

BGer 9C 113/2024 vom 6. August 2024

Bundesgericht, 2024-08-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_113_2024

FR: TF 9C 113/2024 du 6 août 2024

IT: TF 9C 113/2024 del 6 agosto 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Graubünden, Steuerperiode 2019 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

E. 2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. Das nicht-harmonisierte, autonome kantonale Recht hingegen prüft es bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2), wobei eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht gilt (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.1 ; 142 I 135 E. 1.5).

E. 3

Die Zulässigkeit der Ermessensveranlagung wird von der Beschwerdeführerin zu Recht nicht infrage gestellt, nachdem sie trotz Mahnung ihre Steuererklärung nicht eingereicht hatte. Streitig ist, ob die Vorinstanz ein materielles Urteil fällen durfte, nachdem die Steuerverwaltung auf die Einsprache nicht eingetreten ist, oder ob sie die Sache zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung hätte zurückweisen müssen.

E. 3.1

Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen. Genügt die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, wird auf sie nicht eingetreten (Art. 137 Abs. 4 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden vom

8. Juni 1986 [StG/GR; BR 720.000] bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG). Bei der Begründung der Einsprache handelt es sich um eine Sachurteilsvoraussetzung. Der Steuerpflichtige hat die Einspracheschrift so auszugestaltet, dass die Veranlagungsbehörde mit Blick auf die Begründung und die angebotenen Beweismittel ohne Weiteres zu erkennen vermag, inwieweit die Ermessensveranlagung "offensichtlich unrichtig" ausgefallen sein soll (Urteil 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1). Ob der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit dagegen tatsächlich erbracht wurde, ist Gegenstand der materiellen Beurteilung (nachfolgend E. 4.1).

E. 3.2

Wird ein Nichteintretensentscheid angefochten, beschränkt sich der Streitgegenstand im anschliessenden Rechtsmittelverfahren grundsätzlich darauf, ob die Vorinstanz auf das Rechtsmittel zu Recht nicht eingetreten ist. Kommt die Rechtsmittelinstanz zum Schluss, die Vorinstanz hätte auf das Rechtsmittel eintreten müssen, weist sie die Sache zur materiellen Beurteilung zurück (BGE 135 II 38 E. 1.2; für das Steuerverfahren vgl. Urteil 2C_1063/2014 vom 26. November 2014 E. 2.2). Wird im Nichteintretensentscheid allerdings im Sinne einer Eventualbegründung auch eine materielle Beurteilung vorgenommen, würde eine Rückweisung regelmässig zu einem prozessualen Leerlauf führen. Insoweit steht es der Rechtsmittelinstanz frei, die Eventualbegründung zu prüfen und selber einen materiellen Entscheid zu fällen. Dadurch wird der Betroffene in keiner Weise benachteiligt, muss er sich doch bei mehreren selbständigen Begründungen eines Entscheids in der Rechtsmitteleingabe grundsätzlich mit allen auseinandersetzen (BGE 142 III 364 E. 2.4 ; 138 I 97 E. 4.1.4).

E. 3.3

Die Steuerverwaltung erwog im Einspracheentscheid, die Beschwerdeführerin habe lediglich einen provisorischen Revisionsbericht 2019 und eine provisorische Steuererklärung nachgereicht mit dem Vermerk, dass die Jahresrechnung von der Generalversammlung noch nicht genehmigt worden sei. Damit werde nicht nachgewiesen, dass die Ermessenstaxation offensichtlich unrichtig sei, weshalb auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne. In der Folge setzte sich die Steuerverwaltung gleichwohl mit der provisorischen Jahresrechnung und Steuererklärung auseinander und legte dar, weshalb die Veranlagung nicht offensichtlich unrichtig sei (vgl. Einspracheentscheid vom 17. Mai 2023).

E. 3.4

Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, hat die Steuerverwaltung ungeachtet des Nichteintretens die Vorbringen der Beschwerdeführerin geprüft und erwogen, dass der Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht worden sei. Sie hat folglich (auch) eine materielle Beurteilung vorgenommen und ist nicht bloss aus formellen Gründen auf die Einsprache nicht eingetreten. Vor diesem Hintergrund ergab es aus Sicht der Vorinstanz offensichtlich keinen Sinn, die Sache an die Steuerverwaltung zur Abweisung der Einsprache mit unveränderter (Eventual-) Begründung zurückzuweisen. Die Vorinstanz ist zu Recht davon ausgegangen, dass dies einem prozessualen Leerlauf gleichkommen würde (vgl. E. 5 des angefochtenen Urteils). Insoweit stand es ihr frei, die Begründung der Steuerverwaltung zu prüfen und ein materielles Urteil zu fällen. Die Rüge, sie hätte die Sache zwingend zum Neuentscheid zurückweisen müssen, ist unbegründet.

E. 4

Damit ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung nachgewiesen hat.

E. 4.1

Der Unrichtigkeitsnachweis kann auf zwei Arten erbracht werden. Entweder reicht die steuerpflichtige Person weitere Beweismittel nach und beseitigt die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts, womit die Untersuchungspflicht der kantonalen Behörden wieder auflebt. Oder sie zeigt auf, dass die Schätzung offensichtlich übersetzt ist (vgl. Urteile 9C_291/2024 vom 19. Juni 2024 E. 3.3; 2C_992/2021 vom 22. September 2022 E. 2.2; 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1).

E. 4.2

Die Vorinstanz erwog unter Hinweis auf das Massgeblichkeitsprinzip, die von der Beschwerdeführerin eingereichte provisorische Jahresrechnung sei nicht bindend und deshalb auch nicht hinreichend beweiskräftig, um daraus die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung ableiten zu können. Dasselbe gelte für den provisorischen Revisionsbericht 2019 und die provisorische Steuererklärung 2019, zumal diesen Dokumenten eine nicht beweiskräftige Jahresrechnung zugrunde liege (vgl. E. 5.3 des angefochtenen Urteils). Die Vorinstanz setzte sich in der Folge dennoch mit den eingereichten Unterlagen auseinander und taxierte diese inhaltlich als nicht überzeugend. Der ausgewiesene Gesamtverlust von Fr. 25'759.97 sei auf eine Wertberichtigung in Höhe von Fr. 887'342.88 zurückzuführen. Betroffen seien Forderungen gegenüber einer Person, welche die Beschwerdeführerin vollständig wertberichtigt habe. Sie habe aber nicht nachgewiesen, dass hinsichtlich dieser Forderungen die Gefahr eines Totalausfalls bestehe. Weiter könnten auch die hängigen Zivilverfahren und namentlich die Grundbuchberichtigungsklage betreffend das Grundstück in V._____/GR die Ermessenstaxation zum jetzigen Zeitpunkt nicht als offensichtlich unrichtig erscheinen lassen. Die mögliche Rückabwicklung des Kaufvertrags "ex tunc" stelle nämlich nur ein mögliches zukünftiges Ereignis dar, das mit erheblicher Ungewissheit belastet sei. Fakt sei, dass das Grundstück veräussert worden und dieses Geschäft grundbuchlich vollzogen worden sei. Die blosser Möglichkeit einer Rückabwicklung führe nicht zu einer offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung (vgl. E. 5.4 des angefochtenen Urteils).

E. 4.3

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe in ihrer Einsprache erläutert und belegt, weshalb es ihr bis zum Abschluss diverser Zivil- und Strafverfahren nicht möglich sei, definitive Jahresrechnungen zu erstellen und durch die Generalversammlung genehmigen zu lassen. Damit habe sich die Vorinstanz nicht auseinandergesetzt. Indem die Vorinstanz auf einer definitiven Jahresrechnung beharre, verlange sie etwas Unmögliches. Weiter habe sie nachgewiesen, dass sie vorsorglich wieder als Eigentümerin von zwei in den Kantonen Zug und Graubünden verkauften Grundstücken vorgemerkt worden sei. Die Rückabwicklung der Grundstücksverkäufe sei nicht bloss eine abstrakte Möglichkeit, sondern ziemlich wahrscheinlich; in jedem Fall sei die Veräusserung in der Schwebe. Entfalle die Veräusserung "ex tunc", entfalle auch die Steuer. Die Ermessensveranlagung sei offensichtlich unrichtig, da ein Gewinn besteuert werde, der noch gar nicht realisiert worden sei. Sie habe deshalb beantragt, mit der Veranlagung zuzuwarten, bis über die Grundbuchberichtigungsverfahren rechtskräftig entschieden sei.

E. 4.4

Die Steuerverwaltung schätzte den im Kanton Graubünden steuerbaren Reingewinn auf Fr. 460'000.-, indem sie vom Verkaufserlös der Liegenschaft in V. _____/GR von Fr. 670'000.- den Gewinnsteuerwert von Fr. 210'000.- in Abzug brachte (vgl. Veranlagungsverfügung vom 3. Oktober 2022). Diese Schätzung wird mit den im Einspracheverfahren eingereichten (provisorischen) Dokumenten nicht als offensichtlich unrichtig infrage gestellt.

E. 4.4.1

Gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip bildet die nach den Regeln des Handelsrechts erstellte Jahresrechnung (Art. 959 ff. OR) den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung von Gewinn und Kapital (Art. 79 Abs. 1 lit. a StG /GR; vgl. auch Art. 58 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; BGE 147 II 209 E. 3.1.1; 141 II 83 E. 3.1). Die Rechnungslegung erfolgt im Geschäftsbericht (Art. 958 Abs. 2 OR). Dieser muss innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres erstellt und dem zuständigen Organ bzw. den zuständigen Personen zur Genehmigung vorgelegt werden (Art. 958 Abs. 3 OR).

E. 4.4.2

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin keine definitive und von der Generalversammlung genehmigte Jahresrechnung vorgelegt hat. Ihre lediglich provisorische Rechnung besitzt von vornherein eine nur eingeschränkte Beweiskraft, wie die Vorinstanz zu Recht erwog (vgl. Urteile 9C_306/2023 vom 19. Dezember 2023 E. 7.2.2; 2C_631/2017 vom 30. Januar 2019 E. 2.2.1). Inwieweit damit und mit dem darauf basierenden provisorischen Revisionsbericht 2019 bzw. der provisorischen Steuererklärung 2019 der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Schätzung gelungen sein soll, ist nicht ersichtlich und wird in der Beschwerde auch nicht weiter begründet. Die Beschwerdeführerin bringt lediglich vor, es sei ihr nicht möglich gewesen, eine definitive und von der Generalversammlung genehmigte Jahresrechnung einzureichen. Darauf kommt es indessen nicht an. Die Ermessensveranlagung stellt keine Strafe dar; es spielt keine Rolle, ob die steuerpflichtige Person am Beweisnotstand eine Schuld trifft (vgl. Urteil 9C_110/2023 vom 19. Juni 2023 E. 6). Weil der Unrichtigkeitsnachweis mit der Einspracheschrift erbracht werden muss (vorne E. 3.1), ist es auch nicht möglich, mit der Einsprache die Sistierung des Verfahrens zu verlangen, damit der Unrichtigkeitsnachweis später erbracht werden kann. Daran ändert das von der Beschwerdeführerin zitierte Urteil 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E. 6 nichts. Das Bundesgericht führte dort lediglich in formeller Hinsicht aus, dass die Anfechtung einer Ermessensveranlagung auch dann möglich sein müsse, wenn der Steuerpflichtige aus besonderen Gründen nicht in der Lage sei, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einzureichen. Ob damit allerdings der Unrichtigkeitsnachweis erbracht werden könne, sei eine Frage der materiellen Beurteilung. Die Vorinstanz ist folglich zu Recht davon ausgegangen, dass der Unrichtigkeitsnachweis mit der Einreichung der lediglich provisorischen Dokumente gescheitert ist. Im Übrigen hat die Vorinstanz detailliert dargelegt, weshalb selbst beim Abstellen auf die provisorischen Dokumente keine Rede davon sein könne, dass die Schätzung offensichtlich unrichtig sei (vorne E. 4.2). Damit setzt sich die Beschwerdeführerin namentlich in Bezug auf die Wertberichtigung von Fr. 887'342.88 nicht näher auseinander; in der Beschwerde wird nicht dargelegt, inwieweit bei diesen Forderungen die Gefahr eines Totalausfalls bestehe. Vor diesem Hintergrund muss auf die mögliche Rückabwicklung des Grundstücksverkaufs im

Kanton Zug nicht weiter eingegangen werden.

E. 4.5

Ebenso gelingt der Beschwerdeführerin der Unrichtigkeitsnachweis nicht, indem sie auf die mögliche Rückabwicklung des Grundstücksverkaufs in V._____/GR verweist, der Grundlage für die Ermessenstaxation bildet.

E. 4.5.1

Die Beschwerdeführerin bringt zu Recht vor, dass ein realisationsrechtlicher Schwebezustand besteht, wenn ein Vermögenszugang durch einen korrelierenden Vermögensabgang neutralisiert wird. Droht ernstlich die Rückforderung des Zugangs, darf darüber (einstweilen) steuerlich nicht abgerechnet werden. Der Schwebezustand dauert an, bis nach den Umständen anzunehmen ist, dass mit einer Rückerstattung nicht mehr gerechnet werden muss (Urteil 2C_616/2016, 2C_617/2016 vom 3. November 2016 E. 2.2.5).

E. 4.5.2

Die Beschwerdeführerin hat ein zivilrechtliches Verfahren eingeleitet, um den Verkauf des Grundstücks rückgängig zu machen, und in diesem Zusammenhang den Erlass einer superprovisorischen Massnahme erwirkt. Sie bringt allerdings in ihrer Eingabe vom 3. Juni 2024 vor, dass die Massnahme nach Anhörung der Gegenpartei nicht bestätigt worden sei, und geht davon aus, dass die Erfolgsaussichten der Grundbuchberichtigungsklage "erheblich gesunken" seien. Selbst wenn eine Rückabwicklung nicht völlig ausgeschlossen scheint bzw. im Bereich des Möglichen liegen sollte, kann bei dieser Sachlage nicht davon gesprochen werden, es drohe ernstlich die Rückforderung des mit dem Grundstück erzielten Veräusserungserlöses. Und selbst wenn mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit von einer Rückabwicklung auszugehen wäre, würde dies die Ermessensveranlagung nicht als offensichtlich unrichtig erscheinen lassen. Dafür müsste der korrelierende Vermögensabgang nahezu sicher sein.

E. 4.6

Nicht zu hören ist die Beschwerdeführerin schliesslich, soweit sie in ihrer Eingabe vom 3. Juni 2024 (erneut) vorbringt, der Kanton Graubünden als Nebensteuerdomizil verliere mit der Veranlagung vor dem Hauptsteuerdomizil die Möglichkeit, "auf Erkenntnisse aus der Veranlagung des Hauptsteuerdomizils" mit einer Nachbesteuerung zu reagieren. Selbst wenn das - entgegen der jüngsten Rechtsprechung (BGE 150 II 73 E. 5) - zutreffen würde, wäre die Beschwerdeführerin dadurch in keiner Weise beschwert und änderte dieser Umstand nichts daran, dass der Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht worden ist (vgl. auch E. 6.2 des angefochtenen Urteils). Die Beschwerde ist damit vollumfänglich abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.