

GR_GERICHTE A 2023 26 vom 10. Januar 2024

GR Gerichte, 2024-01-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2023_26

FR: GR_GERICHTE A 2023 26 du 10 janvier 2024

IT: GR_GERICHTE A 2023 26 del 10 gennaio 2024

Regeste

Ermessensveranlagung - PVG 2024 Nr. 7 | Steuern der jur. Personen

Erwägungen

E. 1

Die A._____ AG mit Sitz in B._____ war bis zum 16. November 2018 Eigentümerin einer Liegenschaft in der Gemeinde C._____. Dadurch begründete die Gesellschaft gemäss Art. 75 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000) eine beschränkte Steuerpflicht im Kanton Graubünden. Die Liegenschaft wurde während der Steuerperiode 2019 verkauft. Demzufolge bestand die Steuerpflicht nach Art. 74 Abs. 4 StG für die gesamte Steuerperiode 2019.

E. 2

Die ordentliche Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2019 dauerte bis am 31. März 2020. Da die Beschwerdeführerin innert Frist keine Steuererklärung einreichte, wurde sie durch die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (nachfolgend: Steuerverwaltung) mit Schreiben vom 13. Mai 2020 erstmals und am 16. Juni 2020 ein weiteres Mal gemahnt. Mit dieser zweiten Mahnung wurde der A._____ AG sowohl eine Busse als auch eine Ermessenstaxation angedroht.

E. 3

Daraufhin ersuchte die A._____ AG um eine Fristverlängerung bis zum 31. Dezember 2020, welche von der Steuerverwaltung bewilligt wurde.

E. 3.1

Die Veranlagung nach Ermessen ist ein Mittel zur Erreichung einer angemessenen Einschätzung, wenn die steuerpflichtige Person ihre

- 9 - Mitwirkungspflicht nicht erfüllt (namentlich keine Steuererklärung einreicht) oder wenn die Steuerfaktoren aus anderen Gründen mangels zuverlässiger Unterlagen (zumindest der Höhe nach) nicht genau ermittelt werden können. Eine Ermessenseinschätzung dient also dazu, einen Untersuchungsnotstand der Steuerbehörde zu beheben. Auch bei der Ermessensveranlagung hat die Steuerbehörde – wie bei der ordentlichen Veranlagung – von Amtes wegen alle Unterlagen zu berücksichtigen, die ihr zur Verfügung stehen. Da sich jedoch bei der Ermessensveranlagung der betragsmässige Umfang nicht genau feststellen lässt, ist er zu schätzen. Diese Schätzung beruht notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen (vgl. hierzu Urteil des Bundesgerichts 2C_304/2022 vom 17. November 2022 E.4.2.2; 2C_922/2016, 2C_923/2016 vom 20. März 2017 E.3.2.3; vgl. zum Untersuchungsnotstand das Urteil des Bundesgerichts 2C_1101/2014, 2C_1104/2014 vom 23. November 2015 E.3; vgl. auch die Urteile des

Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden [VGU] A 06 42 vom 28. November 2006 E.3 und A 07 45 vom 10. Mai 2007 E.4).

E. 3.2

Ausgangspunkt für die Beurteilung der Frage der Zulässigkeit der Ermessenstaxation ist das bisherige Verhalten des Steuerpflichtigen gegenüber dem Fiskus bezüglich Auskunft und Selbstdeklaration der (allfällig) geschuldeten Steuern. Nachdem dazu aktenkundig ist, dass die Beschwerdeführerin auf die zwei Aufforderungen zur Einreichung der erforderlichen Steuerunterlagen vom 13. Mai 2020 und vom 16. Juni 2020 nicht reagiert – obschon sie mittels letzter Mahnung auf die allfälligen Konsequenzen (Busse nach Art. 173 StG sowie Ermessenstaxation nach Art. 131 StG) bei fortgesetzter Untätigkeit hingewiesen wurde – und auch nach Erhalt der Bussverfügung vom 7. April 2021 (worin die Ermessenstaxation bei erneut nutzlos verstrichener Eingabefrist von 8 Tagen wiederum angedroht wurde) keine Steuererklärung eingereicht hat und somit ein Untersuchungsnotstand vorlag, ist für das Gericht

- 10 - hinreichend erstellt, dass die vorgenommene Ermessensveranlagung zu Recht erfolgt ist (vgl. hierzu Bg-act. 2 und 3). 4. Streitig und damit zu prüfen ist, ob die Beschwerdeführerin die gesetzlichen Gültigkeitsanforderungen an die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung erfüllt hat. Dabei ist relevant, ob die Nachreichung der (definitiven) Steuererklärung und die Erbringung des Unrichtigkeitsnachweises jeweils Prozessvoraussetzungen darstellen (bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird) oder nicht (was wiederum zur Folge hätte, dass auf die Einsprache einzutreten und der Unrichtigkeitsnachweis im Rahmen der materiellen Beurteilung zu prüfen ist).

E. 4

Da auch diese Frist ungenutzt verstrich, erliess die Veranlagungsbehörde am 7. April 2021 eine Bussverfügung gemäss Art. 173 Abs. 1 StG wegen Nichteinreichens der Steuererklärung unter Gewährung einer weiteren Frist von acht Tagen zur Einreichung der Steuererklärung 2019. Da die Steuererklärung 2019 auch nach längerem Zuwarten wiederum nicht eingereicht wurde, veranlagte die Beschwerdegegnerin die Steuerperiode 2019 am 3. Oktober 2022 nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss Art. 131 Abs. 1 lit. a StG.

- 3 -

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin stellt sich diesbezüglich auf den Standpunkt, Prozessvoraussetzungen seien bei einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung lediglich eine Begründung und die Nennung der Beweismittel. Das Nachreichen der bisher nicht vorgelegten Steuererklärung sei nicht Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache. Ob der Unrichtigkeitsnachweis effektiv gelinge, sei keine Frage des Eintretens, sondern der materiellen Beurteilung der Einsprache. Die Beschwerdegegnerin überspanne vorliegend die Anforderungen an die Einsprache, wenn sie den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit bzw. das vollumfängliche Nachholen der versäumten Mitwirkungspflichten zur Prozessvoraussetzung erhebe.

E. 4.2

Die Beschwerdegegnerin ist demgegenüber der Auffassung, der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit sei umfassend zu führen. Insbesondere müsse der

Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt habe, die versäumte Mitwirkungshandlung (Steuererklärung samt Beilagen bzw. fehlende

- 11 - Belege) umfassend nachholen, um die Einsprache genügend zu begründen. Die Beschwerdeführerin habe die unterlassenen Mitwirkungspflichten nicht vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt, zumal die von ihr eingereichte provisorische Steuererklärung 2019 auf einer provisorischen Jahresrechnung beruht, die von der Generalversammlung gar nicht genehmigt wurde. Damit habe die Beschwerdeführerin den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht erbracht. Die Beschwerdegegnerin sei daher zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten.

E. 4.3

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass Art. 48 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) – und in der Folge auch Art. 137 Abs. 4 StG sowie die entsprechende Bestimmung in anderen kantonalen Steuergesetzen [namentlich Art. 140 des Zürcher Steuergesetzes] – mit Art. 132 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) wörtlich übereinstimmen. Hinsichtlich der Anforderungen an die Einsprache gegen eine Ermessenstaxation kann daher die Rechtsprechung und Literatur zur direkten Bundessteuer und auch diejenige zu den anderen kantonalen Steuererlassen herangezogen werden (vgl. statt vieler die Urteile des Bundesgerichts 2C_36/2017, 2C_37/2017 vom 30. Januar 2017 E.3, 2C_799/2017, 2C_800/2017 vom 18. September 2018 E.9.1).

E. 4.4

Nach dem Wortlaut von Art. 137 Abs. 4 StG kann die Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Satz 1). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2). Genügt die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, wird auf sie nicht eingetreten (Satz 3). Art. 137 Abs. 4 StG überbindet daher der steuerpflichtigen Person im Einklang mit Art. 48 Abs. 2 StHG den mit der Einsprache anzutretende und im Verfahren zu

- 12 - leistende Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung. Die genannten erhöhten prozessualen Anforderungen finden ihre Erklärung in der besonderen Natur der Ermessenseinschätzung. Da eine Ermessenseinschätzung auf Annahmen und Vermutungen beruht und somit naturgemäss eine gewisse Unschärfe aufweist, ist die Möglichkeit, sie anzufechten, entsprechend eingeschränkt. Die steuerpflichtige Person kann sie deshalb nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit in Frage stellen. Steuerpflichtige, die nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt worden sind, haben im Einspracheverfahren die offensichtliche Unrichtigkeit der Einschätzung nachzuweisen (Urteil des Bundesgerichts 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020 E.2.3; siehe zum Ganzen: RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage 2021, § 140 Rz. 64). Dadurch soll aber nicht das Einspracherecht des Steuerpflichtigen im Sinn eines zusätzlichen Gültigkeitserfordernisses eingeschränkt werden. Vielmehr soll die Veranlagungsbehörde eine Ermessensveranlagung im Einspracheverfahren bloss dann aufheben oder abändern können und dürfen, wenn sich diese als offensichtlich unrichtig erweist. Beschränkt wird somit die Prüfungsbefugnis der Einsprachebehörde (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich

E. 4.5

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin mit der Einsprache eine Begründung angegeben und gleichzeitig die provisorische Steuererklärung 2019 und die provisorische Jahresrechnung 2019 sowie der provisorische Revisionsbericht 2019 eingereicht. In der Einsprache führt sie aus, aufgrund des provisorische Abschlusses 2019 sei ersichtlich, dass die ermessensweise Veranlagung nicht den Tatsachen entspreche, die Steuerfaktoren 2019 viel zu hoch seien und die Verlustverrechnung nicht berücksichtigt worden sei. Aufgrund der hängigen Zivil- und strafrechtlichen Verfahren sei die Beschwerdeführerin mit der Steuerverwaltung B. _____ übereingekommen, mit den offenen Veranlagungen ab 2014 so lange zuzuwarten, bis diese Verfahren rechtskräftig abgeschlossen sind. Dies sei der Grund, weshalb keine Steuererklärungen in den Jahren 2018 ff. eingereicht worden seien. Vom

- 15 - Ausgang dieser Verfahren hänge unter anderem der Verkaufspreis der Liegenschaft C. _____ sowie das Gesamtergebnis der A. _____ AG ab, was sich wiederum auf die mit allfälligen Ertragsüberschüssen im Kanton Graubünden verrechenbaren Verluste auswirke. Daher sei die ermessensweise Verfügung 2019 aufzuheben und mit der Veranlagung 2019 ff. so lange zuzuwarten, bis die offenen Rechtsverfahren abgeschlossen sind.

E. 4.6

Nach dem Gesagten, ist der Beschwerdeführerin zuzustimmen, dass die Beschwerdegegnerin den Unrichtigkeitsnachweis zu Unrecht als Eintretensvoraussetzung beurteilt hat. Nach Auffassung dieses Gerichts waren die Begründung und die Beweismittel (rein formell betrachtet) hinreichend, sodass die Beschwerdegegnerin auf die Einsprache hätte eintreten müssen. Der Einspracheentscheid ist daher aufzuheben (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug A 2018 12 vom 9. April 2019 E.4d). 5. Ist die Beschwerdegegnerin zu Unrecht nicht auf die Einsprache eingetreten, ist die Sache i.d.R. an diese zurückzuweisen (vgl. VGU A 22 45 vom 9. Mai 2023 E.5.1). Die Beschwerdeinstanz kann materiell selbst entscheiden, wenn sie hierzu in der Lage ist (vgl. die Urteile des Bundesgerichts 2A.39/2004 vom 29. März 2005 E.5.2 und 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E.3; vgl. auch das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug A 2018 12 vom 9. April 2019 E.5a). Die Beschwerdegegnerin hat im vorliegenden Fall den Unrichtigkeitsnachweis (zwar nicht als materielle Voraussetzung, aber als Eintretensvoraussetzung) schon geprüft und verneint. Zudem hat sie sich auch materiell mit der Einsprache befasst und aufgezeigt, weshalb diese aus ihrer Sicht voraussichtlich abzuweisen wäre (vgl. Bf-act. 2 S. 3). Es wäre daher ein formalistischer Leerlauf, die Sache nochmals zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. hierzu Urteil des Bundesgerichts 2A.39/2004 vom

- 16 - 29. März 2005 E.5.2 und VGU A 15 60 vom 4. April 2017 E.9b und A 21 26 vom 20. September 2022 E.3.2). Das streitberufene Gericht prüft demnach nachfolgend, ob die Beschwerdeführerin mit der in der Einsprache aufgeführten Begründung und den eingereichten Beweismitteln den Unrichtigkeitsnachweis erbracht hat (vgl. zum Ganzen auch das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug A 2018 12 vom 9. April 2019 E.5b).

E. 5

Dagegen erhob die A. _____ AG am 1. November 2022 fristgerecht Einsprache und stellte dabei die folgenden Anträge: a) Die angefochtene Veranlagungsverfügung 2019 betr.

Kantons- und Gemeindesteuern sei aufzuheben. b) Es sei mit dem Einsprache-Entscheid zuzuwarten, bis die rechtskräftige Steuerveranlagung 2019 des Kantons B._____ vorliegt. c) Es sei der Einsprecherin Gelegenheit zu geben, die Einsprache noch mündlich zu begründen, für den Fall, dass die Einsprache nicht ohne weiteres gutgeheissen werden sollte. Zusammen mit der Einsprache wurden die Steuererklärung und die provisorische Jahresrechnung mit dem provisorischen Revisionsbericht des Jahres 2019 eingereicht.

E. 5.1

Die Beschwerdeführerin führt in ihren Eingaben im Wesentlichen aus, sie habe den Nachweis dadurch erbracht, dass sie der Beschwerdegegnerin eine provisorische Steuererklärung sowie eine provisorische Jahresrechnung 2019 eingereicht habe. Letztere weise einen Gesamtverlust von CHF 25'759.97 auf, sodass dem Liegenschaftskanton (GR) kein steuerbarer Gewinnanteil zustehe. Kantone mit Kapitalanlageliegenschaften hätten ein negatives Gesamtergebnis der steuerpflichtigen Gesellschaft zu übernehmen. Resultiere in einer Steuerperiode ein Gesamtverlust, sei für die Gewinnbesteuerung keine Ausscheidung vorzunehmen, sondern der Verlust auf die folgende Steuerperiode vorzutragen. Im konkreten Fall seien Zivilverfahren betreffend den Verkauf einer Liegenschaft im Kanton B._____ und im Kanton Graubünden rechtshängig. Eine allfällige Rückabwicklung des Kaufvertrages im Rahmen der Grundbuchberichtigungsklagen gegen H._____ und I._____ / J._____ führe zur Beseitigung der Steuerfolgen "ex tunc". Sollte dieser Fall eintreten, wiese die Beschwerdeführerin gemäss provisorischer Jahresrechnung einen Verlust von CHF 25'759.97 auf. Die Jahresrechnung 2019 sei allerdings noch nicht durch die Generalversammlung genehmigt worden, da die Zivilverfahren (Grundberichtigungsklagen) noch nicht mit einem rechtskräftigen Entscheid abgeschlossen worden seien.

- 17 - Die Beschwerdegegnerin vertritt ihrerseits die Auffassung, dass die nicht genehmigte Jahresrechnung 2019 nicht beweiskräftig sei, da diese nicht ordnungsgemäss erstellt worden und jederzeit abänderbar sei.

E. 5.2

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der Unrichtigkeitsnachweis umfassend zu erbringen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_36/2017, 2C_37/2017 vom 30. Januar 2017 E.2.2.1). Dies bedeutet, dass der Nachweis formell (durch Nachholen der Mitwirkungspflicht, sei es durch eine ordentlich ausgefüllte Steuererklärung, sei es durch gleichwertige Unterlagen) und materiell (durch Aufzeigen der Unzulänglichkeiten der Veranlagungsverfügung) erbracht werden muss (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_36/2017, 2C_37/2017 vom 30. Januar 2017 E.2.3.4). Hat der Steuerpflichtige im Veranlagungsverfahren nicht gehörig mitgewirkt, muss er mit der Einsprache die versäumten Verfahrenspflichten nachholen. Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen dabei vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn etwa die Steuererklärung unvollständig ausgefüllt ist oder bloss geschätzte Angaben enthält, Bestandteile des amtlichen Steuererklärungsformulars fehlen, die verlangten Auskünfte oder der Lohnausweis unvollständig, die Jahresrechnung einer Aktiengesellschaft nicht von der Generalversammlung genehmigt oder die Geschäftsbuchhaltung formell ordnungswidrig ist (vgl. zum Ganzen: Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug A 2018 12 vom 9. April 2019 E.5b/aa; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, § 20 Rz. 25 f.).

E. 5.3

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn, der sich wiederum aus dem Saldo der Erfolgsrechnung ergibt (vgl. Art. 79 Abs 1 lit. a StG). Die handelsrechtliche Buchhaltung ist somit als Grundlage für die steuerrechtliche Gewinnermittlung massgebend (Massgeblichkeitsprinzip, Art. 79 StG). Demnach ist der in der Handelsbilanz ausgewiesenen

- 18 - Gewinn sowohl für die Steuerverwaltung als auch für die steuerpflichtige Person grundsätzlich bindend; letztere muss sich darauf behaften lassen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_153/2021 vom 25. August 2021 E.3.2.4). Diese Bindungswirkung wiederum setzt voraus, dass bei juristischen Personen die Jahresrechnung durch das zuständige Organ (bei Aktiengesellschaften die Generalversammlung, Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR) genehmigt wird, da nur diesfalls der Reingewinn verbindlich feststeht. Solange die Jahresrechnung nicht genehmigt ist, vermag sie keine solche Bindungswirkung zu entfalten. Die darin verbuchten Angaben können also nicht als Grundlage für die Veranlagung und für die Bestimmung des steuerbaren Gewinns herangezogen werden. Folglich ist die von der Beschwerdeführerin eingereichte provisorische Jahresrechnung nicht bindend und somit auch nicht (hinreichend) beweiskräftig, um daraus die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenveranlagung ableiten zu können. Aus dem provisorischen Revisionsbericht 2019 und der provisorischen Steuererklärung 2019 kann die Beschwerdeführerin auch nichts für sich ableiten, zumal diesen Dokumenten eine nicht beweiskräftige Jahresrechnung zugrunde liegt. Die nicht genehmigte Jahresrechnung 2019 sowie die darauf beruhende provisorische Steuererklärung und der provisorische Revisionsbericht der Beschwerdeführerin sind also (formell) nicht geeignet, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenstaxation nachzuweisen. Im Übrigen sind die Mitwirkungshandlungen rechtsprechungsgemäss vollständig und formell ordnungsgemäss nachzuholen. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die von einer Aktiengesellschaft nachgereichte Jahresrechnung – wie vorliegend – nicht von der Generalversammlung genehmigt wurde. Da auch keine gleichwertigen Unterlagen eingereicht wurden, hat die Beschwerdegegnerin schlussendlich zu Recht erwogen, dass die Beschwerdeführerin ihre

- 19 - Mitwirkungspflicht nicht vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt hat.

E. 5.4

Wie nachfolgend aufzuzeigen sein wird, vermögen die eingereichten Unterlagen auch inhaltlich nicht zu überzeugen.

E. 5.4.1

Der von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Gesamtverlust von CHF 25'759.97 – der dazu führen soll, dass der Kanton Graubünden, als Liegenschaftskanton, keinen Gewinn besteuern darf – sei auf die in der provisorischen Jahresrechnung im Aufwand verbuchte Wertberichtigung der Forderung gegenüber G._____ in der Höhe von CHF 887'342.88 zurückzuführen. Gemäss dem Bericht der Revisionsstelle habe der Verwaltungsrat zur Bemessung der Forderungen gegenüber G._____ Schätzungen vorgenommen. Infolge des unklaren Ausgangs der hängigen Gerichtsverfahren sei diese Position vollständig wertberichtigt worden (vgl. Bf-act. 4).

E. 5.4.2

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen zu Lasten der Erfolgsrechnung für unmittelbar drohende

Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen grundsätzlich zulässig sind (vgl. Art. 32 Abs. 1 lit. b StG; Urteil des Bundesgerichts 2C_1082/2014 vom 29. September 2016 E.2.1). Der Umfang der geschäftsmässig begründeten Wertberichtigung richtet sich dabei nach dem Grad der Verlustwahrscheinlichkeit der einzelnen Forderung. Das Periodizitätsprinzip verbietet jedoch eine Schmälerung des steuerbaren Gewinns mittels übersetzter Rückstellungen. Die Berechtigung von Rückstellungen ist daher laufend zu überprüfen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_1101/2014 / 2C_1104/2014 vom 23. November 2015 E.3). Die Steuerbehörden bewilligen für inländische Schuldner offiziell ein Delkredere von pauschal 5% des Debitorenbestands (offene Rechnungen). Bei ausländischen Schuldnern sind es 10%. In der Praxis

- 20 - akzeptieren die meisten kantonalen Steuerbehörden aber 10% auf den gesamten Debitorenbestand (vgl. <https://www.kmu.admin.ch/kmu/de/home/praktisches-wissen/finanzielles/buchhaltung-und-revision/was-tun-bei-drohendem-zahlungsausfall.html>, [zuletzt besucht am 10. Januar 2024]). Die Beschwerdeführerin hat die Forderungen gegenüber G._____ in der Höhe von CHF 887'342.88 vollständig wertberichtigt (vgl. Bf-act. 4). Im Rahmen des Einspracheverfahrens hat sie aber nicht nachgewiesen, dass hinsichtlich dieser Forderungen die Gefahr des Totalausfalls besteht. Ohne diese Wertberichtigung hätte die Beschwerdeführerin einen Gewinn von CHF 861'582.91 erzielt und selbst wenn man ihr eine angemessene Wertberichtigung zugestünde, würde deswegen noch immer ein Gewinn resultieren. Der durch diese (fragwürdige) Wertberichtigung geltend gemachte Verlust kann also vorliegend nicht berücksichtigt werden. Es ist damit nicht zu beanstanden, wenn die Beschwerdegegnerin den behaupteten Gesamtverlust nicht weiter in Betracht gezogen hat.

E. 5.4.3

Sodann begründen auch die hängigen Zivilverfahren und namentlich die Grundbuchberichtigungsklage betreffend das Grundstück in C._____ keine Tatsachen, die die Ermessenstaxation zum jetzigen Zeitpunkt als offensichtlich unrichtig erscheinen lassen. Die in diesem Rahmen von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Rückabwicklung des Kaufvertrags "ex tunc" stellt nämlich nur ein mögliches zukünftiges Ereignis dar, das mit erheblicher Ungewissheit belastet ist. Fakt ist, dass das Grundstück in C._____ mit Kauvertrag vom 16. November 2018 veräussert wurde, dieses Geschäft grundbuchlich vollzogen wurde, aus diesem Verkauf für die Beschwerdeführerin ein Gewinn resultierte und entsprechend von der Beschwerdegegnerin veranlagt wurde. Die blosser Möglichkeit, dass dieser Kauf in der Zukunft rückgängig gemacht wird, vermag zum jetzigen

- 21 - Zeitpunkt nicht die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung darzulegen.

E. 5.5

Es ist somit festzuhalten, dass der Beschwerdeführerin mit ihrer Einsprache (und namentlich mit der darin enthaltenen Begründung und den beigelegten Beweismitteln) der Nachweis, dass die Ermessenstaxation offensichtlich unrichtig ist, nicht gelungen ist. Im Ergebnis hat die Beschwerdegegnerin – wenn auch fälschlicherweise bereits im Rahmen der Eintretensvoraussetzungen, statt in der materiellen Prüfung – die Erbringung des Unrichtigkeitsnachweises durch die Beschwerdeführerin also zu Recht verneint. Somit bleibt es bei der Ermessensveranlagung vom 3. Oktober 2022.

E. 6

Mit Einspracheentscheid vom 17. Mai 2023 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache nicht ein. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass mit der Einsprache lediglich ein provisorischer Revisionsbericht 2019 und eine provisorische Steuererklärung eingereicht worden seien mit dem Vermerk, dass die Jahresrechnung von der Generalversammlung nicht genehmigt worden sei. Die unterlassenen Mitwirkungspflichten seien deshalb nicht vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt worden. Somit sei die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenstaxation nicht nachgewiesen worden.

Bezüglich dem Antrag, dass mit dem Einspracheentscheid zuzuwarten sei, ist im Einspracheentscheid begründet worden, dass sowohl nach dem harmonisierten Steuerrecht als auch nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Nebensteuerdomizilkanton die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils nicht abwarten müsse. Dies sei auch in einem Entscheid des Zürcher

- 4 - Verwaltungsgerichts bestätigt worden. Der beantragte Vortritt sei von der A._____ AG nicht beansprucht worden.

E. 6.1

An dieser Stelle sei noch angemerkt, dass Tatsachen, die erst nach einem Urteil entstanden sind (echte Noven), gegebenenfalls zur neuen Verfügung seitens der Veranlagungsbehörde führen können, wenn diese einem Wiedererwägungsgesuch stattgibt (Urteil des Bundesgerichts 9C_674/2021 vom 20. März 2023 E.3.3.3). Abgesehen davon ist es nicht ausgeschlossen, dass die Beschwerdeführerin – wie sie selbst vorbringt – eine allfällige Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung auch nach Rechtskraft der Veranlagung des Kantons Graubünden zusammen mit der Veranlagung des zweitveranlagenden Kantons B._____ vor Bundesgericht anfechten kann (vgl. Urteil des Bundesgerichts 9C_674/2021 vom 20. März 2023 E.2.3).

E. 6.2

Die von der Beschwerdeführerin in der Beschwerde vorgebrachten Argumente, wonach bei einer Abweisung der Grundbuchberichtigungsklage der Vorwurf im Raum stünde, dass die Veräusserung des Grundstücks in C._____ zu einem unteretzten Preis erfolgte und die Steuerverwaltung (weil ihr dieser Umstand bereits bekannt war) kein Nachsteuerverfahren einleiten könne, vermögen an den obigen

- 22 - Ausführungen nichts zu ändern. Es bleibt dabei, dass die Beschwerdeführerin den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht erbracht hat.

E. 6.3

Nach dem Gesagten, ist es also nicht zu beanstanden, wenn die Beschwerdegegnerin mit der Veranlagung nicht zugewartet hat bis die hängigen Zivilverfahren abgeschlossen sind. Da das Gericht zum Schluss gekommen ist, dass die Sache nicht an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen ist, erübrigt sich somit auch der diesbezügliche Antrag der Beschwerdeführerin. 7. Da die Beschwerdeführerin mit dem Antrag durchdringt, wonach der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben sei, kommt es zu einer teilweisen Gutheissung der Beschwerde. Indessen unterliegt die Beschwerdeführerin im Hauptpunkt, weil sie den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht erbringen konnte und die Ermessensveranlagung im Ergebnis bestätigt wird. Bei diesem Ergebnis gilt die Beschwerdeführerin als unterliegende Partei (vgl. hierzu auch das Urteil des

Verwaltungsgerichts des Kantons Zug A 2018 12 vom 9. April 2019 E.6).

E. 7

Gegen diesen Einspracheentscheid reichte die A. _____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) am 19. Juni 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden ein und beantragt darin: "1. Es sei der angefochtene Nichteintretensentscheid aufzuheben und die Sache zur materiellen Beurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Es sei die Steuerverwaltung anzuweisen, mit der Veranlagung abzuwarten, bis über die von der Beschwerdeführerin eingeleiteten Grundbuchberichtigungsverfahren betreffend der Grundstücke in D. _____ und C. _____ rechtskräftig entschieden ist. 2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Beschwerdegegners." Als Begründung führte sie im Wesentlichen an, sie sei aktuell – aufgrund hängiger Grundbuchberichtigungsverfahren mit denen sie die Rückabwicklung der (unterpreislich) verkauften Grundstücke in C. _____ und D. _____ anstrebe – nicht in der Lage eine definitive Jahresrechnung zu erstellen. Dies werde auch im provisorischen Jahresbericht erläutert. Durch den Hinweis auf den in der provisorischen Jahresrechnung ausgewiesene Gesamtverlust habe die Beschwerdeführerin die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung umfassend begründet. Durch die Einreichung der – wenn auch provisorischen – Jahresrechnung und der Begründung für die noch nicht erfolgte Fertigstellung der Jahresrechnung habe die Beschwerdeführerin sinngemäss eine ordentliche Veranlagung entsprechend dem Jahresergebnis verlangt und somit die Begründungspflicht erfüllt. Die Steuerverwaltung hätte also auf die Einsprache eintreten und im Rahmen der Behandlung der Einsprache prüfen müssen, ob tatsächlich ein Gesamtverlust entstanden ist. Da sich diese Frage derzeit, aufgrund der hängigen Verfahren, nicht abschliessend beurteilen lasse, hätte die Steuerverwaltung dem Anliegen der Beschwerdeführerin stattgeben

- 5 - sollen und mit den Veranlagungen zuwarten müssen, bis die laufenden Verfahren abgeschlossen sind.

E. 8

Mit Eingabe vom 7. Juli 2023 reichte die Beschwerdeführerin das Schlichtungsgesuch der A. _____ AG vom 19. Juni 2023 betreffend Grundbuchberichtigung und Feststellung des Alleineigentums an der Stockwerkeigentümereinheit Nr. E. _____ auf dem Grundstück 5663 in C. _____ sowie die Verfügung des Regionalgerichts F. _____, mit welcher das Grundbuchamt C. _____ angewiesen wurde, die A. _____ AG vorläufig als Alleineigentümerin vorzumerken, ein.

E. 8.1

Im Rechtsmittelverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen (Art. 73 Abs. 1 VRG). In casu ist das Gericht zum Schluss gekommen, dass die Beschwerdegegnerin eigentlich auf die Einsprache hätte eintreten müssen, sodass die Beschwerde teilweise gutzuheissen ist. Da aber die Beschwerdegegnerin zu Recht davon ausgegangen ist, dass die Beschwerdeführerin den Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht hat und die vorliegende Beschwerde im Ergebnis abzuweisen ist, unterliegt die Beschwerdeführerin gesamthaft betrachtet. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die

- 23 - Gerichtskosten von CHF 2'000.00 gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG somit vollumfänglich der Beschwerdeführerin auferlegt.

E. 8.2

Eine aussergerichtliche Entschädigung steht der Beschwerdegegnerin (Vorinstanz) indes nicht zu, da sie lediglich in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegte (Art. 78 VRG). III. Demnach erkennt das Gericht:

E. 9

Mit Vernehmlassung vom 25. August 2023 beantragte die Steuerverwaltung (nachfolgend: Beschwerdegegnerin) die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde; unter gesetzlicher Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin. Begründend bringt sie im Wesentlichen vor, dass die Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könne; die Einsprache sei zu begründen und müsse allfällige Beweismittel nennen. Genüge die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, werde auf sie gemäss Art. 137 Abs. 4 StG nicht eingetreten. Die Beschwerdeführerin habe die unterlassenen Mitwirkungspflichten nicht vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt. Zudem sei der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessenstaxation nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung umfassend zu führen. Diese Voraussetzung sei nicht erfüllt, wenn etwa die Steuererklärung unvollständig ausgefüllt ist oder bloss geschätzte Angaben enthält, Bestandteile des amtlichen Steuerklärungsformulars fehlen, die Jahresrechnung einer Aktiengesellschaft nicht von der Generalversammlung genehmigt oder die Geschäftsbuchhaltung formell ordnungswidrig ist. Im Zuge der Einsprache habe die Beschwerdeführerin lediglich ein provisorischer Revisionsbericht 2019 und eine provisorische

- 6 - Steuererklärung eingereicht mit dem Vermerk, dass die Jahresrechnung von der Generalversammlung nicht genehmigt worden sei. Damit habe die Beschwerdeführerin den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht erbracht. Die Beschwerdegegnerin sei daher zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten.

E. 10

In der Replik vom 18. September 2023 räumte die Beschwerdeführerin ein, dass der Gesetzgeber an die Einsprache gegen eine Ermessenstaxation höheren Anforderungen stelle, als an eine Einsprache gegen eine ordentliche Veranlagung. Hingegen überspanne die Beschwerdegegnerin vorliegend die Anforderungen an die Einsprache, wenn sie den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit bzw. das vollumfängliche Nachholen der versäumten Mitwirkungspflichten zur Prozessvoraussetzung erhebe. Prozessvoraussetzungen seien bei einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung lediglich eine Begründung und die Nennung der Beweismittel. Rechtsprechungsgemäss sei das Nachreichen der bisher nicht vorgelegten Steuererklärung nicht Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache. Ob der Unrichtigkeitsnachweis effektiv gelinge, sei keine Frage des Eintretens, sondern der materiellen Beurteilung der Einsprache. Vorliegend genüge die von der Beschwerdeführerin eingereichte Einsprache den Begründungsanforderungen.

E. 11

Mit Duplik vom 2. Oktober 2023 hielt die Beschwerdegegnerin an ihren bisherigen Ausführungen fest und betonte, dass die von der Beschwerdeführerin eingereichte provisorische Jahresrechnung 2019, welche von der Generalversammlung nicht genehmigt wurde, nicht als geeignetes Beweismittel für die Begründung der offensichtlichen Unrichtigkeit anerkannt werden könne, da das ausgewiesene Ergebnis jederzeit abänderbar

sei. Der in der provisorischen Jahresrechnung 2019 ausgewiesene Verlust von CHF 25'759.97 resultiere ausschliesslich

- 7 - aufgrund der Wertberichtigung der Forderung gegenüber G._____ von CHF 887'342.88, welche sehr fraglich scheine und durch die Generalversammlung nicht bestätigt worden sei. Ohne diese Wertberichtigung hätte die Beschwerdeführerin im Geschäftsjahr 2019 einen Gewinn von CHF 861'582.91 erzielt. Die Forderung gegenüber G._____ sowie deren vollständige Wertberichtigung würden gemäss Anhang zur provisorischen Jahresrechnung 2019 auf Annahmen und Schätzungen beruhen. Eine offensichtliche Unrichtigkeit könne jedoch nicht mittels Schätzungen und Annahmen beseitigt werden. Daher sei die Beschwerdegegnerin zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten.

- 8 - II. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Gemäss Art. 139 Abs. 1 StG kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides beim Verwaltungsgericht schriftlich Beschwerde erheben. Die Frist beginnt am Tag nach der Zustellung zu laufen (Art. 124 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 7 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, VRG; BR 370.100). Die vorliegende Beschwerde wurde am 19. Juni 2023 einer schweizerischen Poststelle übergeben und erfolgte somit rechtzeitig (vgl. Art. 8 Abs. 1 VRG). Die übrigen Eintretensvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass, sodass auf die formgerechte Beschwerde einzutreten ist. 2. Anfechtungsobjekt bildet der Einspracheentscheid vom 14. Mai 2023, wonach die Beschwerdegegnerin auf die Einsprache der Beschwerdeführerin betreffend Ermessenstaxation nicht eingetreten ist. Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet also die Frage, ob die Beschwerdegegnerin zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten ist. 3. Laut Art. 131 Abs. 1 lit. a StG wird die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung und Androhung einer Ermessenseinschätzung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat. Gemäss Art. 131 Abs. 2 StG erfolgt die Veranlagung unter Berücksichtigung aller im Zeitpunkt der Einschätzung bekannten Tatsachen und ist zu begründen. Insbesondere können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden.

E. 13

November 2019 E.3.3.1). Ob die Veranlagung offensichtlich unrichtig und zu korrigieren ist, bildet demgegenüber eine Frage der materiellen Beurteilung. Dabei reicht es nicht aus, die Schätzung bloss in Zweifel zu ziehen; vielmehr hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020 E.2.3; 2A.39/2004 vom 29. März 2005 E.5; VGU A 06 42 vom 28. November 2006 E.3). Wenn die steuerpflichtige Person den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht erbringen kann, führt dies dazu, dass die Einsprache abzuweisen ist, mit der Folge, dass die angefochtene

- 13 - Ermessenstaxation weiterhin als solche bestehen bleibt (siehe zum Ganzen: ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2018, § 20 Rz. 19 f., RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, § 140 Rz. 73 ff.). Die Gültigkeitserfordernisse der Einsprache sind also (lediglich) eine Begründung und die Nennung von allfälligen Beweismitteln. Mit Blick auf die Eintretensfrage dürfen an die Begründung nicht allzu hohe Anforderungen gestellt werden. Immerhin muss ihr entnommen werden können, was der Einsprecher an der angefochtenen Verfügung bemängelt (z.B. Zulässigkeit der

Ermessensveranlagung; Höhe der Schätzung) und auf welche sachbezogenen tatsächlichen oder rechtlichen Überlegungen er sich dabei stützt. Der Einsprecher muss sich mit anderen Worten mit der angefochtenen Verfügung sachbezogen befassen. Genügt die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, enthält sie lediglich Beanstandungen allgemeiner Art oder ist auch sonst nicht erkennbar, worauf der Einsprecher hinauswill, ist auf die Einsprache nicht einzutreten (siehe zum Ganzen: ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, § 20 Rz. 19 f., RICHTNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, § 140 Rz. 66 f., 74). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ergibt sich die Begründung in aller Regel aus der nachzureichenden Steuererklärung. Die Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung besteht im Veranlagungsverfahren (Art. 124 Abs. 2 DBG bzw. Art. 42 Abs. 1 StHG), grundsätzlich aber auch im Verfahren der Einsprache gegen eine Veranlagungsverfügung nach pflichtgemäsem Ermessen (BGE 131 II 548 E.2.3). Denn verfahrensrechtlich soll nicht besser dastehen, wer den Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht nachgekommen ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_741/2021 vom 11. Oktober 2021 E.3.3.2; in diesem Sinne auch Botschaft vom 25. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und

- 14 - Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 ff., insb. S. 210 zu Art. 135 E-DBG). Eine Ausnahme besteht, wenn das Nachholen fehlender Elemente oder das Ausfüllen der Steuererklärung unzumutbar ist. Sachurteilsvoraussetzung ist und bleibt aber nur die Einsprachebegründung, nicht die eingereichte Steuererklärung (Urteil des Bundesgerichts 2C_741/2021 vom 11. Oktober 2021 E.3.3.2). Das Nachreichen der Steuererklärung – bzw. generell das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlung – ist keine Prozessvoraussetzung (vgl. hierzu das Urteil des Bundesgerichts 2A.72/2004 vom 4. Juli 2005 E.6, bestätigt in: 2C_620/2007 vom 2. Juli 2008 E.3.2 und 2C_579/2008 vom 29. April 2009 E.2.2; vgl. auch RICHTNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, § 140 Rz. 68 und ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, § 20 Rz. 20). Die Einsprache kann folglich auch auf andere Weise als durch Vorlage der Steuererklärung rechtsgenügend begründet werden (siehe zum Ganzen auch Urteil des Bundesgerichts 2C_741/2021 vom 11. Oktober 2021 mit Hinweis auf 2C_36/2017, 2C_37/2017 vom 30. Januar 2017 E.2.2.4).

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