

Mit Urteil vom 13. Februar 2025 (9C_60/2025) wies das Bundesgericht eine gegen vorliegende Entscheidung gerichtete Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ab, soweit es auf sie eintrat

F1 24 91

URTEIL VOM 9. JANUAR 2025

Kantonsgericht Wallis Steuerrechtliche Abteilung

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

in Sachen

X _____, Beschwerdeführer,

gegen

KANTONALE STEUERKOMMISSION FÜR DIE NATÜRLICHEN PERSONEN,
Vorinstanz,

(Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen; 2013 bis 2016)

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 11. August 2023.

Sachverhalt

Die Aktenstellen werden nachfolgend wie folgt zitiert:

Gerichtsakten (S.)
Akten Vorinstanz (Ordner S.)

A. X _____ betreibt ein Einzelunternehmen, das Immobilien erwirbt und vermietet. Er besitzt unter anderem Grundstücke in Naters, Sitten und Conthey sowie eine Liegenschaft im Kanton Waadt. Der Steuerpflichtige hält ferner Beteiligungen an anderen Gesellschaften (u.a. A _____ Sàrl, B _____ Sàrl, C _____ Sàrl, D _____ Sàrl), die im Baugewerbe tätig sind (S. 138). Die Aktiven und Passiven der Einzelunternehmung sind 2017 gemäss Inventar vom 31. Dezember 2016 in die Gesellschaft E _____ SA mit Sitz in Sitten übertragen worden (S. 147).

B. Ein Inspektor der Steuerverwaltung kontrollierte ab dem 9. Februar 2022 den Steuerpflichtigen und verfasste dazu am 3. August 2022 einen Bericht (S. 131 ff.), wonach diverse Korrekturen vorgenommen wurden.

C. Die Kantonale Steuerverwaltung veranlagte den Geschäftsmann am 4. August 2022 für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 definitiv (S. 123 ff.). Der Steuerpflichtige forderte am 9. August 2022 vom Fiskus, die Mitteilungen in Deutsch und Französisch zu erhalten (S. 321). Die Kantonale Steuerverwaltung nahm dies als Einsprache entgegen und räumte dem Opponenten eine Frist zur Verbesserung sowie zur Einreichung der Beweismittel ein (S. 320). Der daraufhin anwaltlich vertretene Steuerpflichtige deponierte am 12. September 2022 eine begründete Einsprache in französischer Sprache (S. 283 f.).

Der Fiskus bezog am 13. Oktober 2022 Stellung und verlangte weitere Beweismittel (Ordner S. 278), welche am 3. November 2022 vorgelegt wurden (S. 101).

Nach diversen digitalen Mitteilungen sowie Sitzungen zwischen dem Steuerpflichtigen, seinem Anwalt, dem Inspektor und dem Dienstchef der Kantonalen Steuerverwaltung fällte Letztere am 11. August 2023 den Einspracheentscheid (S. 141 ff.).

D. X _____ (Beschwerdeführer) erhob dagegen, ohne anwaltliche Verbeiständung, am 13. September 2023 bei der Kantonalen Steuerrekurskommission Beschwerde mit folgenden Rechtsbegehren:

Einleitend (S. 162 f.):

1. *Der vorliegende Rekurs ist zulässig.*
2. *Der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerkommission für die natürlichen Personen vom 11. August 2023 wird annulliert.*
3. *Das Dossier wird an die kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen, damit sie mir den Einspracheentscheid wie gefordert ebenfalls auf Deutsch zustellt.*
4. *Die Kosten dieses Verfahrens gehen zulasten des Staats.*
5. *Ich erhalte eine gerechte Parteientschädigung.*

In der Hauptsache:

1. *Der vorliegende Rekurs ist zulässig.*
2. *Der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerkommission für die natürlichen Personen vom 11. August 2023 wird annulliert.*
3. *Die im vorliegenden Rekurs angefochtenen Nachforderungen werden annulliert.*
4. *Der Rechtsfall wird zum Erstellen neuer Steuerveranlagungen im Sinn der Erwägungen an die kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen.*
5. *Die Kosten dieses Verfahrens gehen zulasten des Staats.*
6. *Ich erhalte eine gerechte Parteientschädigung.*

Der Steuerpflichtige stellte eine Vielzahl von Aspekten des Einspracheentscheids in Frage, welche in der nachfolgenden Erwägung 3 aufgeführt und in der darauffolgenden Begründung geprüft werden.

E. Das Kantonsgericht bestätigte dem Beschwerdeführer am 11. Januar 2024 die Übernahme des Dossiers wegen eines gesetzlichen Wechsels der Zuständigkeiten ab dem 1. Januar 2024. Die Rechtsmittelinstanz beantwortete dem Steuerpflichtigen gleichzeitig verschiedene aufgeworfene Fragen und verneinte einen Anspruch, Akten in die andere Amtssprache übersetzt zu erhalten.

Die Kantonale Steuerverwaltung bezog am 24. Januar 2024 Stellung und akzeptierte den strittigen Kinderabzug. Sie forderte sonst die Abweisung der Beschwerde.

Der Beschwerdeführer mahnte am 5. Februar 2024 (nach dem 7. und 30. November 2023, sowie dem 3. Januar 2024) zum vierten Mal, alle gewünschten Antworten und Dokumente seien ihm innerhalb von 10 Tagen in deutscher und französischer Sprache zuzusenden.

Der Steuerpflichtige replizierte am 20. Februar 2024. Er reichte am 11. März 2024 seine fünfte Mahnung betreffend die Übersetzung auf Deutsch ein und ersuchte am 18. März 2024 um Akteneinsicht, welche von einem Vertreter am 23. Mai 2024 wahrgenommen wurde. Dieser forderte erneut Übersetzungen ein, worauf das Kantonsgericht dem Steuerpflichtigen zum wiederholten Mal erklärte, dazu bestehe kein Anspruch (S. 244).

Das Kantonsgericht forderte am 9. August 2024 weitere Informationen bei der Vorinstanz ein, welche von ihr am 20. August 2024 eingereicht wurde.

Die Beschwerdeinstanz ersuchte den Fiskus am 22. und 23. August 2024 um ergänzende Auskünfte (S. 267 und S. 274). Die Vorinstanz gab am 26. August sowie 13. September 2024 zusätzliche Informationen bekannt (S. 269 ff. und 276).

Erwägungen

1. Formelles

1.1 Das Verfahren der Verwaltungsgerichtsbarkeit findet unter Vorbehalt spezieller Bundes- oder Kantonaler 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 Der Beschwerdeführer ist Adressat des angefochtenen Entscheides. Er ist als Steuerpflichtiger durch diesen berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Änderung oder Aufhebung, sodass er gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 44 Abs. 1 lit. a VVRG zur Beschwerdeführung legitimiert ist. 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 und Art. 140 DBG, Art. 150 und 150a aStG).

2. Kognition, Beweiswürdigung und Begründungsanforderungen

2.1 Das Gericht hat die Angelegenheit nicht unter allen Gesichtspunkten zu überprüfen, sondern kann sich im Wesentlichen auf die gerügten Punkte beschränken (Art. 48 Abs. 2 i.V.m. Art. 80 Abs. 1 lit. c VVRG). Es können zudem nur Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitungen oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht

werden. Die Unzweckmässigkeit der Verfügung kann jedoch nur in Fällen, die hier nicht zutreffen (Art. 78 Abs. 1 lit. b Ziff. 4^{bis} VVRG), kontrolliert werden.

2.2 Das Kantonsgericht hat die vom Beschwerdeführer eingereichten Dokumente zu den Akten genommen. Die Kantonale Steuerverwaltung hat ihre Unterlagen am 24. Januar 2024 eingereicht. Das Kantonsgericht hat im Verlauf des Prozesses weitere Unterlagen und Informationen beim Fiskus eingefordert. Das vorhandene Dossier enthält mittlerweile die entscheiderelevanten Sachverhaltselemente. Die vorhandenen Akten genügen, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, zur Beurteilung der rechtserheblichen Fragen oder führen zu einer Aufhebung des Entscheids mit klaren Vorgaben an den Fiskus. 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. Das Gericht 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).

2.4 Der Beschwerdeführer beanstandet wiederholt eine ungenügende Begründung.

Die Behörde hat Verfügungen dem Adressaten grundsätzlich motiviert zu eröffnen (Art. 29 Abs. 2 Bundesverfassung [BV, SR 101]). Sie hat die grundlegenden Überlegungen, von denen sie sich hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt, darzulegen. Es ist dabei nicht erforderlich, dass sich die Behörde – im Rahmen ihrer Begründungspflicht – mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und auf jedes einzelne Vorbringen eingeht. Die Behörde kann sich vielmehr auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber immerhin so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die nächsthöhere Instanz weiterziehen kann (BGE 142 II 154 E. 4.2). Die Begründungsdichte ist im Wesentlichen abhängig vom Entscheidungsspielraum, welcher den Behörden durch die anwendbaren Normen eröffnet wird, von der Komplexität der Sach- und/oder Rechtslage sowie von der Eingriffsintensität. Die Anforderungen wachsen, je weiter der den Behörden durch die anwendbaren Normen eröffnete Entscheidungsspielraum ist, je komplexer sich die Sach- und/oder Rechtslage erweist oder je stärker ein Entscheid in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift (TSCHAN

Das Bundesgericht hat betreffend die Steuerperioden 2009 bis 2012 den Steuerbehörden des Kantons Wallis gemäss Urteil 2C_893/2019 vom 25. Mai 2020 E. 3.2 mit dem gleichen Steuerpflichtigen eine ungenügende Begründung vorgeworfen.

Das Kantonsgericht geht im vorliegenden Fall, wie nachfolgend ersichtlich, wiederholt davon aus, die Vorinstanz sei ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen und heisst die Beschwerde teilweise auch aus diesem Grund gut.

3. Streitgegenstand

Der in F _____ wohnhafte Steuerpflichtige ist u.a. Alleinaktionär der G _____ SA. Der Fiskus hat den Kinderabzug mittlerweile zu Recht (vgl. E. 5) akzeptiert. Nachfolgende Aspekte bleiben – unter Vorbehalt der entsprechenden Ausführungen in den Erwägungen - strittig:

- Anspruch auf Übersetzung der Akten in eine andere Amtssprache (E. 4);
- Abzugsfähigkeit von Fahrzeugkosten (E. 6);
- Eigenmietwert für das Haus in F _____ (E. 7);
- Überweisung von Mieten auf ein Privatkonto (E. 8);
- Ertrag des beweglichen Vermögens (E. 9);
- Vermögen in Zusammenhang mit Kunstwerken und Autos (E. 10);
- Rückbelastung in Zusammenhang mit einer Einlage in die Einzelfirma (E. 11);
- Vermögen in Zusammenhang mit den Darlehen an die Gesellschaft (E. 12);

Diese Aspekte werden in den nachfolgenden Erwägungen geprüft.

4. Übersetzung der Akten in eine andere Amtssprache

4.1 Der Beschwerdeführer rügt einleitend, trotz mehrmaligem Verlangen den Einspracheentscheid und die Dokumente nicht auf Deutsch und Französisch erhalten zu haben. Er sei nicht französischer Muttersprache, weshalb seine Grundrechte verletzt worden seien, insbesondere Art. 29 Abs. 2 BV.

4.2

4.2.1 Art. 29 Abs. 2 BV gewährleistet keinen Anspruch auf Übersetzung der Akten von einer Amtssprache in die andere (vgl. Bundesgerichtsurteil 1A.37/2001 vom 12. Juli 2001 E. 3b). Art. 12 Verfassung des Kantons Wallis (KV, SGS 101.1) erklärt die französische und deutsche Sprache als Landessprachen. Die kantonale Gesetzgebung

verleiht keinen Anspruch, in Steuerprozessen Akten von einer Amtssprache in die andere übersetzt zu erhalten.

4.2.2 Das Kantonsgericht hat dem Beschwerdeführer wiederholt, z.B. am 23. Mai 2024 begründet dargelegt, warum dieser keinen Anspruch auf Übersetzung der Akten hat (S. 244). Es kann auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden.

4.3

4.3.1 Der deutschsprachige Beschwerdeführer, welcher im Unterwallis wohnhaft ist, ist im Einspracheverfahren anwaltlich vertreten gewesen. Der damalige, französischsprachige Rechtsvertreter hat seine Eingaben jeweils auf Französisch eingereicht. Die Vorinstanz hat in der gleichen Sprache reagiert. Das Beschwerdeverfahren wird seit dem 3. Januar 2024 auf Deutsch geführt, zumal die persönlichen Eingaben des Beschwerdeführers in dieser Sprache erfolgt sind.

4.3.2 Der Beschwerdeführer mit deutscher Muttersprache hat von sich aus einen französischsprachigen Advokaten mandatiert und den Departementsvorsteher H _____ mehrmals in einem persönlich unterzeichneten Brief auf Französisch angeschrieben (S. 210 ff.). Er ist somit sowohl der deutschen wie auch der französischen Sprache hinreichend mächtig. Eine Übersetzung der Akten von einer Amtssprache in die andere ist nicht erforderlich und sollte diesfalls vom Gesuchsteller selbst vorgenommen werden.

4.4 Der Beschwerdeführer ist durchaus im Stande, sowohl deutsch- wie französischsprachige Mitteilungen zu verstehen. Er verfügt keinesfalls über einen Anspruch auf Übersetzung von einer Amtssprache in die andere.

5. Gewährung des Kinderabzugs

5.1 Der Beschwerdeführer rügt, ihm solle der Kinderabzug für die Unterhaltsleistungen an seine volljährige Tochter, wegen ihrer prekären finanziellen Situation, gewährt werden. Diese sei ledige Mutter gewesen und absolviere eine Ausbildung an der Universität I _____ (S. 157 f.).

5.2 Unterhaltsbeiträge für volljährige Kinder fliessen unabhängig vom formellen Zahlungsempfänger steuerlich nicht an einen Elternteil, sondern kommen direkt dem volljährigen Kind zu. Sie sind weder vom Elternteil, der allenfalls die Zahlung erhält, noch vom Kind zu versteuern, können aber vom leistenden Elternteil auch nicht in Anwendung von Art. 33 Abs. 1 lit. c oder lit. b DBG in Abzug gebracht werden (HUNZIKER / MAYER-KNOBEL,

Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, N. 21e zu Art. 33 DBG).

Bei Unterhaltsleistungen an volljährige Kinder in Ausbildung kann der leistende Elternteil die Unterhaltszahlungen nicht mehr in Abzug bringen, er erhält dafür grundsätzlich den Kinderabzug. Leisten beide Elternteile Unterhaltszahlungen, kann der Elternteil mit den höheren finanziellen Leistungen, d.h. i.d.R. derjenige mit dem höheren Einkommen, den Kinderabzug geltend machen. Der andere Elternteil kann den Unterstützungsabzug geltend machen, sofern seine Leistungen mindestens in der Höhe des Abzuges erfolgen (Kreisschreiben Eidgenössische Steuerverwaltung Nr. 30 vom 21. Dezember 2010, Ziff. 11).

Art. 213 Abs. 1 lit. a aDBG (in der Fassung vor 2014) bestimmt, dass für jedes minderjährige oder in der beruflichen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt der Steuerpflichtige sorgt, ein Kinderabzug geltend gemacht werden kann. Voraussetzung für den Kinderabzug ist, dass das mündige (sich in Ausbildung befindende) Kind auf die Unterstützungsleistungen der Eltern angewiesen ist, d.h. unterstützungsbedürftig ist (Bundesgerichtsurteil 2A.323/2003 vom 30. Januar 2004 E. 4.2). Dies ist nicht der Fall, wenn das volljährige Kind trotz seiner Ausbildung in der Lage ist, seinen Unterhalt aus seinem Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selbst zu bestreiten. Dabei sind auch die Vermögensverhältnisse des Kindes zu berücksichtigen, soweit die Verwertung des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts zumutbar erscheint (Bundesgerichtsurteil 2C_357/2010 vom 14. Juni 2011 E. 2.1; BAUMGARTNER / EICHENBERGER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. A., 2022, N. 25b zu Art. 35 DBG).

5.3 Die Tochter des Beschwerdeführers hat sich 2013 und 2014 in Ausbildung befunden. Sie hat an einer Universität studiert und ist zudem alleinerziehende Mutter gewesen. Ihr Einkommen hat sich zum Teil aus Kinderzulagen und Unterhaltszahlungen zusammengesetzt, die vorrangig zur Deckung des Unterhalts ihres minderjährigen Kindes bestimmt sind (S. 158 und 190). Die Tochter des Beschwerdeführers hat über kein steuerbares Vermögen (S. 158) verfügt und ist deshalb 2013 und 2014 unterstützungsbedürftig gewesen. Der Beschwerdeführer kann vorliegend den Kinderabzug geltend machen, was im Übrigen auch die Vorinstanz am 24. Januar 2024 bestätigt hat (S. 190).

Die Beschwerde wird bezüglich Kinderabzugs gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. a DBG (resp. Art. 213 Abs. 1 aDBG) und Art. 31 Abs. 1 lit. b StG gutgeheissen.

6. Geschäftlich unbegründete Fahrzeugkosten

6.1 Der Beschwerdeführer verfügt, wie auch seine Aktiengesellschaft (S. 166 Ziff. 4 ff.), über eine beachtliche Anzahl Automobile. Es ist unstrittig, dass er Fahrzeuge seiner Einzelfirma teilweise sowohl privat wie auch geschäftsmässig benutzt hat. Die Höhe der Aufrechnung für privat benutzte Geschäftsfahrzeuge ist jedoch streitig (S. 164 Ziff. 22 und S. 165 Ziff. 13).

6.1.1 Der Beschwerdeführer hat 2014 in der Erfolgsrechnung seiner Einzelfirma «Frais de véhicules» von Fr. 36'029.00 bilanziert (Ordner S. 453).

6.1.2 Der Sachverständige rechnet davon im Expertisenbericht vom 4. August 2022 für 2014 Fr. 6'114.00 auf (S. 135). Diese Summe setzt sich, laut Bericht, aus Bussen von Fr. 650.00 und aus «assurances» von Fr. 5'464.00 zusammen. Die Aufrechnung der Bussen ist unstrittig und wird nachfolgend nicht mehr weiter thematisiert. Der Inspektor nimmt an, die «frais non admis» seien Kosten und Versicherungen für ein Automobil der Marke Aston Martin (S. 135). Der Expertisenbericht führt diese Beträge auch in den « Récapitulation des reprises» bei den « correction sur le revenu – chiffre 100 » unter «frais de véhicule privés» auf (S. 131). Der Fiskus hat auch in den Jahren 2013, 2015 und 2016 Fahrzeugkosten aufgerechnet, aber nicht in dieser Höhe. Die Vorinstanz hat am 4. August 2022 Nachforderungen für die Jahre 2013, 2014, 2015 und 2016 wie folgt veranlagt (S. 128, S. 131 und 135):

Jahr	2013	2014	2015	2016
« Frais de véhicules non justifiées commercialement »	Fr. 1'900.00	Fr. 6'114.00	Fr. 4'160.00	Fr. 4'249.00

6.1.3 Der Steuerpflichtige beanstandet in der Einsprache vom 12. September 2022, die Kosten seien zu hoch aufgerechnet worden. Der Teil Versicherung von Fr. 5'000.00 sei zu hoch fixiert worden (Ordner S. 287).

6.1.4 Die Kantonale Steuerbehörde hat im Einspracheentscheid vom 11. August 2024 ausgeführt, der Steuerpflichtige müsse nachweisen, ob alle geltend gemachten Fahrzeugkosten durch die geschäftliche Nutzung gerechtfertigt sei. Die Behauptung, dass ein Automobil für geschäftliche Zwecke benutzt werde, reiche in diesem Zusammenhang nicht aus (S. 145). Die Vorinstanz hat im Einspracheentscheid trotzdem die Aufrechnungen für jedes Jahr im Vergleich zur Veranlagungsverfügung um Fr. 1'000.00 reduziert. Dies ergibt somit folgende Erhöhungen (S. 141 und 144):

Jahr	2013	2014	2015	2016
« Frais de véhicules non justifiées commercialement »	Fr. 900.00	Fr. 5'114.00	Fr. 3'160.00	Fr. 3'249.00

6.1.5 Der Beschwerdeführer argumentiert in der Beschwerde vom 13. September 2023, dass der aufgerechnete Versicherungsanteil, der in der Nachforderung für das Fahrzeug VS xxx1 berücksichtigt worden sei, zu hoch sei. Er verlange deshalb das Detail der nicht als geschäftlich begründet angenommenen Kosten (S. 160 f.). Der Steuerpflichtige behauptet ferner bei der Versicherung für das Fahrzeug VS xxx2, dass es sich um einen Firmenwagen handle, der praktisch nicht privat benutzt werde (S. 159).

6.2 Bei Unklarheit, ob ein Vermögenswert (z.B. eine Liegenschaft oder ein Auto) dem Geschäfts- oder Privatvermögen zugeordnet werden muss, weil dieser sowohl privat als auch geschäftlich genutzt wird, gilt die «Präponderanzmethode» (Art. 18 Abs. 2 DBG). Der betreffende Vermögenswert ist gemäss effektiver Nutzung entweder dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuzuweisen. Er fällt ins Geschäftsvermögen, wenn er vorwiegend, d.h. zu mehr als 50 % für die Ausübung der selbstständigen Erwerbstätigkeit verwendet wird. Eine Klassierung ins Privatvermögen erfolgt, wenn die Nutzung vorwiegend privat erfolgt. Eine geteilte Zuteilung ist gemäss DBG nicht möglich (Besteuerung bei selbstständiger Erwerbstätigkeit, Team Steuerevidenz Eidg. Steuerverwaltung, 2023, <https://www.estv2.admin.ch/stp/ds/d-selbstaendige-erwerbstaetigkeit-de.pdf>, zuletzt abgerufen am 18. Oktober 2024, Ziff. 3.2.).

Der steuerbare Reingewinn setzt sich wie folgt zusammen: Dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres, allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen, Einlagen in die Reserven, Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 58 Abs. 1 lit. a und b DBG und Art. 81 Abs. 1 lit. a und b StG).

Die Betriebs- oder Unternehmungswirtschaftslehre beantwortet, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist. Dies gilt bei Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen. Aufwendungen sind dann geschäftsmässig be-

gründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (Bundesgerichtsurteil 2C_104/2010 vom 23. Juni 2010 E. 2.2.1). Alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, muss steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Es spielt dabei keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinn einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war. Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person erbringt, fallen hingegen nicht darunter. Sie dürfen nicht unter dem Vorwand von Geschäfts- oder Repräsentationsspesen als Geschäftsaufwand verbucht werden (Bundesgerichtsurteil 2C_697/2014 vom 1. Mai 2015 E. 2.1 und 2.2). Die Geltendmachung von geschäftsmässig begründetem Aufwand setzt einen Zusammenhang zwischen den Kosten und der Einkommenserzielung voraus, ohne dass Erstere zwingend notwendig sein müssen (StR 7-8/2024 S. 557 f.; Bundesgerichtsurteil 9C_719/2022 vom 4. April 2024 E. 3.2).

Bei überwiegend geschäftlicher Nutzung ist die Ermittlung des Privatanteils der Autokosten analog der Ermittlung des Naturaleinkommens bei Unselbstständigerwerbenden vorzunehmen (Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, SB.2020.00025 vom 30. Juli 2020). Art. 5a Abs. 2 Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung; SR 642.118.1) regelt für die direkte Bundessteuer, dass die private Nutzung des Geschäftsfahrzeugs, inkl. Arbeitswegkosten pro Monat mit 0.9 % des Fahrzeugkaufpreises versteuert werden kann. Die Aufwendungen sind anteilmässig auf den beruflichen und privaten Bereich aufzuteilen, wenn eine steuerpflichtige Person das Privatfahrzeug sowohl für berufliche als auch private Fahrten nutzt. Entweder können die geschäftlichen Autokosten effektiv ermittelt werden oder der Privatanteil wird pauschal festgesetzt, indem z.B. pro Monat 0.9 % des Kaufpreises (exkl. MwSt.), mindestens aber zu Fr. 150.00 zu deklarieren sind (LOCHER, Kommentar zum DGB, 2. A., 2019, N. 35 zu Art. 27 DBG). Bei Geschäftsfahrzeugen der Luxusklasse ist u.U. mangels geschäftsmässiger Begründetheit ein Luxusanteil auszuscheiden (Bundesgerichtsurteil 2C_697/2014 vom 1. Mai 2015 E. 3.4.5).

6.3

6.3.1 Die Erfolgsrechnung vom 31. Dezember 2014 bescheinigt «frais de véhicules» von Fr. 36'029.00 (S. 453). Die Akten geben jedoch, auch nach zwei Nachfragen des Kantonsgerichts (S. 267 und S. 274) keinen Aufschluss darüber, wie sich dieser Betrag genau zusammensetzt. Der Experte erörtert im Bericht (S. 135): «Les frais et assurances

liées à l'Aston Martin doivent être neutralisés dans les charges de la raison individuelle». Die Aufrechnungen erfolgen demnach, laut dieser Darlegung, wegen eines Aston Martins. Eine aktenkundige Aufstellung über eine Vielzahl von Autos bestätigt, dass sich am 31. Dezember 2014 ein Aston Martin Vanquish grau im Geschäftsvermögen der G _____ SA (und nicht in der Einzelfirma) befunden hat. Die Marke Aston Martin ist dort allerdings doppelt aufgeführt (S. 35 f.). Ein Audi A7 sportb. 3.0 TDI wird hingegen in dieser Tabelle nicht erwähnt. Die Gesellschaft E _____ Sàrl als Versicherungsnehmer hat 2014 für die Fahrzeuge Audi A7 sportb. 3.0 TDI und den Aston Martin Vanquish V12 (gemeinsames Kontrollschild VS xxx1) Motorfahrzeugversicherungsbeiträge von Fr. 6'813.20 geleistet (S. 87). Es stellt sich folglich die Frage, ob ein Teil dieses Versicherungsbeitrags aufgerechnet worden ist und wenn ja, inwiefern der Teil der Versicherungsprämie für das zweite Fahrzeug die Erhöhung beeinflusst hat (S. 86 f.).

Der Beschwerdeführer hat mit der Beschwerde vom 13. September 2023 eine Auflistung deponiert, welche diejenigen Beträge kalkuliert, die gemäss Expertise zunächst aufgerechnet worden sein sollen («Detail der Steuernachforderungen auf den Fahrzeugkosten» S. 88 i.V.m. S. 135). Es ist aber für das Kantonsgericht nicht erkennbar, woher der Steuerpflichtige die Teilsummen für seine Kalkulation übernimmt, d.h. ob er die entsprechende Information vorab vom Fiskus im Rahmen einer Sitzung oder eines Telefonats bestätigt erhalten hat oder von sich aus annimmt. Das Kantonsgericht stellt ausserdem bei der Prüfung dieser Auflistung des Beschwerdeführers gemäss Beleg Nr. 25 (S. 88) fest, dass sie sich nicht vollständig mit den Aufrechnungen gemäss Expertise vom 4. August 2022 deckt: Die Erhöhungen in den Jahren 2013 und 2015 trafen zu, die Kalkulation für die Jahre 2014 und 2016 wäre hingegen vom Beschwerdeführer höher angesetzt worden, als diejenige des Inspektors. Letzterer geht ausserdem, wie bereits erwähnt, im Expertenbericht davon aus, einzig ein Auto Aston Martin verursache (neben den Bussen) die Aufrechnungen und Letztere betreffen einzig Bussen und Versicherungsprämien. Der Steuerpflichtige legt hingegen in seiner Aufstellung und seiner Beschwerde auch Kosten in Zusammenhang mit einem Audi Q3 und einem Land Rover zugrunde (S. 159 i.V.m. S. 88). Ferner wäre auch der Kauf eines Nummernschildes VS xxx3 und einer dazugehörigen Versicherung beachtet worden (S. 85).

Der Fiskus hat schliesslich im Einspracheentscheid die Aufrechnung für sämtliche Jahre um jeweils Fr. 1'000.00 reduziert. Die Beschwerdeinstanz kann auch dieses Vorgehen nicht nachvollziehen. Es stellt sich die Frage, ob der Fiskus durch diese pauschalen Reduktionen versucht hat, dem Steuerpflichtigen ein Vergleichsangebot zu unterbreiten, welches dieser aber nicht akzeptiert hat.

Das Kantonsgericht hat die Steuerverwaltung am 23. August 2024 und am 10. September 2024 angeschrieben und angefragt, wie die Aufrechnungen in Zusammenhang mit den Fahrzeugen kalkuliert worden sind (S. 267 und S. 274). Der Fiskus hat auf die Busse verwiesen und letztlich am 13. September 2024 mitgeteilt, dass die Kosten und Versicherungen für den Aston Martin aufgerechnet wurden, weil der Beschwerdeführer nicht nachgewiesen habe, dass sie durch die geschäftliche Nutzung gerechtfertigt seien (S. 276). Das ist unstrittig. Es muss aber vom Fiskus, der über ein Ermessen verfügt, auch erwartet werden, dass er spätestens auf Nachfrage nachvollziehbar begründet, wie er die Aufrechnung kalkuliert.

6.3.2 Der Beschwerdeführer rügt, dass die Rechnung für die Abtretung der Nummernschilder die Einzelfirma betreffe und wegen der Umwandlung in eine Aktiengesellschaft diese Nummernschilder der G _____ SA gehören (S. 159). Dieser Teil der Rüge bezieht sich nicht auf den Einspracheentscheid, die Umwandlung der Einzelfirma in die AG ist nicht 2014 erfolgt. Die Beschwerde wird in diesem Punkt abgewiesen.

6.3.3 Die Angelegenheit wird folglich in Bezug auf die Fahrzeugkosten an den Fiskus zurückgewiesen, damit dieser eine nachvollziehbare Aufrechnung der privaten Fahrzeugkosten vornimmt.

7. Eigenmietwert - eine oder zwei Wohneinheit(en)

7.1 Der Beschwerdeführer rügt, dass der Eigenmietwert für die Steuerperioden 2013 bis 2016 Fr. 20'000.00 betrage und nicht Fr. 25'000.00 (S. 166 Ziff. 11). Es sei ausserdem unzulässig, ihm neben dem Eigenmietwert zusätzliche Miteinnahmen für das gleiche Objekt anzurechnen.

7.1.1 Der Fiskus hat im Expertenbericht vom 4. August 2022 festgehalten, dass die Liegenschaft in F _____ des Steuerpflichtigen aus zwei vergleichbaren Häusern mit einer Verbindung in Form eines Wohnzimmers bestehe. Die beiden Anwesen seien über separate Eingänge betretbar. Eines der beiden Häuser werde von den Angestellten der A _____ Sàrl, D _____ Sàrl und G _____ SA bewohnt. Die bezahlten Mieten figurieren auf der nachstehenden Tabelle und seien auf der jeweiligen Bilanz der Gesellschaft ersichtlich. Der Experte schlägt vor, den jährlichen Mietwert für die vom Beschwerdeführer privat genutzte Fläche auf Fr. 25'000.00 festzusetzen. Trotz Anfragen des Fiskus seien vom Steuerpflichtigen keine Angaben zu den bewohnten Quadratmetern gemacht worden, weshalb der Mietwert durch Schätzung ermittelt worden sei. Die

von den verschiedenen Gesellschaften zusätzlich erhaltenen Mieten seien als gewerbliche Mieten desselben Immobilienobjekts zu versteuern. Dies ergäbe folgende Tabelle (S. 134 f.).

Location F _____	Villa - SA	2013 Fr.	in	2014 Fr.	in	2015 Fr.	in	2016 Fr.	in	2017 Fr.	in	2018 Fr.	in	2019 Fr.	in
G _____	SA	1'400		0		0		0		0		8'400		2'400	
D _____	Sàrl	3'000		2'000		2'000		0		0		0		0	
E _____		2'000		0		0		5'400							
E _____	SA									11'400		11'400		28'200	
Total des locations		6'400		2'000		2'000		5'400		11'400		19'800		30'600	
Locations commerciales déclarées DIPP		0		0		0		0		6'000		8'000		12'000	
Reprise sur locations commerciales		6'400		2'000		2'000		5'400		5'400		11'800		18'600	
Valeur locative déclarées DIPP		20'000		20'000		20'000		20'000		14'000		12'000		8'000	
Valeur locative selon SCC		25'000		25'000		25'000		25'000		25'000		25'000		25'000	
Reprise sur VL		5'000		5'000		5'000		5'000		11'000		13'000		17'000	
Total reprise sur rendement immobilier		11'400		7'000		7'000		10'400		16'400		24'800		35'600	

7.1.2 Der Beschwerdeführer bestreitet in seiner Einsprache die Übernahme des Eigenmietwerts. Die Tabelle kumuliere den Eigenmietwert und die gewerblichen Mieteinnahmen, was er nicht akzeptiere. Er bestreite ausserdem die Ansicht der Vorinstanz, dass es sich beim Gebäude um zwei separate Häuser handle. Es gehe um ein und dasselbe Anwesen, welches von einer Familie erworben worden sei. Ein Teil des Hauses sei von den Kindern genutzt worden. Die Räume seien später als Büros verwendet worden. Die Gemeinde F _____ habe den Eigenmietwert auf Fr. 20'000.00 festgelegt, als das Gebäude bereits so bewohnt worden sei (Ordner S. 288).

7.1.3 Der Fiskus begründet im Einspracheentscheid vom 11. August 2023, der Beschwerdeführer sei Eigentümer von zwei durch ein Wohnzimmer verbundene identische Villen. Er bewohne eines der beiden Häuser selbst und das andere werde durch Arbeitnehmer seiner Gesellschaften genutzt. Die Buchhaltung der Gesellschaften G _____ SA, A _____ Sàrl, D _____ Sàrl und die Einzelfirma bestätigten Mieten von Fr. 6'400.00 im 2013, Fr. 2'000.00 im 2014, Fr. 2'000.00 im 2015 und Fr. 5'400.00 im 2016. Diese Einnahmen seien in den darauffolgenden Jahren in den Steuererklärungen des Steuerpflichtigen nicht angegeben. Die Veranlagungsbehörde habe den Eigenmietwert der vom Steuerpflichtigen bewohnten Villa von Fr. 20'000 auf Fr. 25'000.00 erhöht (S. 144). Die Vorinstanz argumentiert, der Mietwert werde grundsätzlich durch Vergleich mit Objekten gleicher Art in einer ähnlichen Situation bestimmt. Die entscheidenden Vergleichselemente seien: Die Nettomiete, d.h. die Miete ohne Nebenkosten, die Nutzung, der Standort und die Fläche in m². Der Fiskus habe im konkreten Fall sechs der in der Gemeinde F _____ zur Miete angebotenen Wohnungen

mit einer Wohnfläche zwischen 62 m² und 181 m² zum Vergleich beigezogen. Der durchschnittliche Preis pro m² belaufe sich auf Fr. 17.00. Die Wohnfläche des Steuerpflichtigen betrage rund 200 m². Der steuerbare Mietwert werde demnach wie folgt berechnet: $([Fr. 17.00 \times 200] \times 12) \times 40 \% = Fr. 24'480.00$. Aus diesem Grund werde die Aufrechnung bestätigt (S. 144).

7.2 Die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften, die dem Steuerpflichtigen anhand von Eigentum für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, sind gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG sowie Art. 17 Abs. 1 lit. b StG steuerbar. Die Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft (Art. 21 Abs. 2 DBG). Die Naturalleistung entspricht dem Betrag, den die Eigentümer bei Fremdvermietung erwirtschaften würden, bzw. den Mieter als Miete bezahlen müssten. Das Walliser Steuergesetz fordert, dass Eigenmietwerte zum Marktwert und massvoll anzurechnen seien. Der Kanton Wallis berechnet deshalb als Bruttoeigenmietwert 60 % der Marktmiete (Eigenmietwert, Kantonale Steuerverwaltung, Sektion der natürlichen Personen, <https://www.vs.ch/documents/85485/97448/Eigenmietwert+%E2%80%93+Beschreibung/f0a90e27-9f45-4a27-9013-710df9cd5d61>, zuletzt abgerufen am 15. November 2024).

Die nach der Ersterhebung um die Jahrhundertwende von den Feldmessern erstellten Katasterpläne und –bücher sind bis in die Siebzigerjahre von den Registerhaltern und deren Stellvertretern nachgeführt und auf dem neusten Stand gehalten worden. Die neuen Schätzungen sind danach zum ersten Mal nicht mehr in die alten Katasterbücher, sondern direkt auf neue Legenden- und Katasterkarten – vom Grundbuchamt eingeführt worden (Die Registerhalter des Weissen Bezirks, 40 Jahre Registerhaltervereinigung des Bezirkes Visp, 2001, S. 24). Seit 2010 wird beabsichtigt, das Grundbuch zu modernisieren, das informatisierte eidgenössische Grundbuch einzuführen und das Rauminformationssystem aufzuwenden (Modernisierung des Grundbuchs eGB Wallis, <https://www.vs.ch/de/web/srf/modernisierung-des-grundbuchs>, zuletzt aufgerufen am 15. November 2024).

Die Führung der Steuerregister obliegt gemäss Art. 221 Abs. 1 StG einem Beamten, der alle vier Jahre zu Beginn der Verwaltungsperiode ernannt wird. Ein Reglement legt die Zuständigkeit, die Befugnisse, die Verantwortlichkeit und die Entlöhnung der Registerhalter fest (Art. 221 Abs. 4 StG). Letztere haben die Obliegenheiten ihres Amtes gewissenhaft und rasch gemäss den bestehenden Gesetzen, Dekreten, Verordnungen und Reglementen sowie nach den Weisungen der Aufsichtsorgane zu erfüllen. Sie haben

insbesondere folgende Register zu führen: Das Steuerregister mit dem Verzeichnis der Steuerpflichtigen, die ihren Hauptsteuerwohnsitz in der Gemeinde haben, sowie den Summarbestand ihrer steuerbaren Grundstücke (Art. 5 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 Reglement betreffend die Steuerregisterhalter in den Gemeinden [SGS/VS 645.102]).

Der Eigenmietwert wird angepasst, wenn eine Liegenschaft teilweise vermietet wird. Die Mietzinseinnahmen sind diesfalls ohne Nebenkosten zu besteuern (EGLOFF, in KLÖTI-WEBER / SCHULDEL / SCHWARB [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. A., N. 64 zu § 30).

7.3

7.3.1 Der Beschwerdeführer hat der Vorinstanz keine genauen Angaben betreffend Grösse des Hauses deponiert. Sie hat daraufhin die Villa auf 200 m² geschätzt. Die Steuerverwaltung hat zur Berechnung Vergleichsobjekte herangezogen, die sich ebenfalls in F _____ befinden und den Wert auf Fr. 17.00 pro m² festgelegt. 200 m² x Fr. 17.00 x 12 (Anzahl Monate) ergibt Fr. 40'800.00, von diesem Betrag wird 60 % der Marktmiete berechnet, was gemäss Steuerverwaltung einen Bruttoeigenmietwert von Fr. 24'480.00 ergibt (S. 144). Der Fiskus hat es jedoch unterlassen, die von ihr herangezogenen Vergleichsobjekte in den Akten beizulegen oder zu benennen. Eine Überprüfung der Kalkulation ist so nicht möglich. Dies erscheint vorliegend umso wichtiger, weil die Liegenschaft speziell konzipiert ist, nämlich zwei Häuser, die durch ein gemeinsames Wohnzimmer verbunden sind.

Die Gemeinde F _____ hat am 2. Dezember 2013 den Bruttoeigenmietwert von Fr. 20'000.00 bestätigt: (S. 80) «Je vous informe que la valeur locative de votre bien à la J _____, F _____, s'élève, depuis déjà plusieurs années, à Fr. 20'000.00 bruts.». Diese Erklärung ist auch deswegen interessant, weil das kommunale Schreiben die Hausnummer mit dem Buchstaben «A» ergänzt. Das könnte ein Irrtum sein oder ein in der Nähe stehendes Gebäude hat bereits die Hausnummer xx erhalten. Es könnte aber auch darauf hinweisen, dass die Gemeinde pro Haushälfte eine separate Schätzung vornimmt. Das Kantonsgericht vermag somit aus dieser Erklärung nicht abzuleiten, ob damit nur der Eigenmietwert des vom Beschwerdeführer verwendeten Anteils «J _____» oder das gesamte Anwesen gemeint ist.

7.3.2 Der Beschwerdeführer hat weder eine genaue Angabe der Grösse der Villa deponiert noch hat er mit seinen eingereichten Fotos (S. 79 ff.) darlegen können, dass es sich vorliegend nur um eine Wohneinheit handelt. Der Beschwerdeführer hat zudem behauptet, die Angestellten seiner Gesellschaften würden «Zimmer, Badezimmer/Duschen und

eine Küche» belegen (S. 158). Diese Umschreibung und die eingereichten Fotos (S. 79 ff.) erwecken den Eindruck, es könnten zwei Wohneinheiten vorliegen. Der Beschwerdeführer bestätigt in seiner Einsprache, dass die Zimmer in einem Teil des Hauses, seitdem die Kinder weggezogen sind, als Büroräumlichkeiten für seine Gesellschaften benutzt werden (S. 288). Des Weiteren ist aus den Unterlagen nicht erkennbar bzw. der Steuerpflichtige hat nicht angegeben, dass er mit den Angestellten seiner Gesellschaften in einer Wohngemeinschaft, also in einer gemeinsamen Wohnung gewohnt hätte. Der Fiskus hat nicht geprüft, ob es sich beim Wohnkomplex nicht um zwei Parzellen oder um Stockwerkeigentum mit je einem gesondert zu berechnenden Eigenmietwert handelt. Die Bestätigung der Gemeinde vom 2. Dezember 2013 könnte aber diesen Eindruck erwecken.

7.3.3 Die Angelegenheit wird aus diesem Grunde an den Fiskus zurückgeschickt, welcher (z.B. mit Hilfe des Registerhalters) zu prüfen hat, ob

- das Gebäude des Steuerpflichtigen in F _____ auf mehreren Parzellen liegt (bzw. gelegen hat) und zutreffendenfalls,
- wer gegebenenfalls Eigentümer der Anteile ist (resp. war),
- sich die Bestätigung der Gemeinde F _____ vom 2. Dezember 2013 auf das gesamte Gebäude bezieht oder nur auf einen Teil (xxA) davon,
- wie hoch der Eigenmietwert für sämtliche Anteile ist,
- inwiefern allfällige Mieteinnahmen für die Vermietung eines Hausteils zu einer Reduktion des Eigenmietwerts führen.

8. Überweisung von Mieteinnahmen auf ein Privatkonto

8.1 Der Steuerpflichtige ist nicht einverstanden, dass ihm Mieteinnahmen für einen Parkplatz in seiner Halle als Einkommen angerechnet werden.

8.1.1 Der Steuerpflichtige soll laut Expertisenbericht 2015 Fr. 8'640.00 für die Lagerung eines Fahrzeugs erhalten haben. Der Experte hat 2015 bei «autres revenus» eine Aufrechnung von Fr. 8'640.00 aufgelistet (S. 131).

8.1.2 Der Steuerpflichtige argumentiert in seiner Einsprache, die Fr. 8'640.00 für die Einlagerung eines Fahrzeugs sei ihm persönlich aufzurechnen. Das Automobil habe sich seit dem 1. Juni 2007, also lange vor der Gründung seiner Gesellschaft bei ihm befunden. Die Nachforderung sei deshalb zu annullieren (Ordner S. 291).

8.1.3 Der Fiskus hat im Einspracheentscheid erklärt, dass der Steuerpflichtige 2015 Fr. 8'640.00 auf sein Privatkonto ausbezahlt erhalten habe. Die vom Steuerpflichtigen ausgestellte Rechnung sei der Mehrwertsteuer unterstellt worden (S. 144 und S. 24). Dieser Betrag stelle somit steuerpflichtiges Einkommen dar.

8.1.4 Der Beschwerdeführer erörtert in seinem Rechtsmittel vom 13. September 2023, er habe 2015 tatsächlich Fr. 8'640.00 von einem Untermieter für die Lagerung eines Fahrzeugs vom 1. Juni 2007 bis zum 31. September 2015 erhalten. Die Untermiete habe 100 Monate andauert. Das Fahrzeug sei in einem Raum gelagert worden, den der Steuerpflichtige wiederum selbst gemietet habe. Der Steuerpflichtige habe die Lagerhalle selbst für Fr. 516.70 pro Monat gemietet. Es müsse berücksichtigt werden, dass Teile des betreffenden Einkommens Steuerperioden vor 2013 betreffen und er selbst einen Raum habe mieten müssen, um eine solche Dienstleistung anbieten zu können. Die Steuerverwaltung müsse davon ausgehen, dass die ihm entstandenen Mietkosten Fr. 80.00 pro Monat betragen. Diese Summe müsse von der eingenommenen Monatsmiete von Fr. 80.00 abgezogen werden. Ein Gewinn sei folglich ausgeschlossen (S. 157).

8.2 Alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG und 12 Abs. 1 StG der Einkommenssteuer. Sie können erst besteuert werden, wenn sie der steuerpflichtigen Person zugeflossen sind (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, a.a.O., N. 20 zu § 50).

Einkommen gilt steuerrechtlich als erzielt, wenn die steuerpflichtige Person einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, d.h. ein Forderungs- oder Eigentumserwerb besteht, und sie über diesen tatsächlich verfügen kann (sog. «Soll-Methode»; vgl. BGE 144 II 427 E. 7.2). Das Einkommen ist realisiert, wenn die steuerpflichtige Person eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung erworben hat. Dies ist bei Mietverträgen grundsätzlich bei Eintritt der Fälligkeit der Mietzinsen der Fall (Bundesgerichtsurteil 2C_500/2018 vom 8.4.2020 E. 4.3 mit Hinweisen). Der Mietzins ist am Ende jedes Monats, spätestens Ende der Mietzeit zu bezahlen, sofern kein anderer Zeitpunkt vereinbart worden ist (Art. 257c OR).

Wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und nicht nach Absatz 2 von der Steuerpflicht befreit ist, ist mehrwertsteuerpflichtig (BGE 141 II 199 E. 4.1; Urteil des Berner Verwaltungsgerichts 100 21 149 vom 25. April 2022 E. 4).

8.3

8.3.1 Die G _____ SA hat ab dem 1. März 2013 in K _____ einen Mietvertrag für Lokale von 450 m² für Fr. 2'666.70 abgeschlossen. Der Kontrakt enthält den Vermerk unter «ancien locataire» «neuf» (S. 100 i.V.m. Ordner S. 221). Der Steuerpflichtige konkretisiert das Vorgehen in der Einsprache vom 12. September 2022: Die G _____ SA habe Fr. 1'050.00, seine Einzelfirma 1'100.00 und er selbst Fr. 516.70 der Miete beglichen (Ordner S. 286). Die Bestätigung «ordre permanent Creation» bescheinigt monatliche Zahlungen von Fr. 516.70 ab dem 27. Juni 2013 (S. 22). Diese Summe betreffe, laut Steuerpflichtigem, den privaten Teil der Miete.

8.3.2 Der Beschwerdeführer behauptet im Rechtsmittel, er habe einen Teil dieser Halle während 100 Monaten einer Drittperson zur Lagerung von dessen Fahrzeug übermietet (S. 157). Ein schriftlicher Untermietvertrag fehlt jedoch. Der Beschwerdeführer hat am 27. Oktober 2015 dem Untermieter eine Rechnung im Betrag von Fr. 8'640.00 für die «entreposage véhicule période du 01.06.2007 au 30.09.2015, 100 mois à CHF 80.00/mois» gestellt. Die Forderung addiert 8 % Mehrwertsteuer, was insgesamt Fr. 8'640.00 ergibt (S. 24). Der Untermieter hat den Betrag umgehend, am 3. November 2015 erstattet (S. 23). Der Steuerpflichtige hätte somit die gesamte Mietentschädigung für 100 Monate im Jahr 2015 einmalig gefordert und die Summe auch zeitnah erhalten. Die Rechnung vom 27. Oktober 2015 erwähnt weder Verzugszinsen noch eine bereits bestehende Fälligkeit oder irgendwelche Zahlungsrückstände. Die monatlichen Mietzinsen von Fr. 80.00 sind verhältnismässig niedrig. Das Kantonsgericht geht mithin davon aus, die Parteien hätten eine Mietzinszahlung nach 100 Monaten vereinbart. Die Forderung wäre vorgängig weder rechtlich noch tatsächlich durchsetzbar gewesen. Der Fiskus hat die Zahlung demnach zu Recht für die entsprechende Periode berücksichtigt.

8.3.3 Das Kantonsgericht hat weiter zu prüfen, ob der Steuerpflichtige von den Fr. 8'640.00 die monatlich privat bezahlte Miete von Fr. 516.70 abziehen kann. Es stellt sich dabei vorab die Frage, wie eine Untermiete ab dem Jahr 2007 möglich ist, wenn die (Neu-)Miete der Halle laut aktenkundigem Vertrag und Zahlungsanweisung selbst erst ab 2013 erfolgt und das Lokal ausserdem gemäss Mietvertrag vom 1. März 2013 neu ist. Der Beschwerdeführer vermag somit den Zusammenhang zwischen eigenen Mietkosten und Untermieteinnahmen nicht nachzuweisen.

Der dem Untermieter in Rechnung gestellte Betrag von Fr. 8'640.00 enthält ausserdem eine Mehrwertsteuer von 8 %. Dies indiziert (nicht beweist: Bundesgerichtsurteil 2C_399/2011 vom 13. April 2012 E. 4.3.3), es läge bei der Untervermietung eine selbstständige Erwerbstätigkeit vor. Diese Annahme wird jedoch zusätzlich dadurch bestärkt,

dass der Steuerpflichtige im Immobiliensektor tätig ist, privat und geschäftlich über eine Vielzahl von Fahrzeugen verfügt (vgl. E. 10). Er vermietet ferner über seine Unternehmen auch an anderen Orten Abstellplätze unter (vgl. Ordner S. 48 ff.). Es ist folglich davon auszugehen, dass die Untervermietung nicht über den privat gemieteten Anteil erfolgt und der Beschwerdeführer die ihm entstandenen Kosten in der Geschäftsbuchhaltung seines Unternehmens oder seiner Einzelfirma durchaus bereits berücksichtigt hat.

8.4 Die Beschwerde ist folglich in diesem Punkt abzuweisen.

9. Ertrag des beweglichen Vermögens

9.1 Die Begründung in diesem Teil der Beschwerde ist teils schwer nachvollziehbar und erscheint widersprüchlich. Das Kantonsgericht klärt deswegen vorab, was diesbezüglich aktuell überhaupt noch streitig ist.

9.1.1 Der Steuerpflichtige anerkennt die Aufrechnung einer Kommission auf den Verkauf eines Bildes von Fr. 37'500 für das Jahr 2013 (S. 156 letzter Absatz) und kritisiert in diesem Zusammenhang bloss, die steuerrechtlich relevante Einnahme sei an falscher Stelle des Veranlagungsformulars eingetragen worden («Diese Nachforderung wird nicht angefochten, aber sie sollte eher in der Rubrik andere Einkommen als in der Rubrik Einkommen als Selbstständigerwerbender aufgeführt werden. Ich war nämlich in der Kunst nie als Selbstständigerwerbender tätig. Diese Tätigkeit erfolgte im Rahmen der Firma G _____ SA» S. 156 f.). Es spielt jedoch im Ergebnis keine Rolle, in welcher Zeile der Steuerveranlagung dieses Einkommen eingetragen wird. Der Verdienst zeigt aber auf, dass der Steuerpflichtige auch als Privatperson eine fünfstellige Summe durch Kunstvermittlung bezogen hat. Dies ist sehr wohl ein Indiz, dass er die Tätigkeit im Bereich der Kunstbranche als Selbstständigerwerbender ausgeführt hat, soweit diese nicht über seine Gesellschaft gelaufen ist.

9.1.2 Angefochten werden folgende Aufrechnungen:

- Verkaufserlös eines Fahrzeugs Ford Focus von Fr. 3'000.00.
- Verkaufserlös eines Bildes von Chavaz für Fr. 38'500.00 aus dem Jahr 2014, wobei hier eine Kommission von Fr. 3'500.00 abgezogen werden solle.

- Verkaufserlös eines Ferraris 550 Maranello, eines Aston Martin und eines Bentley Continental. Der Beschwerdeführer hinterfragt dabei nicht die Höhe der Aufrechnung, sondern bestreitet, dass die Einnahmen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit resultieren (S. 155).

9.1.3 Der Steuerpflichtige bestätigt schliesslich, es seien Einzahlungen aus dem Verkauf von anderen Fahrzeugen der G _____ SA von Fr. 339'000.00 auf sein Privatkonto erfolgt. Er habe sich damals aufgrund einer schweren Erkrankung in einem verwirrten Zustand befunden. Der Beschwerdeführer verfüge über eine bedeutende Forderung gegenüber seiner Aktiengesellschaft und hätte keinen Grund gehabt, die Verkäufe von Fahrzeugen durch seine Aktiengesellschaft auf sein Privatkonto einzuzahlen. Er wolle sich nicht an seiner Unternehmung bereichern. Der Verkaufsertrag sei folglich nicht als Dividende anzurechnen, sondern müsse von der Forderung abgezogen werden, die der Alleinaktionär gegenüber seiner eigenen Gesellschaft habe (S. 154).

9.2

9.2.1 Der Expertenbericht vom 3. August 2022 (S. 132) stellt fest, der Fiskus habe verschiedene Belege für Einzahlungen auf das Privatkonto des Steuerpflichtigen verlangt. Letzterer habe einige Transaktionen lediglich als «Apport privé» titulierte, ohne die entsprechenden Dokumente einzureichen. Die Summe der Einlagen habe sich 2013 und 2014 auf Fr. 148'650.00 bzw. Fr. 65'000.00 belaufen. In Anbetracht des Geschäftszwecks der G _____ SA, die im Kauf, Verkauf und Handel mit Kunstgegenständen tätig ist, seien diese Einnahmen den Einkünften der Gesellschaft zuzuschreiben. Die Analyse der privaten Bankkonten vom Steuerpflichtigen bestätige für 2013 Verkäufe von Kunstgegenständen für Fr. 95'300.00 und von einem Fahrzeug für Fr. 3'000.00. Der Steuerpflichtige habe 2014 zwei Kunstgegenstände für Fr. 218'500.00 und zehn Fahrzeuge für Fr. 979'353.00 veräussert. Dies ergebe einen Erlös von Fr. 1'197'853.00. Diese Einnahmen seien der G _____ SA gutzuschreiben. Es handle sich in beiden Jahren um geldwerte Leistungen («prestations appréciables en argent»; S. 132).

9.2.2 Der Beschwerdeführer argumentiert in der Einsprache vom 12. September 2022, zwei am 22. Januar 2014 veräusserte Bilder, u.a. dasjenige von Chavaz, seien nicht der Aktiengesellschaft übertragen gewesen. Der Veräusserungserlös könne somit in keinem Fall der Gesellschaft aufgerechnet werden. Sämtliche veräusserten Fahrzeuge, ausser einem Ferrari 400i, einem Mercedes 600 und einem Bentley Drophead (welche gemeinsam im Jahr 2014 veräussert worden seien) gehörten in sein Privatvermögen. Der Einsprecher behauptet ferner, dass diese Einnahmen mit der hohen Schuld der Gesellschaft

gegenüber ihm verrechnet würden. Die Falschbuchungen seien aufgrund des Gesundheitszustands des Steuerpflichtigen während dieser Zeit erfolgt (Ordner, S. 290).

9.2.3 Der Fiskus hat ihm daraufhin am 13. Oktober 2022 geantwortet, der Steuerpflichtige behaupte, die veräusserten Autos stammten mehrheitlich aus dem Privatvermögen. Dies sei zu belegen (S. 280).

9.2.4 Der Steuerpflichtige hat in der Folge eine Liste der Autos hinterlegt, die der Aktiengesellschaft gehört hätten (Ordner S. 270). Der Ferrari 550, der Aston Martin und der Bentley Continental, welche allesamt im Jahr 2014 veräussert worden sind, figurierten nicht auf der Liste. Sie hätten somit allesamt zum Privatvermögen gehört (Ordner S. 219, S. 273 ff., S. 276).

9.2.5 Der Fiskus benennt im Einspracheentscheid nicht präzisierte Einzahlungen (apport privé) auf das Privatkonto des Steuerpflichtigen. Letzterer habe auf das gleiche Konto Verkaufserlöse verschiedener Kunstobjekte und Fahrzeuge einbezahlt. Der Fiskus geht davon aus, das Bild Chavaz habe dem Steuerpflichtigen gehört, der aber professioneller Sammler sowie Alleinaktionär und alleiniger Geschäftsführer einer Unternehmung sei, welche den Handel mit Kunstobjekten bezwecke. Es liege folglich eine selbstständige Erwerbstätigkeit vor. Die Steuerverwaltung hat gleichzeitig die einbezahlten Verkaufserlöse für den Ford Focus (Fr. 3'000.00), den Ferrari Maranello (Fr. 49'500.00), den Aston Martin (Fr. 257'000.00) und den Bentley (Fr. 53'000.00) als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet.

9.3

9.3.1 Alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte fallen gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG unter die Einkommenssteuer. Derlei gilt auch für alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Es ist folglich zwischen der selbstständigen Erwerbstätigkeit und der Verwaltung des privaten Vermögens zu unterscheiden, da in letzterem Fall Kapitalgewinne steuerfrei sind (Art. 16 Abs. 3 DBG).

Jene natürlichen Personen gelten als selbstständig erwerbend, die durch Einsatz von Arbeit und Kapital in frei gewählter Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnehmen. Das Gericht hat unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu beurteilen, ob eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit vorliegt (REICH, Steuerrecht, 3. A. 2020, § 15 N 7, Bundesgerichtsurteil 9C_606/2022 vom 6. Juni 2023 E. 4.2).

Die systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Transaktionen, die kurze Besitzdauer, der enge Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, spezielle Fachkenntnisse, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte und Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände fallen als Indizien in Betracht. Jedes davon kann zusammen mit andern, unter Umständen jedoch auch allein zur Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG ausreichen. Dass einzelne typische Elemente einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die besonders ausgeprägt vorliegen. 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. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist (Bundesgerichtsurteil 9C_606/2022 vom 6. Juni 2023 E. 4.3 in StR 78/2023 S. 734).

9.4 Das Kantonsgericht hat vorliegend nur noch die steuerrechtliche Relevanz der Verkäufe des Bildes Chavaz und der vier Autos in den Jahren 2013 und 2014 zu prüfen. Diese Gegenstände gehören nicht zum Vermögen einer Aktiengesellschaft. Die hier diskutierten Objekte stammen aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen. Er ist jedoch zeichnungsberechtigter Alleinaktionär der G _____ SA, welche den Kauf, Verkauf und Handel aller Kunstwerke im In- und Ausland bezweckt (S. 95). Die Gesellschaft veräussert auch Luxusfahrzeuge und verfügt über einen ansehnlichen Fahrzeugpark (vgl. E. 10). Auch der Beschwerdeführer hat am 1. Januar 2013 eine Vielzahl bemerkenswerter Fahrzeuge besessen (Ordner S. 188). Das Gericht hätte alleine wegen des engen Zusammenhangs der Veräusserungen mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen (als Gesellschafter) von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausgehen können. Die gemäss aktenkundiger Tabelle in den Jahren 2014 erfolgten Verkäufe belegen ausserdem mehrfach einen verhältnismässig kurzen Besitz, teils recht hohe Gewinne und ein regelmässiges Handeln (Ordner S. 189). Die Fahrzeuge sind teilweise mit Schulden bezahlt worden (S. 27) und der Beschwerdeführer behauptet, er habe zu deren Instandstellung Investitionen leisten müssen (S. 155 unten), was wiederum auf ein (unternehmerisches) Risiko schliesst und damit den Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital belegt. Der Steuerpflichtige hat ausserdem den obgenannten Bentley am 24. Oktober 2014 aus einer Zwangsversteigerung erstanden und kurz darauf weiterveräussert (S. 27). Der Beschwerdeführer hat zudem, wie oben aufgeführt (vgl. E. 9.1.1), eine fünfstellige Vermittlungsgebühr für den Verkauf eines Kunstwerks erhalten. Dies ist ein weiteres

Indiz, welches für eine selbstständige Erwerbstätigkeit spricht. Die Erzielung der hohen Margen bei den Verkäufen der Fahrzeuge sowie die Einnahme einer Vermittlungsgebühr zeigen, dass der Pflichtige nicht nur über spezifische Fach- und Branchenkenntnisse verfügt, sondern auch über das notwendige Netzwerk in diesem Bereich. Die Verkäufe 2013 und 2014 schliessen auf eine gewisse systematische Vorgehensweise, womit es sich nicht mehr um eine sich einmalig bietende Gelegenheit handelt. Dies alles bestätigt den Schluss, es liege für den Fahrzeug- und Kunsthandel eine selbstständige Erwerbstätigkeit vor, soweit die Verkaufsobjekte aus dem Vermögen des Beschwerdeführers und nicht aus demjenigen seiner Gesellschaft stammen.

Ein aktenkundiges Schreiben vom 3. Oktober 2017, verfasst vom Anwalt des Steuerpflichtigen, bestätigt schliesslich, sein Mandant habe sich aus gesundheitlichen Gründen bei der Inventarisierung der Bilder geirrt und deswegen 2012 vergessen, einen Teil seiner Gemälde, er habe 2012 mehr als 800 davon besessen, der Aktiengesellschaft zu übertragen. Er wolle nur eine kleine Menge seltener Exemplare in seiner Privatsammlung behalten (S. 51). Es stellt sich folglich ganz generell die Frage, ob der Steuerpflichtige mit einer für den Steuerprozess hinreichend relevanten Systematik beurteilt hat, welche Fahrzeuge und Bilder er in seine Gesellschaft integrieren (um damit zu handeln) und welche er selbst behalten will.

Der Anwalt hat am 20. Januar 2023 bestätigt, eine kleinere Anzahl Bilder und Fahrzeuge seien im Privateigentum des Steuerpflichtigen verblieben. Der damalige Einschätzer habe zugesichert, dies habe keine steuerrechtlichen Folgen («avait clairement affirmé qu'il pouvait garder une petite collection privée de véhicules et d'oeuvres d'art» Ordner S. 186). Zunächst fehlt es jedoch in den Steuerdeklarationen 2013 und 2014 (und in den Folgejahren) an einer nachvollziehbaren Inventarliste (Ordner S. 388 ff., S. 439 ff.). Der Beschwerdeführer behauptet ausserdem keine Zusicherung, wonach auch der Verkauf dieser Gegenstände keine Steuerfolge habe, wenn diese im Privatvermögen verbleiben. Eine solches für die Zukunft gültiges Versprechen wäre auch unglaubwürdig, weiss doch der Steuerbeamte nicht, wie sich die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen entwickelt. Der Beschwerdeführer kann sich folglich nicht auf den Vertrauensgrundsatz berufen.

Die Fahrzeug- und Bilderverkäufe folgen aus einer selbstständigen Nebenerwerbstätigkeit. Die Einnahmen, deren Höhe grundsätzlich unstrittig ist, sind somit als Einkommen anzurechnen. Die Beschwerde wird in diesem Punkt abgewiesen.

9.5

9.5.1 Der Beschwerdeführer rügt in diesem Zusammenhang weiter, der Fiskus habe

2014 den Gewinn aus anderen Autoverkäufen als Erträge aus dem beweglichen Vermögen der Gesellschaft aufgerechnet. Der Steuerpflichtige habe damals den Verkaufspreis durchaus auf sein Privatkonto überwiesen, was auf seinen damaligen schlechten Gesundheitszustand zurückzuführen sei. Die «Nachforderung» der Steuerverwaltung sei gerechtfertigt und werde nicht angefochten. Der Steuerpflichtige beantragt jedoch, die Auszahlung solle nicht als Dividende qualifiziert, sondern von der hohen Forderung abgezogen werden, die er gegenüber seiner Gesellschaft habe (S. 154 f.).

9.5.2 Eine steuerpflichtige Person ist auf eine im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss aufgestellten und den Steuerbehörden vorgelegten Bilanz zu behaften. Jene kann nicht nachträglich Änderungen vornehmen, wenn sie etwa merkt, dass sie mit anderen Bewertungsansätzen oder Abschreibungen, die sich handelsrechtlich hätten vertreten lassen, besser wegkäme. Der auch für die steuerpflichtige Person zu beachtende Grundsatz von Treu und Glauben gilt, wenn sie dies gegenüber dem Fiskus kundgetan hat (RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, N. 135 zu § 64). Eine Korrektur ist bis zum Eintritt der Rechtskraft der Einschätzung zulässig, wenn handelsrechtswidrige Ansätze gewählt sind (Bilanzberichtigung; RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, a.a.O., N. 137 zu § 64). Blosser Bilanzänderungen, bei denen ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird (Bilanzänderung), ist grundsätzlich nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig (Bundesgerichtsurteil 2C_576/2020 vom 17. August 2020 E. 2.2.1). Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist jedoch auch danach noch zulässig, wenn sich zeigt, dass die steuerpflichtige Person die Buchung in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen vorgenommen hat. Bilanzänderungen, mit denen Wertveränderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden sollen, sind hingegen regelmässig unzulässig (BGE 141 II 83 E. 3.4).

9.5.3 Der Beschwerdeführer ficht in diesem Bereich seines Rechtsmittels «die Nachforderung» ausdrücklich nicht an. Er beantragt lediglich nachträglich Änderungen der Bilanz seiner Unternehmung, insbesondere die Minderung der Schuld der Gesellschaft gegenüber ihm. Einzig die Besteuerung der natürlichen Person bildet vorliegend Anfechtungsgegenstand. Das Kantonsgericht hat folglich nicht die Buchhaltung der Aktiengesellschaft zu prüfen.

Wäre seine Begründung hingegen so auszulegen, dass er versucht, die nicht deklarierte Kaufpreiszahlung an ihn als Rückzahlung des Darlehens durch die Gesellschaft zu qualifizieren, ist ihm entgegenzuhalten, dass dieser Vorgang gemäss aktenkundigen Bilanzen nicht verbucht worden ist. Die Steuererklärung 2014 ist am 18. Februar 2016 eingeregistriert worden und die Steuererklärung 2013 am 16. März 2015. Es ist nicht davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige in diesen Augenblicken seine Urteilsfähigkeit in einem relevanten Ausmass verloren hatte, sonst hätte er auch keinen dermassen regen Auto- und Kunsthandel führen und eine komplizierte Steuererklärung redigieren können. Es liegt kein entschuldbares Fehlverhalten vor.

9.6 Der Steuerpflichtige hat den Verkaufsvertrag für das Bild von Chavaz hinterlegt (S. 39). Der Verkaufspreis beträgt tatsächlich Fr. 35'000.00. Es liegt ebenso eine Zahlungsbestätigung in den Akten, wonach eine «Commission de vente de 10 % en faveur de la commune des Saviese» geleistet worden sei. Die Kritik, der Verkaufserlös betrage Fr. 35'000.00 statt wie vom Fiskus angenommen Fr. 38'500.00 (S. 156) ist folglich begründet. Das Rechtsmittel ist in diesem Punkt gutzuheissen.

10. Vermögen in Zusammenhang mit Kunstwerken und Autos

Die Steuerverwaltung hat den Wert von Fahrzeugen und Kunstgegenständen gestützt auf Versicherungsunterlagen erhöht, was der Steuerpflichtige beanstandet.

10.1

10.1.1 Der Gutachter bestimmt das steuerpflichtige Vermögen des Beschwerdeführers mit Hilfe von Versicherungsunterlagen, die auf bewegliches Vermögen abgeschlossen worden sind, wie folgt (S. 133):

In den Steuererklärungen deklariert	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Private Autos, Tickets	762'000	800'000	850'000	2'000'000	600'000	600'000	600'000
Versicherungswert – Autos*	947'000	947'000	947'000	1'517'000	1'517'000	1'515'000	1'515'000
Private Kunstsammlung	4'499'700	4'499'700	1'073'300	1'073'300	1'118'990	99'000	99'000
Total Vermögen gemäss Versicherungspolice	5'446'700	5'446'700	2'020'300	2'590'300	2'635'990	1'614'000	1'614'000
Steuerbares Vermögen (80 % des	4'357'360	4'357'360	1'616'240	2'072'240	2'108'792	1'291'200	1'291'200

Versicherungswertes)							
Nachforderung auf das bewegliche Vermögen	3'595'360	3'557'360	766'240	72'400	1'508'792	691'200	691'200

*Der Versicherungswert der Fahrzeuge für die Jahre 2013 und 2014 wurde auf Basis des Wertes vom 2015 festgelegt, da die Verträge für die beiden Jahre nicht eingereicht wurden.

Die Differenz zwischen deklariertem Betrag und dem obgenannten Vermögen sei aufzurechnen.

10.1.2 Der Steuerpflichtige hat am 12. September 2022 erwogen, die Versicherungswerte für die Kunstwerke seien 2013 und 2014 nicht korrigiert worden, obwohl die Gegenstände an die Aktiengesellschaft übertragen worden seien. Dies gelte auch für Ende 2017, hier habe der Steuerpflichtige Bilder an seine Gesellschaft veräussert und der Versicherungswert sei nicht korrigiert worden. Der Beschwerdeführer habe im Übrigen die Fahrzeuge und Kunstwerke immer sehr vorsichtig bewertet. Der Markt bei den Fahrzeugen sei kleiner, weshalb bei diesen ein Abschlag einkalkuliert worden sei (Ordner S. 289).

10.1.3 Die Steuerverwaltung hat am 13. Oktober 2022 verzichtet, darauf Bezug zu nehmen (Ordner S. 279).

10.1.4 Der Fiskus erläutert am 11. August 2023, Vermögen werde grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Der Versicherungswert entspreche grundsätzlich dem Marktwert des versicherten Gegenstands, d.h. dem Verkehrswert, wenn er im Schadenfall ersetzt werden müsste. Der Versicherungsnehmer könne die Versicherungswerte auch nach seiner Einschätzung angeben, ohne dass diese durch ein aktuelles Gutachten gestützt werden. Die Kriterien, wie der Versicherungsnehmer den Wert festgelegt habe, müsse jedoch ersichtlich sein. Die Praxis der Kantone sei in diesem Bereich sehr unterschiedlich. Angesichts des sehr zufälligen Charakters des Kunstmarktes liessen mehrere Steuerverwaltungen zu, dass der für die Vermögenssteuer massgeblichen Wert eines Kunstwerks dem Versicherungswert abzüglich eines Abschlags (z. B. von 50 % im Kanton Bern [www.taxinfo.sv.fin.be.ch]) entspreche. Der Steuerpflichtige habe den Wert seiner Sammlung selbst, wie er mitgeteilt habe, sehr vorsichtig geschätzt und bei den Fahrzeugen einen Abschlag vorgenommen, da der Markt nicht so gross wie bei den Kunstwerken und unbeständig sei. Es sei nach dieser Argumentation nicht ausgeschlossen, dass die Versicherungswerte der einzelnen Gegenstände unter ihrem Marktwert liegen. Die Kommission für die Steuern der natürlichen Personen sei infolge der Argumentation des

Steuerpflichtigen der Ansicht, dass der Versicherungswert im vorliegenden Fall für die Vermögenssteuer massgebend sei, ohne dass ein zusätzlicher Abschlag von vornherein gerechtfertigt erscheine. Die Steuerverwaltung verzichte jedoch auf eine «reformatio in peius» in diesem Punkt, da die Veranlagungsbehörde einen Abzug in Höhe von 20 % des Versicherungswertes zugelassen habe. Die Nachforderung werde in den Jahren 2013 und 2014 reduziert, da der Steuerpflichtige den Versicherungswert der Kunstwerke noch nicht angepasst habe, obwohl er zuvor einen Teil seiner Sammlung in die G _____ SA eingebracht habe. Die Kommission für die Steuern der natürlichen Personen nehme daher die Versicherungswerte des Jahres 2015 als massgeblichen Wert für die Jahre 2013 und 2014 an. Die Aufrechnung entspreche somit nachfolgenden Beträgen:

Kunstwerke und Autos	2013	2014	2015	2016
Deklariert	762'000.00	8000'000.00	850'000.00	2'000'000.00
Versicherungswert der Autos	947'000.00	947'000.00	947'000.00	1'517'000.00
Versicherungswert der Kunstwerke	1'073'000.00	1'073'300.00	1'073'300.00	1'073'300.00
Total des Versicherungswertes (x 80 %)	1'616'240.00	1'616'240.00	1'616'240.00	2'072'240.00
Nachforderung	854'240.00	816'240.00	766'240.00	72'240.00

10.2 Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (Art. 13 Abs. 1 StHG und Art. 53 Abs. 1 StG). Sämtliche unbeweglichen und beweglichen Aktiven gehören zum steuerbaren Vermögen (Art. 53a Abs. 1 StG). Es wird zum Verkehrswert bewertet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann (Art. 14 Abs. 1 StHG und Art. 53a Abs. 2 StG; TEUSCHER / LOBSIGER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., 2022, N. 3 zu Art. 14 StHG). Der «objektive Marktwert eines Vermögensobjektes» gilt als Verkehrswert. Er «entspricht dem Preis, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre» (Bundesgerichtsurteil 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 E. 4.1). Versicherungswerte von Kunstgegenständen und Sammlungen erlauben regelmässig Rückschlüsse auf den Verkehrswert. Ein Experte muss nötigenfalls Klarheit schaffen (TEUSCHER / LOBSIGER; a.a.O., N. 23 zu Art. 14 StHG).

10.3 Es ist fragwürdig, inwiefern dieser Punkt überhaupt noch streitig ist, weil der Steuerpflichtige am 13. September 2023 erörtert, «der vorliegende Rekurs richtet sich gegen

diese Nachforderungen, mit Ausnahme [...] den Vermögen in Zusammenhang mit den Kunstwerken und den Fahrzeugen, die ich um des Friedens willen akzeptiere» (S. 163).

Der Beschwerdeführer kritisiert, die Versicherungswerte würden alle zwei Jahre von der Versicherung bestätigt und validiert. Es sei sicher nicht der Steuerinspektor, welcher der Versicherung erkläre, wie vorzugehen sei. Ignorante und arrogante Personen handelten so. Es ist in diesem Teil der Beschwerde weiter von «'Lügenbaronen' des Staats Wallis» die Rede (S. 153 f.). Der Beschwerdeführer nimmt hier keinen Bezug auf die in diesem Bereich vorhandene, umfangreichen und korrekte Begründung der Vorinstanz. Seine Rüge, welche die Grenzen des Anstands verletzt, ist unbegründet, soweit überhaupt darauf einzutreten wäre.

11. Rückbelastung in Zusammenhang mit der Einlage in die Einzelfirma / fiktive Aktiven

Der Beschwerdeführer will im Rahmen der Ausübung seiner Immobiliertätigkeit Gesellschaften mit beschränkter Haftung in den Bereichen allgemeiner Bau, Sanitärinstallatio- nen, Malergewerbe und Immobilien gegründet haben. Diese Unternehmen hätten keine Tätigkeiten ausgeführt und seien nur gegründet worden, um beim Ankauf von Baumaterialien bessere Bedingungen zu erhalten. Diese verschiedenen Firmen seien zu ihrem Nominalwert dem Einzelunternehmen zugeführt worden (S. 165 Ziff. 13). Der Beschwerdeführer ist nicht einverstanden, dass der Fiskus bei der Bewertung seiner Aktiengesell- schaften, deren Aktien sich in seinem Privatvermögen befunden haben, fiktive Aktiven angenommen habe (S. 164 Ziff. 22).

11.1

11.1.1 Der Experte hat am 3. August 2022 beschrieben, der Steuerpflichtige bringe die zuvor im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen in seine Einzelfirma ein. Diese Ein- lage erfolge zum Nennwert (S. 138). Die Verkehrswerte der Einlagen würden nach der «méthode des praticiens» wie folgt zusammengefasst (S. 137 f.):

Beteiligungen	Nominalwert (in Fr.)	Verkehrswert (in Fr.)	Fiktive Aktiven (in Fr.)
A _____ Sàrl	20'000	1'000	19'000
B _____ Sàrl	20'000	5'800	14'200
C _____ Sàrl	20'000	5'600	14'400
D _____ Sàrl	20'000	107'800	0
Total	80'000	120'200	47'600

Die Einlage in Höhe von Fr. 47'600.00 sei somit als fiktiver Vermögenswert der Einzelfirma zu betrachten. Auf diesen Beteiligungen würden keine Abschreibungen und/oder Rückstellungen zugelassen.

11.1.2 Der Steuerpflichtige bestreitet in der Einsprache, dass Fr. 47'600.00 fiktiver Vermögenswert der Einzelfirma bilde. Die Einlage dieser Beteiligungen (die aus einer einzigen Transaktion bestehe) habe gemäss Richtlinien zur Bewertung von nicht kotierten Wertpapieren einen Wert von Fr. 120'200.00. Der Nennwert belaufe sich hingegen lediglich auf Fr. 80'000.00. Es sei mithin überhaupt kein fiktiver Vermögenswert in die Einzelfirma eingebracht worden. Der Wert der Beteiligungen entspräche ausserdem zumindest dem Nennwert. Die Gesellschaften ermöglichten der Einzelfirma des Steuerpflichtigen (und später seiner AG), vorteilhafte Bedingungen für den Erwerb von Materialien und anderen Gütern bei den Lieferanten zu erhalten (Ordner S. 282 f.).

11.1.3 Der Fiskus hat im Einspracheentscheid festgehalten, der Steuerpflichtige habe im 2016 seine Beteiligungen an den Gesellschaften A _____ Sàrl, B _____ Sàrl, C _____ Sàrl, D _____ Sàrl in das Geschäftsvermögen überführt. Weder Art. 56 Abs. 3 StG noch die Wegleitung zur Bewertung von nicht kotierten Wertpapieren für die Vermögenssteuer sähen die Möglichkeit vor, eine Gesamtbewertung der verschiedenen Aktiven, die das Vermögen eines Steuerpflichtigen bilden, vorzunehmen. Die Kommission für natürliche Personen habe auch festgestellt, dass die Gesellschaften A _____ Sàrl, B _____ Sàrl und C _____ Sàrl in den Geschäftsjahren 2014 und 2015 keine Geschäftstätigkeit entfaltet hätten. Ihre Bewertung müsse folglich auf ihrem Passivüberhang basieren, sodass die Nachforderung gemäss folgender Berechnung auf Fr. 23'500.00 reduziert werden müsste:

Beteiligungen	Nominalwert (in Fr.)	Verkehrswert (in Fr.)	Fiktive Aktiven (in Fr.)
A _____ Sàrl	20'000	1'000	19'000
B _____ Sàrl	20'000	5'800	14'200
C _____ Sàrl	20'000	5'600	14'400
Total	60'000	36'500	23'500

11.2 Der Beschwerdeführer rügt, die betreffenden Beteiligungen seien in einem einzigen Geschäftsvorgang eingebracht worden. Die überführten Wertschriften für die Einzelfirma besäßen insgesamt einen höheren Wert als deren Nennwert. Die Beteiligungen gehörten zum Geschäftsvermögen der Einzelfirma, weshalb ein globaler wirtschaftlicher Ansatz geltend gemacht werden müsse.

11.3 Die Privatentnahme (vom Geschäfts- ins Privatvermögen) und die Privateinlage (vom Privat- ins Geschäftsvermögen) beruhen auf einer Willensbildung der steuerpflichtigen natürlichen Person. Der Wille zur Privatentnahme oder Privateinlage muss in Form einer ausdrücklichen oder zumindest konkludenten Willensäusserung zum Ausdruck kommen (objektives Element). Die Überführung muss einerseits handelsrechtlich verbucht und andererseits für die Veranlagungsbehörde erkennbar sein, indem die steuerpflichtige Person ihr gegenüber den eindeutigen Willen bekundet, dass und wann der Vermögenswert vom Geschäfts- ins Privatvermögen bzw. vom Privat- ins Geschäftsvermögen übergegangen sei (NOËL, Commentaire Romand, LIFD, 2. A. 2017, N. 78 zu Art. 18 DBG).

Kapitaleinlagen treten bei Personenunternehmen meist in der Form von Privateinlagen auf. Eine solche liegt vor, wenn eine natürliche Person einen Vermögenswert von ihrem Privat- in ihr Geschäftsvermögen überführt. Der Vermögenswert ist zum Verkehrswert im Zeitpunkt der Privateinlage in die Bilanz des Unternehmens einzustellen. Wegen der Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne zieht die Privateinlage keine Einkommenssteuerfolgen für Privatpersonen nach sich. Bei der Einlage von Grundstücken können in Kantonen mit dualistischem Grundstückgewinnsteuersystem aber Grundstückgewinnsteuerfolgen eintreten (Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG, SIMONEK / MÜLLER / OPEL / EGLI, Unternehmensrecht I, Gründung und Aufbau, Sanierung und Liquidation, 3. A., 2021, S. 135).

Die Aktiven können von Handelsrechts wegen bei ihrer Ersterfassung (höchstens) zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden (Art. 960a Abs. 1 OR) (Bundesgerichtsurteil 2C_1055/2019 vom 26. Juni 2020 E. 3.2.4). Wertpapiere ohne regelmässige Kursnotierung werden auf der Basis des Substanz- und Ertragswertes bewertet. Das Unternehmerrisiko ist bei der Berechnung zu berücksichtigen (Art. 56 Abs. 3 StG).

Bei nicht kotierten Wertpapieren, für welche offizielle Kursnotierungen fehlen oder die nicht oder nur selten gehandelt werden, ist der Verkehrswert anhand derjenigen Schätzungsgrundlagen zu ermitteln, welche die zuverlässigste Wertermittlung gestatten. Entsprechende Richtlinien enthält das Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz (Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer; nachfolgend: Wegleitung; Version vom 28. August 2008, gültig für Bewertungen mit Bilanzstichtagen ab 1. Januar 2008; https://www.ssk-csi.ch/fileadmin/dokumente/kreisschreiben/KS_28_d_2022.pdf, [zuletzt abgerufen am 15. Oktober 2024]). Die Wegleitung bezweckt für die Vermögenssteuer eine schweizweit einheitliche Bewertung von inländischen und ausländischen Wertpapieren, die an keiner Börse gehandelt

werden. Sie dient der Steuerharmonisierung zwischen den Kantonen (Ziff. 1 Abs. 1). Die Wegleitung gilt als zuverlässige Methode zur Bestimmung des Verkehrswertes, da in ihr die Überlegungen, die für die Preisbildung bei den nicht an der Börse kotierten Aktien im Allgemeinen massgebend sind, zum Ausdruck kommen (Bundesgerichtsurteil 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 E. 4.2.1).

Aktiven und Verbindlichkeiten werden regelmässig einzeln bewertet, sofern sie wesentlich sind und aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden (SSK, Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht, Beschluss des Vorstandes vom 12. Februar 2013, Aktualisierung vom 5. Februar 2020, https://www.ssk-csi.ch/fileadmin/dokumente/Analysen/Analyse_Rechnungslegung_DE_2020.pdf [zuletzt abgerufen am 15. November 2024] S. 4). Nur in sachlich begründeten Fällen kann vom Grundsatz der Einzelbewertung abgewichen werden (ALTORFER / DUSS FELBER, die steuerliche Gewinnermittlung unter neuem Rechnungslegungsrecht, ASA 83, S. 529 ff.; Bundesgerichtsurteil 2C_708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.2.2).

11.4 Vorliegend ist aus den Akten nicht ersichtlich, weshalb die Bewertungsmethode der Wegleitung Nr. 28 für nichtkotierte Wertpapiere zu einem realitätsfremden Ergebnis führen sollte. Der Steuerpflichtige hat sich diesbezüglich nicht geäussert und auch keine substantiierten Ausführungen gemacht bzw. Beweise eingereicht.

Die jeweiligen Beteiligungen an den einzelnen Gesellschaften sind gemäss obigen Ausführungen jeweils einzeln bewertbar. Es ist irrelevant, dass die Beteiligungen in "einer Transaktion" in das Geschäftsvermögen der Einzelfirma eingebracht wurden.

Das Kantonsgericht vermag jedoch aus den Unterlagen nicht nachzuvollziehen, wie der «Passivenüberschuss» kalkuliert worden ist. Die Beschwerde ist folglich auch in diesem Punkt gutzuheissen und der Steuerverwaltung zur Begründung zurückzuweisen.

12. Vermögen in Zusammenhang mit den Darlehen an G _____ SA

12.1 Der Steuerpflichtige kritisiert im Zusammenhang mit Darlehen gegenüber seinem Unternehmen G _____ SA, deren Wert sei der Nominalwert (S. 163 Ziff. 22).

12.1.1 Der Beschwerdeführer hat in der Steuererklärung 2014 und 2015 das Darlehen an die G _____ SA zu Fr. 8'635'972.00 bzw. Fr. 9'082'338.00 deklariert (S. 259, 272). Der Expertenbericht bestätigt diesbezüglich Differenzen zwischen der Bilanz der G _____ SA und der Steuererklärung:

Steuerbares Vermögen	2014	2015	2019
Deklariertes Darlehen an die G _____ SA	8'500'000.00	9'000'000.00	9'374'641.00
Darlehen an die G _____ SA gemäss Bilanz	8'635'972.00	9'082'338.00	11'420'327.00
Nachforderung vom Vermö- gen	135'972.00	82'338.00	2'045'686.00

12.1.2 Der Beschwerdeführer bestreitet die Aufrechnung in der Einsprache, solche Rückstellungen würden getätigt, um einen etwaigen Konkurs zu vermeiden (S. 289).

12.1.3 Der Fiskus hat im Einspracheentscheid festgehalten, die Bilanz der Gesellschaft binde den Fiskus grundsätzlich. Der Steuerpflichtige habe 2014 das Darlehen an die G _____ SA zu Fr. 8'500'000.00, und 2015 zu Fr. 9'000'000.00 deklariert. Dieses sei demgegenüber in der Bilanz G _____ SA im 2014 zu Fr. 8'635'972.00 und 2015 zu Fr. 9'082'338.00 erfasst gewesen (S. 142 f.).

12.1.4 Der Steuerpflichtige erklärt in der Beschwerde, dass er in der Steuererklärung für die Jahre 2014 und 2015 das Darlehen an die G _____ SA knapp unter dem Nominalwert deklariert habe. Er begründet dieses Vorgehen mit der Behauptung, seine Gesellschaft sei kaum in der Lage, die Forderung vollständig zurückzubezahlen. Das Darlehen sei später postponiert worden (S. 154).

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

12.3 Die in der Jahresrechnung ausgewiesenen Darlehen müssen entsprechend in der Steuererklärung deklariert werden. Der Steuerpflichtige hat für 2014 ein Darlehen von

Fr. 8'635'972.00 und für 2015 von Fr. 9'082'338.00 anzugeben. Die Vorinstanz hat die Darlehen des Beschwerdeführers an die Gesellschaft demnach zu Recht korrigiert.

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

13. 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).

13.1 Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen und zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen. Das Rechtsmittel wird 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.

13.2 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, weshalb der Beschwerdeführer die Gerichtsgebühr zu 1/2 bezahlen muss. Gemäss Art. 3 GTar 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. 3'000.00 festgesetzt.

Die Gerichtskosten sind je hälftig zu tragen. Der Anteil des Steuerpflichtigen wird mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.00 verrechnet, sodass er noch Fr. 1'000.00 erstatten muss.

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

13.3 Der Beschwerdeführer beantragt eine Parteientschädigung. Er hat im eigenen Namen gehandelt, weshalb es gerechtfertigt ist, ihm für das Beschwerdeverfahren, in welchem er zu rund der Hälfte unterliegt, einen unter Beachtung des Unterliegerprinzips reduzierten Auslagenersatz von Fr. 50.00 zuzusprechen. Den Behörden oder mit öffentlichen Aufgaben betrauten Organisationen, welche (teilweise) obsiegen, darf in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen werden (Art. 150 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 91 Abs. 3 VVRG). Es besteht vorliegend kein Grund, von dieser Regel abzuweichen.

Demnach erkennt das Kantonsgericht

1. Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen (E. 5, 6.3.3, 7, 9.6 und 11) teilweise gutgeheissen und zur Neuurteilung an die Kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.00 werden X _____ zu 1/2, also zu Fr. 1'500.00 auferlegt und mit dem vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 500.00 verrechnet. Der Restbetrag (Fr. 1'000.00) wird dem Steuerpflichtigen in Rechnung gestellt.
Die dem Staat auferlegten Kosten werden diesem erlassen.
3. Der Staat Wallis bezahlt X _____ eine Parteientschädigung von Fr. 50.00.
4. Das Urteil wird X _____, der Kantonalen Steuerkommission für die natürlichen Personen, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Gemeinde F _____ schriftlich mitgeteilt.

Sitten, 9. Januar 2025