zu schätzen (TEUSCHER / LOBSIGER, a.a.O., N. 19 zu Art. 13 StHG; BLUMENSTEIN / LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 2023, 8. A., S. 318 f.)

10.1.3 Die Steuerpflichtigen machen Steuerschulden geltend. Es darf von diesen tatsächlich erwartet werden, dass sie diese auch belegen, zumal sie offenbar mehrere Jahre ihre direkten Steuern auf Gemeinde-, Kantons- und Bundesebene nicht bezahlt haben. Es kann aber in diesem Fall auch vom Fiskus verlangt werden, dass er unter Beachtung des Untersuchungsgrundsatzes prüft, inwiefern noch Schulden offen sind.

Die Beschwerdeführer haben vor Kantonsgericht zahlreiche Belege deponiert, wobei nicht immer feststellbar ist, ob die darin bescheinigten Steuern an massgeblichen Stichtagen erstattet worden waren. Das Kantonsgericht hat den Fiskus folglich am 29. September 2025 um Auskunft gebeten. Die Steuerverwaltung hat nicht die genauen (noch) nicht bezahlten Steuerschulden per 31. Dezember 2015, 31. Dezember 2016, 31. Dezember 2017, 31. Dezember 2018 übermittelt, sondern jeweils einen Kontoauszug der Kantonssteuer 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 und der direkten Bundessteuer 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 und 2019 eingereicht. Das Kantonsgericht hat demnach die noch nicht bezahlten Steuern per 31. Dezember 2015, 31. Dezember 2016, 31. Dezember 2017, 31. Dezember 2018 und 31. Dezember 2019 selbst zusammengefasst. Die Zinsen hat das Gericht in einem ersten Schritt nicht gewürdigt. Aus der Tabelle ist ersichtlich, dass per 31. Dezember 2015 Steuerforderungen von Fr. 14'383.45 offen sind. Die von den Beschwerdeführern behaupteten offenen Steuerschulden von total Fr. 100'000.00 bzw. Fr. 182'993.00 sind demnach bei Weitem unterschritten.

Kontoauszug	per 31.12.2015	per 31.12.2016	per 31.12.2017	per 31.12.2018	per 31.12.2019
2013 (S. 266)	680	1875.8	-3400	317.2	-2000
	680				
	680				
	680				
	680				
	-6				
	147				
	5.3				
2013 (S. 265)	73.65	109.45			
2014 (S. 264)	592.7		-3000		4106.8
	592.7				-2000
	592.7				
	592.7				
	592.7				
2014 (S. 263)					254.4
2015 (S. 262)	1560		225.95		-4606.05
	1560		-4000		
	1560				
	1560				
	1560				
2015 (S. 261)					
2016 (S. 260)		700	-3500	4563	-4767.5
		700			
		700			
		700			
		700			
2016 (S. 259)			423.7		
2017 (S. 258)			-2900	-14	5587.2
			580		-5634.35
			580		
			580		
			580		
			580		
2017 (S. 257)				424.45	180.95
2018 (S. 256)				1600	-5000
				1600	
				1600	
				1600	
				1600	
2018 (S. 255)					317.2
2019 (S. 331)					1590.75
					1590.75
					1590.75
					1590.75
					-5000
					1590.75
Total	14383.45	19868.7	6618.35	19909	9301.4

10.2 Steuerperioden 2016-2019

Die Beschwerdeführer kritisieren auch bei den folgenden Steuerjahren, die Steuerschulden seien nicht abgezogen worden. Das Kantonsgericht hat beim Fiskus schriftlich nachgefragt und stellt fest, folgende Beträge könnten als Privatschulden abgezogen werden (S. 255 ff.):

2016	Fr. 19'868.70
2017	Fr. 6'618.35
2018	Fr. 19'909.00
2019	Fr. 9'301.40

10.3 Anpassung der Steuererklärungen aufgrund von Steuerschulden

Die Steuerschulden sind gemäss obigen Ausführungen zu schätzen, weshalb es sich rechtfertigt, zu Gunsten der Steuerpflichtigen, die Beträge jeweils auf den nächsten Fr. 1'000.00 aufzurunden. Das ergäbe Fr. 15'0000.00, Fr. 20'000.00, Fr. 7'000.00, Fr. 20'000.00 und Fr. 10'000.00.

11. Konfiskatorische Besteuerung

11.1 Steuerperiode 2015

11.1.1

11.1.1.1 Die Entscheide der Steuerrekurskommission vom 11. Oktober 2018 und vom 10. November 2022 behandeln den Vorwurf einer konfiskatorischen Besteuerung nicht.

11.1.1.2 Die Steuerpflichtigen halten im Begleitschreiben der eingereichten Steuererklärung (Akten Vorinstanz S. 522) fest: «I.S. konfiskatorische Steuerbelastung durch die Vermögenssteuer verweise ich auf die mit Schreiben vom 23. Oktober 2014 bereits wiederholten Ausführungen. Ich gehe davon aus, dass die deklarierte Einkommenssituation die maximale Reduktion von 50 % zur Folge hat».

11.1.1.3 Der Fiskus ist in der Veranlagungsverfügung vom 28. April 2022 nicht auf diesen Vorwurf eingegangen (Akten Vorinstanz S. 467).

11.1.1.4 Die Steuerpflichtigen haben am 16. Mai 2022 ausgesprochen, da u.a. die kantonale und kommunale Steuer auf dem Vermögen und dem Nettovermögensertrag die Limite von 20 % des steuerbaren Einkommens übersteige. Der Fiskus solle begründen,

weshalb der Abzug für die konfiskatorische Belastung nicht gewährt werde (Akten Vorinstanz S. 466).

11.1.1.5 Die Steuerverwaltung hat am 23. Mai 2022 Stellung bezogen: Die Herabsetzung der Vermögenssteuer werde bei der Steuerberechnung automatisch berechnet, sofern die Voraussetzungen erfüllt seien. Letzteres sei in casu nicht gegeben. Die Verordnung über die Festsetzung der konfiskatorischen Belastung durch die Vermögenssteuer vom 14. August 2002 (SGS/VS 642.300) definiere alle Kriterien und Grundlagen für deren Bestimmung. Falls die Beschwerdeführer trotzdem der Meinung seien, Anrecht auf eine Reduktion zu haben, müsse die Berechnung aufgezeigt und belegt werden (Akten Vorinstanz S. 463 Rückseite).

11.1.1.6 Die Steuerpflichtigen halten am 8. Juni 2022 fest, vorliegend betrage die kantonale und kommunale Einkommenssteuer Fr. 5'811.00, die kantonalen und kommunalen Vermögenssteuern würden total Fr. 12'260.40 betragen und lägen somit Fr. 6'449.00 über den Einkommenssteuern (Akten Vorinstanz S. 462).

11.1.1.7 Die Vorinstanz bemängelt im Bericht der Kantonalen Steuerkommission für natürliche Personen vom 7. Dezember 2022 sowie im Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2022, die Einsprecher würden nicht aufzeigen, inwiefern die kantonale Verordnung über die konfiskatorische Besteuerung falsch angewendet worden sei (Akten Vorinstanz S. 2 Rückseite, S. 6).

11.1.1.8 Die Beschwerdeführer rügen in der Beschwerde vom 20. Januar 2023, es sei keine Berechnung der konfiskatorischen Besteuerung vorgelegt worden. Sie könnten die konfiskatorische Besteuerung deswegen nur allgemein rügen (S. 196).

11.1.2 Die Eigentumsgarantie nach Art. 26 Abs. 1 BV gewährleistet in ihrer Funktion als Institutsgarantie den Schutz der Eigentumsordnung in ihren Grundzügen; sie bietet auch Schutz gegen eine konfiskatorische Besteuerung. Der absolut geschützte Kernbereich der Garantie beinhaltet die Wahrung des Vermögens in seiner Substanz und die Erhaltung der Möglichkeit der Neubildung von Vermögen (Bundesgerichtsurteil 2C_259/2021 vom 30. November 2021 E. 9.1 mit Hinweisen). Ob eine Steuer die Grenze des Zulässigen überschreitet, bemisst sich nach der Gesamtheit aller konkreten Umstände wie Steuersatz, Bemessungsgrundlage, der Dauer der Massnahme, der relativen Tiefe des fiskalischen Eingriffs, der Kumulation mit anderen Abgaben sowie der Möglichkeit der Überwälzung der Steuer (Bundesgerichtsurteil 2C_259/2021 vom 30. November 2021 E. 9.1 mit Hinweisen). Erst wenn die Erträge auf Dauer nicht ausreichen, um eine Steuerlast zu decken, ist die Besteuerung des Vermögens im Besonderen

konfiskatorisch, wobei ausserordentliche Umstände ausser Acht zu bleiben haben (BGE 143 V 254 E. 6.4.1 mit Hinweisen).

11.1.3 Das DBG enthält keine Bestimmungen über die Steuerermässigung der konfiskatorischen Besteuerung. Dieser Mechanismus wird ausschliesslich durch die kantonale Verordnung (vgl. Art. 1 der Verordnung, vgl. Kantonsgerichtsurteil F1 24 68 vom 27. Januar 2025 publiziert in ZWR 2025 S. 80) geregelt. Art. 2 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung enthält folgenden Wortlaut (Hervorhebung durch das Gericht):

Unbeschränkt steuerpflichtige Personen, deren Vermögenssteuer für den Kanton und die Gemeinden und die Steuern auf dem Nettovermögensertrag 20 Prozent des steuerbaren *Nettoeinkommens* übersteigen, haben Anspruch auf eine Herabsetzung der Steuern.

11.1.4 Die Steuerpflichtigen addieren wiederholt die Vermögenssteuern plus die Steuer auf den Nettovermögensertrag. Sie setzen das Ergebnis anschliessend nicht mit dem steuerbaren Nettoeinkommen (laut aktenkundigen, aber nicht rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen jeweils deutlich über 50'000.00 [Akten Vorinstanz S. 544, S. 539, S. 534, S. 529 und S. 524]) ins Verhältnis, sondern mit den Steuern auf dieses Nettoeinkommen. Dieses Vorgehen widerspricht dem oben zitierten Verordnungswortlaut.

11.1.5 Es ist im Übrigen nicht einzusehen, warum die vorliegend erhobenen Steuern konfiskatorisch sein sollten.

11.2 Steuerperioden 2016, 2017, 2018, 2019

Die Beschwerdeführer rügen pauschal, die Berechnung der Vermeidung der konfiskatorischen Besteuerung sei den Steuerpflichtigen auf dem bekannten Formblatt der Steuerverwaltung zur Kontrolle nachzuweisen (S. 189, 191, 192, 193). Es kann auf obige Ausführungen verwiesen werden, wonach das Nettoeinkommen die Steuern auf das Vermögen und den Vermögensertrag deutlich übersteigt. Eine konfiskatorische Besteuerung liegt in diesem Fall nicht vor.

12. Krankheitskosten

12.1 Steuerperiode 2016

12.1.1

12.1.1.1 Die Steuerpflichtigen haben für das Jahr 2016 eine nach Behandlungen und Medikamenten unterteilte Liste von Ausgaben für Krankheitskosten von Fr. 3'504.95

eingereicht (Akten Vorinstanz S. 429). Es liegen ebenso Quittungen von Ärzten oder Apotheken vor, wobei diese teilweise aus dem Ausland stammen.

12.1.1.2 Der Fiskus hat am 28. April 2022 die Veranlagungsverfügung erlassen, aus welcher ersichtlich ist, dass keine Krankheits- und Unfallkosten zum Abzug zugelassen worden sind (Akten Vorinstanz S. 376 Rückseite).

12.1.1.3 Die Beschwerdeführer haben dagegen am 16. Mai 2022 ausgesprochen (Akten Vorinstanz S. 375): «Die Nichtzulassung der deklarierten und belegten Krankheitskosten wollen Sie bitte konkret begründen. Die Steuerpflichtigen bestehen auf einer gesetzeskonformen Zulassung gemäss kantonalen und eidgenössischen Vorgaben.»

12.1.1.4 Der Fiskus hat dazu am 23. Mai 2022 erklärt, die zu berücksichtigenden medizinischen Kosten seien Auslagen, die der Steuerpflichtige selbst tragen müsse und die zur Erhaltung und Verbesserung des Gesundheitszustandes gerechtfertigt sind. Diese müssten daher in einem ersten Schritt der Krankenversicherung vorgelegt werden. Kosten für die Beibehaltung der Gesundheit, die nicht in direktem Zusammenhang mit der Heilung stünden, seien unbeachtlich. Die geltend gemachten Auslagen seien in Ermangelung von Abrechnungen der Krankenversicherung und von konformen Belegen abgelehnt worden. Die abzugsfähigen Kosten seien im Übrigen diejenigen, die 2 % des Nettoeinkommens bei der Kantons- und Gemeindesteuer und 5 % bei der DBG übersteigen (Akten Vorinstanz S. 372 Rückseite).

12.1.1.5 Die Beschwerdeführer entgegneten am 8. Juni 2022, die Kosten seien nachgewiesen und die 2 % bzw. 5 % Regel sei ihnen bekannt. Die Steuerpflichtigen hätten in den Deklarationen und Zusammenstellungen auf die Jahresfranchise von Fr. 2'500.00 verwiesen. Es mache keinen Sinn, bis zu einem Aufwand von Fr. 2'500.00 betreffs Erstattung von Kosten an die Krankenversicherung zu gelangen (Akten Vorinstanz S. 366 f.).

Es ist in dieser Mitteilung von beigelegten Versicherungsausweisen keine Rede. Auch die vorhandenen Beilagen (Akten Vorinstanz S. 369 - 371) enthalten keine solche Bescheinigungen.

12.1.1.6 Der Bericht der Kantonalen Steuerkommission für natürliche Personen vom 7. Dezember 2022 sowie der Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2022 erläutern, die Einsprecher hätten in der Steuererklärung verschiedene Rechnungen beigelegt, jedoch fehle der Versicherungsausweis der Krankenkassen, woraus ersichtlich sei, welche Kosten der Einsprecher selbst übernehmen musste. Krankheitskosten seien nur dann

abzugsfähig, wenn sie vom Steuerpflichtigen selbst bezahlt worden seien. Da es sich um steuermindernde Tatsachen handle, sei der Steuerpflichtige dafür beweisbelastet (Akten Vorinstanz S. 2 Rückseite, S. 7).

12.1.2 Die Beschwerdeführer rügen, sie hätten am 8. Juni 2022 Versicherungsausweise eingereicht. Alle Policen enthielten die Jahresfranchise von Fr. 2'500. Die Krankheitskosten hätten in keinem Fall Fr. 2'500.00 betragen. Sie berufen sich auf Beilagen, aus welchen tatsächlich Franchisen von Fr. 2'5000.00 ersichtlich sind (S. 24 ff.). Die Beschwerdeführer verweisen darüber hinaus auf die «gemachten Ausführungen unter Integrationsverweis auf alle einschlägigen Schriftsätze und Ausführungen im Zusammenhang mit den vorliegend behandelten Einsprachen» (S. 194).

12.1.3 Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen werden, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selbst trägt und diese 5 % der um die Aufwendungen (Art. 26 – 33) verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen, vom Salär abgezogen (Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG). Die kantonale Gesetzgebung kennt eine vergleichbare Regelung. Der relevante Grenzwert wird schon bei 2 % des steuerbaren Einkommens, vermindert um die in den Artikeln 22 bis 29 vorgesehenen Abzüge, überschritten (Art. 29 Abs. 1 lit. k StG).

Nur Aufwendungen für Heilbehandlungen, die der Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen, geistigen oder psychischen Gesundheit dienen (finales Element) und hierzu geeignet und erforderlich (kausales Element), insgesamt also «indiziert» sind, sind unter dem Titel «Krankheits- und Unfallkosten» abziehbar. Massnahmen, die nicht von Ärzten oder in Spitälern ausgeführt werden, setzen eine ärztliche Verordnung voraus (BGE 147 II 248 E. 3.3.2 mit Hinweisen). Dies gilt jedoch gemäss Kreisschreiben nicht ausnahmslos (Kreisschreiben Nr. 11, a.a.O., Ziff. 3.2 betreffend Dentalhygiene; vgl. auch zit. Bundesgerichtsurteil 2A.390/2006 vom 28. November 2006 E. 6.3). Das Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2005 grenzt in Ziff. 3 zwischen den abzugsfähigen Krankheits- und Unfallkosten und den nicht abzugsberechtigten Lebenshaltungskosten ab. Auslagen für Medikamente und Heilmittel werden nur zum Abzug zugelassen, wenn sie von einem Arzt oder einem anerkannten Naturheilpraktiker verordnet sind (Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Kreisschreiben Nr. 11 vom 31. August 2005, Ziff. 3.2.5, <https://www.estv2.admin.ch/dvs/kreisschreiben/dbst-ks-2005-1-011-d-de.pdf>, zuletzt besucht am 4. September 2025).

12.1.4 Davon ausgehend, dass die Beschwerdeführer tatsächlich den Grossteil der Rechnungen bezahlen müssen, weil sie über eine Franchise von Fr. 2'500.00 verfügen, ist Folgendes zu beachten:

Der Fiskus hat die vorliegend deponierte Liste von Apothekenrechnungen nicht akzeptiert. Die Steuerpflichtigen haben im Beschwerdeverfahren diverse Bestätigungen der Versicherungen beigelegt, u.a. ein Nachweis für 2016, von Fr. 574.68 an nicht anerkannten Kosten (S. 24 f.).

Die vorwiegend spanischsprachigen Apothekenquittungen (S. 429 ff.) lassen nicht erkennen, ob die Einkäufe von einem Arzt verordnet worden sind und ob es sich dabei um Heilbehandlungen oder Lebenshaltungskosten handelt. Die Akten enthalten freilich zwei Rechnungen einer Medizinerin aus Andalusien vom Monat Juni 2016, welche auch im Bereich der Homöopathie tätig ist. Es bleibt aber fragwürdig, ob diese Behandlungen mit spanischen Apothekerquittungen aus dem Monat August in Verbindung gebracht werden können. Das Kantonsgericht vermag ferner nicht nachzuvollziehen, ob die Arbeit der Naturopathie (S. 441 f. u.a. «Bilan de santé en naturopathie») steuerrechtlich relevante, abziehbare Krankheits- oder Lebenskosten darstellen oder wie die Einkäufe in der spanischen Apotheke damit zusammenhängen. Es bleibt weiter ungeklärt, inwiefern der Grenzwert von 2 Prozent der steuerbaren Einkünfte (nach den entsprechenden Abzügen) überschritten wird.

Der Fiskus hat somit die Spital- und Arztrechnungen gemäss Aufstellung der Akten Vorinstanz S. 429 (ohne Rechnung Pillonel und Schoch) als steuerrechtlich relevante Krankheitskosten anzunehmen und zu prüfen, ob damit der Grenzwert überschritten wird. Die übrigen noch strittigen Gesundheitskosten können hingegen nicht abgezogen werden.

12.2 Krankheitskosten 2017, 2019

12.2.1 Das Total der geltend gemachten Gesundheitskosten beläuft sich für 2017 auf Fr. 1'577.75 (S. 349). Die Auslagen umfassen Honorare für Naturopathie (S. 351; Fr. 150.00), für Massagen bei einer Physiotherapeutin (S. 352; Fr. 300.00), eine Strassenverkehrsuntersuchung (Akten Vorinstanz S. 350; Fr. 120.00) sowie spanischsprachige Rechnungen einer Apotheke (Akten Vorinstanz S. 357 f.; Fr. 158.35). Es bleibt somit erneut unbewiesen, dass sämtliche Auslagen steuerrechtlich relevante, abziehbare Krankheitskosten darstellen. Das Kantonsgericht vermag ferner nicht nachzuvollziehen, ob der Grenzwert von 2 Prozent der steuerbaren Einkünfte (nach den entsprechenden Abzügen) überschritten wird.

Gerade die Geltendmachung von Kosten einer Verkehrsuntersuchung mithilfe eines Rückforderungsbelegs (Akten Vorinstanz S. 350), in der Tabelle als «Rechnung Z _____» betitelt (S. 349), zeigt auf, dass die von den Beschwerdeführern behaupteten Krankheitskosten exakt zu würdigen sind.

Der Fiskus hat somit die Arztrechnungen («Behandlungen» 4, 5 und 6) gemäss Aufstellung (Akten Vorinstanz S. 349) als steuerrechtlich relevante Krankheitskosten anzunehmen und zu prüfen, ob damit der obgenannte Grenzwert überschritten wird. Die übrigen noch strittigen Gesundheitskosten sind nicht zuzulassen.

12.2.2 Die Beschwerdeführer haben schliesslich für 2019 Rechnungen von insgesamt Fr. 5954.40 deponiert (Akten Vorinstanz S. 131 f.). Es kann in Bezug auf die Medikamente erneut auf obige Ausführungen verwiesen werden. Die Rechnungen «Behandlungen» sind hingegen vollumfänglich zu akzeptieren. Der Fiskus hat diese gemäss Aufstellung Akten Vorinstanz S. 131 als steuerrechtlich relevante Krankheitskosten anzunehmen und zu prüfen, ob damit der obgenannte Grenzwert überschritten wird.

13. Zusammenfassung

Die Beschwerde wird mehrheitlich abgewiesen und dem Fiskus mit Hinweis auf die Erwägungen 5.2.3, 5.3.3, 6.1.4, 6.2, 9.2, 10.3 und 12 zur Neu Beurteilung und Kalkulation zurückgewiesen.

14. Kosten

14.1 Das Kantonsgericht hat auch im Bereich der Kosten das VVRG und das Gesetz betreffend den Tarif der Kosten und Entschädigungen vor Gerichts- oder Verwaltungsbehörden vom 11. Februar 2009 (GTar; SGS/VS 173.8) zu beachten (Art. 8 AGDBG und Art. 208 i.V.m. Art. 150 StG).

14.2 Im Beschwerdeverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG und Art. 89 Abs. 1 VVRG). Ausnahmsweise können die Kosten ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 144 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG und Art. 89 Abs. 2 VVRG).

14.3 Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen mehrheitlich abgewiesen, zu einem geringeren Teil jedoch gutgeheissen und insgesamt zur Neu Beurteilung plus Neukalkulation an die Vorinstanz zurückgewiesen. Die bisher fixierten Steuern werden durch die Korrekturen nicht wesentlich geändert. Die Beschwerdeführer bringen einerseits Argumente vor, welche bereits in früheren Prozessen abgehandelt worden sind und setzen

sich mit den Entscheiden der Steuerrekurskommission nicht hinreichend auseinander. Die Steuerverwaltung ist andererseits ihrer Begründungspflicht nicht immer genügend nachgekommen und hat die Aktenführungspflicht verletzt. Das Kantonsgericht hat deswegen im laufenden Verfahren weitere Informationen einholen müssen.

14.4 Es erscheint insgesamt gerechtfertigt, 4/5 der Kosten den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung und 1/5 dem Kanton Wallis aufzuerlegen.

14.5 Die Kosten setzen sich gemäss Art. 3 GTar aus den Auslagen der Entscheidbehörde sowie der Gerichtsgebühr zusammen. Die Gerichtsgebühr für Beschwerdeverfahren vor der Steuerrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts beträgt in der Regel zwischen Fr. 280.00 und Fr. 5'000.00 (Art. 25 GTar). Es ist in casu zu beachten, dass die Beschwerde fünf verschiedene Steuerperioden behandelt. Es werden teilweise die gleichen Beanstandungen vorgebracht, aber nicht immer. Der Umfang des vorliegenden Urteils zeigt auf, dass ein deutlich überdurchschnittlicher Aufwand entstanden ist. Gerade die Abzugsfähigkeit einer ausserordentlichen Abschreibung hätte einen erheblichen Einfluss auf die zu zahlenden Steuern gehabt. Das Gericht hat ferner von sich aus weitere Abklärungen vornehmen müssen. Die Gerichtsgebühr wird somit aufgrund der Bedeutung des Falles sowie seines Umfangs und Schwierigkeitsgrads auf Fr. 5'000.00 festgesetzt.

Die Gerichtskosten sind zu 4/5 (= Fr. 4'000.00) von den Beschwerdeführern zu tragen. Der Anteil der Steuerpflichtigen wird mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'500.00 (S. 209 und S. 219) verrechnet und Fr. 500.00 werden den Steuerpflichtigen zurückerstattet.

Die dem Kanton auferlegten Kosten werden erlassen (Art. 89 Abs. 4 VVRG).

14.6 Die Beschwerdeführer beantragen eine Parteientschädigung. Sie haben im eigenen Namen gehandelt, weshalb es gerechtfertigt ist, ihnen für das Beschwerdeverfahren, in welchem sie zu rund 4/5 unterliegen, einen unter Beachtung des Unterliegerprinzips reduzierten Auslagenersatz von Fr. 50.00 zuzusprechen. Den Behörden oder mit öffentlichen Aufgaben betrauten Organisationen, welche (teilweise) obsiegen, darf in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen werden (Art. 150 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 91 Abs. 3 VVRG). Es besteht vorliegend kein Grund, von dieser Regel abzuweichen.

Demnach erkennt das Kantonsgericht

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen (E. 5.2.3, 5.3.3, 6.1.4, 6.2, 9.2, 10.3 und 12) teilweise gutgeheissen und zur Neuurteilung an die Kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Die Gerichtskosten von Fr. 5'000.00 werden X _____ und Y _____ zu 4/5, also zu Fr. 4'000.00 auferlegt und mit dem von den Beschwerdeführern geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'500.00 verrechnet. Sie erhalten folglich Fr. 500.00 zurückerstattet.
Die dem Staat auferlegten Kosten werden diesem erlassen.
3. Der Staat Wallis bezahlt X _____ und Y _____ eine Parteientschädigung von Fr. 50.00.
4. Das Urteil wird X _____ und Y _____, der Kantonalen Steuerkommission für die natürlichen Personen, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Einwohnergemeinde F _____ schriftlich mitgeteilt.

Sitten, 15. Dezember 2025