

GR_GERICHTE A 2021 26 vom 20. September 2022

GR Gerichte, 2022-09-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2021_26

FR: GR_GERICHTE A 2021 26 du 20 septembre 2022

IT: GR_GERICHTE A 2021 26 del 20 settembre 2022

Regeste

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer | Einkommenssteuer

Erwägungen

E. 3

Vorsorglicher Verfahrensantrag: Der Beschwerde sei im Sinne einer vorsorglichen Massnahme die aufschiebende Wirkung zuzuerkennen.

E. 3.1

Die Beschwerdeführer machen in formeller Hinsicht geltend, der Einspracheentscheid vom 27. April 2021 sei nicht rechtsgenügend begründet worden, zumal die Beschwerdegegnerin weder den Bestand, die Qualifikation

- 13 - noch die Höhe der Aufrechnungen auf der Ebene des Anteilsinhabers bewiesen habe. Den Beschwerdeführern kann nicht gefolgt werden. Es scheint, dass die Beschwerdeführer mit ihrer Argumentation die Begründungspflicht und die Beweislastverteilung vermengen. Die aus dem rechtlichen Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV]; SR 101) abgeleitete Begründungspflicht verlangt nicht mehr, als dass die Begründung eines Entscheids so abgefasst ist, dass sich die betroffene Person über dessen Tragweite Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann (BGE 145 III 324 E.6.1). Gemäss Art. 135 Abs. 2 DBG ist ein Einspracheentscheid zu begründen. Als begründet gilt ein solcher genauso wie eine Veranlagungsverfügung von Steuerrechts wegen bereits dann, wenn die Abweichungen von der Steuererklärung bekannt gegeben werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_152/2020 vom 18. Juni 2020 E.4.1.3 m.H.a. Urteil des Bundesgerichts 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E.4.1).

E. 3.2

Vorliegend geht aus dem Einspracheentscheid vom 27. April 2020 hervor, dass gemäss der Meldung des Revisorats in den definitiven Veranlagungsverfügungen 2018 Aufrechnungen, nämlich eine verdeckte Gewinnausschüttung bezeichnet mit "Jahresgewinn 2018" von CHF 213'100.-- und eine geldwerte Leistung umschrieben mit "Darlehen A._____" von CHF 331'861.-- im Betrag von CHF 326'977.-- – mithin abzüglich des Teilbesteuerungsabzugs von CHF 217'984.-- (40 %) – vorgenommen wurden (vgl. Bf-act. 1). Mit der Beschwerdegegnerin ist dabei festzuhalten, dass bereits aus den definitiven Veranlagungsverfügungen 2018, auf welche sich der angefochtene Einspracheentscheid abstützt, die Abweichungen zur Selbstdeklaration hinreichend klar hervorgehen. So wurden die Aufrechnungen (inklusive Dividenden von CHF 100'000.--) unter Ziffer 7.2 der definitiven Veranlagungsverfügungen 2018 – wie in den Bemerkungen

ausgewiesen – vorgenommen und als verdeckte Gewinnausschüttung bezeichnet. Daraus kann die Einkommensart abgeleitet werden. Zugleich wurde aufgezeigt, dass in Ziffer 17.2 der definitiven

- 14 - ven Veranlagungsverfügungen 2018 ein Teilbesteuerungsabzug berücksichtigt worden ist, woraus abgeleitet werden kann, dass es sich um eine Gewinnausschüttung aus einer qualifizierten Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (vorliegend einer GmbH) handelt. Zudem verweisen die definitiven Veranlagungsverfügungen 2018 auf die ihnen beigelegte Meldung der internen Abteilung Revisorat. Daraus geht hervor, dass im Rahmen der Veranlagung der GmbH für die Steuerperiode 2018 verdeckte Gewinnausschüttungen an A._____ als Leistungsempfänger festgestellt worden seien, welche – wie sodann im Einspracheentscheid vom 27 April 2021 – mit "Verdeckte Gewinnausschüttung Jahresgewinn 2018" im Umfang von CHF 213'100.-- bzw. "Geldwerte Leistung Darlehen A._____ (Saldo per 31.12.2017 CHF 575'211.--, bereits im 2017 korrigiert CHF 243'350.--)" bezeichnet worden sind (Bf-act. 2). Daraus erhellt, dass die Überlegungen, von denen sich die Beschwerdegegnerin hat leiten lassen, zumindest im Kern nachvollzogen werden konnten. Dass sich die Beschwerdegegnerin nicht zum Bestand, der Qualifikation und der Höhe der Aufrechnung auf Ebene des Anteilinhabers geäußert hat, ist nicht weiter von Bedeutung. Denn es liegt keine Gehörverletzung vor, nur weil die Begründung der Beschwerdegegnerin nach Ansicht der Beschwerdeführer materiell fehlerhaft ist. Indes ist den Beschwerdeführern darin beizupflichten, dass die Angaben zur Aufrechnung im Einspracheentscheid und in den definitiven Veranlagungsverfügungen 2018, namentlich hinsichtlich deren Grundlagen und Zusammensetzung, erklärungsbedürftig erscheinen, insbesondere wenn davon ausgegangen werden muss, dass die Beschwerdeführer keine Kenntnis vom Inhalt der Ermessenstaxation der GmbH vom 19. Februar 2020 hatten, wovon denn auch die Beschwerdegegnerin in ihrer Vernehmlassung vom 9. Juli 2021 ausging (vgl. dort S. 13). Insoweit vermochten die von der zuständigen Steuerrevisorin an die vormalige Vertreterin der Beschwerdeführer anlässlich eines Telefongesprächs am 13. Juli 2020 mündlich gemachten Erläuterungen zur Aufrechnung (vgl. beschwerdegegnerische Beilage [Bg-act.] 2), wie sie in deren Einsprache denn auch angebeht worden waren (Bg-Duplik-act. 5), sicherlich

- 15 - Abhilfe zu verschaffen. Wie es sich damit im Einzelnen verhält, kann letztlich jedoch offenbleiben. Es verhält sich nämlich so, dass sich die Beschwerdeführer im vorliegenden Beschwerdeverfahren zu den tatsächlichen und rechtlichen Fragen ausführlich äussern konnten. Gemäss Art. 142 Abs. 4 DBG stehen der Steuerrekurskommission – im Kanton Graubünden somit dem Verwaltungsgericht – im Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie der Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren zu (vgl. Urteil des Bundesgerichtes 2C_818/2012 vom 21. März 2013 E.6.2; HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, Art. 142 Rz. 9). Das Verwaltungsgericht als Rechtsmittelinstanz ist somit nicht nur Gerichtsbehörde, sondern hat im Sinne einer „oberen Veranlagungsbehörde“ eine freie bzw. volle Kognition. Eine Beschwerde an das Verwaltungsgericht in Steuersachen ermöglicht daher eine allseitige, hinsichtlich Sachverhalts-, Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Beschwerdegegnerin 1 als Steuererwaltungsbehörde. Eine Heilung einer allfälligen Gehörverletzung infolge

Verletzung der Begründungspflicht durch das Verwaltungsgericht wäre demnach möglich (Urteil des Verwaltungsgerichts [VGU] A 15 60 und A 15 61 vom 4. April 2017 E.10.d). Vorliegend wäre demnach eine allfällige nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs dadurch geheilt, dass der Beschwerdeführer, dessen rechtliches Gehör verletzt wurde, sich vor einer Instanz äussern konnte, welche sowohl die Tat- als auch die Rechtsfragen uneingeschränkt überprüft. Selbst aber bei einer – vorliegend nicht anzunehmenden – schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs wäre von einer Rückweisung im Sinne einer Heilung abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (vgl. BGE 142 II 218 E.2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2, 133 I 201 E. 2.2). Von einem solchen Leerlauf ist vorlie-

- 16 - gend auszugehen. Die Beschwerdeführer hatten im Rahmen des Beschwerdeverfahrens Gelegenheit, sich in einem mehrfachen und umfangreichen Schriftenwechsel zur Sache zu äussern und zu sämtlichen Fragen Stellung zu nehmen. Zudem bestand die Möglichkeit, in sämtliche Akten Einsicht zu nehmen. Das Verwaltungsgericht erachtet zudem ein Entscheid in der Sache gestützt auf die ihm vorliegende Aktenlage möglich. Hinzu kommt, dass die Beschwerdegegnerin nach wie vor an ihrer Auffassung, wonach die Aufrechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen vorzunehmen sei, festhält. Unter diesen Umständen wäre eine Rückweisung an die Vorinstanz – selbst im Falle einer schwerwiegenden Verletzung des rechtlichen Gehörs – ein formalistischer Leerlauf, welcher das Beschleunigungsgebot verletzen sowie zu unnötigen und damit nicht gerechtfertigten Verzögerungen führen würde. Vor diesem Hintergrund geht das Vorbringen der Beschwerdeführer, wonach sie keine Kenntnis vom Inhalt der Ermessenstaxation der GmbH gehabt bzw. keine Zugang zu den entsprechenden Unterlagen gehabt hätten, ins Leere. Wäre eine Heilung einer allfälligen Verletzung der Begründungspflicht demzufolge in jedem Fall zulässig, rechtfertigt sich auch keine vom Erfolgsprinzip abweichende Kostenverteilung. 4. In formeller Hinsicht haben die Beschwerdeführer ferner beantragt, der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zu erteilen. Die Beschwerdegegnerin hat sich diesem Antrag nicht entgegengesetzt. Mit vorliegendem Entscheid in der Sache wird der Antrag um Erteilung der aufschiebenden Wirkung gegenstandslos. 5.1. In materieller Hinsicht ist zunächst zu prüfen, ob die Beschwerdegegnerin im Rahmen der definitiven Veranlagungsverfügungen für die direkte Bundessteuer sowie Kantons- und Gemeindesteuer 2018 zu Recht die Aufrechnungen von geldwerten Leistungen im Sinnes eines simulierten Darlehens von CHF 331'861.-- beim Einkommen der Beschwerdeführer vorgenommen hat.

- 17 - 5.2. Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 21 Abs. 1 lit. b StG sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen insbesondere steuerbar Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Diese Bestimmungen sind nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen (BGE 138 II 57 E.2.1 m.H.). Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten dementsprechend alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Dazu gehören insbesondere sogenannte verdeckte Gewinnausschüttungen, d.h. Zuwendungen der Gesellschaft, denen

keine oder keine genügenden Ge- genleistungen des Anteilsinhabers entsprechen und die einem an der Gesell- schaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Um- fang erbracht worden wären. Das ist mit einem Drittvergleich zu ergründen (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"), bei dem alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen sind (BGE 138 II 57 E.2.2 m.H.). Geldwerte Vorteile gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bilden auch Zuwendungen der Gesellschaft an einen ihr nahestehenden Dritten. Dabei wird ebenfalls aufgrund des genannten Drittvergleichs untersucht, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem und marktgerechtem Ge- schäftsgebaren als derart ungewöhnlich einzustufen ist, dass sie (so) nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger der Gesellschaft oder dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde (BGE 138 II 57 E.2.3 m.H.). 5.3. Das Darlehen einer Aktiengesellschaft an ihren Aktionär bzw. – wie hier – einer GmbH an ihren Gesellschafter oder eine ihr bzw. ihm nahestehende Person stellt dann eine gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 21 Abs. 1 lit. b StG dem steuerbaren Einkommen des Empfängers zuzurechnende geldwerte Leistung dar, wenn die Gesellschaft das Darlehen nur aus dem Grund überhaupt gewährt oder es bloss deshalb in einer bestimmten Höhe

- 18 - und zu den konkreten Bedingungen zugestanden hat, weil der Darlehens- nehmer Beteiligungsinhaber ist (BGE 138 II 57 E.3). Das Bundesgericht hat eine Anzahl von Kriterien entwickelt, bei deren Vorliegen ein Aktionärsdarle- hen als geldwerte Leistung zu qualifizieren ist. Das ist unter anderem dann der Fall, wenn das gewährte Darlehen durch den Gesellschaftszweck nicht abgedeckt oder im Rahmen der gesamten Bilanzstruktur ungewöhnlich ist (d.h. wenn das Darlehen durch die vorhandenen Mittel der Gesellschaft nicht abgedeckt werden kann oder es im Vergleich zu den übrigen Aktiven über- mässig hoch erscheint und dann ein sog. Klumpenrisiko verursacht), weiter bei fehlender Bonität des Schuldners oder dann, wenn keine Sicherheiten und keine Rückzahlungsverpflichtungen bestehen, die Darlehenszinsen nicht bezahlt, sondern dem Darlehenskonto laufend belastet werden und schriftli- che Vereinbarungen fehlen (BGE 138 II 57 E.3.2). Bei der Frage, ob ein Dar- lehen als simuliert gilt, ist darüber hinaus aufzuzeigen, dass aufgrund des besonderen Verhältnisses unter Nahestehenden mit der Rückzahlung des Darlehens nicht (mehr) ernstlich gerechnet werden kann (BGE 138 II 57 E.5.1). 5.4. Im vorliegenden Fall bejahte die Beschwerdegegnerin in ihrer Vernehmlassung vom 9. Juli 2021 das Vorliegen eines simulierten Darlehens und führte dazu aus, die Zweckumschreibung gemäss Statuten hielten zwar fest, dass die Gesellschaft (auch) Darlehen gewähren könne. Dass die Darlehensge- währung indes im Gesellschaftsinteresse erfolgt sei, sei aufgrund der äus- serst moderaten Zinsen von 0.25 % gemäss Darlehensvertrag zusammen mit den weiteren Elementen indes fraglich. Das Darlehen habe per Ende des ersten Geschäftsjahrs (31. Dezember 2016) CHF 231'860.50 betragen, be- vor es per 31. Dezember 2017 auf CHF 575'210.55 angestiegen sei. Dieser Betrag sei auch per 31. Dezember 2018 in der Steuererklärung der Be- schwerdeführer mit Hinweis auf die fehlende Buchhaltung als Schuld dekla- riert worden. Per 31. Dezember 2019 sei dann keine Schuld in der Steuerer- klärung angeführt worden. Das Darlehen stelle für die Gesellschaft ein Klum-

- 19 - penrisiko dar. Es habe per 31. Dezember 2017 mit CHF 575'210.55 rund 87 % der Bilanzsumme von CHF 659'966.85 betragen. Zwar habe ein schrift- licher Darlehensvertrag vom 1. Februar 2016 bestanden, jedoch hätten sich die Vertragsparteien selbst nicht an die darin vereinbarte Darlehenslimite von CHF 400'000.-- gehalten. Überdies seien für die

Laufzeit des Darlehens von zehn Jahren keine Sicherheiten bestellt worden und dies obwohl innert der Laufzeit keine betragsmässig bestimmten Rückzahlungen vereinbart worden seien und obwohl das Darlehen gemäss Darlehensvertrag nicht für Investitionen verwendet worden sei, sondern zum Zweck gehabt hätte, die Liquidität des Darlehensnehmers sicherzustellen. Zudem habe es an einem Rückzahlungswillen gefehlt. Über die GmbH sei am 18. Februar 2020 der Konkurs eröffnet und sie sei am 8. Februar 2021 im Handelsregister gelöscht worden. Die Beschwerdeführer hätten im Rahmen des Veranlagungsverfahrens 2018 nie geltend gemacht, geschweige denn nachgewiesen, das Darlehen bis zur Löschung der GmbH ganz oder teilweise zurückbezahlt zu haben. Unter diesen Umständen habe sie davon ausgehen dürfen, dass keine Rückzahlungen erfolgt seien. Entsprechend habe sie im Jahr 2018 den Saldo des Darlehens per 31. Dezember 2017 von CHF 575'210.55 abzüglich des bereits in der Steuerperiode 2017 besteuerten Teils von CHF 243'350.-- bzw. gerundet CHF 331'861.-- aufgerechnet unter Gewährung des Teilbesteuerungsabzugs von 40%. Überdies habe sie aufgrund der vorgenannten Umstände davon ausgehen dürfen, dass sich die Indizien für eine Entreichung der Gesellschaft hinsichtlich des von ihr causa societatis gewährten "Darlehens" bereits im Jahr 2018 zum Beweis verdichtet hätten. Für dieses Jahr sei eine Bilanzierung in der GmbH erstmals nicht mehr nachgewiesen worden. Es erwiese sich als falsch, vorliegend von einer Realisation erst im Jahr 2019, in dem die Beschwerdeführer das Darlehen nicht mehr als Schuld in der Steuererklärung deklariert hätten, auszugehen oder für die Realisation gar erst auf das Jahr 2020 (Jahr der Konkurseröffnung) oder 2021 (Jahr der Löschung) abzustellen.

- 20 - 5.5. Die von der Beschwerdegegnerin in ihrer Vernehmlassung vom 14. September 2021 angeführte Begründung, wonach das gewährte Darlehen als geldwerte Leistung im Sinne eines simulierten Darlehens von CHF 331'861.-- zu qualifizieren ist, ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichts nicht zu beanstanden. Gemäss Statuten der GmbH ist ihr Hauptzweck die Erbringung von Dienstleistungen und Bauarbeiten auf Baustellen in Verbindung mit Eisenlegungen. Sie kann alle kommerziellen und finanziellen Transaktionen durchführen, die der Verwirklichung ihres Zwecks förderlich sein könnten. Zwar kann sie dazu auch Darlehen gewähren (Art. 2 der Statuten [Bg-act. 3]). Vorliegend bezweckte das hier im Streit liegende Darlehen jedoch einzig die Sicherung der Liquidität beim Darlehensnehmer (Ziffer 3 des Rahmenvertrags für Darlehen vom 1. Februar 2016 [Bg-act. 4]), wobei es diesem ab dem 1. Januar 2016 erlaubt war, den Darlehensrahmen von maximal CHF 400'000.-- mittels Bezügen unter gleichzeitiger Belastung des Kontokorrents in der Buchhaltung der Darlehensgeberin auszuschöpfen (Ziffer 1 f. des Rahmenvertrages für Darlehen vom 1. Februar 2016 [Bg-act. 4]). Nicht nur wurde der vereinbarte Darlehensrahmen bei der im Rahmen der Steuerklärung 2018 deklarierten Schuld gegenüber der GmbH von CHF 575'211.-- (Bg-act. 7) beträchtlich überschritten und dies, ohne einen weiteren schriftlichen Vertrag dazu abzuschliessen. Darüber hinaus ist aufgrund der von den Beschwerdeführern selbst deklarierten Einkommens- und Vermögensverhältnisse (Manko von mehr als CHF 30'000.-- [vgl. Bg-act. 1]) davon auszugehen, dass die aus dem Darlehen zugeflossenen Mittel auch für die Bestreitung des privaten Lebensaufwandes verwendet wurden. Aufgrund der angespannten finanziellen Situation ist nicht davon auszugehen, dass die Beschwerdeführer ihren Verpflichtungen aus der Darlehensschuld (Zins- und Amortisationszahlungen) nachgekommen sind. Im Darlehensvertrag vom 1. Februar 2016 war vorgesehen, dass die gesamten Dividendenausschüttungen zur Tilgung des Darlehens verwendet und die

Nettodividende direkt dem Kontokorrent des Darlehensnehmers, namentlich von A._____, gutgeschrieben werden (Bg-act. 4). Dass von den Beschwerdeführern Amortisations-

- 21 - zahlungen vorgenommen worden sind, wurde von diesen zudem weder behauptet noch nachgewiesen und sind auch nicht aus den von ihnen ins Recht gelegten Bankbelegen zum Kontokorrent der GmbH ersichtlich (Bf-Replik-act. 1). Vielmehr ging die Darlehensentwicklung – wie von der Beschwerdegegnerin korrekt dargestellt (vgl. Bg-act. 5 f.) – in die gegenteilige Richtung. Da A._____ als Gesellschafter gleichzeitig Geschäftsführer der GmbH war, hatte er offensichtlich auch über das entsprechende Hintergrundwissen verfügt bzw. um die angespannte finanzielle Situation der Beschwerdeführer gewusst. Einem unabhängigen Dritten wäre somit sicherlich kein Darlehen in diesem Umfang bzw. keine Darlehenserrhöhung (über CHF 400'000.-- hinaus) gewährt worden, ohne dass entsprechende Sicherheiten einverlangt worden wären. Mit der Beschwerdegegnerin ist zudem festzuhalten, dass die Darlehensforderung gegenüber dem Darlehensnehmer per 31. Dezember 2017 rund 87% der gesamten Aktiven der GmbH ausgemacht hatte (Bg-act. 6), was ungewöhnlich ist und ein grosses Klumpenrisiko darstellt. Bereits anlässlich des Abschlusses des Darlehensvertrags vom 1. Februar 2016 wurden trotz der damals erst vor Kurzem gegründeten GmbH keine Sicherheiten und zudem nur ein Zinssatz von 0.25% vereinbart (Bg-act. 4). Auch diese Tatsachen sprechen für ein simuliertes Darlehen. 5.6. Die Beschwerdeführer bestreiten die überzeugenden und sich auf die Akten abstützenden Ausführungen der Beschwerdegegnerin nicht substantiiert. Vielmehr scheinen sie mit der von der Beschwerdegegnerin berücksichtigten Realisation im Steuerjahr 2018 nicht einverstanden zu sein. Entsprechend machten sie in ihrer Replik geltend, die Besteuerung dürfe nicht im Steuerjahr 2018 erfolgen, weil die GmbH-Anteile im Jahr 2019 an einen echten Dritten verkauft worden seien. Zudem habe die Beschwerdegegnerin nicht dargelegt, weshalb der Betrag von CHF 331'861.-- im Jahr 2018 realisiert worden sein soll. Auch diese Argumentation der Beschwerdeführer verfährt nicht. Aus den Darlegungen der Beschwerdegegnerin zu den von den Beschwerdeführern selbst deklarierten Einkommens- und Vermögensverhältnissen im Steuer-

- 22 - jahr 2018 (Bg-act. 1) ist zu schliessen, dass das Fehlen von Rückzahlungsfähigkeit und -wille nicht erst im Zeitpunkt der Übertragung der Stammanteile an der GmbH am 13. November 2019 bestanden hat, sondern bereits in der hier massgeblichen Steuerperiode 2018. Bereits damals befanden sich die Beschwerdeführer in einer angespannten finanziellen Situation und auch die GmbH, über die nur wenige Monate danach der Konkurs eröffnet wurde, war ohne das Darlehen überschuldet (vgl. bereits Bilanz per 31. Dezember 2017 [Bg-act. 6]: Total Aktiven ohne Darlehen CHF 84'786.30 vs. Fremdkapital CHF 247'461.75). Ein mit den Beschwerdeführern nicht verbundener Kreditgeber hätte somit bereits damals ein Darlehen nicht abgeschlossen oder behalten, ohne im Gegenzug beträchtliche Sicherheiten zu verlangen. Zudem bringt die Beschwerdegegnerin in der Duplik überzeugend vor, dass wenn zwischen dem Darlehensnehmer und der Erwerblerin der Stammanteile durch den Vertrag vom 13. November 2019 tatsächlich gegensätzliche Interessen bestanden hätten, und das Darlehen nach der Veräusserung der GmbH-Anteile ernsthaft Bestand gehabt hätte, zu erwarten gewesen wäre, dass die GmbH ihre Forderung gegenüber dem A._____ geltend gemacht hätte, um ihren Verbindlichkeiten nachkommen zu können. Dies ist jedoch unbestrittenermassen genauso wenig geschehen, wie die Geltendmachung des Darlehens durch die Konkursmasse nicht geschehen ist (vgl. dazu auch Ziff. 2.4 S. 12 des Protokolls der Einvernahme der Stammanteile-Erwerblerin,

namentlich E._____, vom 4. März 2020 [Bg-act. 10]). Nachdem die Darlehensforderung im Jahr 2017 noch bilanziert worden ist und die sich bereits im Jahr 2018 in angespannten finanziellen Verhältnissen befindlichen Beschwerdeführer für dieses Jahr deren Bilanzierung weder behaupten noch auf andere Weise darlegen, dass die Darlehensforderung nach dem 31. Dezember 2018 aufrechterhalten oder sogar zurückbezahlt worden wäre, ist mit der Beschwerdegegnerin von einem nachträglichen Verzicht spätestens per 31. Dezember 2018 auszugehen. Dabei ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht von einer Verletzung der Beweislastregeln auszugehen, muss eine Simulation doch auf klaren Indizien beruhen, wobei solange

- 23 - zuzuwarten ist, bis sich diese Indizien zum eindeutigen Beweis verdichten (BGE 138 II 57 E.5.2.2), was vorliegend spätestens per 31. Dezember 2018 geschehen ist. Spätestens ab dann handelte es sich somit um ein (nachträglich) simuliertes Darlehen bzw. eine geldwerte Leistung, die beim steuerbaren Einkommen der Beschwerdeführer aufzurechnen ist. Der aufzurechnende Betrag beläuft sich auf CHF 331'861.-- (vor Teilbesteuerungsabzug), nachdem bereits im Steuerjahr 2017 ein Betrag von CHF 243'350.-- als geldwerte Leistung aufgerechnet worden war (Bg-act. 11). 6.1. Des Weiteren ist zu prüfen, ob die Beschwerdegegnerin beim steuerbaren Einkommen der Beschwerdeführer zu Recht einen Zuschlag für den Jahresgewinn der GmbH des Jahres 2018 vorgenommen hat, welchen sie ermessensweise auf CHF 213'100.-- veranlagte. 6.2. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so hat die Veranlagungsbehörde zur Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen zu schreiten (Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. Art. 46 Abs. 3 StHG; Urteil des Bundesgerichts 2C_425/2020 vom

E. 4

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Beschwerdegegnerin, zzgl. 7.7% MWST. Zur Begründung wurde im Wesentlichen geltend gemacht, dass die Steuerverwaltung die von ihr behauptete steuerbegründende Tatsache

- 5 - (Einkommen von total CHF 544'961.--, teilbesteuert) im Einspracheentscheid nicht rechtsgenügend begründet und bewiesen habe. Aus diesem Grund sei die Aufrechnung aufzuheben. Aufzuheben sei auch die Aufrechnung von CHF 2'090'000.-- beim Vermögen. Aufgrund der Aufrechnung in Ziffer 32.2 der definitiven Veranlagungsverfügungen vom 15. Mai 2020 sei klar gewesen, dass es sich dabei um den Vermögenssteuerwert der GmbH-Anteile gehandelt habe müsse. In der Einsprache sei alsdann gerügt worden, die Aufrechnung von CHF 2'090'000.-- sei nicht nachvollziehbar. Der Einspracheentscheid schweige sich hierzu gänzlich aus, weswegen diese Aufrechnung als steuererhöhende Tatsache unbewiesen geblieben sei und infolge der Beweislastregel aufzuheben sei. Angesichts des Verkaufs sämtlicher Anteile an einen echten Dritten zum Preis von CHF 20'000.-- sei der Beweis erbracht, dass der Verkehrswert am 31. Dezember 2018 auch diesem Betrag entsprochen haben. Mithin sei das steuerbare Vermögen um CHF 2'070'000.-- zu reduzieren.

E. 8

Am

E. 9

Am 14. September 2021 reichten die Beschwerdeführer ihre Replik ein, worin sie Ziffer 1 ihres Rechtsbegehrens wie folgt abänderten: 1. Der Einspracheentscheid vom 27.04.2021 und die Einkommensaufrechnung von CHF 644'961 in der Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuer seien auf- zuheben, und die Angelegenheit sei zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Den Beschwerdeführern sei keine Erklärung abgegeben worden, in welcher Form und wann während des Jahres 2018 sie eine Dividende erhalten haben sollten. Auch fehle eine Begründung über den Bestand, die Qualifikation und die Höhe der vorgenommenen Aufrechnung von CHF 100'000.--. Damit sei die Beschwerdegegnerin ihrer Begründungs- und Beweislast nicht nachgekommen. Hinzu komme, dass unter Berücksichtigung der weiteren Aufrechnungen von insgesamt CHF 544'961.-- kein Platz mehr für eine weitere Aufrechnung von CHF 100'000.-- bleibe. Die Besteuerung des Darlehenssaldos von CHF 331'861.-- dürfe zudem nicht im Steuerjahr 2018 erfolgen, weil die

- 8 - GmbH-Anteile im Jahr 2019 an einen echten Dritten verkauft worden seien und dieser Dritte hierfür immerhin CHF 20'000.-- bezahlt habe. Vor diesem Hintergrund gehe es nicht an, die Darlehensbesteuerung unter praxisgemässen Annahmen vorzunehmen, die darauf basieren würden, wie sich ein echter Dritter verhalten hätte. Ohnehin habe die Beschwerdegegnerin nicht bewiesen, dass mit der Darlehensgewährung eine geldwerte Leistung erbracht worden sei. Was die angeblich verdeckten Gewinnausschüttungen von CHF 213'100.-- anbelangen würde, dürfe die Beschwerdegegnerin gestützt auf einen angeblichen Untersuchungsnotstand nicht ermessensweise veranlagten. A._____ hätte einen solchen Notstand auch nicht verschuldet. So sei er nach dem Verkauf der GmbH-Anteile nicht gehalten gewesen, alle Buchhaltungsbelege aufzubewahren. Auch sei nicht ersichtlich, wie der Dienstleistungsertrag von CHF 710'000.-- und die elf Aufwandsposten geschätzt worden seien. Allein schon deswegen sei die Aufrechnung von CHF 213'100.-- auf- zuheben. Hinzu komme, dass sich die Zahlungseingänge im Jahr 2018 gemäss neu eingereichten Belegen nicht auf CHF 710'000.--, sondern auf lediglich CHF 602'537.20 belaufen hätten. Allein der Drittaufwand habe belegtermassen CHF 156'321.15 betragen. Die Kontobelastungen im Jahr 2018 hätten sich auf total CHF 580'335.-- beziffert. Daraus ergebe sich, dass die GmbH nicht durch Gewinnentnahme entreichert worden sein könne, was indes Voraussetzung für die Besteuerung eines geldwerten Vorteils sei.

E. 9.1

Bei diesem Ausgang des Verfahrens rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten in der Höhe von CHF 5'000.-- zu 5/6 den Beschwerdeführern und zu 1/6 der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden aufzuerlegen.

E. 9.2

Der beschwerdeführerische Rechtsvertreter hat mit Honorarnote vom 25. Oktober 2021 einen Aufwand von CHF 7'826.-- (= 28.80 Stunden à CHF 270.-- zuzüglich weitere Auslagen von CHF 50.--) sowie einen Streitwertzuschlag von CHF 5'812.50 zuzüglich 7.7% MWST, insgesamt also CHF 14'688.70, geltend gemacht. Der geltend gemachte Aufwand von CHF 7'826.-- ist nicht zu beanstanden. Was den von den Beschwerdeführern darüber hinaus verlangten Streitwertzuschlag von 5'812.50 anbelangt, so ist ein solcher Wertzuschlag nicht geschuldet. Es verhält sich nämlich so, dass gemäss Art. 78 Abs. 1 VRG der obsiegenden Partei lediglich die durch den Rechtsstreit verursachten

notwendigen Kosten zu ersetzen sind. Der geltend gemachte Streitwertzuschlag von CHF 5'812.50 ist nicht zu diesen Kosten zu zählen (vgl. VGU S 07 217 A vom 3. Februar 2009 E.2; R 07 99 vom 17. Januar 2008 E.4.a), weshalb er nicht zu entschädigen ist. Damit hat die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung von 1/6 von CHF 7'826.-- zuzüglich 7.7% MWST, also CHF 1'404.75 (= CHF 7'826.-- + CHF 602.60 = 8'428.60 / 6), zu bezahlen. III. Demnach erkennt das Gericht:

E. 10

In ihrer Duplik vom 14. Oktober 2021 hielt die Beschwerdegegnerin an ihren Anträgen unverändert fest und vertiefte ihre bisherige Argumentation unter Abhandlung der Vorbringen in der Vernehmlassung. In Bezug auf die Aufrechnung der Dividende von CHF 100'000.-- machte sie geltend, der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns 2017 habe vorgesehen, dass CHF 100'000.-- als Dividende ausgeschüttet werden würden. Mit dem am 20. Dezember 2018 unterzeichneten Formular 110 habe die GmbH gegenüber der eidgenössischen Steuerverwaltung eine Verrechnungssteuer von 35% auf einer Dividende von CHF 100'000.-- deklariert. Vor diesem Hinter-

- 9 - grund habe sie die Aufrechnung der Dividende auch nicht weiter begründen müssen. Die von den Beschwerdeführern neu eingereichten Bankbelegen seien einer Jahresrechnung nicht gleichzusetzen. So seien Darlehensforderungen, Guthaben und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Warenlager, angefangene Arbeiten, transitorische Aktive und Passiven sowie Bankschulden etc. nach den Vorgaben der doppelten Buchführung abzubilden. Entsprechend sei der Gewinn 2017 auf dieser Basis ermittelt worden. Dieser Gewinn bilde die Grundlage für die ermessensweise Festsetzung des Gewinns 2018. Darüber hinaus werde durch die Vorlage eines Bankkontos der Nachweis der Vollständigkeit nicht erbracht. Damit würden auch allfällige Bareinnahmen ausser Acht gelassen werden. Die den Bankauszügen verwendeten Buchungstexte liessen zudem darauf schliessen, dass dem Bankkonto auch private Ausgaben belastet worden seien.

E. 11

Mit Triplik vom 25. Oktober 2021 wiesen die Beschwerdeführer die Argumentation der Beschwerdegegnerin zurück und hielten an ihren Ausführungen fest. Gleichzeitig reichte der beschwerdeführerische Rechtsvertreter seine Honorarnote über insgesamt CHF 14'688.70 ein. Darin ist ein Interessenwertzuschlag von CHF 5'812.50 (exkl. MWST), basierend auf einem Interessenwert von CHF 150'000.--, enthalten.

E. 12

Am 2. November 2021 reichte die Beschwerdegegnerin die Quadruplik ein. Darin wurde insbesondere der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Interessenwert von CHF 150'000.-- beanstandet. II. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Anfechtungsobjekt des vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens bildet der Einspracheentscheid vom 27. April 2021 betreffend die Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2018, mit welchem die Beschwerdegegnerin die Einsprache der heutigen Beschwerdeführer vom 15. Juni 2020 abgewiesen hat. Solche Entscheide können gemäss Art. 140

- 10 - Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und

Gemeinden (StHG; SR 642.14) i.V.m. Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.00) bzw. Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden angefochten werden. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b VRG, wonach das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Dienststellen der kantonalen Verwaltung und von unselbständigen Anstalten des kantonalen Rechts beurteilt, soweit das kantonale Recht den direkten Weiterzug vorsieht, was hier – wie gesehen (vgl. Art. 139 Abs. 1 StG) – der Fall ist. Demzufolge fällt die Beurteilung der vorliegenden Streitsache in die Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden. Die Beschwerdeführer sind als formelle und materielle Adressaten des angefochtenen Einspracheentscheids beschwert und damit zur Beschwerdeerhebung befugt (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten. 2.1. Die Beschwerdegegnerin hat bei den Beschwerdeführern in der Steuerperiode 2018 Aufrechnungen von verdeckten Gewinnausschüttungen von netto insgesamt CHF 326'977.-- (nach Teilbesteuerungsabzug) vorgenommen. Streitig ist insbesondere, ob diese Aufrechnungen beim steuerbaren Einkommen der Beschwerdeführer zu Recht erfolgt sind. In ihrer Vernehmlassung vom 9. Juli 2021 hielt die Beschwerdegegnerin fest, dass in den aufgerechneten Erträgen aus privaten Wertschriften und Guthaben gemäss Ziffer 7.2 der definitiven Veranlagungsverfügungen 2018 von insgesamt CHF 644'961.-- auch eine Dividende von CHF 100'000.-- enthalten sei, auf welche der Teilbesteuerungsabzug von 40% nicht gewährt worden sei. Entsprechend beantragte sie gestützt auf Art. 142 Abs. 4 DBG bzw. Art. 140 Abs. 2 StG, wonach das Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren die gleichen

- 11 - Befugnisse wie der Veranlagungsbehörde zustehen, die Berücksichtigung des Teilbesteuerungsabzugs von je CHF 40'000.-- bei der direkten Bundessteuer sowie der Kantons- und Gemeindesteuer. 2.2. Die Beschwerdeführer beantragten in Ziffer 1 des Rechtsbegehrens gemäss Beschwerdeschrift vom 28. Mai 2021 die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 27. April 2021 und die Festlegung des steuerbaren Einkommens auf CHF 164'723.-- (Bund) bzw. CHF 165'387.-- (Kanton und Gemeinde). Wie die Beschwerdegegnerin zu Recht vorbringt, ergibt sich nach Abzug der beanstandeten Aufrechnung von netto CHF 326'977.-- korrekterweise ein steuerbares Einkommen von CHF 159'323.-- (= CHF 486'300.-- - CHF 326'977.--; Bund) bzw. CHF 164'723.-- (= CHF 491'700.-- - CHF 326'977.--, Kanton und Gemeinde). Diesen Rechnungsfehler haben die Beschwerdeführer in ihrer Replik vom 14. September 2021 eingeräumt. Wenn die Beschwerdeführer in Ziffer 1 der Replik ihr ursprüngliches Rechtsbegehren nun aber dahingehend abgeändert haben, dass die Einkommensaufrechnung von insgesamt CHF 644'961.-- bei der Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuer aufzuheben sei, geht dieser Abänderungsantrag über das hinaus, was sie ursprünglich beantragt hatten. Es verhält sich nämlich so, dass sich die Beschwerdeführer in Ziffer 1 des Rechtsbegehrens gemäss Beschwerdeschrift vom 28. Mai 2021 gegen die Aufrechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen von insgesamt CHF 544'961.-- (exkl. Dividende von CHF 100'000.--; vor Teilbesteuerungsabzug) wehrten. Dieser Betrag stellt einen Teilbetrag der unter Ziffer 7.2 der definitiven Veranlagungsverfügungen 2018 aufgeführten Einkommenspositionen von insgesamt CHF 644'961.-- dar. In ihrer Replik beantragten die Beschwerdeführer nun nicht nur die Aufhebung der Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttungen von insgesamt CHF 544'961.--, sondern neu auch der

aufgerechneten Dividende von CHF 100'000.-- und damit der gesamten Einkommensposition gemäss Ziffer 7.2 der definitiven Veranlagungsverfügungen 2018 von insgesamt CHF 644'961.--. Dabei handelt es sich um eine unzulässige Ausdehnung des

- 12 - Rechtsbegehrens gemäss Art. 51 Abs. 2 VRG, da diese Erweiterung nicht innerhalb der nicht erstreckbaren 30-tägigen Beschwerdefrist erfolgt ist (vgl. PVG 1975 Nr. 95, 1984 Nr. 90, mit Hinweisen). Hinzu kommt, dass die aufgerechnete Dividende von CHF 100'000.-- bereits aus den definitiven Veranlagungsverfügungen 2018 (vgl. beschwerdeführerische Beilage [Bf-act.] 2) hervorging. Mithin wären die Beschwerdeführer in der Lage gewesen, die Aufrechnung der Dividende bereits in ihrer Beschwerdeschrift vom 28. Mai 2021 zu beanstanden, was sie indes nicht getan haben. In der Beschwerdeschrift Versäumtes kann im Rahmen des zweiten Rechtsschriftenwechsels nicht nachgeholt werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 9C_775/2014 vom 19. Dezember 2014 E. 1.3.; BGE 125 I 71 E.1d/aa). Die von den Beschwerdeführern gegen die aufgerechnete Dividende von CHF 100'000.-- geltend gemachten Beanstandungen sind somit nicht zu hören. Vielmehr hat es diesbezüglich bei dem von der Beschwerdegegnerin darauf berücksichtigten Teilbesteuerungsabzug bei der direkten Bundessteuer sowie der Kantons- und Gemeindesteuer von je CHF 40'000.-- sein Bewenden. 2.3. Streitig ist ferner die Höhe des steuerbaren Vermögens. Während die Beschwerdegegnerin die 20 Stammanteile der GmbH in den definitiven Veranlagungsverfügungen 2018 noch mit insgesamt CHF 2'090'000.-- veranschlagt hatten, beantragte sie in der Vernehmlassung vom 9. Juli 2021 die teilweise Gutheissung der Beschwerde bzw. die Reduktion des Vermögenssteuerwerts auf CHF 405'905.--. Vor diesem Hintergrund ist somit auch zu prüfen, ob die Beschwerdegegnerin den Vermögenssteuerwert für die 20 Stammanteile zu Recht auf CHF 405'905.-- festgesetzt hat bzw. ob das steuerbare Vermögen der Beschwerdeführer – wie von ihnen beantragt – auf CHF 0.-- zu veranlagen ist.

E. 13

Juli 2020 E.3.2). Auch im Fall einer üblichen Aufrechnung, die nicht unter den Sondertatbestand von Art. 130 Abs. 2 DBG (Nichterfüllung der Mitwirkungspflichten trotz Mahnung bei gleichzeitiger Unmöglichkeit, den Sachverhalt von Amtes wegen einwandfrei zu ermitteln) fällt, kann die Veranlagungsbehörde einen Ermessenszuschlag vornehmen (Urteil des Bundesgerichts 2C_57/2019 vom 1. Februar 2019 E.2.3.3). In beiden Fällen ist es der Veranlagungsbehörde unbenommen, bei ihrer pflichtgemässen Schätzung Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG). Der Fall der üblichen Aufrechnung und der Sondertatbestand von Art. 130 Abs. 2 DBG unterscheiden sich indes in der Beweislastverteilung. Im ersten Fall (übliche Aufrechnung) ist steuerpflichtige Person nicht auf den Unrichtigkeitsnachweis

- 24 - gemäss Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG verwiesen, wie er gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG – also im Rahmen des Sondertatbestands – herrscht und dort zur Umkehr der Beweislast führt. Will sie die (übliche) Aufrechnung anfechten, kann sie den Gegenbeweis antreten, ohne grobe methodische oder rechnerische Fehler der Ermessensbetätigung rügen zu müssen, was regelmässig auf den Nachweis der Willkür hinausläuft. Sie hat aber Bestand und Höhe einer von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung detailliert zu bestreiten (Urteil des Bundesgerichts 2C_736/2018 vom 15. Februar 2019 E.2.2.3). Anders verhält es sich im Rahmen des Sondertatbestands von Art. 130 Abs. 2 DBG. Dabei kann eine steuerpflichtige natürliche oder juristische Person eine Veranlagungsverfügung,

die vollständig (Ermessensveranlagung i.e.S.) oder teilweise (Ermessenszuschlag) aufgrund pflichtgemässen Ermessens ergangen ist, einzig mit der Begründung anfechten, die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig. Sie ist also – im Gegensatz zur üblichen Aufrechnung – auf den Unrichtigkeitsnachweis gemäss Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG verwiesen. Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend anzutreten. Die steuerpflichtige Person kann hierzu entweder Beweismittel nachreichen, wodurch die Untersuchungspflicht der kantonalen Behörden wiederauflebt, oder aber aufzeigen, dass die angefochtene Veranlagungsverfügung offensichtlich übersetzt ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_684/2019 vom 11. November 2019 E.3.2.3).

6.3. Nachdem die Beschwerdegegnerin den Beschwerdeführern sowohl Mahnungen als auch eine Bussenverfügung zugestellt hatte, weil sie ihrer Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung 2018 mitsamt Hilfsblättern und Beilagen nicht nachgekommen waren, holten sie diese Verpflichtung am 6. März 2020 insofern nach, als sie die Steuererklärung 2018 mitsamt Hilfsblättern einreichten. Geschäftsunterlagen der GmbH für das Jahr 2018 reichten die Beschwerdeführer indes nicht ein. Mit E-Mail vom 21. Juli 2020 (Bg-Duplik-act. 6) stellte die Beschwerdegegnerin den Beschwerdeführern in Aussicht, die mit Einsprache beanstandete Aufrechnung nochmals zu überprüfen, wenn

- 25 - bis zum 31. August 2020 eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung eingereicht werde. Am 26. August 2020 (Bg-Duplik-act. 7) liessen die Beschwerdeführer die Beschwerdegegnerin darüber in Kenntnis setzen, dass sich die Buchhaltung des Jahres 2018 beim neuen Besitzer befinden würde und diese voraussichtlich eingereicht werden könnten, sobald dieser aus den Ferien zurückgekehrt sei. Mit E-Mail vom 24. September 2020 (Bg-Duplik-act. 7) hielt die Beschwerdegegnerin fest, dass die Frist zur Nachreichung der Buchhaltungsunterlagen ungenützt verstrichen sei. Diese Unterlagen wurden bis zum heutigen Zeitpunkt nicht eingereicht, was von den Beschwerdeführern auch nicht bestritten wird.

6.4. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen besteht darin, das Formular der Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen, persönlich zu unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einzureichen (vgl. Art. 124 Abs. 2 DBG; Art. 127 Abs. 1 StG). Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen müssen der Steuererklärung beilegen: die unterzeichnete Jahresrechnung (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode; oder bei vereinfachter Buchführung nach Artikel 957 Abs. 2 OR: Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, über die Vermögenslage sowie über Privatentnahmen und –einlagen der Steuerperiode (Art. 125 Abs. 2 DBG; Art. 127 Abs. 3 StG). Die Bilanz und Erfolgsrechnung der GmbH für das Jahr 2018 hätte vom Beschwerdeführer von Gesetzes wegen spätestens bis Ende Juni 2019 erstellt sein müssen, also zu einem Zeitpunkt als er die GmbH anerkanntermassen noch selber führte. Es verhält sich nämlich so, dass der Beschwerdeführer bis zu seinem Ausscheiden aus der GmbH am 13. November 2019 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war. Dabei ist was folgt zu berücksichtigen: Die Gesellschafterversammlung hat jährlich in etwa sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres stattzufinden (Art. 805 Abs. 2 OR). Die Verpflichtung zur Einberufung der Gesellschafterversammlung auf einem Termin innert sechs Monaten nach Abschluss des Ge-

- 26 - schäftsjahres ist (einseitig) zwingender Natur. Die Frist kann durch die Statuten zwar verkürzt, nicht aber verlängert werden. Die Generalversammlung muss alljährlich zumindest über die Genehmigung der Jahresrechnung (Bilanzen und Erfolgsrechnung)

und die Verwendung des Gewinns entscheiden (TRUFFER/DUBS in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-964 OR, Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], 5. Aufl., 2016, Rz 5 zu Art. 805 OR). Damit kann gesagt werden, dass die Jahresrechnung der GmbH für das Jahr 2018, um- fassend die Bilanz und Erfolgsrechnung (vgl. TRUFFER/DUBS, a.a.O., Rz 23 zu Art. 804 OR), spätestens Ende Juni 2019 hätte vorliegen und der Gene- ralversammlung zur Genehmigung unterbreitet werden müssen. Hierfür wäre gemäss Art. 810 Abs. 2 Ziff. 3 OR zwingend der Geschäftsführer, namentlich der Beschwerdeführer, verantwortlich gewesen. Den Akten kann nun aber entnommen werden, dass für das Geschäftsjahr 2018 nie eine Jahresrech- nung erstellt worden ist. So deklarierten die Beschwerdeführer in der von ih- nen am 6. März 2020 eingereichten Steuererklärung für natürliche Personen des Jahres 2018 die GmbH-Stammanteile mit einem Wert von CHF 194'000.- - sowie Privatschulden gegenüber der GmbH in der Höhe von CHF 575'211.- - und dies wohlgermerkt mit dem Vermerk "Stand 31.12.17 da keine Buchhal- tung 2018". Auch das Konkursamt D._____ bestätigte mit E-Mails vom 31. Mai 2022 und 2. September 2022 – entgegen den Ausführungen von E._____ anlässlich der Einvernahme vor dem Konkursamt F._____ vom 4. März 2020 – dass E._____ den "Jahresabschluss" der GmbH für das Jahr 2018 nicht eingereicht habe. Eingereicht habe E._____ einzig und allein die Lohnblätter und die Lohnabrechnungen der Mitarbeiter für das Jahr 2018. Dies wird durch die E-Mail der Treuhänderin der Beschwerdeführer vom 26. August 2020 bestätigt. Darin wird nämlich sinngemäss ausgeführt, dass E._____ zwar über die Unterlagen verfüge, um die Jahresrechnung erstellen zu können, eine solche allerdings nicht vorliege. Damit ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer die Jahresrechnung 2018 nicht rechtzeitig bzw. über- haupt nicht erstellte und er seiner Nachfolgerin, namentlich E._____, aussch- liesslich Belege (Lohnblätter und Lohnabrechnungen der Mitarbeiter für das

- 27 - Jahr 2018) übergeben hatte. Die Aufbewahrung von Belegen genügt der Buchführungspflicht gemäss Art. 957 ff. indessen nicht (STEFAN TRECHSEL et al., Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2008, Rz 8 zu Art. 166 StGB). Daraus erhellt, dass es ausschliesslich auf die vom Beschwerdeführer unterlassene Buchführungspflicht zurückzuführen ist, dass kein Jahresabschluss der GmbH für das Jahr 2018 vorgelegen hat, wel- cher der Beschwerdegegnerin hätte eingereicht werden können. Erstellte der Beschwerdeführer für das Jahr 2018 keine Jahresrechnung, kann er auch nicht erfolgreich vorbringen, er sei nach dem Verkauf der GmbH-Stamm- anteile nicht verpflichtet gewesen, eine solche aufzubewahren. Um sich über- haupt auf dieses Vorbringen berufen zu können, hätte er nämlich zuerst ein- mal die Jahresrechnung 2018 erstellen müssen, was er erwiesenermassen indes nicht getan hat. Dass der Beschwerdegegnerin keine Jahresrechnung der GmbH für das Jahr 2018 eingereicht werden konnte, ist somit aussch- liesslich auf die vom Beschwerdeführer unterlassene Buchführungspflicht zurückzuführen gewesen. Die Verletzung dieser Pflicht stellt somit gleichzei- tig eine Verletzung der Mitwirkungspflicht dar. Angesichts der unterlassenen Buchführungspflicht und der Tatsache, dass über die GmbH schliesslich der Konkurs eröffnet worden ist, stellt sich die Frage, ob sich der Beschwerde- führer nicht im Sinne von Art. 166 StGB strafbar gemacht hat. Diese Frage ist vom Verwaltungsgericht infolge Unzuständigkeit indessen nicht zu beant- worten. Zu prüfen ist somit noch, ob es der Beschwerdegegnerin gleichzeitig unmöglich war, den Sachverhalt von Amtes abzuklären. In diesem Zusam- menhang bringen die Beschwerdeführer vor, die Beschwerdegegnerin hätte die erforderlichen Unterlagen im Zusammenarbeit mit dem Konkursamt sel- ber beschaffen können. Dieses Vorbringen verfängt nicht. Zwar gab E._____ anlässlich der

Einvernahme vom 4. März 2020 zu Protokoll, dass sie dem Konkursamt F._____ die Buchhaltungsunterlagen übergeben habe (Bg-act. 10). Dabei kann es sich indessen nicht um Buchhaltungsunterlagen bzw. Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung) der GmbH für das Jahr 2018 gehandelt haben. Es verhält sich nämlich so, dass das Konkursamt F._____

- 28 - dem Konkursamt D._____ gemäss Schreiben vom 4. März 2020 (Bg-Duplik- act. 10) neben dem Einvernahmeprotokoll vom 4. März 2020 einzig und allein die Buchhaltungsbelege der Jahre 2016 und 2017 beigebracht hatte. Dass dem Konkursamt D._____ die Jahresrechnung der GmbH für das Jahr 2018 eingereicht worden wären, ist dem genannten Schreiben indessen nicht zu entnehmen. Auf Anfrage des Verwaltungsgerichts bestätigte das Konkursamt D._____ mit E-Mail vom 31. Mai 2022 und 2. September 2022, dass ihm der "Jahresabschluss" der GmbH für das Jahr 2018 nicht zugestellt worden sei. Zugestellt worden seien ihm ausschliesslich die Lohnblätter und die Lohnabrechnungen der Mitarbeiter für das Jahr 2018. Vor diesem Hintergrund muss davon ausgegangen werden, dass E._____ dem Konkursamt F._____ – entgegen ihren Angaben – den Jahresabschluss (Bilanz und Erfolgsrechnung) 2018 nie aushändigt hatte und somit weder das Konkursamt D._____ noch das Konkursamt F._____ jemals darüber verfügten. Damit war es der Beschwerdegegnerin zum Vornherein unmöglich, die Jahresrechnung der GmbH für das Jahr 2018, umfassend die Bilanz und Erfolgsrechnung, von den involvierten Konkursämtern erhältlich zu machen; dies umso weniger, als dem Konkursamt D._____ augenscheinlich einzig und allein die Lohnblätter und Lohnabrechnungen der Mitarbeiter für das Jahr 2018 vorgelegen haben. Allein gestützt auf diese Unterlagen wäre es für die Beschwerdegegnerin nämlich unmöglich gewesen, den Jahresgewinn der GmbH für das Jahr 2018 von Amtes wegen abzuklären bzw. zu ermitteln. Damit steht für das Verwaltungsgericht fest, dass es hier der Sondertatbestand von Art. 130 Abs. 2 DBG (Nichterfüllung der Mitwirkungspflichten trotz Mahnung bei gleichzeitiger Unmöglichkeit, den Sachverhalt von Amtes wegen einwandfrei zu ermitteln) vorliegt. Dies hat zur Konsequenz, dass die Beschwerdeführer den von der Beschwerdegegnerin gemachten Ermessenszuschlag für den Jahresgewinn 2018 von CHF 213'100.-- einzig mit der Begründung anfechten können, die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig. Sie sind also auf den Unrichtigkeitsnachweis gemäss Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG verwiesen, welcher umfassend zu erbringen ist und eine Umkehr der Beweislast zur Folge hat. Mithin ist zu

- 29 - prüfen, ob die Beschwerdeführer Beweismittel nachgereicht haben, wodurch die Untersuchungspflicht der kantonalen Behörden wiederaufgelebt ist, oder aber aufgezeigt haben, dass die angefochtene Veranlagungsverfügung bzw. der von der Beschwerdegegnerin gestützt auf den Jahresgewinn 2017 ermessensweise festgesetzte Aufrechnung von CHF 213'100.-- offensichtlich übersetzt ist. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren legten die Beschwerdeführer einen Kontoauszug sowie Quittungen für Drittaufwände ins Recht (Bf-Replik-act. 1 und 2). Danach hätten sich die Zahlungseingänge entgegen der beschwerdegegnerischen Auffassung nicht auf insgesamt CHF 710'000.--, sondern auf CHF 602'537.20 belaufen. Damit habe die Beschwerdegegnerin den Dienstleistungsertrag um rund CHF 107'500.-- zu hoch eingeschätzt. Demgegenüber hätten der Drittaufwand im Jahr 2018 belegtermassen auf CHF 156'321.15 und die Kontobelastungen auf insgesamt CHF 580'335.-- betragen. Damit sei belegt, dass der Aufrechnung von CHF 213'100.-- systematische Fehler zugrunde liegen würden. Diese Auffassung ist falsch, zumal die Beschwerdeführer mit dem

eingereichten Kontoauszug und den Quittungen für Drittaufwände den Unrichtigkeitsnachweis nicht umfassend zu erbringen vermögen. Gemäss Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 und 2 und Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1 und 2 OR unterliegen juristische Personen uneingeschränkt der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung. Dies reicht weiter als blosser Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben (Urteil des Bundesgerichts 2C_852/2018 vom 9. Oktober 2018 E.3.2). Um dieser Pflicht nachzukommen, hätten die Beschwerdeführer – wie für das Jahr 2017 (Bg-act. 6) – eine Jahresrechnung der GmbH für das Jahr 2018, welche sich aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang zusammensetzt (Art. 958 Abs. 2 OR, so auch Art. 125 Abs. 2 und 3 DBG und Art. 127 Abs. 1 StG), erstellen müssen, was sie indes nicht getan haben. Dass die Beschwerdeführer hierzu nicht in der Lage gewesen wären, ist als Schutzbehauptung zu qualifizieren, die nicht zu hören ist; schliesslich stellt die Ausgestaltung des Rechnungswesens und der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung – wie bereits gesagt – gerade eine unübertragbare und unentziehbare Pflicht des Geschäftsführers dar (vgl. Art.

- 30 - 810 Abs. 2 Ziff. 3 OR). Ferner ist zu berücksichtigen, dass der eingereichte Kontoauszug und die Quittungen für Drittaufwände den Jahresgewinn der GmbH für das 2018 nicht verbindlich wiederzugeben vermögen. So können daraus – wie die Beschwerdegegnerin zu Recht ausführt – allfällige Darlehensforderungen, Guthaben und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, angefangene Arbeiten, transitorische Aktiven und Passiven sowie Barzahlungen nicht entnommen werden. Dass Barzahlungen im Baugeschäft durchaus üblich sind, verdeutlichen die Beschwerdeführer mit Einlage der Quittungen für Drittaufwände im Übrigen selber. Es liegt nach Auffassung des Verwaltungsgerichts somit sowohl umsatz- als auch aufwandseitig kein verlässliches Zahlenmaterial vor. Damit ist ein verlässliches Bild über die wirtschaftliche Lage der GmbH (Art. 958 OR) von vornherein ausgeschlossen, weshalb nicht beanstandet werden kann, dass die Beschwerdegegnerin den Jahresgewinn 2018 ermessensweise ermittelt hat. Da hier ein Fall von Art. 130 Abs. 2 DBG vorliegt, hätten die Beschwerdeführer den Unrichtigkeitsnachweis antreten und entweder einschlägige Beweismittel einreichen müssen, welche die Untersuchungspflicht der kantonalen Behörden wieder hätten aufleben lassen, oder aufzeigen müssen, dass die von der Beschwerdegegnerin gestützt auf den Jahresgewinn 2017 ermessensweise festgesetzte Aufrechnung von CHF 213'100.-- offensichtlich übersetzt ist. Ersteres ist – wie bereits dargelegt – nicht der Fall. Auch haben die Beschwerdeführer nicht aufzuzeigen vermögen, dass die Aufrechnung grobe methodische oder rechnerische Fehler aufweisen. Sofern die Beschwerdeführer rügen, die von der Beschwerdegegnerin aufgeführten Aufwandpositionen seien nicht validierbar, verkennt sie, dass nicht die Beschwerdegegnerin die Richtigkeit dieser Positionen zu beweisen hat, sondern sie deren Unrichtigkeit; dies also Folge der Beweislastumkehr. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer können sie infolge dieser Beweislastumkehr nicht nur den Bestand und Höhe der von der Beschwerdegegnerin gemachten Aufrechnung detailliert bestreiten; schliesslich liegt hier die Tatbestandsvariante von Art. 130 Abs. 2 DBG vor, welche den Antritt des Unrichtigkeitsnachweises verlangt. Auch aus der von

- 31 - den Beschwerdeführern in Rz 56 der Replik vom 14. September 2021 angestellten Berechnung, kann nicht auf einen groben methodischen oder rechnerischen Fehler geschlossen werden. Dabei verkennen die Beschwerdeführer nämlich, dass auf den "übrigen" Geschäftsaufwand nur geschlossen werden kann, wenn auch der Ertrag

abschliessend und zuverlässig ermittelt werden kann, was vorliegend gerade nicht der Fall ist. Die Berechnung der Beschwerdeführer bzw. der daraus gezogene Schluss, wonach die GmbH nicht durch Gewinnentnahme entreichert worden sein konnte, verfängt somit ebenfalls nicht. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Beschwerdeführer den Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht haben, womit die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen ist. 6.5. Die dargelegten Rechtssätze zur direkten Bundessteuer finden ihr Gegenstück in Art. 46 Abs. 3, Art. 48 Abs. 2 StHG. Der Kanton Graubünden hat das hier massgebende Harmonisierungsrecht in allen Teilen in das Steuergesetz des Kantons Graubünden überführt (Art. 131 Abs. 1, 137 Abs. 4 StG). Es kann in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuer somit auf das Ausgeführte verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch kantonsrechtlich unbegründet und abzuweisen. 7.1. Des Weiteren ist zwischen den Parteien streitig, ob die Beschwerdegegnerin die Stammanteile der GmbH zu Recht mit einem Betrag von CHF 405'905.-- bewertet hat. Die Beschwerdeführer rügen diese Bewertung mit der Begründung, dass die Stammanteile gemäss Kaufvertrag vom 13. November 2019 für CHF 20'000.-- an eine Drittperson, namentlich E._____, verkauft worden seien. Aus diesem Grund sei für die Bestimmung des steuerbaren und satzbestimmenden Vermögens ein Vermögenssteuerwert von CHF 20'000.-- heranzuziehen. Die Beschwerdegegnerin hatte die Stammanteile der GmbH ursprünglich mit CHF 2'090'000.-- veranlagt. Dabei stützte sie sich auf das Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz (nachfolgend SSK). Danach darf bei der Veranlagung von natürlichen Personen – weil im

- 32 - Zeitpunkt der Veranlagung der natürlichen Person die notwendige Jahresrechnung der zu bewertenden und nicht börsenskontierten Gesellschaft meistens noch ausstehend ist – zur Bestimmung des Vermögenssteuerwertes der Gesellschaft auf die Jahresrechnung des Vorjahres abgestellt werden. Gestützt darauf nahm die Beschwerdegegnerin die Bewertung der Stammanteile für das Steuerjahr 2018 anhand des Substanzwertes per 31. Dezember 2017 sowie des Ertragswertes der Jahre 2016 und 2017 vor. Im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens korrigierte die Beschwerdegegnerin die Bewertung der Stammanteile der GmbH von CHF 2'090'000.-- auf CHF 405'905.--. Begründend wurde ausgeführt, dass mit dieser Korrektur dem latenten Konkursrisiko Rechnung getragen werde, welches per 31. Dezember 2018 auf der Gesellschaft gelastet habe. Dieses Risiko könne gemäss Ziffer 8 des Kreisschreibens Nr. 28 der SSK bei der Ermittlung des Ertragswertes angemessen berücksichtigt werden. 7.2. Die von der Beschwerdegegnerin vorgenommene Bewertung von CHF 405'905.-- ist nicht zu beanstanden. Einerseits ist die Bewertung deshalb nicht zu beanstanden, weil für das Jahr 2018 kein Abschluss (Bilanz und Erfolgsrechnung) der GmbH vorlag. Wie unter vorstehender Erw. 6.4 dargelegt, wäre es indes die Pflicht des geschäftsführenden Beschwerdeführers gewesen, den Jahresabschluss für das Jahr 2018 bis spätestens vor Ende Juni 2019 zu erstellen. Im Unterlassen dieser Buchführungspflicht liegt im erweiterten Sinne eine Verletzung der Mitwirkungspflicht durch den Beschwerdeführer vor. Die Behauptung der Beschwerdeführer, die GmbH habe im Zeitpunkt des Verkaufs an E._____, lediglich einen Wert von CHF 20'000.-- gehabt, wird ausschliesslich mit dem im Kaufvertrag festgehaltenen Preis von CHF 20'000.-- begründet. Dabei ist zu berücksichtigen, dass zwar ein entsprechender Kaufvertrag im Recht liegt. Der darin festgehaltene Kaufpreis von CHF 20'000.-- erweist sich indes zum Vornherein als unterpreislich. Dabei ist nämlich zu berücksichtigen, dass die GmbH eine Darlehensforderung gegen den Beschwerdeführer in der Höhe von CHF 331'861.-- offen hatte.

- 33 - Den Beweis dafür, dass der Beschwerdeführer dieses Darlehen erstattete, hat er bis zum heutigen Zeitpunkt nicht erbracht. Die Beschwerdeführer haben nicht einmal den Beweis erbracht, dass E._____ den im Kaufvertrag festgehaltenen Preis von CHF 20'000.-- bezahlt hat. Doch selbst dann, wenn E._____ diesen Betrag bezahlt hätte, stellte sich die Frage, wie sie die GmbH hätte bewerten können, lag doch – wie bereits gesagt – kein Jahresabschluss der GmbH für das Jahr 2018 vor. Ohnehin bleibt schleierhaft, weshalb E._____ die GmbH erworben hatte und anschliessend die grösste Forderung der GmbH, nämlich die Darlehensforderung der GmbH gegenüber dem Beschwerdeführer, nicht geltend gemacht hat. Aufgrund der Umstände entsteht vielmehr der Eindruck, dass durch den Verkauf der GmbH und der Sitzverlegung in einen anderen Kanton das Risiko des Beschwerdeführers vor allfälligen straf- und zivilrechtlichen Konsequenzen auf ein Minimum reduziert werden sollte. Dabei ist nochmals in Erinnerung zu rufen, dass sich der Beschwerdeführer von der GmbH ein Darlehen gewähren liess, welches er nicht beabsichtigte, zurückzuzahlen. Handelte es sich nämlich um ein simuliertes Darlehen (vgl. vorstehende Erw. 5.4. f.). 8. Im Ergebnis ist die Beschwerde in Bezug auf die Aufrechnung einer Dividende von CHF 100'000.-- sowie die verdeckten Gewinnausschüttungen in der Höhe von insgesamt CHF 544'961.-- abzuweisen. Demgegenüber hat die Beschwerdegegnerin den Vermögenssteuerwert der GmbH im vorliegenden Beschwerdeverfahren von CHF 2'090'000.-- auf CHF 405'905.-- reduziert. Im Umfang dieser Reduktion liegt eine Anerkennung der Beschwerde vor. Anerkannt hat die Beschwerdegegnerin zudem auch den Teilbesteuerungsabzug von 40% auf die Dividenden von insgesamt CHF 100'000.--. Im Umfang der Anerkennung ist die Beschwerde gegenstandslos geworden.

- 34 -

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