

F1 24 83

**URTEIL VOM 30. JUNI 2024**

**Kantonsgericht Wallis  
Steuerrechtliche Abteilung**

Es wirken mit: Dr. Thierry Schnyder, Präsident; Frédéric Fellay, Richter, Nicole Inniger Steiner, Beisitzerin, Vanessa Brigger, Gerichtsschreiberin,

**in Sachen**

**X \_\_\_\_\_**, Grossbritannien, Beschwerdeführerin,

**gegen**

**STEUERVERWALTUNG DES KANTONS WALLIS**, Vorinstanz,

(Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen)

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 5. Juni 2023.

## Sachverhalt

**A.** Die in London wohnhafte X \_\_\_\_\_ ist Eigentümerin einer 1-Zimmer-Wohnung bzw. eines Studios in A \_\_\_\_\_. Sie ist am 19. Januar 2023 von der Kantonalen Steuerverwaltung für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2020 veranlagt worden. Die dem Entscheid beiliegenden Rechnungen für die Kantons- und Bundessteuern enthalten freilich den Titel «Ordentliche Veranlagung» (Steuerakten S. 18 f.), das Formular bestätigt jedoch als «Änderungsmotiv «Schätzung Steuersatz Vermögen wegen Mangels an Beweisen» (Steuerakten S. 17 Rückseite).

Die Steuerpflichtige sprach dagegen am 21. Februar 2023 ein und bemängelte die Höhe des steuerbaren Liegenschaftseinkommens (Ziff. 1110), des satzbestimmenden Einkommens (Ziff. 2610 und 2810) sowie des satzbestimmenden Vermögens (Ziff. 4400). Die Kantonale Steuerverwaltung hiess die Einsprache am 5. Juni 2023 betreffend das satzbestimmende Einkommen teilweise gut und wies das Rechtsmittel im Übrigen ab (Steuerakten S. 1).

**B.** X \_\_\_\_\_ reichte dagegen am 12. Juli 2023 eine Beschwerde (S. 16 ff.) bei der Kantonalen Steuerrekurskommission ein und stellte folgende Rechtsbegehren (S. 8):

- «7. (i) Der Einspracheentscheid vom 5. 6. 23 ist falsch und ist zu annullieren.
- (ii) Alle drei Veranlagungen vom 1. 6. 23 sind falsch und sind zu annullieren.
- (iii) Die Veranlagungen 2020 sind neu, korrekt und laut Gesetz zu berechnen.
- (iv) Die Kosten dieses Rekurses sind von der Kant. Steuerverwaltung zu tragen, welche diese durch Pflichtverletzung, Rechtswidrigkeit und Rechtsmissbrauch verursacht hat.
- (v) Die angeblichen Kosten des Nichteintretens auf meinen ersten Rekurs auf der Basis einer Lüge gemäss «Urteil» vom 22. 4. 21, erhalten am 14. 6. 21, sind abzuschreiben und die im Voraus für einen nicht gelieferten Rekursentscheid bezahlten Fr. 500 sind zurückzuerstatten.»

Die Beschwerdeführerin rügte eine Verletzung von diversen Bestimmungen des Steuergesetzes vom 10. März 1976 (StG; SGS/VS 642.1) und machte geltend, die Veranlagung für die Steuerperiode 2020 sei rechtswidrig. Die Kantonale Steuerverwaltung habe sich zudem rechtsmissbräuchlich verhalten, indem sie auf ein inexistentes Vermögen von Fr. 2 Mio. abgestellt habe.

**C.** Am 28. August 2023 hinterlegte die Beschwerdeführerin einen «Nachtrag zum Rekurs» (S. 38 ff.) und machte geltend, auch die Steuerveranlagungen der Jahre 2017, 2018 und 2019 seien falsch gewesen. Die Steuerverwaltung verhalte sich gesetzeswidrig und rechtsmissbräuchlich. Sie stellte folgende neue Rechtsbegehren (S. 29 ff.):

- « (vi) Bestätigung, dass es sich bei den wiederholten, grundlosen Publikationen von entscheidenden und Verfügungen im Amtsblatt um gesetzeswidrigen Machtmissbrauch und Schikane handelt.
- (vii) Bestätigung, dass es KEINE gesetzliche Bestimmung gibt, die es der Kantonalen Steuerverwaltung erlaubt, meine Privatadresse im Amtsblatt zu veröffentlichen.
- (viii) Bestätigung, dass es KEIN Gesetz gibt, das mich zwingt in der Schweiz eine Zustelladresse oder einen Vertreter zu haben, um einsprache- oder beschwerdeberechtigt zu sein.
- (ix) Bestätigung, dass Art. 7 Abs. 1 DBG und Art. 5 StG NICHT für im Wallis nur beschränkt Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland gelten.
- (x) Bestätigung, dass Art. 7 Abs. 2 DBG und Art. 5 Abs. 6 StG (und ausserdem Art. 6 Abs. 2 DBG und Art. 5 Abs. 2 StG) für beschränkt Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland gelten, in meinem Fall zutreffen, rechtsgültig und für die Steuerverwaltung verbindlich sind; und dass ich das RECHT habe, meine Steuern im Kanton Wallis diesen Artikeln gemäss zu zahlen.
- (xi) Bestätigung, dass die kantonale Steuerverwaltung KEIN Recht hat, von im Wallis nur beschränkt steuerpflichtigen Personen, die im Ausland wohnhaft und dort vollumfänglich steuerpflichtig sind, auch im Wallis (im Verstoß gegen das Doppelbesteuerungsverbot) eine vollumfängliche Steuererklärung zu verlangen.»

**D.** Die Beschwerdeführerin reichte am 4. September 2023 einen zweiten Nachtrag ein (S. 27 ff.). Sie bekräftigte ihre Rüge des Rechtsmissbrauchs und kritisierte den Einspracheentscheid vom 14. April 2022 betreffend die Veranlagung 2018. Sie stellt folgende Rechtsbegehren (S. 24):

- « (xii) Der Einspracheentscheid vom 14.4.22 ist falsch und skandalös und ist zu annullieren.
- (xiii) Die Veranlagung 2018 ist falsch und ist zu annullieren.
- (xiv) Die Veranlagung 2018 ist neu, aufgrund der eingereichten Belege und laut Gesetz zu berechnen.»

**E.** Die Steuerpflichtige deponierte am 13. September 2023 eine weitere Beschwerde gegen die Sicherstellungsverfügung der Kantonalen Steuerverwaltung vom 21. Februar 2023 betreffend die direkte Bundessteuer 2018 (S. 96). Die Steuerrekurskommission legte diese ins bisherige Beschwerdedossier ein.

**F.** Die Kantonale Steuerverwaltung hinterlegte am 7. November 2023 eine Stellungnahme (S. 135 ff.) und beantragte die vollumfängliche Abweisung der Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin unter Kosten- und Entschädigungsfolge, sofern auf die Rechtsbegehren überhaupt einzutreten sei. Auf die Rechtsbegehren betreffend die Steuerperiode 2017 und 2018 sei nicht einzutreten.

**G.** Die Steuerpflichtige orientierte am 2. November 2023, sie befinde sich zwischen dem 27. November 2023 und dem 18. Dezember 2023 im Ausland (d.h. nicht in London) und könne somit weder Kommunikation empfangen noch beantworten (S. 149 und S. 150). Sie teilte in einer E-Mail vom 30. November 2023 mit, sich zu dieser Zeit in ihrer Wohnung in der Schweiz zu befinden. Sie versandte diese Mitteilung am 1. Dezember 2023 auch ans Kantonsgericht (S. 206).

**H.** Die Steuerrekurskommission verfügte am 13. Dezember 2023, die Beschwerdeführerin habe innert 10 Tagen ein Schweizer Zustelldomizil oder einen Schweizer Vertreter zu benennen, anderenfalls würden die Rechtsmittelinstanzen weitere Entscheide in vorliegender Angelegenheit im Kantonalen Amtsblatt publizieren (S. 152).

**I.** Die Beschwerdeführerin beantragte am 15. Dezember 2023 beim Kantonsgericht die Zustellung der Verfahrensakten an ihre Wohnadresse in London sowie eine Frist von 30 Tagen zur Einreichung einer Replik ab Zustellung der Akten (S. 154).

**J.** Die Beschwerdeinstanz teilte der Beschwerdeführerin am 9. Januar 2024 per E-Mail-Nachricht mit, dass Entscheide nur noch im Amtsblatt veröffentlicht würden, wie bereits von der Steuerrekurskommission verfügt, solange die Steuerpflichtige keinen Schweizer Vertreter bezeichne. Zudem teilte das Kantonsgericht der Beschwerdeführerin mit Verweis auf ihre diversen E-Mail-Nachrichten mit, dass Sie ihre Anträge schriftlich stellen könne und keine weiteren E-Mail-Mitteilungen im vorliegenden Verfahren beantwortet würden (S. 163).

**K.** Die Beschwerdeführerin reichte am 20. Januar 2024 eine Replik ein und hielt an ihren Anträgen und Argumenten fest (S. 202).

**L.** Das Kantonsgericht stellte die Replik am 5. Februar 2024 der Steuerverwaltung zur Kenntnisnahme zu und verfügte, die Akten könnten in der Gerichtskanzlei eingesehen werden. Die Verfügung wurde, da die Beschwerdeführerin kein Zustelldomizil in der Schweiz bezeichnet hatte, im Amtsblatt publiziert (S. 222).

**M.** Die Steuerpflichtige bestätigte am 12. Februar 2024, über das Vorgehen, Amtsblattpublikationen vorzunehmen, Kenntnis erhalten zu haben. Sie verweigerte die Bezeichnung eines Schweizer Vertreters und hielt an ihrer Sichtweise fest (S. 241). Das Kantonsgericht antwortete der Steuerpflichtigen gleichentags per E-Mail, seine Entscheide weiterhin im Amtsblatt zu publizieren. Die eingeforderten Akten würden umgehend an einen Schweizer Vertreter übermittelt oder stünden zur Einsicht vor Ort bereit (S. 229).

**N.** Die Steuerpflichtige verlangte ab dem 4. März 2024 den Ausstand des Richters und antwortete am 19. März 2023, sie werde keinen Vertreter ernennen. Das Ausstandsge-such wurde am 7. Mai 2024 abgewiesen (Verfahren F2 24 3).

**O.** Das Kantonsgericht ersuchte die Steuerverwaltung am 23. Mai 2024, allfällige Be-stätigungen der Zustellung des Einspracheentscheids vom 5. Juni 2023 betreffend die Veranlagung 2020 sowie der Sicherstellungsverfügung vom 21. Februar 2023 betreffend die direkte Bundessteuer 2018 einzureichen.

**P.** Die Steuerverwaltung teilte am 3. Juni 2024 mit, für den Einspracheentscheid vom 5. Juni 2023 liege lediglich die Sendungsverfolgung der Schweizerischen Post für den Abgang ins Ausland vor, jedoch keine Bestätigung der Zustellung durch die Royal Mail. Die Beschwerdeführerin habe den Einspracheentscheid gemäss ihren eigenen Angaben am 12. Juni 2023 erhalten. Auch für die Zustellung der Sicherstellungsverfügung vom 21. Februar 2023 existiere keine Bestätigung. Die Steuerverwaltung habe der Beschwer-deführerin am 28. Juli 2023 auf mehrmaliges Nachfragen eine Kopie der Verfügung per E-Mail zukommen lassen.

**Q.** Das Kantonsgericht teilte der Beschwerdeführerin am 14. Juni 2024 per Publikation im Amtsblatt mit, das Instruktionsverfahren sei abgeschlossen und die Akten könnten nach telefonischer Anmeldung eingesehen werden.

**R.** Das Kantonsgericht erklärte der Beschwerdeführerin am 24. Juni 2024, es werde die Beschwerde i.S. Sicherstellung separat behandeln (Verfahren A1 24 127). Die Be-schwerdeinstanz forderte die Steuerpflichtige, welche eine temporärere Zustelladresse in A \_\_\_\_\_ benannte, auch in diesem Verfahren auf, eine Schweizer Vertretung zu benennen. Das Schreiben enthielt ferner den Hinweis, das Urteil im Verfahren F1 24 83 i.S. Einkommens- und Vermögenssteuern 2020 werde demnächst gefällt und, sofern die Beschwerdeführerin sich nicht mehr in der Schweiz aufhalte und keinen Vertreter be-stimme, durch Publikation im Kantonalen Amtsblatt eröffnet. Die Beschwerdeführerin könne die Akten nach telefonischer Anmeldung beim Kantonsgericht einsehen.

## Erwägungen

### 1.

**1.1** Das Verfahren der Verwaltungsgerichtsbarkeit findet unter Vorbehalt spezieller Bundes- oder Kantonalen Vorschriften (vgl. Art. 142 Abs. 4 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]) 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 StG).

**1.2** Die Steuerrechtliche Abteilung bildet seit dem 1. Januar 2024 einzige Rechtsmittelinstanz gegen Einspracheentscheide der Steuerverwaltung (Art. 81a Abs. 1 VVRG). Das Kantonsgericht hat vorliegende Angelegenheit in Dreierbesetzung zu beurteilen (Art. 65 VVRG i.V.m. Art. 8 AGDBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG).

**1.3** Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Einspracheentscheids. Sie ist als Steuerpflichtige durch diesen berührt und hat 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 i.V.m. Art. 8 AGDBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG zur Beschwerdeführung legitimiert ist.

**1.4** Das Gericht hat seine Zuständigkeit von Amtes wegen zu prüfen und auf Begehren, für die es nicht zuständig ist, nicht einzutreten (Urteil des Kantonsgerichts A1 10 14 vom 31. März 2010 E. 4).

Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren sind grundsätzlich nur Rechtsverhältnisse zu überprüfen und zu beurteilen, zu denen die zuständige Verwaltungsbehörde vorgängig verbindlich - in Form einer Verfügung - Stellung bezogen hat. Insoweit bestimmt die Verfügung den beschwerdeweise weiterziehbaren Anfechtungsgegenstand (BGE 125 V 413 E. 1a; 119 Ib 33 E. 1b). Veranlagungsverfügungen können nur mit Beschwerde überprüft werden, sofern Einspracheentscheide vorliegen (Urteil des Graubündner Verwaltungsgerichts A 2024 1 vom 5. März 2024 E. ii.4.3 mit Verweis auf die Ausführungen zum Devolutiveffekt gemäss Urteil des Bundesgerichts 2C\_698/2015 vom 29. August 2016 E.3.1).

Die im zweiten Nachtrag vom 4. September 2023 gestellten Rechtsbegehren wenden sich gegen die Veranlagung für die Steuerperiode 2018 und den Einspracheentscheid

betreffend die Veranlagung 2018. Der angefochtene Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. Juni 2023 hat die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2020 zum Gegenstand. Im vorliegenden Verwaltungsgerichtsbeschwerdeverfahren ist daher einzig die Rechtmässigkeit der Einsprache für das Jahr 2020 zu prüfen. Auf Rechtsbegehren gegen Einspracheentscheide anderer Steuerperioden kann das Kantonsgericht im vorliegenden Verfahren nicht eintreten (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_256/2010 vom 6. September 2010 E. 1.3).

**1.5** Feststellungsbegehren sind nur zulässig, sofern ein schutzwürdiges rechtliches oder tatsächliches Interesse an einer Feststellungsverfügung über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlichrechtlicher Rechte oder Pflichten besteht. Die Feststellungsverfügung kann nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben. Feststellungsbegehren sind nur zulässig, wenn das schutzwürdige Interesse nicht ebensogut mit einem rechtsgestaltenden Begehren gewahrt werden kann (Art. 35 Abs. 1 und 2 VVRG; BGE 126 II 300 E. 2c mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C\_947/2019 vom 13. Februar 2020 E. 1.4.2).

Die im Nachtrag vom 28. August 2023 gestellten, verspäteten Anträge auf «Bestätigung» beziehen sich entweder auf abstrakte, theoretische Rechtsfragen oder ihnen würde implizit durch eine Gutheissung der in der Beschwerde vom 12. Juli 2023 gestellten Anträge auf Aufhebung des Einspracheentscheids und neue Veranlagung entsprochen, weshalb auf sie nicht einzutreten ist.

**1.6** Beschwerden gegen den Einspracheentscheid sind innert 30 Tagen einzureichen (Art. 141 Abs. 2 DBG und Art. 150 Abs. 1 StG).

Die Behörde trägt bei der Erhebung eines Rechtsmittels oder bei der Vollstreckung einer Verfügung die Beweislast für den Vollzug und den Zeitpunkt der Zustellung. Sie trägt das Risiko des fehlenden Beweises. Wird die Tatsache oder das Datum der Zustellung einer uneingeschriebenen Sendung bestritten, muss im Zweifel auf die Darstellung des Empfängers abgestellt werden, wenn seine Darlegung der Umstände plausibel und nachvollziehbar ist und einer gewissen Wahrscheinlichkeit entspricht. Es wird guter Glaube vermutet (ZWEIFEL / HUNZIKER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. A., 2022, N. 19 zu Art. 116 DBG).

Die Steuerverwaltung kann den Zeitpunkt der Zustellung ihres Einspracheentscheids vom 5. Juni 2023 nicht belegen (siehe oben Bst. P). Daher ist die am 12. Juli 2023 am

Postschalter in A \_\_\_\_\_ aufgegebene Beschwerde als fristgemäss zu betrachten (S. 1).

Auf die im Übrigen formgerecht eingereichte Beschwerde vom 12. Juli 2023 ist deshalb einzutreten (Art. 80 Abs. 1 lit. b und c i.V.m. Art. 46 und Art. 48 VVRG i.V.m. Art. 8 AGDBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG).

## **2.**

**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. Das Gericht kann die Unzweckmässigkeit der Verfügung jedoch nur in Fällen, die hier nicht zutreffen (Art. 78 Abs. 1 lit. b Ziff. 4<sup>bis</sup> VVRG), überprüfen.

Der Einspracheentscheid vom 5. Juni 2023 thematisiert diverse Fristerstreckungen und Aufforderungen, eine Steuererklärung einzureichen. Die Beschwerdeführerin sei wiederholt aufgefordert worden, verschiedene Belege zu deponieren. Ein Entscheid nach pflichtgemäsem Ermessen sei ebenso angedroht worden (S. 1). Die Steuerpflichtige ist den Aufforderungen trotz entsprechender Mahnung nie nachgekommen. Es fehle der Einschätzerin an der nötigen Kompetenz, wenn sie nicht wisse, dass die Steuerpflichtige keine «vollumfängliche Steuererklärung» einreichen müsse (Steuerakten S. 36 unten). Das nicht zutreffende vollumfängliche Steuerklärungsformular lande unweigerlich im Recycling (S. 217). Es ist schliesslich im Einspracheentscheid von einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen die Rede (Steuerakten S. 2), was – wie nachfolgend ersichtlich – formell ein korrektes Vorgehen darstellt. Die Steuerpflichtige deponiert auch im vorliegenden Verfahren die eingeforderten Unterlagen nicht. Sie weist zudem nicht nach, warum die angefochtene Veranlagung, die Kantons- und Bundessteuern betragen rund Fr. 330.00, übersetzt sein soll. Die Beschwerdeführerin verletzt somit ihre Begründungspflichten bei einer amtlichen Veranlagung (vgl. auch E. 3.6.1 in fine), weil sie nicht konkretisiert, warum die amtliche Veranlagung offensichtlich unbegründet ist. Die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 5. Juni 2023 wäre somit bereits aus diesem Grunde abzuweisen.

**2.2** Die die von der Beschwerdeführerin eingereichten Dokumente wurden zu den Akten genommen. Am 7. November 2023 hat die Kantonale Steuerverwaltung ihre Unterlagen

eingereicht. Das vorhandene Dossier enthält die entscheiderelevanten Sachverhaltselemente. Die vorhandenen Akten genügen, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, zur Beurteilung der rechtserheblichen Fragen. Deshalb wird auf zusätzliche Beweisabnahmen verzichtet.

**2.3** Die Steuerpflichtige nutzt Termini, wie «korrupterweise» (S. 93), «Korruption» (S. 38) «Machtmissbrauch» (S. 36) «perverse Forderungen» (S. 35) «perverserweise», «gelogen» (S. 34), «Lüge», «Machtüberschreitung» «Inkompetenz», «Verleumdung»(S. 31) «falsche Anschuldigung», «lügt» «korrupt» (S. 30), «Schikane», «skandalöse Verleumdungen» (S. 26), «perverserweise», «Verleumdungen» (S. 25) «skandalösen Einspracheentscheid» (S. 24), «absichtlicher Schikane» (S. 14), «diese Rechtsmissbräuche sind korrupte, absichtliche Schikanen, die gesundheitsschädigendes Ärgernis und enormen, unnötigen Zeitaufwand zur Folge haben» (S. 10). Es rechtfertigt sich, trotz der teilweise ungebührlichen Ausführungen der Beschwerdeführerin auf die Beschwerde einzutreten, ohne die Rechtsschrift zur Verbesserung zurückzuweisen (zu diesem Vorgehen: Urteil des Bundesgerichts 2C\_664/2021 vom 20. Januar 2022 E. 1.2.2).

### **3.**

**3.1** Die Beschwerdeführerin rügt unter Ziffer 5 «Pflichtverletzung» ihrer Beschwerde eine Verletzung von verschiedenen Bestimmungen des StG. Sie wiederholt diese Kritiken in den Nachträgen, weshalb die Beanstandungen nachfolgend geprüft werden.

**3.2** Die Beschwerdeführerin macht eine Verletzung von Art. 120 Abs. 1 StG (Geheimhaltungspflicht) geltend. Die Steuerbehörde habe ihre Amtspflichten und die Geheimhaltungspflicht durch wiederholte Publikationen im Kantonalen Amtsblatt verletzt.

**3.2.1** Wer mit dem Vollzug dieses Gesetzes betraut ist oder dazu beigezogen wird, hat über die zu seiner Kenntnis gelangten Verhältnisse der Steuerpflichtigen und über die Verhandlungen in den Behörden Stillschweigen zu bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten zu verweigern (Art 110 Abs. 1 DBG; Art. 120 Abs. 1 StG). Eine Auskunft gegenüber inländischer Gerichts- und Verwaltungsbehörden ist zulässig, soweit hierfür eine gesetzliche Grundlage im Bundesrecht oder im kantonalen Recht gegeben ist (Art 120 Abs. 2 DBG; Art. 120 Abs. 2 StG).

Der Fiskus kann eine Verfügung oder Entscheidung gemäss Art. 116 DBG sowie Art. 125 Abs. 2 StG rechtswirksam durch Publikation im Kantonalen Amtsblatt eröffnen, wenn die steuerpflichtige Person sich im Ausland befindet und in der Schweiz über keinen Vertreter verfügt (BGE 142 II 411; MARANTELLI-SONANINI / HUBER, in: WALDMANN/KRAUSKOPF [Hrsg.], VwVG - Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. A., N. 6 zu Art. 11b VwVG).

**3.2.2** Der angefochtene Einspracheentscheid vom 5. Juni 2023 ist nicht im Kantonalen Amtsblatt publiziert, sondern per Post zugestellt worden. Dies gilt ebenso für die Veranlagungsverfügung 2020 (siehe oben Bst. M und E. 1.8 sowie unten E. 3.3). Letzteres wäre für das vorliegende Verfahren ohnehin nicht relevant, weil nur der Einspracheentscheid angefochten werden kann (vgl. E. 1.4). Entscheide und Verfügungen betreffend frühere Steuerperioden bilden nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens (siehe oben E. 1.4).

Aus den Akten geht ferner hervor, dass die Beschwerdeführerin weder der Steuerverwaltung noch der Steuerrekurskommission ein Zustelldomizil oder einen Vertreter in der Schweiz benannt hat und auch dem Kantonsgericht nur eine «temporäre Zustelladresse» angegeben hat. Die Steuerpflichtige verweigert entsprechende Aufforderungen ausdrücklich (S. 35). Eine Amtsblattpublikation wäre folglich auch in dieser Hinsicht zulässig gewesen.

Die Rüge ist unbegründet.

**3.3** Die Beschwerdeführerin macht eine Verletzung von Art. 124 StG (Beweisabnahme) geltend. Die Steuerverwaltung habe von ihr eingereichten Beweise ignoriert, obwohl diese zur Feststellung der erheblichen Tatsachen nicht nur geeignet, sondern notwendig seien.

Der Fiskus entgegnet, sämtliche von der Steuerpflichtigen eingereichten Belege seien bei der Veranlagung 2020 berücksichtigt worden. Die Beschwerdeführerin konkretisiere nicht, welche Beweise angeblich ignoriert worden seien.

**3.3.1** Die Beschwerdebeurteilung muss zumindest sachbezogen sein und sich mit den Erwägungen der Vorinstanz auseinandersetzen. Eine inhaltliche Bezugnahme auf die Argumentation der angefochtenen Verfügung ist daher unerlässlich (SEETHALER / PORTMANN, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, N. 71 zu Art. 52 VwVG).

Gemäss Art. 115 DBG und Art. 124 StG müssen vom Steuerpflichtigen angebotene Beweise angenommen werden, soweit sie zur Feststellung von für die Veranlagung erheblichen Tatsachen geeignet sind (Urteil des Bundesgerichts 2C\_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.8).

**3.3.2** Die Steuerverwaltung hat nicht nur die von der Beschwerdeführerin hinterlegten Dokumente berücksichtigt, sondern selbst weitere Unterlagen ediert (siehe unten E. 3.4.2). Die Beschwerdeführerin legt ausserdem nicht dar, welche Beweismittel die Steuerverwaltung nicht abgenommen haben soll und das Kantonsgericht vermag nicht nachzuvollziehen, was fehlt und nicht von der Beschwerdeführerin selbst hätte deponiert werden sollen. Es liegt somit keine Verletzung von Art. 124 StG vor.

**3.4** Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung von Art. 125 Abs. 1 StG (Eröffnung). Die Veranlagung sei nicht schriftlich eröffnet worden und habe keine Erklärung enthalten.

Die Steuerverwaltung entgegnet, die Veranlagungsverfügung 2020 vom 19. Januar 2023 sei der Beschwerdeführerin per Post zugestellt worden. Die neue Veranlagungsverfügung vom 1. Juni 2023 sowie die Rechnung für die Kantonssteuer und die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2020 seien der Beschwerdeführerin zusammen mit dem Einspracheentscheid vom 5. Juni 2023 mit eingeschriebener Postsendung übermittelt worden. Die E-Mail-Nachricht der Beschwerdeführerin vom 13. Juni 2023 belege, dass die Verfügung bei ihr eingegangen sei. Die Veranlagungsverfügung habe die Anmerkung enthalten, dass das satzbestimmende Vermögen mangels Beweisen geschätzt worden sei, was sehr wohl eine Erklärung darstelle.

**3.4.1** Das Kantonsgericht müsste grundsätzlich nicht auf Rügen, welche die Veranlagungsverfügung betreffen, eintreten (vgl. E. 1.4). Letztere werden dem Steuerpflichtigen gemäss Art. 125 Abs. 1 StG schriftlich eröffnet. Sie müssen eine Rechtsmittelbelehrung enthalten. Andere Verfügungen und Entscheide sind ausserdem kurz zu begründen. Das Kantonsgericht erkennt keine formellen Fehler in der Veranlagungsverfügung vom 19. Januar 2023 (S. 90 ff.). Es kann in Bezug auf die Beanstandungen in Bezug auf die Form der Veranlagungen ergänzend auf die oben zusammengefassten, richtigen Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden.

**3.4.2** Die Beschwerdeführerin hat bei der Steuerverwaltung fristgerecht gegen die Veranlagungsverfügung vom 19. Januar 2023 ausgesprochen (Einspracheentscheid Ziff. II 1 [Steuerakten S. 2]). Die Beschwerdeführerin hat den Einspracheentscheid vom 5. Juni 2023, welcher in der Beilage die neue Veranlagungsverfügung vom 1. Juni 2023 enthal-

ten hat, eröffnet erhalten, was die E-Mail-Nachricht vom 13. Juni 2023 aufzeigt (Steuerakten S. 13). Der Einspracheentscheid enthält in den Ziffern II 1 bis 5 eine ausreichende rechtliche Begründung (Steuerakten S. 2 f.).

Die Rüge der Beschwerdeführerin zur ungenügenden Begründung des Einspracheentscheids geht folglich fehl.

**3.5** Die Beschwerdeführerin beanstandet eine Verletzung von Art. 131 StG (Verfahrenspflichten/Aufgaben der Steuerbehörden). Die Steuerverwaltung habe es unterlassen, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen.

Die Steuerverwaltung entgegnet, sie habe der Beschwerdeführerin am 10. Oktober 2022 mitgeteilt, welche Dokumente und Informationen im Rahmen der Veranlagung 2020 einzureichen und weshalb diese für die Veranlagung erforderlich seien. Der Fiskus habe selbst die Stromrechnung bei der Gemeinde und die Nebenkostenabrechnung bei der Verwalterin ediert. Der HMRC-Auszug (Her Majesty's Revenue and Custom; vgl. Steuerakten S. 32 ff.) sei bei der Veranlagung berücksichtigt worden. Die kantonale Behörde habe die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse im Rahmen des ihr Möglichen festgestellt.

**3.5.1** Die Steuerbehörden haben zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen (Art. 123 Abs. 1 DBG; Art. 131 Abs. 1 StG). Sie können Sachverständige beiziehen, Augenscheine durchführen und Geschäftsbücher und Belege an Ort und Stelle einsehen (Art. 123 Abs. 2 DBG; Art. 131 Abs. 2 StG).

**3.5.2** Die im Ausland wohnhafte Beschwerdeführerin hat das Formular des Kantons Wallis für die Steuererklärung 2020 (Steuerakten S. 37 und S. 39) nicht ausgefüllt und die von der Steuerverwaltung verlangten amtlichen Belege zu ihrem weltweiten Vermögen nicht eingereicht, obwohl sie von der Steuerverwaltung letztmals am 10. Oktober 2022 dazu aufgefordert worden war (Steuerakten S. 38, S. 43 und 93 ff.). Die Steuerpflichtige bestätigt, keine Steuererklärung deponieren zu wollen (S. 35). Die Steuerverwaltung hat mit Recht darauf hingewiesen, dass sie selbst Dokumente bei der Gemeinde (Steuerakten S. 45 ff.) bzw. der Verwalterin der Stockwerkeigentümergeinschaft ediert hat (Steuerakten S. 56 ff.). Die Steuerpflichtige vermag nicht zu konkretisieren, welche Handlungen der Fiskus zur Feststellung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse noch hätte unternehmen sollen (zur Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen siehe unten E. 4.3.1 ff.). Die Rüge ist folglich unbegründet.

**3.6** Die Beschwerdeführerin beanstandet eine Verletzung von Art. 137 Abs. 1 StG (Veranlagung/Durchführung). Die Steuerverwaltung habe ihre Steuererklärung 2020 nicht geprüft und die erforderlichen Untersuchungen nicht vorgenommen. Sie habe das Mietinkommen falsch veranlagt, das Studio sei von 1. Januar 2020 bis am 31. Mai 2020 vermietet gewesen. Während sieben Monaten sei es leer gestanden, da die Beschwerdeführerin aufgrund der Corona-Pandemie nicht nach A \_\_\_\_\_ habe reisen können. Daher seien die Strom-, Wasser- und Heizungskosten vom Mieter verursacht und von den Mieteinnahmen abzuziehen. Es sei kein Eigenmietwert zu berücksichtigen.

Die Steuerverwaltung entgegnet, die Beschwerdeführerin habe das Steuererklärungsformular nie ausgefüllt. Bei der Einschätzung seien sämtliche von der Beschwerdeführerin, der Treuhänderin (Verwalterin der Stockwerkeigentümergeinschaft) sowie der Gemeinde eingereichten Unterlagen berücksichtigt worden. Der Einspracheentscheid habe ausführlich dargelegt, weshalb der Eigenmietwert für die 7 Monate, während denen die Wohnung der Beschwerdeführerin zur Eigennutzung zur Verfügung stand, berücksichtigt worden ist. Reisen von England in die Schweiz seien auch während der Pandemie möglich gewesen. Zweitwohnungen seien zu jener Zeit sogar besonders nachgefragt worden. Die Grundgebühr für den Strom, den Stromverbrauch und die Heizkosten für 5 Monate, die Kosten für die Verwaltung, die Versicherungsprämien, die übrigen allgemeinen Prämien und die Einlagen in den Erneuerungsfond seien als abziehbare Liegenschaftskosten akzeptiert worden. Bei den Heizkosten und dem Stromverbrauch während den 7 Monaten Eigennutzung handle es sich um nicht abziehbare Lebenshaltungskosten.

**3.6.1** Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG; Art. 134 StG). Er muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG; Art. 135 StG). Die Steuerpflichtigen werden gemäss Art. 124 Abs. 1 DBG und Art. 132 Abs. 1 StG durch Zustellung des Formulars oder durch öffentliche Bekanntgabe aufgefordert, die Steuererklärung auszufüllen und elektronisch oder auf dem Postweg einzureichen. Steuerpflichtige, die kein Formular erhalten, müssen es bei der zuständigen Behörde verlangen. Der Steuerpflichtige muss das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG; Art. 132 Abs. 2 StG). Unterlässt es der Steuerpflichtige, Steuererklärung oder Beilagen

einzureichen, oder reicht er ein mangelhaft ausgefülltes oder nicht unterzeichnetes Formular ein, so ist er zu mahnen, innert angemessener Frist das Versäumte nachzuholen (Art. 124 Abs. 3 DBG; Art. 132 Abs. 3 StG).

Die Steuerbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG; Art. 137 Abs. 1 StG). Sie kann nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagen, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Der Fiskus kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 137 Abs. 2 StG).

Ermessensveranlagungen können nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Art. 132 Abs. 3 DBG und Art. 139 Abs. 1 StG). Der Steuerpflichtige kann den erforderlichen Unrichtigkeitsnachweis auf zwei Arten erbringen: Er kann einerseits durch das Beibringen von Beweismitteln die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts beseitigen und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglichen. Diesfalls ist die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen und die Untersuchungspflicht lebt wieder auf. Der Steuerpflichtige kann andererseits aber auch dartun, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist. Dies kann vorliegen, wenn die Schätzung an groben methodischen oder rechnerischen Fehlern leidet (Urteil des Bundesgerichts 2C\_259/2021 vom 30. November 2021 E. 5.1.2 mit Hinweisen).

**3.6.2** Die im Ausland wohnhafte Beschwerdeführerin hat die Steuererklärung 2020 nicht ausgefüllt (Steuerakten S. 39 ff und S. 93 ff.; vgl. E. 3.5.2) und gibt dies auch zu (S. 35). Der Vorwurf, die Steuererklärung sei nicht geprüft worden, geht daher fehl. Die Beschwerdeführerin hat der Steuerbehörde Angaben zu Mieteinnahmen und Unterhaltskosten für ihre Wohnung sowie einige Unterlagen per E-Mail zukommen lassen (Steuerakten S. 22 ff., S. 48 ff.). Die Steuerverwaltung hat alle Dokumente berücksichtigt, welche die Beschwerdeführerin selbst, die Gemeinde (Steuerakten S. 45 ff.) und die Verwalterin der Stockwerkeigentümergeinschaft (Steuerakten S. 65 ff.) eingereicht haben. Es handelt sich um Stromrechnungen, Abrechnungen für Heiz- und Nebenkosten, Jahresrechnungen der Stockwerkeigentümergeinschaft sowie um Dokumente der Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs. Welche Untersuchungen der Fiskus ignoriert haben soll, legt die Beschwerdeführerin nicht dar und dies ist nicht ersichtlich.

**3.6.3** Der Einspracheentscheid legt in Ziff. II 2.4 und 3.1 dar (Steuerakten S. 2 ff.), gemäss Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) würden alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer unterliegen, was auch die Eigennutzung von Grundstücken einschliesse. Das DBG und sämtliche kantonalen Steuergesetze würden den Mietwert einer selbstgenutzten Liegenschaft als steuerbares Naturaleinkommen erfassen. Steuerobjekt der Eigennutzung sei das sich zur Verfügung gehaltene Grundstück oder Teile davon. Der Eigenverbrauch müsse nicht dauernd vorliegen, massgebend sei das sich zur Verfügung halten der Nutzungsmöglichkeit. Nutzungsberechtigte würden auch einkommenssteuerpflichtig, wenn sie sich eine Ferienwohnung oder ein Ferienhaus zur Verfügung hielten. Gemäss der Rechtsprechung komme dem Eigentümer der wirtschaftliche Vorteil der dauernden Verfügbarkeit der Wohnung oder des Hauses zu. Eigennutzung liege auch vor, wenn ein Eigentümer mehrere Liegenschaften oder Teile davon im Eigentum halte. Sämtliche ihm zur Verfügung stehenden Liegenschaften stellten in der Höhe des Nutzungswertes Einkommen aus unbeweglichem Vermögen dar. Ein steuerlich relevanter Eigenverbrauch sei nur dann nicht gegeben, wenn eine Liegenschaft aufgrund objektiver äusserer Umstände nicht benutzt werden könne oder leer stehe, weil sie trotz ernsthafter Bemühungen nicht vermietet oder verkauft werden könne. Ein steuerlich relevanter Eigengebrauch liege hingegen vor, wenn eine Eigentümerin die Liegenschaft zwar nicht tatsächlich bewohne, sich aber das Recht hierzu vorbehalte, ohne es auszuüben. Bei zeitweiser Fremdvermietung finde eine Aufspaltung statt. Für den Mietzins werde die Eigentümerin nach Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG steuerpflichtig, dafür werde der Eigenmietwert gekürzt. Der steuerbare Ertrag setze sich pro rata temporis anteilmässig aus Mietertrag und Eigenmietwert zusammen. Die Beschwerdeführerin habe ihre Wohnung im Jahr 2020 während 5 Monaten vermietet, weshalb sich der steuerbare Ertrag für das Jahr 2020 wie schon für die Vorjahre anteilmässig aus Mietertrag und Eigenmietwert zusammensetze. Ob sie ihre Zweitwohnung während den 7 Monaten tatsächlich bewohnt habe, sei nicht massgebend, entscheidend sei nur ob sie ihr zum Gebrauch zur Verfügung gestanden habe. Eine fehlende Bewohnbarkeit, Unmöglichkeit der Vermietung oder ernsthafte Verkaufsbemühungen habe die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen. Daher werde am berücksichtigten Eigenmietwert für 7 Monate von Fr. 2'100.00 (Fr. 3'600.00 / 12 x 7) festgehalten.

**3.6.4** Die Beschwerdeführerin macht keine fehlende Bewohnbarkeit, Unmöglichkeit der Vermietung oder ernsthafte Verkaufsbemühungen geltend und eine Einreise in die Schweiz aus Grossbritannien ist während der Pandemie nicht verboten gewesen, wie

die Steuerverwaltung mit Recht festgehalten halt. Diese muss nicht mit dem Flugzeug durchgeführt werden, was notorisch ist. Weshalb die Beschwerdeführerin die Wohnung aufgrund der Pandemie nicht hätte nutzen können, ist nicht ersichtlich. Die Beschwerdeführerin setzt sich im Übrigen nicht mit den Ausführungen der Steuerverwaltung zum Eigenmietwert auseinander. Es kann daher auf die korrekten Erwägungen in Ziff. II 2.4 und 3.1 (Steuerakten S. 2) des angefochtenen Einspracheentscheids und die darin zitierte Rechtsprechung und Lehre verwiesen werden.

Die Einsprache hätte sich gegen eine amtliche Veranlagung gerichtet, weshalb sie die entsprechenden Begründungserfordernisse verletzt (vgl. E. 2.1).

**3.6.5** Der Einspracheentscheid legt in Ziff. I 4 detailliert dar, wie die Steuerverwaltung die abziehbaren Liegenschaftsunterhaltskosten ermittelt hat und dass die von der Beschwerdeführerin deklarierten Kosten für Heizung und Stromverbrauch während den 7 Monaten Eigennutzung zu keiner Reduktion führen. Die Beschwerdeführerin verlangt im Rechtsmittel erneut, sämtliche Strom-, Wasser- und Heizungskosten seien abzuziehen. Sie argumentiert, eine Eigennutzung sei während der Pandemie nicht möglich gewesen. Diese Motivation ist, wie bereits dargelegt (siehe oben E. 3.6.4), nicht stichhaltig.

**3.6.6** Die Rügen im Zusammenhang mit der Kalkulation der Mieteinnahmen oder des Eigenmietwerts sind folglich unbegründet.

**3.7** Die Beschwerdeführerin behauptet eine Verletzung von Art. 138 Abs. 2 StG (Eröffnung), da die Veranlagungsverfügung die Abweichungen von der Steuererklärung nicht aufgeführt habe.

**3.7.1** Einzig Rügen gegen den Einspracheentscheid wären zu hören (vgl. E. 1.4). Die Steuerbehörde setzt in der Veranlagungsverfügung die Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen und Vermögen, steuerbarer Reingewinn und steuerbares Eigenkapital), den Steuersatz und die Steuerbeträge fest (Art. 131 Abs. 1 DBG; Art. 138 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörde muss Abweichungen von der Steuererklärung auf der Veranlagungsverfügung aufführen (Art. 131 Abs. 2 DBG; Art. 138 Abs. 2 StG).

**3.7.2** Die Beschwerdeführerin hat die Steuererklärung 2020 nicht ausgefüllt (siehe oben E. 3.5.2 und 3.6.2; Steuerakten S. 93 ff.). Der Fiskus kann folglich keine Änderungsmotive in der Veranlagungsverfügung 2020 nennen (S. 90). Die Rüge wäre, soweit darauf einzutreten ist, abzuweisen.

**3.8** Die Beschwerdeführerin beanstandet eine Verletzung von Art. 142 StG (Entscheid). Der Einspracheentscheid beruhe nicht auf einer Untersuchung über die Einsprache. Er sei gesetzwidrig und offensichtlich falsch.

**3.8.1** Die Veranlagungsbehörde entscheidet gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache. Sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören des Steuerpflichtigen, die Veranlagung auch zu seinem Nachteil abändern (Art. 135 Abs. 2 DBG; Art. 142 Abs. 1 StG). Der Entscheid ist zu begründen und dem Steuerpflichtigen schriftlich mitzuteilen (Art. 135 Abs. 3 DBG; Art. 142 Abs. 2 StG). Das Einspracheverfahren ist kostenfrei. Der Fiskus kann dem Einsprecher indessen die Aufwände einer Bücheruntersuchung oder anderer Untersuchungsmassnahmen, die der Steuerpflichtige durch grobe Verletzung der ihm obliegenden Verfahrenspflichten veranlasst hat, ganz oder teilweise überbinden (Art. 135 Abs. 4 DBG; Art. 142 Abs. 3 StG).

Es wird ergänzend zu den obigen Ausführungen bei Einsprachen gegen Ermessensentscheide verwiesen (vgl. E. 2.1).

**3.8.2** Der Einspracheentscheid hat die von der Beschwerdeführerin in ihrer Opposition geltend gemachten Punkte aufgegriffen. Die Höhe des steuerbaren Liegenschaftseinkommens, des satzbestimmenden Einkommens sowie des satzbestimmenden Vermögens sind thematisiert (Ziff. I des Einspracheentscheids, Steuerakten S.1 ff.). Die Einsprache ist betreffend das satzbestimmende Einkommen gutgeheissen und im Übrigen abgewiesen worden. Die Vorinstanz hat keine Kosten erhoben (Ziff. III des Einspracheentscheids). Die Steuerverwaltung hat den Entscheid ausführlich begründet (Ziff. II des Einspracheentscheides). Art. 135 DBG und Art. 142 StG wurde somit genüge getan.

#### **4.**

**4.1** Die Beschwerdeführerin rügt in Ziffer 5 ihrer Beschwerde eine rechtswidrige Veranlagung in Bezug auf den Umfang der Steuerpflicht nach Art. 5 StG. Die Steuerverwaltung habe Art. 5 Abs. 2 StG (Einschränkungen bei wirtschaftlicher Steuerpflicht) fälschlicherweise ignoriert und dafür Art. 5 Abs. 5 StG (Steuersatz) angewandt. Letzterer Absatz betreffe nur in der Schweiz wohnhafte Personen. Die Anwendung dieser Bestimmung sei in ihrem Falle gesetzeswidrig. Die Steuerbehörde hätte Art. 5 Abs. 6 StG anwenden müssen, was diese unterlassen habe. Sie habe für das Studio in A \_\_\_\_\_ Steuern gemäss dem Steuersatz zu zahlen, welcher dem im Kanton Wallis erzielten Einkommen und dem im Kanton Wallis gelegenen Vermögen entspreche. Die Steuerverwaltung habe zu Unrecht ein fiktives Vermögen von Fr. 2 Mio. besteuert.

**4.2** Anfechtungsgegenstand bildet der Einspracheentscheid (E. 1.4). Die Steuerverwaltung legt in Ziff. II 2 des Einspracheentscheids ausführlich dar, weshalb sie Art. 7 Abs. 1 DBG bzw. Art. 5 Abs. 5 StG angewandt hat (S. 2 f.) und bekräftigt ihre Rechtsauffassung in der Stellungnahme vom 7. November 2023 (S. 142 ff.). Die Steuerverwaltung verweist auf Art. 4 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 2 DBG, wonach bei Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit mindestens das in der Schweiz erzielte Einkommen zu versteuern sei. Es gelte gemäss Art. 7 Abs. 2 DBG der Grundsatz des Progressionsvorbehalts. Die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte sein nach dem Steuersatz, der dem gesamten Einkommen entspreche zu entrichten. Ausnahmsweise werde der Steuersatz aufgrund jener Einkommensbestandteile ermittelt, welche die steuerbare Bemessungsgrundlage in der Schweiz bestimmen, falls dies zu einem höheren Steuersatz führe. Das sei der Fall, wenn das steuerbare Inlandeinkommen das steuerbare Gesamteinkommen übersteige. Derlei treffe vorliegend nicht zu. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin seien die genannten Bestimmungen nicht falsch angewandt worden. Art. 7 Abs. 1 DBG sehe vor, dass sich der Fiskus ein umfassendes Bild der finanziellen Verhältnisse der Steuerpflichtigen mache. Er habe für die Bestimmung des Steuersatzes nach dem Prinzip des Progressionsvorbehalts alle steuerbaren inländischen und ausländischen Einkommensbestandteile zu ermitteln. Auch eine Auflistung sämtlicher Vermögenswerte im In- und Ausland sei erforderlich. Die Steuerpflichtigen seien gemäss Art. 126 DBG gehalten, alles zu tun um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen und auf Verlangen der Veranlagungsbehörde Auskünfte zu erteilen und Unterlagen vorzulegen. Die Beschwerdeführerin habe der Veranlagungsbehörde die für die vollständige und richtige Besteuerung essentiellen Informationen trotz expliziter Nachfrage - wie schon in den Vorjahren - vorenthalten und damit ihre Mitwirkungspflicht verletzt. Die Behörde habe zu Recht auf andere Methoden (Pauschalabzüge, Erfahrungszahlen, Schätzungen) zurückgegriffen. Es sei nicht nachvollziehbar, inwiefern darin eine Rechtsverletzung liege. Art. 130 DBG regle das Vorgehen bei Steuerpflichtigen, die ihren Verfahrenspflichten nicht nachkommen, worauf die Steuerbehörde die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 10. Oktober 2022 explizit hingewiesen habe.

**4.2.2** Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten, Grundstücke besitzen, nutzen oder damit handeln (Art. 3 Abs. 1 StG, ebenso Art. 4 Abs. 1 DBG). Die Steuerpflicht beschränkt sich bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit auf die Teile des Einkommens und Vermögens, für die eine Steuerpflicht im Kanton besteht (Art. 5 Abs. 2 StG; vgl. Art. 6 Abs. 2 DBG mutatis mutandis). Die natürlichen Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens

und Vermögens im Kanton steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht (Art. 5 Abs. 5 StG; Art. 7 Abs. 1 mutatis mutandis). Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland entrichten die Steuern für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Kanton mindestens zu dem Steuersatz, der dem im Kanton erzielten Einkommen und dem im Kanton gelegenen Vermögen entspricht (Art. 5 Abs. 6 StG, ebenso Art. 7 Abs. 2 DBG mutatis mutandis).

**4.2.3** Art. 7 DBG regelt die Progression, also den anwendbaren Steuersatz. Durch die Progression soll eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit resultieren. Für die Bemessung dieser wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist immer das Steuerobjekt in seiner Gesamtheit zu berücksichtigen, auch wenn es auf mehrere Steuerhoheiten aufgeteilt ist (CADOSCH, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. A, 2008, S. 29 Art. 7 DBG). Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland entrichten gemäss Art. 7 Abs. 2 DBG und Art. 5 Abs. 6 StG die Steuern für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke in der Schweiz mindestens zu dem Steuersatz, der dem in der Schweiz erzielten Einkommen entspricht. Die Bestimmung von Art. 7 Abs. 2 DBG (und Art. 5 Abs. 6 StG) sind als Minimalsteuersatz formuliert. Grundsätzlich sollen auch nach Art. 1 Abs. 1 DBG oder Art. 3 Abs. 1 StG beschränkt Steuerpflichtige die Steuer aufgrund der Gesamtprogression unter Ausschluss des negativen Progressionsvorbehalts entrichten. Die Doppelbesteuerungsabkommen hindern die Schweiz nicht an der satzbestimmenden Berücksichtigung der weltweiten Einkünfte (zum Ganzen OESTERHELT / SCHREIBER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. A., 2022, N. 13 ff. zu Art. 7 DBG).

Die Rüge der Beschwerdeführerin, sie habe für das Studio in A \_\_\_\_\_ Steuern gemäss dem Steuersatz zu zahlen, welcher dem im Kanton Wallis erzielten Einkommen und dem im Kanton Wallis gelegenen Vermögen entspreche, geht daher fehl.

**4.3** Die Steuerverwaltung verweist in ihrer Stellungnahme vom 7. November 2023 bezüglich das satzbestimmende Vermögen auf Ziff. II 4 des Einspracheentscheids (S. 1 ff., S. 135 ff.). Sie führt aus, gemäss HMRC-Auszug habe die Beschwerdeführerin u.a. Gewinne aus britischem Grund- und Immobilienbesitz, Dividenden von ausländischen und britischen Gesellschaften, Zinsen von britischen Banken, Bausparkassen und Wertpapieren oder Dividenden von britischen Unternehmen erzielt. Die Beschwerdeführerin müsse somit über bewegliches und unbewegliches Vermögen im Vereinigten Königreich und im Ausland verfügen. Da das Vereinigte Königreich keine Vermögenssteuer kenne, sei das steuerbare Vermögen dem HMRC-Auszug nicht zu entnehmen. Die Aussage der

Beschwerdeführerin, sie habe abgesehen von ihrem Studio in A \_\_\_\_\_ in keinem Land steuerbares Vermögen, stehe im Widerspruch zum HMRC-Auszug, wonach sie Vermögenserträge erziele. Die Beschwerdeführerin habe sich geweigert, weitere Dokumente betreffend ihr Einkommen und Vermögen einzureichen und stattdessen die Steuerbehörde, welche lediglich den HMRC-Auszug gelesen habe, der Lüge bezichtigt. Aufgrund der Angaben bezüglich Vermögen im Ausland und in Anwendung des pflichtgemässen Ermessens (Wohnsitz in London, Rentnerin, Investitionen in Immobilien in der Schweiz/im Ausland, Weigerung Belege einzureichen und stark intransparentes Verhalten) habe der Fiskus das für den Steuersatz massgebende weltweite Vermögen auf den Maximalsteuersatz von 2 Mio. festgesetzt. Dies werde bei Steuerpflichtigen in gleichen Situationen ebenso gehandhabt. Der Beschwerdeführerin wäre es im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren möglich gewesen, ihr Vermögen und ihre privaten Schulden mittels geeigneter Dokumente offenzulegen und eine auf den tatsächlichen Verhältnissen und Zahlen beruhende Besteuerung zu erwirken. Die Beschwerdeführerin sei auf diese Möglichkeit für diese und ebenso bereits für frühere Steuerperioden hingewiesen worden. Da die Steuerpflichtige dies trotz Aufforderung unterlassen haben, müsse sie sich eine Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen gefallen lassen.

Der Katasterwert der Liegenschaft in A \_\_\_\_\_ betrage Fr. 35'759.00 (Gebäude und Grundgüter) und sei dem Fiskus (wie auch der Bruttoeigenmietwert von Fr. 3'600.00) von der Gemeinde mitgeteilt worden. Der Sonderabzug von Fr. 30'000.00 auf dem Reinvermögen für ledige Steuerpflichtige sei zu 1/10 berücksichtigt worden. Dies entspreche der kantonalen Praxis in Fällen, in denen eine internationale Steuerauscheidung mangels Angaben nicht möglich sei. Steuerpflichtige könnten dieses Vorgehen verhindern, indem sie eine vollständige Steuererklärung einreichen, welche eine korrekte internationale Steuerauscheidung ermögliche.

Die Beschwerdeführerin sei am 10. Oktober 2022 erfolglos aufgefordert worden, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung und die weiteren nötigen Dokumente einzureichen.

**4.3.1** Das Kantonsgericht kann zur Mitwirkungspflicht und Ermessenstaxation auf obige Ausführungen verweisen (vgl. E. 2.2 und 3.6.1).

**4.3.2** Die Beschwerdeführerin hat das Formular für die Steuererklärung 2020 nicht ausgefüllt (Steuerakten S. 39 ff, S. 93 ff.; siehe oben E. 3.4.2 und 3.5.2) und ihre in Grossbritannien eingereichte Steuererklärung nicht hinterlegt. Die Beschwerdeführerin hat der Steuerbehörde Angaben zu Mieteinnahmen und Unterhaltskosten für ihre Wohnung sowie einige Unterlagen per E-Mail zukommen lassen. Die Steuerverwaltung hat am 10. Oktober 2022 die Beschwerdeführerin letztmals aufgefordert, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung 2020 und diverse notwendige Dokumente einzureichen, unter anderem amtliche Belege zu ihrem weltweiten Vermögen und ihre in Grossbritannien eingereichte Steuererklärung (Steuerakten S. 38). Die Antwort vom 8. November 2022 (Steuerakten S. 35 f.) hat einen vergleichbaren Aufbau der Stellungnahmen (Ziff. 1 – 8) wie die Fragestellungen im Schreiben vom 10. Oktober 2020 (Steuerakten S. 38), welches der E-Mail vom 13. Oktober 2022 (Steuerakten S. 37) beigelegt ist. Die Steuerpflichtige hat die E-Mail inkl. Beilagen durchaus erhalten.

Die Steuerbehörde verweist auf den Auszug der von der Beschwerdeführerin in Grossbritannien für die Steuerperiode 2020/2021 bezahlte Einkommenssteuer (HMRC-Auszug; Steuerakten S. 32), wonach sie Gewinne aus britischem Grund- und Immobilienbesitz, Dividenden von ausländischen und britischen Gesellschaften, Zinsen von britischen Banken, Bausparkassen und Wertpapieren oder Dividenden von britischen Unternehmen erzielt und somit über bewegliches und unbewegliches Vermögen im Vereinigten Königreich und im Ausland verfügen muss.

**4.3.4** Bringen die von der Steuerbehörde gesammelten Beweise genügende Indizien über das Bestehen von steuerbaren Elementen, obliegt es der Steuerpflichtigen Person, die Wahrheit ihrer Behauptungen zu belegen (ZWEIFEL / HUNZIKER, a.a.O., N. 8a Art. 126 DBG). Der genannte HMRC-Auszug der Beschwerdeführerin belegt, dass sie neben ihrem Studio in A \_\_\_\_\_ weiteres bewegliches und unbewegliches Vermögen besitzt. Die Beschwerdeführerin hat jedoch an ihrer Bestreitung festgehalten und die von der Steuerverwaltung verlangten Unterlagen nicht eingereicht. Die Steuerbehörde durfte daher betreffend das Vermögen eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vornehmen.

## **5.**

**5.1** Die Beschwerdeführerin rügt in Ziffer 6 ihrer Beschwerde ein rechtsmissbräuchliches Vorgehen der Steuerverwaltung. Seit sie ihr Studio in A \_\_\_\_\_ erworben habe, missbrauche die zuständige Mitarbeiterin des Rechtsdienstes der Steuerverwaltung das Recht. So habe sie gemäss HMRC-Auszug bereits in England versteuertes Einkommen

nochmals dazugezählt, um den Einkommenssteuersatz zu erhöhen und ein nichtexistierendes Vermögen von Fr. 2 Mio. versteuert.

**5.2** Die Steuerverwaltung entgegnet, Art. 6 des Doppelbesteuerungsabkommens CH-GB sehe vor, dass Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen in dem Staat besteuert werden können, in welchem die Liegenschaft liege (S. 142). Folglich sei davon auszugehen, dass die schweizerischen Nettoliegenschaftseinnahmen (Fr. 3'221.00) im total «income recieved» 2020/2021 gemäss dem HMRC-Auszug nicht enthalten seien. Zudem sei der Sozialabzug «Personal Allowance» (£ 12'500.00) für Schweizer Steuerzwecke nicht massgebend. Die Behörde habe die Nettoliegenschaftseinnahmen der in der Schweiz gelegenen Liegenschaft zum Total «income recieved» hinzugerechnet und diese Summe als satzbestimmendes Einkommen 2020 berücksichtigt, dies sei konstante Praxis.

**5.3** Die Beschwerdeführerin hat der Steuerverwaltung trotz einer entsprechenden Aufforderung, ein detailliertes Inventar der Verkehrswerte des weltweiten beweglichen Vermögens und Grundeigentums einzureichen (S. 38), abgesehen vom erwähnten HMRC-Auszug der Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs (S. 32) keine Belege zu ihrem Vermögen zugestellt. Sie hat das amtliche Formular des Kantons Wallis für die Steuererklärung 2020 nicht ausgefüllt und der Steuerbehörde auch ihre in Grossbritannien eingereichte Steuererklärung nicht zukommen lassen (siehe oben E. 4.3 ff.). Die Annahme der Steuerverwaltung, die schweizerischen Nettoliegenschaftseinnahmen von (Fr. 3'221.00) seien im Total «income recieved» 2020/2021 gemäss dem HMRC-Auszug nicht enthalten, ist daher nicht rechtsmissbräuchlich. Dasselbe gilt für die Einschätzung des Vermögens nach pflichtgemäßem Ermessen (siehe oben E. 4.3.4).

**5.4** Die Beschwerdeführerin macht in ihren beiden Nachträgen zur Beschwerde Ergänzungen betreffend die Rüge des Rechtsmissbrauchs. Sie wiederholt in einem unangemessenen Tonfall die bereits unter der Ziffer 5 (rechtswidrige Veranlagung) und der Ziffer 4 der Beschwerde (Verletzung diverser Bestimmungen des StG) vorgebrachten Argumente und wirft der zuständigen Mitarbeiterin der Steuerverwaltung wiederholt vor, zu lügen, zu verleumden und korrupt zu sein. Auf diese ungebührlichen Äusserungen geht das Kantonsgericht nicht ein. Die relevanten Rügen sind bereits oben behandelt worden, worauf verwiesen werden kann.

**6.**

**6.1** Die Beschwerde wird nach dem Gesagten abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Dieser Ausgang des Verfahrens bestimmt nach Art. 144 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG und Art. 89 VVRG die Kostentragung und ist nach Art. 91 VVRG für den Entscheid über die Zusprechung einer Parteientschädigung massgebend.

**6.2** 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). Vorliegend bestehen keine Gründe, von der Grundregel abzuweichen. Gemäss Art. 3 Gesetz betreffend den Tarif der Kosten und Entschädigungen vor Gerichts- oder Verwaltungsbehörden vom 11. Februar 2009 (GTar; SGS/VS 173.8) setzen sich die Kosten 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). Aufgrund der Bedeutung des Falles sowie seines Umfangs und Schwierigkeitsgrads wird die Gerichtsgebühr vorliegend auf Fr. 1'500.00 festgesetzt und mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.00 teilweise verrechnet. Folglich werden Fr. 1'000.00 in Rechnung gestellt.

**6.3** Die Beschwerdeführerin hat als unterliegende Partei keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 und Art. 91 Abs. 1 VVRG e contrario). Den Behörden oder mit öffentlichen Aufgaben betrauten Organisationen, welche 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 vom 12. Juli 2023 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Es werden keine Parteienschädigungen zugesprochen.
3. Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.00 werden X \_\_\_\_\_ auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.00 teilweise verrechnet.
4. Das Urteil wird X \_\_\_\_\_, der Steuerverwaltung des Kantons Wallis, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Gemeinde A \_\_\_\_\_ schriftlich mitgeteilt.

Sitten, 30. Juni 2024