

F1 24 131

**URTEIL VOM 21. FEBRUAR 2025**

**Kantonsgericht Wallis  
Steuerrechtliche Abteilung**

Es wirken mit: Dr. Thierry Schnyder, Präsident, Frédéric Fellay, Kantonsrichter und Nicole Inniger Steiner, Beisitzerin, sowie Nicole Montani, Gerichtsschreiberin,

**in Sachen**

**X \_\_\_\_\_ und Y \_\_\_\_\_, Beschwerdeführer,**

**gegen**

**STEUERVERWALTUNG DES KANTONS WALLIS, Vorinstanz,**

(Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen, Steuerperiode 2011)

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 21. Mai 2024

## Sachverhalt

**A.** Y \_\_\_\_\_, A \_\_\_\_\_ und B \_\_\_\_\_ kennen sich von der gemeinsamen Tätigkeit für das Unternehmen C \_\_\_\_\_ (S. 185).

Y \_\_\_\_\_ war Mehrheitsaktionär (55% der Aktien) der D \_\_\_\_\_ SA mit Sitz in E \_\_\_\_\_ /VS. A \_\_\_\_\_ besass 40% und B \_\_\_\_\_ 5% der Aktien der D \_\_\_\_\_ SA. Zudem amtierte Y \_\_\_\_\_ für die besagte Gesellschaft als Verwaltungsratspräsident mit Einzelzeichnungsberechtigung sowie als Geschäftsführer. Die Räumlichkeiten sowie Produktionsanlagen, welche der D \_\_\_\_\_ SA für ihre Geschäftstätigkeit dienten, mieteten bzw. leasen diese von der F \_\_\_\_\_ ag. A \_\_\_\_\_ war Gründer und ist Verwaltungsratspräsident der letzterwähnten Gesellschaft. B \_\_\_\_\_ ist der Geschäftsführer der F \_\_\_\_\_ ag.

Seit spätestens 2007 hatte die D \_\_\_\_\_ SA, welche im April 2006 gegründet wurde, aufgrund von Liquiditätsengpässen mit finanziellen Schwierigkeiten zu kämpfen. Das Tribunal de l'Arrondissement de l'Est vaudois verfügte am 15. Dezember 2011 den Konkurs über die D \_\_\_\_\_ SA (S. 64), was u. a. zu einer Anfechtungsklage der Konkursmasse (S. 295 ff.) inkl. Abtretung nach Art. 260 SchKG an die F \_\_\_\_\_ ag (S. 299 ff.) zu einem Strafprozess inkl. adhäsionsweiser Geltendmachung von Schadenersatz im Kanton Waadt führte und welches mit Vergleich endete (vgl. E. F).

Die Ausgleichskasse des Kantons Waadt forderte, laut Angaben des Steuerpflichtigen, am 15. August 2017 bei der D \_\_\_\_\_ SA Fr. 15'007.90 ein und berief sich dabei auf ein rechtskräftiges Urteil vom 18. Mai 2017 (S. 321). Der Beschwerdeführer haftete für diesen Betrag aus Organhaftung (S. 321), erhielt die Summe jedoch teilweise wieder zurück (vgl. E. 7).

**B.** Die Steuerpflichtigen reichten die Steuererklärung 2011 am 30. Oktober 2012 ein (S. 140 ff.). Sie deklarierten ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 96'000.00 für die Ehegattin, jenes vom Mann wurde pro memoria deklariert.

Die Veranlagungsbehörde forderte am 12. Dezember 2012, 15. Januar 2013 sowie 26. Februar 2013 weitere Unterlagen ein (S. 135 f.). Die Steuerpflichtigen deponierten am 4. Februar 2013 bzw. 22. März 2013 Belege (S. 119 und 122 ff.).

**C.** Der Fiskus veranlagte die Steuerpflichtigen am 30. Mai 2013 definitiv für die Steuerperiode 2011 (S. 137). Er setzte u. a. das Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit des Ehegatten auf Fr. 278'000.00 und der Ehegattin auf Fr. 96'000.00 fest (S. 313).

**D.** Die Steuerpflichtigen sprachen dagegen am 24. Juni 2013 ein (S. 315 f.).

**E.** Der Fiskus erkundigte sich am 26. Juni 2013, 14. Oktober 2015, 26. Juni 2017, 27. März 2019, 5. Januar 2021, 8. Juli 2022, 9. November 2023 über das Verfahren betreffend Lohnrückzahlungen. Die Steuerpflichtigen antworteten, dass das diesbezüglich hängige Verfahren nach wie vor am Laufen sei (S. 69 ff.).

Die Steuerverwaltung setzte dem Steuerpflichtigen am 4. April 2024 eine Frist zur Einreichung des Urteils vom 12. Dezember 2023 (S. 62 Rückseite). Sie akzeptierte am 15. April 2024 die vom neuen Rechtsvertreter beantragte Fristerstreckung, stellte jedoch wegen der drohenden Verjährung in Aussicht, den Einspracheentscheid aufgrund der vorliegenden Akten zu fällen (S. 60). Die Parteien reichten am 25. April 2024 das verlangte Urteil sowie eine diesbezügliche Stellungnahme ein und baten um eine Kontaktaufnahme (S. 59).

**F.** Das Tribunal de l'Arrondissement de l'Est vaudois (TCV) erliess am 12. Dezember 2023 ein Strafurteil, in welchem es die Forderung der F \_\_\_\_\_ ag auf den Zivilweg verwies. Der Beschwerdeführer wurde der qualifizierten ungetreuen Geschäftsbesorgung, der Misswirtschaft sowie der Urkundenfälschung schuldig gesprochen. Daraufhin legten die Beschwerdeführer sowie die F \_\_\_\_\_ ag Berufung ein. Die Parteien schlossen am 12. September 2024 beim Cour d'appel pénale eine Vereinbarung ab, u. a. mit nachfolgenden Ziffern (S. 415):

1. *Y \_\_\_\_\_ paiera à F \_\_\_\_\_ AG 110'000 fr. (cent dix mille francs), valeur échue, dans un délai au 31 octobre 2024 pour solde de tous comptes et de toutes prétentions, à quelque titre que ce soit. F \_\_\_\_\_ AG, et A \_\_\_\_\_ à titre personnel, renoncent à toute action de quelque nature que ce soit, notamment en responsabilité contre Y \_\_\_\_\_ du chef de son mandat d'administrateur de D \_\_\_\_\_ SA.*

**G.** Der Fiskus wies am 21. Mai 2024 die Opposition ab (S. 1 ff.).

**H.** Y \_\_\_\_\_ erhob dagegen in seinem Namen und in demjenigen seiner Ehegattin am 20. Juni 2024 beim Kantonsgericht Beschwerde mit folgenden Rechtsbegehren (S. 167):

1. *Korrektur des Einspracheentscheides 2011: Festlegung des Lohnes von Herrn Y \_\_\_\_\_ für die Zeit vom 01.01.2011 bis 31.07.2011 auf brutto CHF 60'667 und netto CHF 53'285. Abzüglich Zahlung AHV aus Organhaftung CHF 15'007.*

2. *Besteuerung des restlichen Lohnes nach Art. 33 Abs. 1 StG und Art. 37 DBG: Definitiver Lohn abzüglich bereits versteuerter Lohn CHF 72'785 (19'500+53'285) zum Zeitpunkt, in dem die definitive Höhe des Lohnes aufgrund eines rechtskräftigen Gerichtsentscheides feststeht.*
3. *Vom definitiven Lohn werden die definitiven Berufskosten abgezogen. Diese beinhalten die Prozess- und Anwaltskosten sowie weitere Kosten, die in steuerlicher Hinsicht abziehbar sind und von 2011 bis zum Zeitpunkt der Besteuerung angefallen sind. Die genaue Höhe wird im entsprechenden Veranlagungsverfahren festgelegt.*
4. *Berücksichtigung des Verlustes aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 9'259.*

#### Eventualiter:

1. *Korrektur des Einspracheentscheides 2011: Festlegung des Lohnes von CHF 278'000 abzüglich bereits versteuerter Lohn von CHF 19'500 abzüglich bezahlte AHV aus Organhaftung CHF 15'007 abzüglich die zusätzlichen übrigen Berufskosten (Prozess- und Anwaltskosten) in der Höhe von CHF 31'112 für die Anfechtungsklage und CHF 71'039 für die Strafklage. Besteuerung des Einkommens gemäss Art. 33 Abs. 1 StG und Art. 37 DBG.*
2. *Vorbehalt: Einreichung von zusätzlichen Belegen und Angabe der Aufteilung der Kosten im Strafverfahren auf zivil- und strafrechtlichen Aspekt (Art. 48 VVRG), die sich noch nicht in unserem Besitz befinden.*
3. *Berücksichtigung des Verlustes aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 9'259.*

Der Fiskus bezog am 27. August 2024 Stellung. Die Beschwerdeführer replizierten am 11. November 2024. Die Kantonale Steuerverwaltung duplizierte am 2. Dezember 2024.

## 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 i.V.m. Art. 8 AGDBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG).

**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).

## **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<sup>bis</sup> VVRG), kontrolliert werden.

**2.2** Das Kantonsgericht hat die von den Beschwerdeführern eingereichten Dokumente zu den Akten genommen. Die Kantonale Steuerverwaltung hat ihre Unterlagen am 27. August 2024 eingereicht. Das vorhandene Dossier enthält die entscheiderelevanten Sachverhaltselemente. Die vorhandenen Akten genügen, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, zur Beurteilung der rechtserheblichen Fragen. Das Kantonsgericht verzichtet auf weitere Untersuchungshandlungen.

**2.3** Hat eine Vorinstanz oder ein besonderes unabhängiges Fachgremium eine besondere Fachkompetenz, die dem Gericht selbst abgeht, so kann und soll Letzteres dies respektieren. Es soll nicht aus eigenem Gutdünken, sondern nur aus triftigen Gründen von der Beurteilung durch die zuständige Fachbehörde oder die fachkundige Vorinstanz abweichen (BGE 141 II 14 E. 8.3; BGE 139 II 185 E. 9.3 mit Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-359/2018 vom 20. November 2018 E. 10.4).

## **3. Streitgegenstand**

Die Steuerpflichtigen haben 2011 in Brig-Glis gewohnt.

Strittig ist, ob

- der Fiskus das Vertrauensprinzip und das rechtliche Gehör verletzt hat (vgl. E. 4 und 5),
- der Steuerpflichtigen die ausgerichteten Lohnnachzahlungen sowie laufenden Löhne von Fr. 278'000.00 als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern haben (vgl. E. 6),
- der aus der Organhaftung zu zahlende Betrag von Fr. 15'009.00 an die Ausgleichskasse als Abzug vom Einkommen berücksichtigt werden kann (vgl. E. 7),

- die bisher aufgelaufenen Anwalts- und Prozesskosten in der Steuerperiode 2011 als Gewinnungskosten vom Einkommen abgezogen werden können (vgl. E. 8),
- ob der behauptete Verlust von Fr. 9'259.00 aus einer selbstständigen Erwerbstätigkeit resultiert und vom Einkommen abgezogen werden kann (vgl. E. 9).

#### **4. Vertrauensprinzip**

##### **4.1**

**4.1.1** Die Beschwerdeführer rügen, dass sie mehrmals um die schriftliche Zusicherung einer Revision nach Abschluss aller Rechtsstreitigkeiten und bei Feststehen der definitiven Höhe des Lohnes ersucht haben. Der Fiskus habe jedoch am 25. April 2013 die provisorische Veranlagungsverfügung zugestellt und die Kantonale Steuerverwaltung sei auf die verlangte Zusicherung nicht eingegangen. Der Steuerpflichtige sei davon ausgegangen, dass die provisorische Veranlagung bis zur endgültigen Höhe des Lohnes provisorisch bleiben werde. Die Steuerverwaltung habe allerdings am 30. Mai 2013 ohne weitere Nachricht die ordentliche Veranlagung eröffnet. Eine solche Verfahrensleitung verstosse gegen das Vertrauensprinzip. Es sei den Beschwerdeführern keine Möglichkeit gewährt worden, sich im Veranlagungsprozess weiter zu äussern. In der Einsprache vom 24. Juni 2013 seien folgende Anträge gestellt worden (S. 170):

1. Die definitive Veranlagung 2011 vom 30. Mai 2013 ist abzuändern.
2. Das steuerbare Einkommen ist bei der Kantonssteuer mit CHF 4'2151 und bei der direkten Bundessteuer mit CHF 32'821 provisorisch zu veranlagern.
3. Nach Vorliegen eines rechtsgültigen Gerichtsentscheides oder einer aussergerichtlich rechtsgültigen Einigung über die definitive Lohnrückzahlung kann eine definitive Steuerveranlagung vorgenommen werden.

Der Fiskus habe am 26. Juni 2013 verneint, die Veranlagung wieder provisorisch zu eröffnen. Die Beschwerdeführer bemängeln, die Steuerverwaltung habe nicht dargelegt, weshalb das Einspracheverfahren abgeschlossen werde (S. 170).

**4.1.2** Die Vorinstanz argumentiert, für die Steuerpflichtigen habe es keinen Anlass gegeben, darauf zu vertrauen, dass die Veranlagung bis zum Vorliegen eines rechtsgültigen Straf- oder Zivilurteils provisorisch bleiben werde. Der Fiskus habe die notwendigen Unterlagen betreffend den Nettolohn vom Steuerpflichtigen (Kontoblatt 5000 sowie AHV-Deklaration der D \_\_\_\_\_ SA vom 2011) erhalten. Aufgrund dessen habe es für den Einschätzer aus steuerlicher Sicht keinen Grund mehr gegeben, weiter zuzuwarten und die Veranlagung 2011 provisorisch zu belassen (S. 380). Die Beschwerdeführer hätten im Veranlagungsverfahren mehrfach die Möglichkeit erhalten, Stellung zu nehmen und Dokumente einzureichen. Der Fiskus habe aufgrund der drohenden absoluten Verjäh-

rung und der über die Jahre spärlich eingereichten Dokumente der damaligen Steuervertreterin im Februar 2024 angedroht, gestützt auf die vorhandenen Dokumente, einen Einspracheentscheid zu erlassen. Die damalige Steuervertreterin habe in der Folge den Appel Joint vom 5. März 2024 eingereicht, woraus ersichtlich gewesen sei, dass am 12. Dezember 2023 ein Urteil ergangen sei (S. 380, S. 65 ff.). Für den Fiskus sei nicht nachvollziehbar bzw. nicht konkret dargelegt worden, inwiefern die Art der Durchführung des Veranlagungsverfahrens gegen das Vertrauensprinzip verstosse (S. 381).

**4.2** Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) verleiht Rechtsuchenden unter gewissen Umständen Anspruch auf Schutz ihres Vertrauens auf die Richtigkeit behördlichen Handelns. Dieses Prinzip hindert die Behörden, von ihrem früheren Handeln abzuweichen, auch wenn sie dieses zu einem späteren Zeitpunkt als unrichtig erkennen. Allein jene behördlichen Handlungen bilden potenzielle Vertrauensgrundlage, die sich auf eine konkrete, den Rechtsuchenden berührende Angelegenheit beziehen und von einer Behörde ausgehen, die für die betreffende Handlung zuständig ist oder die der Rechtsuchende aus zureichenden Gründen für zuständig hält. Individuelle Auskünfte und Zusicherungen sind demnach typische Beispiele für Verwaltungsakte, die beim Bürger Vertrauen wecken können. Das Vertrauen ist allerdings nur schutzwürdig, wenn der Rechtsuchende die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen kann und er im Vertrauen auf die Auskunft Dispositionen getroffen hat, die er nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann. Der Anspruch auf Vertrauensschutz entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat (BGE 150 I 1 E. 4.1 mit Hinweisen). Der Schutz berechtigten Vertrauens in eine steuerrechtliche Auskunft erfordert keine zusätzliche Interessenabwägung (BGE 150 I 1 E. 4.2 mit Hinweisen).

**4.3** Der Fiskus hat vorliegend die Steuerpflichtigen ordentlich veranlagt. Die Akten geben keinen Aufschluss darüber, ob und wie die Behörde die wiederholt juristisch vertretenen Steuerpflichtigen darüber informiert haben soll, mit der ordentlichen Veranlagung noch zuzuwarten. Die Beschwerdeführer haben gegen die Veranlagung ausgesprochen, woraufhin die Kantonale Steuerverwaltung die Opposition abgewiesen hat (vgl. E. C ff.). Die Behörden sind weder von ihrem Handeln abgewichen noch haben sie den Steuerpflichtigen unrichtige Angaben übermittelt.

Die Akten zeigen, dass der Fiskus seit der Einreichung der Steuererklärung dreimal zusätzliche Unterlagen angefordert hat und die Steuerpflichtigen zweimal weitere Dokumente eingereicht haben (vgl. E. B). Die Vorinstanz hat die Steuerpflichtigen anschliessend definitiv veranlagt (vgl. E. C).

Wie auch die nachfolgenden Ausführungen in E. 5 aufzeigen, hat der Fiskus das Anhörungsrecht nicht verletzt. Nachteilige Dispositionen, die die Steuerpflichtigen aufgrund einer Zusage der Steuerverwaltung vorgenommen haben sollten, sind ebenso nicht ersichtlich.

**4.4** Die Beschwerdeführer bemängeln in diesem Zusammenhang, der Fiskus sei auf die verlangte Zusicherung einer Revision nach rechtskräftiger Veranlagung nicht eingegangen. Es hätte, sofern die Vorinstanz auf die verlangte Zusicherung einer Revision keine Antwort gegeben hat bzw. diesbezüglich keine Stellung genommen hat, eine Rechtsverweigerung geltend gemacht werden können. Die nachfolgenden Ausführungen (vgl. E. 5) zeigen ohnehin auf, dass sie jedoch auf ein solches Versprechen keinen Anspruch haben.

## **5. Verletzung rechtliches Gehör**

**5.1** Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör: Der Einspracheentscheid sei einzig aufgrund eines noch nicht rechtskräftigen Urteils erlassen worden. Sie seien über den geplanten Entscheid nicht informiert worden und hätten keine Stellung beziehen können. Der Fiskus habe auf die verlangte Einspracheverhandlung ohne Nachricht oder Begründung verzichtet. Mehrfache Anfragen zur Zusicherung eines Revisionsverfahrens seien unbeantwortet geblieben (S. 171).

Die Vorinstanz entgegnet, es sei nicht üblich, den Steuerpflichtigen vorab einen Entwurf des Einspracheentscheids zuzustellen, um so eine weitere Vernehmlassung zu ermöglichen. Sowohl die vorherige wie auch die spätere Vertreterin der Steuerpflichtigen hätten sich während des Einspracheverfahrens zur Sache äussern können. Die damalige Rechtsvertretung habe von dieser Möglichkeit mit Telefonat vom 23. April 2024 und E-Mail vom 25. April 2024 Gebrauch gemacht (S. 381, S. 59). Die Zusicherung eines Revisionsverfahrens sei von Gesetzes wegen nicht vorgesehen und derlei wäre auch stossend, da sich die formellen Voraussetzungen einer Revision nach Art. 154 StG (30-tägige Frist) nicht zum Voraus überprüfen liessen (S. 381).

## **5.2**

**5.2.1** Der in Art. 29 Abs. 2 BV enthaltene Anspruch auf rechtliches Gehör gewährleistet

das Recht auf wirksame Partizipation einer Partei im Verfahren und umfasst verschiedene Teilgehalte, unter anderem den Anspruch auf Orientierung, Äusserung und Teilnahme am Beweisverfahren (vgl. zum Ganzen STEINMANN / SCHINDLER / WYSS, Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. A., 2023, N. 60 ff. zu Art. 29 BV). Der Anspruch auf rechtliches Gehör räumt den Betroffenen mit Parteistellung das Recht ein, sich vor Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern (vgl. STEINMANN / SCHINDLER / WYSS, a. a. O., N. 62 zu Art. 29 BV). Form und Modalitäten der erforderlichen Anhörung sind nach Massgabe der verfahrensrechtlichen Rahmenbedingungen und unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles zu bestimmen (BGE 140 I 68 E. 9.6.1; 134 I 140 E. 5.3; 130 II 425 E. 2.1; ZWR 2009 S. 46 E. 3b; WALDMANN, Basler Kommentar zur Bundesverfassung, 2015, N. 46 zu Art. 29 BV). Art. 29 Abs. 2 BV räumt grundsätzlich keinen Anspruch auf eine mündliche Anhörung ein (vgl. STEINMANN / SCHINDLER / WYSS, a.a.O., N. 62 zu Art. 29 BV). Analoges gilt gemäss Art. 19 Abs. 1 VVRG, wonach die Parteien entweder schriftlich oder mündlich angehört werden, bevor die Verfügung ergeht.

**5.2.2** Die steuerpflichtige Person muss – auf Verlangen der Veranlagungsbehörde – u.a. mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen. Die Steuerbehörde entscheidet, ob eine steuerpflichtige Person zur mündlichen Anhörung einzuladen ist. Diese selbst kann jedoch nicht verlangen, im Veranlagungsverfahren mündlich angehört zu werden, ergibt sich doch ein solches Anhörungsrecht weder aus Art. 29 Abs. 2 BV noch aus der gesetzlichen Konkretisierung des Gehörsanspruchs in den vorliegend anwendbaren Spezialgesetzen (Bundesgerichtsurteil 2C\_683/2018 vom 3. Oktober 2019 E. 3.4.1; ZWEIFEL / HUNZIKER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. A., 2022, N. 19a zu Art. 126 mit Hinweisen; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2015, 1. A., N. 23 zu Art. 126 DBG mit Hinweisen).

**5.2.3** Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden: a) wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden; b) wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat; c) wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (Art. 147 Abs. 1 DBG i.V.m. Art.

154 Abs. 1 StG). Gemäss Art. 148 DBG i.V.m. Art. 155 StG muss das Revisionsbegehren innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides eingereicht werden.

**5.3** Der Fiskus hat sich wiederholt bei den Einsprechern über den Stand der Dinge erkundigt (vgl. E. E). Die Vorinstanz hat sie mit E-Mail vom 15. April 2024 informiert, dass der Einspracheentscheid Ende April 2024 gestützt auf die vorliegenden Akten erlassen werde (S. 60). Dies hat laut Akten zu einem Telefonat und einer E-Mail vom 25. April 2024 der Rechtsvertretung geführt (S. 59). Somit sind die Steuerpflichtigen sehr wohl über den geplanten Einspracheentscheid orientiert worden. Die Beschwerdeführer haben sich ab dem Tag der Einsprache vom 24. Juni 2013 bis zum Erlass des Einspracheentscheides am 21. Mai 2024 (während fast neun Jahren) zur Sache äussern können. Sie haben ihre Anliegen und Sichtweisen im Veranlagungs- und Einspracheverfahren in schriftlicher Form vorgetragen. Die Beschwerdeführer sind aufgrund der Kenntnisse der gesamten Umstände und der Begleitung durch zwei Rechtsvertreter in der Lage gewesen, sowohl in tatsächlicher wie auch in rechtlicher Hinsicht zum in Aussicht gestellten Einspracheentscheid umfassend Stellung zu nehmen.

Die Veranlagungsverfügung 2011 ist aufgrund des Einsprache- und Beschwerdeverfahrens noch nicht in Rechtskraft erwachsen. Aus diesem Grund hat die Vorinstanz den Antrag auf ein Revisionsverfahren auch nicht behandeln können, zumal eine Revision auf Vorrat dem Legalitätsprinzip widerspräche.

Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, insbesondere der Anspruch auf mündliche Anhörung, liegt nach dem Gesagten nicht vor. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

## **6. Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit**

### **6.1**

**6.1.1** Der Fiskus hat die Steuerpflichtigen am 30. Mai 2013 definitiv veranlagt (S. 137). Er hat u. a. das Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit des Ehegatten auf Fr. 278'000.00 und der Ehegattin auf Fr. 96'000.00 festgesetzt.

**6.1.2** Die Steuerpflichtigen haben dagegen am 24. Juni 2013 opponiert (S. 93 f.): Über die D \_\_\_\_\_ SA sei am 15. Dezember 2011 der Konkurs ausgesprochen worden. Der Steuerpflichtige sei einzelzeichnungsberechtigtes einziges Mitglied des Verwaltungsrates dieser Gesellschaft. Er habe sich selbst in dieser Funktion Löhne ausbezahlt, welche nun von der Konkursmasse bestritten und teilweise zurückgefordert werden. Das

vom Ehegatten auf Fr. 278'000.00 veranlagte Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit müsse mit grosser Wahrscheinlichkeit an die Konkursmasse der Gesellschaft oder an deren Gläubiger zurückbezahlt werden. Das steuerbare Einkommen sei bei der Kantonssteuer mit Fr. 42'151.00 und bei der direkten Bundessteuer mit Fr. 32'821.00 zu veranlagern. Der Fiskus hat sich anschliessend diverse Male, während den Jahren 2013 bis 2023 über den aktuellen Stand betreffend das Verfahren bezüglich der Lohnrückzahlungen informiert (siehe E. E.).

**6.1.3** Der Fiskus hat im Einspracheentscheid das Einkommen des Ehegatten aus unselbständiger Tätigkeit auf Fr. 278'000.00 bestätigt und die Einsprache abgewiesen:

Gemäss Kontoblatt 5'000 «Löhne» der D \_\_\_\_\_ SA für das Geschäftsjahr 2011 hätten die Beschwerdeführer nachfolgende Auszahlungen vorgenommen, was einem Nettobetrag von total Fr. 278'000.00 entspreche (bzw. Fr. 304'076.00 brutto gemäss AHV-Abrechnung für das Jahr 2011 [S. 108 f.]):

25.01.2011	Fr. 10'000.00	14.04.2011	Fr. 20'000.00
26.01.2011	Fr. 5'000.00	26.04.2011	Fr. 8'000.00
27.01.2011	Fr. 10'000.00	16.05.2011	Fr. 40'000.00
31.01.2011	Fr. 3'000.00	26.05.2011	Fr. 8'000.00
04.02.2011	Fr. 30'000.00	15.06.2011	Fr. 20'000.00
09.02.2011	Fr. 30'000.00	24.06.2011	Fr. 8'000.00
25.02.2011	Fr. 8'0000.00	01.07.2011	Fr. 20'000.00
25.03.2011	Fr. 8'0000.00	08.07.2011	Fr. 45'000.00
25.03.2011	Fr. 5'000.00	<b>Total</b>	<b>Fr. 278'000.00</b>

**6.1.4** Die Steuerpflichtigen bestreiten in der Beschwerde, dass sie nach der Auszahlung über den Betrag verfügen können. Der Lohnanspruch werde bestritten und es werde die Rückzahlung an die Konkursmasse der D \_\_\_\_\_ SA in Liquidation verlangt. Dieses Einkommen sei erst realisiert, wenn der Anspruch gesichert sei. Der Lohnempfänger

könne erst dann frei darüber verfügen. Die latente Rückzahlungsverpflichtung verhin-  
dere die Verfügbarkeit. Die Beschwerdeführer beantragen deshalb, dass der Lohn erst  
zum Zeitpunkt besteuert werde, sobald dessen Höhe definitiv sei. Der Fiskus habe folg-  
lich den 2011 vom Verwaltungsrat festgesetzten Lohn zu besteuern, welcher netto  
Fr. 53'285.00 betrage (S. 172).

**6.1.5** Die Kantonale Steuerverwaltung hat am 27. August 2024 Stellung bezogen: Die  
Höhe des Bruttolohnes bzw. des Nettolohnes sei gemäss Kontoblatt 5000 «Löhne» vom  
15. Februar 2012 und der AHV-Abrechnung 2011 der D \_\_\_\_\_ SA vom 30. März  
2012 kalkuliert worden. Der Beschwerdeführer habe sich diesen Betrag selbst von der  
D \_\_\_\_\_ SA auszahlen lassen. Es sei ungewiss, ob gestützt auf ein Urteil ein Teil  
oder der gesamte Nettolohn in die Konkursmasse zurückerstattet werden müsse (S. 382  
f.).

**6.1.6** Die Beschwerdeführer haben am 11. November 2024 repliziert, dass bei der Be-  
rufungshandlung beim TVD am 4. September 2024 die Höhe der Rückzahlung auf  
Fr. 110'000.00 fixiert worden sei (S. 393).

**6.1.7** Die Vorinstanz hat am 2. Dezember 2024 dupliziert, dass sich der Steuerpflichtige  
Fr. 278'000.00 überwiesen habe, unabhängig ob das rechtmässig gewesen sei. Das  
TVD habe am 12. Dezember 2023 nicht die zivilrechtlichen Anträge der F \_\_\_\_\_ ag  
beurteilt, diese seien auf den Zivilweg verwiesen worden. Auch wenn die Steuerperiode  
2011 noch nicht rechtskräftig sei, sei es nicht erlaubt, die Lohnnachzahlung, welche sich  
der Steuerpflichtige unbestrittenermassen im 2011 überwiesen habe und über welche er  
damals habe verfügen können, erst im 2024 zu versteuern. Dies verletze auch den  
Grundsatz der Periodizität (S. 502 f.).

## **6.2**

**6.2.1** Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Ein-  
künfte (Art. 16 Abs. 1 DBG und Art. 12 Abs. 1 StG).

Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeits-  
verhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistun-  
gen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen,  
Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere  
geldwerte Vorteile (Art. 17 Abs. 1 DBG und Art. 13 StG).

**6.2.2** Das Einkommen gilt in der Regel steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflos-  
sen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen

festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann («Soll-Methode»). Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es grundsätzlich nicht an (BGE 144 II 427 E. 7.2 f.). Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, wenn der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat (REICH / WEIDMANN, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkten Steuer Bundessteuer (DBG), 4. A., 2022, N. 34 zu Art. 16 DGB mit Hinweisen).

Der Erwerbsvorgang und damit auch die steuerrechtliche Einkommensbildung ist mit dem Zufluss von Geld oder Sachwerten regelmässig abgeschlossen. Von der «Soll-Methode» wird in der Steuerpraxis nur abgewichen, soweit die Erfüllung der Forderung – die eigentliche Gegenleistung – als unsicher erscheint. Diesfalls wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet («Ist-Methode»; BGE 149 II 400 E. 4.4).

Die Erfüllung einer Forderung ist unsicher, wenn sie von vornherein als wenig wahrscheinlich ("peu probable") erscheint (Bundesgerichtsurteil 2C\_1035/2020 vom 12. November 2021 E. 5.1 mit Hinweisen). Dies gilt z.B., wenn der Schuldner zahlungsunfähig oder zahlungsunwillig ist. Eine Besteuerung nach der Soll-Methode rechtfertigt sich diesfalls nicht, weil erhebliche Debitorenrisiken regelmässig auf den Geldwert der Forderung durchschlagen: Dieser entspricht jedenfalls nicht mehr dem Nominalbetrag und lässt sich in der Regel nicht mit der Gewissheit bestimmen, die für eine steuerliche Erfassung der Zunahme der Leistungsfähigkeit des Gläubigers erforderlich wäre (BGE 149 II 400 E. 4.4).

Es fehlt an der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über eine Einkunft, soweit der vermeintliche Vermögenszugang mit einem Vermögensabgang korreliert, der aus einer Rückerstattungs-, einer Weiterleitungs- oder auch einer Schadenersatzpflicht folgen kann. Der Erwerb eines Vermögenswerts, der mit einem Vermögensabgang belastet ist, führt nicht zu einer Bereicherung der steuerpflichtigen Person. Es wird keine Besteuerung ausgelöst (BGE 149 II 400 E. 4.2).

**6.2.3** Vermögenszugänge aus unerlaubten Handlungen, wozu auch kriminelle Handlungen zählen, bilden steuerbares Einkommen. Kein steuerbares Einkommen entsteht jedoch, wenn der Fehlbare seine unrechtmässige Erwerbung abliefern muss, wie das von Gesetzes wegen vorgesehen ist. Diese Ablieferungspflicht neutralisiert den Zufluss. Derselbe ist nur der Fall, wenn mit der Erfüllung der Ablieferungspflicht ernstlich gerechnet werden muss. Den Einkommenszufluss hindert einzig ein liquider Anspruch auf Ablieferung, dessen Durchsetzung unmittelbar bevorsteht. Diese Auffassung führt zu einer nicht

gerechtfertigten Überbesteuerung, wenn wider Erwarten doch eine Einziehung erfolgt. In einem solchen Fall sind allenfalls die Voraussetzungen der Revision der ursprünglichen Veranlagung gegeben (REICH / WEIDMANN, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., 2022, N. 33 zu Art. 7 StHG mit weiteren Hinweisen).

**6.3** Der Beschwerdeführer hat sich im Jahr 2011, wie es aus dem Kontenblatt der D \_\_\_\_\_ SA mit dem Konto-Nr. 5000 Löhne und dem AHV-Abrechnungsblatt ersichtlich ist, noch vor dem Konkurs der D \_\_\_\_\_ SA Fr. 278'000.00 überwiesen (S. 108 f.). Er hat mit der Vereinnahmung des Einkommens über diesen Betrag frei verfügen können. Er hat die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte bis Juli 2011 erhalten. Der Einkommenszufluss ist somit 2011 erfolgt. Auch wenn die Auszahlungen angeblich den Lohn für die hervorgegangenen Jahre betraf, sind sie 2011 (dem Jahr des Einkommenszuflusses) zu versteuern.

Es stellt sich höchstens die Frage, ob dem die Ablieferungspflicht entgegensteht. Die Lohnzahlungen sind gemäss obiger Aufstellung gestückelt und bis Juli 2011 erfolgt. Das Unternehmen ist im Dezember 2011 in Konkurs gegangen. Die Beschwerdeführer haben beim Empfang des Lohns nicht damit rechnen müssen, das Geld zurückzubezahlen. Sie wären sonst nicht entsprechend vorgegangen und hätten sich auch nicht dermassen lange der Leistung eines Teilbetrags widersetzt. Die Beschwerdeführer argumentieren ferner im Rechtsmittel (S. 169), «2011 wurden mit Herrn A \_\_\_\_\_ Verhandlungen geführt. Er wollte die D \_\_\_\_\_ SA übernehmen, diese führen jedoch zu keinem Ergebnis. Im August 2011 hat Herr A \_\_\_\_\_, für die F \_\_\_\_\_ ag handelnd, die Lasermaschine plombiert und die Miete der Halle in E \_\_\_\_\_ gekündigt und geschlossen. Der Geschäftsbetrieb der D \_\_\_\_\_ SA war nicht mehr möglich. Infolge Kapitalverlust musste der Konkursrichter benachrichtigt werden». Auch dies weist darauf hin, dass der Beschuldigte zum Zeitpunkt der Lohnauszahlungen nicht mit hinreichender Sicherheit damit rechnen musste, die ausbezahlten Summen zurückzuerstatten.

**6.4** Der Steuerpflichtige hat sich laut gerichtlicher Vereinbarung vom 4. September 2024 verpflichtet, Fr. 110'000.00 an die F \_\_\_\_\_ AG zu bezahlen (E. A und F, S. 408 ff.): «Y \_\_\_\_\_ paiera à F \_\_\_\_\_ AG 110'000 fr. (cent dix mille francs), valeur échue, dans un délai au 31 octobre 2024 pour solde de tous comptes et de toutes prétentions, à quelque titre que ce soit. » Er hat somit vom Einkommen, das er sich ausbezahlt hat, nichts an die Konkursmasse der D \_\_\_\_\_ SA zurückgeben müssen. Er hat sich jedoch als Privatperson verpflichtet, einer anderen juristischen Person, die sich die

Summe im Konkursverfahren nach Art. 260 SchKG hat abtreten lassen (S. 299), vergleichsweise Gelder zu erstatten. Die Parteien haben sich mit dem Abschluss und der Erfüllung dieser Vereinbarung per Saldo sämtlicher Ansprüche als endgültig auseinandergesetzt. Diese Rückzahlung von Fr. 110'000.00 könnte gemäss obigen Ausführungen nachträglich revisionsweise abgezogen werden. Es rechtfertigt sich, da der Entscheid noch nicht in Rechtskraft erwachsen ist, den steuerbaren Verdienst entsprechend zu kürzen. Das Erwerbseinkommen beträgt gemäss Veranlagungsverfügung vom 30. Mai 2013 Fr. 372'917.00 (S. 313 Ziff. 1600). Es ist auf Fr. 262'917.00 zu reduzieren.

**6.5** Die Beschwerde wird in diesem Punkt gutgeheissen.

## **7. Steuerlicher Abzug vom Einkommen aufgrund der Organhaftung**

### **7.1**

**7.1.1** Die Beschwerdeführer beantragen in ihrer Beschwerde weiter, die Fr. 15'007.90, welche der Steuerpflichtige aufgrund der Organhaftung an die Ausgleichskasse habe bezahlen müsse, steuerlich vom Einkommen abzuziehen (S. 172, 321).

**7.1.2** Der Fiskus entgegnet, die Veranlagungsbehörde habe bei der Veranlagung 2011 den Nettolohn von Fr. 278'000.00 und nicht den Bruttobetrag von Fr. 304'076.00 berücksichtigt. Es sei kein zusätzlicher Abzug von Fr. 15'009.00 an die Ausgleichskasse möglich (S. 383).

**7.1.3** Die Beschwerdeführer replizieren, die Ausgleichskasse habe den bestehenden AHV-Betrag, welcher von der Konkursmasse nicht bezahlt worden sei, beim Steuerpflichtigen eingefordert. Das Verfahren sei 2017 rechtskräftig gewesen und er habe die Summe auch bezahlt. Die Konkursmasse habe im August 2024 angekündigt, Fr. 9'312.00 an die Beschwerdeführer zurückzuleisten. Er beantrage folglich, den Restbetrag von Fr. 5'695.00 im Jahr 2011 als einkommensmindernd zu berücksichtigen (S. 393).

**7.1.4** Der Fiskus dupliziert, der Steuerpflichtige sei 2011 noch nicht verpflichtet gewesen, zumal die Verfügung der Ausgleichskasse gemäss Replik erst 2017 rechtskräftig geworden sei. «Es wäre zu prüfen, ob der Restbetrag von Fr. 5'695.00 in der Steuerperiode 2017 abzugsfähig ist» (S. 503).

**7.2** Der Fiskus hat trotz Fehlens einer gesetzlichen Anordnung im DBG hinsichtlich der Aufwendungen und Abzüge sinngemäss dasselbe wie bei den Einkünften zu beachten: Er berücksichtigt bei der Bestimmung des steuerbaren Einkommens einzig die während der Dauer der Steuerpflicht angefallenen Aufwendungen und Abzüge (KÖNIG / MADUZ,

Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkten Steuern Bundessteuer [DBG], 4. A., 2022, N. 18 zu Art. 40 DBG). Art. 2 Abs. 2 Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer (VO NP/JP; SR 642.117.1) konkretisiert diesen Grundsatz. Macht ein Steuerpflichtige statt eines Pauschalabzuges die effektiven Kosten als allgemeinen Abzug geltend, kann er grundsätzlich nur die während der Dauer der Steuerpflicht tatsächlich abfliessenden Vermögensabgänge einkommensmindernd in Anspruch nehmen (REICH, ASA 61 (1992/93), S. 334 f. sowie KÖNIG / MADUZ, a.a. O., N. 20 zu Art. 40 DBG).

**7.3** Das vorliegende Beschwerdeverfahren behandelt das Steuerjahr 2011. Die Zahlungen an die Ausgleichskasse sind gemäss Aussagen der Beschwerdeführer im 2017 getätigt worden. Die Rückzahlungen will der Steuerpflichtige 2024 erhalten haben. Weder die Zahlung an die Ausgleichskasse noch deren Rückzahlung kann für die Steuerperiode 2011 geltend gemacht werden. Der anwaltlich vertretene Beschwerdeführer hätte darüberhinaus weder die Verfügung der Ausgleichskasse noch die Rückzahlung hinreichend nachgewiesen.

Das Kantonsgericht kann somit in diesem Prozess offenlassen, ob der Betrag, welcher aufgrund der Organhaftung an die Ausgleichskasse bezahlt worden ist, steuerlich als Abzug vom Einkommen zu berücksichtigen wäre.

Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

## **8. Berufskosten**

**8.1** Die Beschwerdeführer haben den Abzug der bisher angefallenen Anwaltskosten vom Lohn 2011 geltend gemacht. Da aus den Akten keine entsprechende Rüge ersichtlich ist, ist anzunehmen, dass diese telefonisch erfolgt ist (S. 3 Ziff. 6.1). Der Fiskus hat sie abgewiesen (S. 5).

**8.1.1** Die Steuerpflichtigen rügen in der Beschwerde, dass zu den übrigen Berufskosten die Anwalts- und Prozesskosten gelten. Entsprechend dem kausalen Gewinnungskostenbegriff würden diese Ausgaben in einem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit stehen, da sie Teil des inhärenten Risikos bei der Einkommenserzielung bilden. Im Verfahren sei es um die Rückzahlung des Lohnes gegangen, wofür strafrechtliche Argumente vorgebracht worden seien. Die entsprechenden Kosten seien deshalb vollumfänglich als übrige Berufskosten abziehbar. Die Vermeidung dieser Auslagen seien den Beschwerdeführern nicht zumutbar gewesen. In einem Strafprozess seien die Anwalts- und Prozesskosten abziehbar, wenn das Verschulden fahrlässig gewesen sei (S. 172 f.).

**8.1.2** Der Fiskus hat geantwortet, dass in Bezug auf die mit dem Strafverfahren entstandenen Auslagen kein qualifiziert enger Konnex zum Einkommen gegeben sei und die Auslagen auch nicht direkt durch die berufliche Tätigkeit verursacht worden seien. Sie gehörten nicht zum Betriebsrisiko. Die ursächlichen Prozesse behandelten vorsätzlich begangene Strafvorfälle, weshalb ein betrieblicher Zusammenhang zwischen Schaden und schädigendem Ereignis sowohl von der Lehre als auch vom Bundesgericht verneint werde (S. 383 f.). Die bisherigen Auslagen für das Strafverfahren seien folglich mangels Gewinnungskostencharakters nicht zum Abzug zuzulassen. Darüber hinaus seien Einkünfte und Ausgaben nach dem Periodizitätsprinzip periodengerecht zuzuweisen. Deshalb seien die Kosten in der Steuerperiode 2011 ohnehin nicht zum Abzug zugelassen.

**8.1.3** Die Beschwerdeführer replizieren, dass der Steuerpflichtige die Anwalts- und Gerichtskosten habe investieren müssen, um den Lohn zu behalten. Die Aufwendungen hätten der Sicherung des Anspruches und der erhaltenen Lohnzahlungen gedient. Es habe eine enge Verbindung der Anwaltskosten mit der Einkommenserzielung vorgelegen. Die Anfechtungsklage sei im 2015 und die Strafklage im 2024 abgeschlossen worden. Das Steuerjahr 2011 sei noch nicht rechtskräftig veranlagt, weshalb die Kosten im Sinne einer Schlussabrechnung noch beachtet werden könnten (S. 397).

**8.1.4** Der Fiskus erwidert, die aufgewendeten Anwaltskosten hätten nicht einmal ansatzweise dazu gedient, Einkommensansprüche durchzusetzen. Der Steuerpflichtige habe sich im Strafverfahren verteidigt. Es gehe in solchen Prozessen nicht um die Durchsetzung und den Erhalt von Lohn, sondern um die Verteidigung gegen die persönlichen strafrechtlichen Anschuldigungen. Das TVD habe die zivilrechtlichen Anträge der Parteien auf den Zivilweg verwiesen und sich nur mit den strafrechtlichen Anschuldigungen auseinandergesetzt. Der Fiskus führt weiter aus, dass selbst wenn ein kombiniertes Verfahren vorliegen würde, es praktisch unmöglich sei, den direkten und engen Zusammenhang zwischen den Anwaltskosten und der Einkommenserzielung aufzuzeigen (S. 503). Die entsprechenden Kosten würden schliesslich aufgrund des Periodizitätsprinzips nicht in der Steuerperiode 2011 zum Abzug zugelassen werden (S. 504).

**8.2** Die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Artikeln 26–33a DBG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften abgezogen (Art. 25 DBG i.V.m. Art. 21 StG). Die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten bleiben als Berufskosten gemäss den Artikel 33 Abs. 1 lit. j vorbehalten (Art. 26 Abs. 2 lit. c DBG i.V.m. Art. 22 Abs. 1 lit. c StG).

Bei den Gewinnungskosten nach Art. 25 DBG wird nicht verlangt, dass das Erwerbseinkommen ohne die streitige Aufwendung überhaupt nicht hätte erzielt werden können oder dass eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Aufwendungen bestünde. Als Gewinnungskosten gelten vielmehr diejenigen Aufwendungen, deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar ist und die wesentlich durch die Erzielung von steuerbarem Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind. Es ist jeweils im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände zu prüfen, ob zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und dem steuerbaren Einkommen ein genügend enger Zusammenhang besteht. Es muss sich um eine Aufwendung handeln, die in einem direkten und engen Zusammenhang mit dem betreffenden steuerbaren Einkommen steht. Die Lehre spricht von einem "qualifiziert enge[n] Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften" (BGE 149 II 19 E. 6.2 m.w.H.; BGE 150 II 11 E. 4.1 m.w.H.).

Als Gewinnungskosten gelten jene Aufwendungen, die nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (Bundesgerichtsurteil 2C\_885/2021 vom 13. Juni 2022 E. 2.2.2 m.w.H.). Dazu können auch Anwalts- und Prozesskosten abgezogen werden, welche zum Zweck der Einkommenserzielung getätigt wurden, denen jedoch im Ergebnis keine steuerbaren Einkünfte gegenüberstehen, da die steuerpflichtige Person im (nicht offensichtlich aussichtslosen) Prozess unterlegen ist (LORENZ, StR 5/2024 S. 348; Bundesgerichtsurteil 2C\_266/2008 vom 16. Dezember 2008 E. 5.3).

Die Gewinnungskosten sind gestützt auf das Periodizitätsprinzip einer bestimmten Steuerperiode zuzuordnen und können nicht frei wählbar «irgendwann einmal» geltend gemacht werden (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, N. 11 zu Art. 41). Die zeitliche Abgrenzung wird nach den gleichen Kriterien vorgenommen wie bei den steuerbaren Einkünften. Die Gewinnungskosten sind grundsätzlich dann abziehbar, wenn die steuerpflichtige Person zur Zahlung verpflichtet ist. Entweder der Zeitpunkt der Zahlung der Rechnung oder der Zeitpunkt der Rechnungsstellung ist massgebend (REICH, Steuerrecht, 3. A., 2020, § 10 N 57). Eine verfassungskonforme Auslegung, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt, führt dazu, dass Anwalts- und Prozesskosten mit Gewinnungskostencharakter in derjenigen Steuerperiode abzugsfähig sind, in der die entsprechenden Rechnungen zuhanden der steuerpflichtigen Person ausgestellt oder seitens der steuerpflichtigen Person beglichen worden sind. Dies gilt auch wenn die entsprechenden (potenziellen) Einkünfte erst in einer späteren Steuerperiode anfallen (Vgl. hierzu auch OBRIST/BORNICK, Déductibilité des honoraires d'avocats

pour les personnes physiques: la grande oubliée?, *Anwaltsrevue* 2020, 278 ff., 281, wonach die meisten Westschweizer Steuerbehörden einen Abzug sowohl im Zeitpunkt der Rechnungsstellung wie auch im Zeitpunkt der Bezahlung zulassen; LORENZ, *StR* 5/2024 S. 348 f.) Dies gilt, selbst wenn in der entsprechenden Periode Vorschüsse geleistet worden wären (Bundesgerichtsurteil 2C\_603/2020 vom 11. Februar 2021 E. 5.3 mit Hinweisen).

**8.3** Die von den Beschwerdeführern eingereichten Anwaltskosten sind zwischen 2013 und 2015 (S. 323 ff.), zwischen 2017 und 2021 (S. 343 ff.) sowie 2023 (S. 353 ff.) und 2024 fakturiert worden (S. 463 ff). Die Leistungen der Anwaltskanzlei scheinen erstmals 2013 erbracht worden zu sein. Die Kostennoten der Rechtsvertreter können folglich aufgrund des Periodizitätsprinzips nicht in der Steuerperiode 2011 zum Abzug zuzulassen werden.

Es handelt sich ferner (anders als im Sachverhalt des Bundesgerichtsurteils 2C\_776/2012 vom 19. Februar 2013 E. D besprochenen) nicht um abzugsfähige Anwalts- und Prozesskosten, weil der später eingeleitete Strafprozess, der erhebliche Tatvorwürfe betrifft (vgl. S. 279) eine vorsätzliche Tatbegehung behandelt hat. Das Hauptinteresse des damaligen Beschuldigten dürfte darin gelegen haben, nicht wegen Verbrechen und Vergehen verurteilt und sanktioniert zu werden. Die zivilrechtliche Schadenersatzforderung dürften in casu eine Nebenrolle gespielt haben und sie ist zunächst auf den Zivilweg verwiesen worden.

Es besteht schliesslich kein hinreichender Kontext zur bereits 2011 realisierten Einkommenserzielung.

## **9. Selbständige Erwerbstätigkeit**

### **9.1**

**9.1.1** Die Beschwerdeführer haben in der eingereichten Steuererklärung unter dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit einen Verlust von Fr. 9'259.00 deklariert (S. 140). Sie haben als Nachweis für die selbstständige Erwerbstätigkeit eine Erfolgsrechnung mit einem Ertrag von Fr. 3'500.00 und einem Aufwand von Fr. 13'509.00 (Anlagen, Material: Fr. 7'414.00, Fahrtkosten: Fr. 2'105.00 und Spesen: Fr. 3'990.00) eingereicht. Dies ergebe den Verlust von Fr. 10'009.00 (S. 146).

**9.1.2** Der Fiskus hat die selbständige Erwerbstätigkeit mit Veranlagungsverfügung 2011 vom 30. Mai 2013 mit der Begründung «100: Ohne Bilanz- und Betriebsrechnung nicht Selbständigerwerbender» bestritten (S. 137 und deren Rückseite).

**9.1.3** Die Einsprache vom 24. Juni 2013 thematisiert diese Anpassung nicht (S. 93).

**9.1.4** Die Beschwerdeführer beantragen im Rechtsmittel, den deklarierten Verlust von Fr. 9'259.00 anzuerkennen. Sie erklären, der Steuerpflichtige sei ab August 2011 und 2012 arbeitslos gewesen. Er habe in diesem Zeitraum angefangen, eine selbständige Erwerbstätigkeit aufzubauen. Der Verlust aus dieser Tätigkeit sei in der Steuererklärung 2011 deklariert. Eine Erfolgsrechnung liege bei (S. 174).

**9.1.5** Der Fiskus entgegnet, es handle sich hier um eine verspätet vorgebrachte Nova, die ausser Acht zu lassen sei. Es fehle auf jeden Fall eine Bilanz, da der Steuerpflichtige lediglich eine «rudimentäre Aufstellung über Ertrag und Aufwand ohne jegliche Belege» eingereicht habe (S. 384). Die Aufstellung ermögliche nicht, die behauptete Tätigkeit nachzuvollziehen. Es sei unklar, ob der Verlust aus einem Hobby oder evtl. einer selbständigen (Neben-) Erwerbstätigkeit resultiere.

**9.1.6** Die Beschwerdeführer replizieren, gemäss VVRG könnten bisher noch nicht geltend gemachte Sachverhalte im Beschwerdeverfahren vorgebracht werden. Es sei eine Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben in der Steuererklärung eingereicht und Belege zum Anlagen- und Materialaufwand beigelegt worden (S. 398 und 434 ff.). Nach der Einstellung des Betriebs der D \_\_\_\_\_ SA habe sich der Steuerpflichtige neu orientieren, seine geschäftlichen Kontakte nutzen und eine selbständige Erwerbstätigkeit in der Metallbranche aufbauen wollen. Er habe in erster Linie beabsichtigt, technische Zeichnungen zu erstellen. Die Fahrtkosten würden mehrheitlich die Fahrten zu einem der Hauptkunden (G \_\_\_\_\_ AG) nach Gampel umfassen und die Spesen Verpflegungskosten und Repräsentationsspesen beinhalten.

**9.1.7** Die Vorinstanz argumentiert, dass die Steuerpflichtigen dies nicht im Einspracheverfahren thematisiert hätten, weshalb dieser Teil der Veranlagung in Rechtskraft erwachsen sei und im Rahmen des Beschwerdeverfahrens nicht wieder aufgegriffen werden könne. Aber auch wenn auf diesem Punkt eingetreten werden würde, lasse sich aufgrund der rudimentären Aufstellung über Ertrag oder Aufwand nicht beurteilen, was der Steuerpflichtige für eine Tätigkeit ausgeübt habe. Die eingereichten Belege stellen lediglich Quittungen dar, die nicht mehr als die Ausstattung eines Büros belegen (Quittungen von Laptop, Software, Bürostuhl, Glühbirne etc.). Dies reiche nicht aus, um eine selbständige Erwerbstätigkeit zu beweisen. Belege zu Einnahmen/Umsätzen würden fehlen. Die selbständige Erwerbstätigkeit könne ohne Kundenrechnungen, Marktauftritt, etc. nicht nachvollzogen werden und der Verlustvortrag in der Steuerperiode 2011 sei nicht zu akzeptieren (S. 500 f., S. 504).

## **9.2**

**9.2.1** Die Steuerpflichtigen können im Beschwerdeverfahren neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel vorbringen. Auch neue Begehren können gestellt werden. Dies gilt auch für Noven, welche schon im Veranlagungs- und/oder Einspracheverfahren in den Prozess hätten eingebracht werden können. Den Parteien ist es darüber hinaus grundsätzlich gestattet, vor der Rekurskommission gegenüber dem Verfahren vor der Einspracheinstanz neue Rechtsbegehren zu stellen oder ihre Begehren auszuweiten. (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, a.a.O., N. 38 zu Art. 140 DBG mit weiteren Hinweisen).

**9.2.2** Vorliegend haben die Steuerpflichtigen bereits im Veranlagungsverfahren einen Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit behauptet und die hier zu prüfende Rüge in der Beschwerde vorgebracht. Die Problematik ist während des Einspracheverfahrens nicht mehr thematisiert worden. Dies mag einerseits erstaunen, ein ausser Acht lassen dieser Aufrechnung kann andererseits mit der Höhe der sonstigen Anpassungen erklärt werden.

Die jetzt vorgebrachte Argumentation kann keinesfalls als verspätet und darauf ist einzutreten.

## **9.3**

**9.3.1** Die selbständige Erwerbstätigkeit äussert sich in einem Vorgehen, bei welchem die natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber gewinnstrebig am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Die erforderliche Gewinnstrebigkeit setzt sich aus der generellen Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element) zusammen. Die Prüfung ist von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten. Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Das Gericht hat die Frage, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nach den gesamten Umständen des Einzelfalles zu beurteilen (Bundesgerichtsurteil 2C\_431/2021 vom 17. Februar 2022 E. 3.2 ff. mit Hinweisen).

Der Fiskus hat bei einer nicht ordnungsgemässen Buchhaltung immer auch dann, wenn mit der abgelehnten Buchhaltung ein Jahresendverlust geltend gemacht wird – eine Ermessenveranlagung durchzuführen. Es hat bei der Schätzung des Geschäftsergebnisses abgesehen von aussergewöhnlichen Fällen, wo aufgrund anderer Umstände oder aufgrund der abgelehnten Buchhaltung selbst klar ist, dass ein Verlust entstanden ist, zumindest von einem nicht negativen Geschäftsergebnis ausgehen. Der Steuerpflichtigen kann anschliessend, gestützt auf die abgelehnte Buchhaltung und/oder weitere Unterlagen nachweisen, dass dennoch ein Verlust erwirtschaftet worden oder die Ermessenveranlagung offensichtlich unrichtig ist (Urteil des Aargauer Spezialverwaltungsgericht 3-RV.2020.175 vom 21. Oktober 2021 E. 6.4.2).

**9.3.2** Die wiederholt fachkundig vertretenen Beschwerdeführer haben vorliegend eine Erfolgsrechnung mit einem Ertrag von Fr. 3'500.00 und einem Aufwand von Fr. 13'509.00 (kalkuliert aus Anlagen, Material von Fr. 7'414.00, Fahrkosten von Fr. 2'105.00 und Spesen von Fr. 3'990.00) eingereicht (S. 146). Die auf einer halben A4-Seite dargestellte Kalkulation ist als «Selbstständige Erwerbstätigkeit» betitelt. «Erfolgsrechnung», «Aufwand» und «Verlust» bilden Untertitel. Die Berechnung umfasst insgesamt sechs Ziffern. Die Beschwerdeführer haben nachträglich folgende Rechnungen resp. Quittungen deponiert, die auf den Namen des Steuerpflichtigen ausgestellt worden sind (S. 433 ff.):

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Datum der Bezahlung</b>	<b>Betrag in Fr.</b>
Steg Computer: Laptop Acer Aspire 5750	20.12.2011	555.00
Brack.ch Microsoft Office Pro	15.09.2011	638.90
Steg Computer: Laptop HP, Sony DVD-R, Symbio Symbio A4	23.11.2011	1'630.80
Cadtec schweiz GmbH: Wartung für Alibre Design Expert	07.11.2011	972.00
Steg Computer: Diverses	16.12.2011	4'677.00

Alibre Design	10.01.2012 (Rechnungsdatum 14.12.2011)	199.00
Migros: Bürostuhl	25.11.2011	199.00
Steg Computer: Wireless USB Adapter	17.12.2011	44.90
<b>Total:</b>		<b>8'916.60</b>

Die gekauften «Anlagen, Material» ermöglichen vorwiegend die Einrichtung einer Büroräumlichkeit und können sowohl privat wie auch geschäftlich verwendet werden. Die meisten Käufe sind erst am Jahresende erfolgt, womit sich die Frage aufdrängt, wie die selbstständige Erwerbstätigkeit vorgängig ermöglicht worden wäre.

Die Beschwerdeführer haben von den Material- bzw. Anlagekosten einen Privatanteil von Fr. 1'501.00 abgezogen, was einen Aufwand von Fr. 7'415.60 ausmacht und grundsätzlich dem behaupteten Aufwand für Anlagen und Material entspricht. Dies ergibt sich im Übrigen nicht aus der «Erfolgsrechnung». Der Steuerpflichtige belegt damit ausserdem, dass er die gekauften Gegenstände zumindest teilweise privat verwenden will. Es ist nicht nachvollziehbar, wie sich dieser Abzug von Fr. 1'501.00 kalkuliert.

Die anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer haben keine Belege für die gewichtigen Spesen (Fr. 3'990.00) oder Fahrtkosten (Fr. 2'105.00) deponiert. Zwei der drei Ausgabeposten sind nur behauptet, aber nicht belegt. Die Steuerpflichtigen vermögen somit erhebliche steuermindernde Tatsache nicht nachzuweisen.

Es fehlen weiter Belege für die Einnahmen aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit (z.B. Rechnungen an Kunden, gemäss Erfolgsrechnung ergab das Geschäftsjahr 2011 einen Ertrag von Fr. 3'500.00). Das Kantonsgericht vermag folglich weder die behaupteten Einnahmen nachzuvollziehen noch kann es prüfen, unter welcher Firma die Gelder eingezogen worden sind und ob die Einnahmen vollständig sind.

Der Steuerpflichtige hat für 2012 erneut eine rudimentäre Aufstellung deponiert, wonach er in diesem Jahr einen Verlust von Fr. 4'131.00 eingefahren hätte. Der Ertrag hätte Fr. 8'325.00 ausgemacht (S. 489). Die Akten enthalten schliesslich eine Veranlagungs-

verfügung des Jahres 2013, wonach der Steuerpflichtige ein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 17'460.00 bezogen hat. Er selbst hätte, laut Veranlagung, in diesem Jahr sonst kein anderes Einkommen erzielt (S. 493).

Es wäre durchaus nachvollziehbar, wenn der Steuerpflichtige nach dem Konkurs seiner Gesellschaft versucht, sich neu zu orientieren und eine neue Erwerbstätigkeit aufzubauen. Die Frage drängt sich allerdings auf, ob sich eine Tätigkeit, bei welcher 2011 ein Ertrag von Fr. 3'500.00 und 2012 ein Ertrag von Fr. 8'325.00 resultiert, tatsächlich gewinnstrebig wäre. Dies umso mehr, weil in beiden Jahren hohe Spesen und Fahrzeugkosten geltend gemacht werden, welche in einem fragwürdigen Verhältnis zum Ertrag stehen und keine Existenz zu sichern vermögen.

Dem Kantonsgericht drängt sich auch wegen der angeblichen «Geschäftskontakten», des «Hauptkunden» oder der «Repräsentationsspesen» (S. 398) die Frage auf, wie der behauptete Ertrag dermassen niedriger ist als der nur teilweise belegte Aufwand.

Der Steuerpflichtige weiss ausserdem seit der Veranlagung aus dem Jahr 2013, dass er nicht als Selbstständigerwerbender akzeptiert wird, wenn er keine Bilanz und Betriebsrechnung deponiert. Er hat trotzdem darauf verzichtet und einzig Belege deponiert, die aber nur einen Teil seiner rudimentären Erfolgsrechnung bestätigen.

Der Fiskus hat das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit bestritten und deswegen keine Ermessensveranlagung vorgenommen, bei welcher der Verlust auf Null geschätzt worden wäre. Eine Steuerminderung wegen des Verlustes könnte jedoch, selbst wenn eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorgelegen hätte, unter den gegebenen Voraussetzungen und gemäss obigen Ausführungen mangels hinreichender Unterlagen nicht akzeptiert werden. Die Steuerverwaltung hat somit den behaupteten Verlustabzug zumindest im Ergebnis zu Recht nicht akzeptiert.

## **10. Kosten**

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).

**10.1** Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und im Übrigen abgewiesen. 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.

**10.2** 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. Der steuerbare Einkommen wird zwar merklich reduziert, die meisten Rügen bleiben jedoch unbegründet. Die Gerichtskosten sind zu 2/3 von den Beschwerdeführern zu tragen. Der Anteil der Steuerpflichtigen wird mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.00 verrechnet. Sie erhalten Fr. 500.00 zurückerstattet. Die dem Kanton auferlegten Kosten werden erlassen (Art. 89 Abs. 4 VVRG).

**10.3** Die im Beschwerdeprozess nicht durch einen Beistand vertretenen Beschwerdeführer haben als überwiegend unterliegende Partei keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung und haben auch keinen entsprechenden Antrag gestellt (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 (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 Erwägung (E. 6) teilweise gutgeheissen. Das steuerbare Einkommen (Ziff. 1600) von Fr. 372'917.00 wird um Fr. 110'000.00 reduziert und neu auf Fr. 262'917.00 festgesetzt. Der Einspracheentscheid bleibt sonst bestätigt.

2. Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.00 werden X \_\_\_\_\_ und Y \_\_\_\_\_ zu 2/3, also zu Fr. 1'000.00 auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.00 verrechnet. X \_\_\_\_\_ und Y \_\_\_\_\_ erhalten Fr. 500.00 zurückerstattet.

Die dem Staat auferlegten Kosten von Fr. 500.00 werden diesem erlassen.

3. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.
4. Das Urteil wird X \_\_\_\_\_ und Y \_\_\_\_\_, der Steuerverwaltung des Kantons Wallis, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Einwohnergemeinde Brig-Glis schriftlich mitgeteilt.

Sitten, 21. Februar 2025