

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/37 vom 24. September 2024

Sg Verwaltungsgericht, 2024-09-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2024_37

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/37 du 24 septembre 2024

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2024/37 del 24 settembre 2024

Regeste

Steuerrecht. Ermessensveranlagung. Streitgegenstand im Beschwerdeverfahren bei der Anfechtung des Nichteintretensentscheids betreffend die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung; Anspruch auf ein gerechtes Verfahren (insbesondere: formelle Rechtsverweigerung) sowie auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 1 und 2 BV); Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung (Art. 177 StG, Art. 130 Abs. 2 DBG); Anforderungen an die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung (Art. 180 Abs. 2 StG, Art. 132 Abs. 3 DBG). Tritt die Veranlagungsbehörde auf die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht ein, beschränkt sich der Streitgegenstand in nachfolgenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren auf die Frage, ob die Einsprachebehörde den Nichteintretensentscheid zu Recht gefällt hat. Beschwerdeführerische Anträge, welche über die Frage hin-ausreichen, ob die Einsprachebehörde auf die Einsprache hätte eintreten müssen, sprengen den durch den Einspracheentscheid bestimmten Rahmen des Streitgegenstands. Sie sind daher unzulässig und von der Rechtsmittelinstanz nicht zu behandeln. Die aus dem rechtlichen Gehör abgeleiteten Verfahrensgarantien haben nur im Rahmen des Streitgegenstands Geltung; mitwirkungsbezogene Rechte der Parteien gelten damit nur in Bezug auf Fragen, die konkret in einem (Gerichts-)Verfahren zu beurteilen sind, vorliegend also solche betreffend die Eintretensfrage auf die Einsprache (zum Ganzen E. 3.2 und E. 3.3). Eine Ermessensveranlagung kommt zum Zuge, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können und der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren trotz Mahnung nicht erfüllt hat (E. 4.2). Bei der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung ist nachzuweisen, inwiefern Letztere von tatsächlichen Verhältnissen abweicht (qualifizierte Begründung). Die pauschale Bestreitung der Steuerschätzung, die blosser Bezeichnung einzelner Positionen als zu hoch oder die angebotene Nachlieferung einer Begründung vermögen nicht, den Unrichtigkeitsnachweis zu erbringen. Die nachträgliche Einreichung der bisher nicht vorgelegten Steuererklärung, wozu die säumige steuerpflichtige Person im Einsprache- und Rechtsmittelverfahren verpflichtet bleibt, bildet jedoch keine Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache, sofern die Begründung in anderer Form erbracht wird. Im Rahmen der Einsprache sind die notwendigen Beweismittel beizubringen oder zumindest anzubieten, wobei als solche Unterlagen ausscheiden, die bereits im Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren ohne Weiteres hätten eingereicht werden müssen bzw. können, wie namentlich die Steuererklärung samt Beilagen (E. 4.3) – (Verwaltungsgericht, B 2024/37)

Erwägungen

E. 1

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege; sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes; sGS 811.1, StG). Die Beschwerdeführerin, auf deren Rekurs im vorinstanzlichen Verfahren nicht eingetreten wurde, hat als Adressatin des angefochtenen Entscheids ein eigenes schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung und ist damit zur Beschwerde legitimiert (Art. 64 i.V.m. Art. 45 Abs. 1 VRP). Die Beschwerde gegen den Entscheid der Vorinstanz vom 18. Januar 2024 (gemäss Sendungsverfolgung zugestellt am 31. Januar 2024) ist mit Eingabe vom 1. März 2024 rechtzeitig erhoben worden (Art. 196 Abs. 1 StG) und erfüllt in formeller sowie inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 64 i.V.m. Art. 47 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

E. 2

Im Rahmen der Entscheidungsfindung muss sich das Verwaltungsgericht nicht mit jeder tatsächlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinandersetzen. Vielmehr kann es sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken und sich mit der Behandlung der relevanten Fragen und Streitpunkte begnügen (Präsidialentscheid VerwGE B 2024/65 vom 21. Mai 2024 E. 2 mit Verweis auf BGer 2C_469/2018 vom 6. Februar 2019 E. 8.5 und BGE 126 I 97 E. 2b; vgl. VerwGE B 2023/215 vom 29. November 2023 E. 1 am Ende). Demnach ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren nur auf die entscheidungswesentlichen Vorbringen bzw. Ausführungen der Verfahrensbeteiligten einzugehen, während solche, die am Ausgang dieses Verfahrens nichts zu ändern vermögen, nicht detailliert abzuhandeln sind.

E. 3

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst die Verletzung des Verbots der formellen Rechtsverweigerung als Teilgehalt des Anspruchs auf ein gerechtes Verfahren (Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft; SR 101, BV) und des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV).

E. 3.1

Im angefochtenen Entscheid stellte sich die Vorinstanz auf den Standpunkt, sie könne einzig über die Rechtmässigkeit des Nichteintretens entscheiden, da bei ihr der Einspracheentscheid vom 10. August 2022, mit dem der Beschwerdegegner auf die Einsprache der Beschwerdeführerin vom 9. Juni 2022 nicht eingetreten sei, angefochten sei. Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die Vorinstanz handle überspitzt formalistisch, indem sie sich lediglich auf die Prüfung des Nichteintretens beschränke und die restlichen Anträge unberücksichtigt lasse. Damit begehe sie eine formelle Rechtsverweigerung und verletze Art. 29 Abs. 1 BV, zumal der Beschwerdeführerin der Rechtsweg im Zusammenhang mit den anderen Anträgen komplett verwehrt werde. Durch die Nichtbeurteilung solcher Anträge mit dem Vorwand, der Beschwerdegegner sei auf die Einsprache nicht eingetreten, habe die Vorinstanz zudem gegen Art. 29 Abs. 2 BV verstossen. Die Argumentation der Vorinstanz, sie müsse nur überprüfen, ob der Beschwerdegegner zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten sei, bedeute im Umkehrschluss, dass jegliche Rechtsverletzung, die ausserhalb der Eintretensprüfung liege, legalisiert werde. Durch diese Vorgehensweise finde die Beschwerdeführerin kein Gehör. Dem aus dem Gehörsanspruch fliessenden Grundsatz, wonach die Behörde die jeweiligen Vorbringen tatsächlich höre, ernsthaft prüfe und in ihrer Entscheidung angemessen berücksichtige, sei somit im vorinstanzlichen

Verfahren nicht Genüge getan worden. Schliesslich handle die Vorinstanz willkürlich, wenn sie alle Anträge in pauschaler Weise ohne tiefergehende Würdigung nicht beurteile.

E. 3.2.1

Die Veranlagungsbehörde kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Ermessensveranlagung vornehmen (vgl. Art. 177 StG; eingehend hierzu E. 4.2.1 hiernach). Gegen die Veranlagungsverfügung kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen seit der Eröffnung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben (Art. 180 Abs. 1 StG). Die Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 180 Abs. 2 Satz 1 StG). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 180 Abs. 2 Satz 2 StG). Analoges regeln auf Bundesebene Art. 130 Abs. 2 und Art. 132 Abs. 1 und 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, DBG) sowie Art. 46 Abs. 3 und Art. 48 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; SR 642.14, StHG). Aus diesem Grund wird nachfolgend – soweit einschlägig – auf die Rechtsprechung und Literatur zum DBG bzw. StHG Bezug genommen.

Ist eine Instanz auf ein Rechtsmittel nicht eingetreten, beschränkt sich der Streitgegenstand für die nachfolgenden Instanzen auf die Frage, ob auf das Rechtsmittel hätte eingetreten werden müssen (BGer 9C_292/2024 vom 17. Juli 2024 E. 2). Der Einspracheentscheid steckt damit für den weiteren Verlauf des Verfahrens den äusseren Rahmen des Streitgegenstands ab, der im weiteren Instanzenzug nur noch eingeschränkt werden kann (SILVIA HUNZIKER/ARTHUR BRUNNER, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, in: StR 77/2022, S. 434 ff., 444; vgl. zum Begriff des Streit- bzw. Anfechtungsgegenstands im verwaltungs- gerichtlichen Verfahren BGE 144 II 359 E. 4.3). Tritt die Einsprachebehörde aus formellen Gründen auf die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht ein, führt dies dazu, dass sich der Streitgegenstand vor den Rechtsmittelinstanzen auf die Frage beschränkt, ob die Einsprachebehörde zu Recht nicht eingetreten ist (HUNZIKER/BRUNNER, a.a.O., S. 444, 447 f. mit Verweis unter anderem auf BGer 2C_882/2014 vom 13. April 2015 E. 1.2 [nicht publiziert in: BGE 141 II 182], 2C_504/2010 vom 22. November 2011 E. 2.5, 2C_463/2009 vom 21. Dezember 2009 E. 4.3). Die Rekursinstanz muss damit nur prüfen, ob die Einsprachebehörde den Nichteintretensentscheid zu Recht gefällt hat, wobei sich das Verwaltungsgericht in einem anschliessenden Beschwerdeverfahren ebenso auf eine solche Prüfung zu beschränken hat, wenn die Rekursinstanz den Nichteintretensentscheid bestätigt hat; ein darüber hinausgehender materiell-rechtlicher Entscheid ist dem Verwaltungsgericht in diesem Fall verwehrt (vgl. BGer 2A.39/2004 vom 29. März 2005 E. 5.2 am Ende mit weiteren Hinweisen; ROMAN BLÖCHLIGER, Die Einsprache gegen die Ermessenseinschätzung, in: StR 63/2008, S. 86 ff., 90 mit Hinweisen auf die bundegerichtliche Rechtsprechung sowie auf die Praxis der Steuerrekurskommissionen [heute: Steuerrekursgericht] und des Verwaltungsgerichts des Kantons ZH).

E. 3.2.2

Ist eine Instanz auf ein Rechtsmittel nicht eingetreten, beschränkt sich der Streitgegenstand für die nachfolgenden Instanzen auf die Frage, ob auf das Rechtsmittel hätte eingetreten werden müssen (BGer 9C_292/2024 vom 17. Juli 2024 E. 2). Der Einspracheentscheid steckt damit für den weiteren Verlauf des Verfahrens den äusseren Rahmen des Streitgegenstands ab, der im weiteren Instanzenzug nur noch eingeschränkt werden kann (SILVIA HUNZIKER/ARTHUR BRUNNER, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, in: StR 77/2022, S. 434 ff., 444; vgl. zum Begriff des Streit- bzw. Anfechtungsgegenstands im verwaltungs- gerichtlichen Verfahren BGE 144 II 359 E. 4.3). Tritt die Einsprachebehörde aus formellen Gründen auf die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht ein, führt dies dazu, dass sich der Streitgegenstand vor den Rechtsmittelinstanzen auf die Frage beschränkt, ob die Einsprachebehörde zu Recht nicht eingetreten ist (HUNZIKER/BRUNNER, a.a.O., S. 444, 447 f. mit Verweis unter anderem auf BGer 2C_882/2014 vom 13. April 2015 E. 1.2 [nicht publiziert in: BGE 141 II 182], 2C_504/2010 vom 22. November 2011 E. 2.5, 2C_463/2009 vom 21. Dezember 2009 E. 4.3). Die Rekursinstanz muss damit nur prüfen, ob die Einsprachebehörde den Nichteintretensentscheid zu Recht gefällt hat, wobei sich das Verwaltungsgericht in einem anschliessenden Beschwerdeverfahren ebenso auf eine solche Prüfung zu beschränken hat, wenn die Rekursinstanz den Nichteintretensentscheid bestätigt hat; ein darüber hinausgehender materiell-rechtlicher Entscheid ist dem Verwaltungsgericht in diesem Fall verwehrt (vgl. BGer 2A.39/2004 vom 29. März 2005 E. 5.2 am Ende mit weiteren Hinweisen; ROMAN BLÖCHLIGER, Die Einsprache gegen die Ermessenseinschätzung, in: StR 63/2008, S. 86 ff., 90 mit Hinweisen auf die bundegerichtliche Rechtsprechung sowie auf die Praxis der Steuerrekurskommissionen [heute: Steuerrekursgericht] und des Verwaltungsgerichts des Kantons ZH).

E. 3.2.3

Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist. Art. 29 Abs. 1 BV gewährleistet die ordnungsgemässe Anwendung des B

im Einzelfall anwendbaren Verfahrensrechts, indem im Rahmen der Beurteilung einer formellen Rechtsverweigerung geprüft wird, ob das einschlägige Verfahrensrecht (mit Einbezug des Verfassungs- und Konventionsrechts, vgl. BGE 127 I 133, 131 I 455) unter dem Gesichtswinkel des Eintretens oder Nichteintretens auf eine Eingabe korrekt gehandhabt wurde (GEROLD STEINMANN/BENJAMIN SCHINDLER/DAMIAN WYSS, in: Ehrenzeller/Egli/Het- tich/Hongler/Schindler/Schmid/Schweizer [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 4. Aufl., 2023, Rz. 31 zu Art. 29 mit weiteren Hinweisen). Eine formelle Rechtsverweigerung ist zu bejahen, wenn die Behörde auf eine Eingabe zu Unrecht nicht eintritt oder eine solche ausdrücklich bzw. stillschweigend nicht an die Hand nimmt und behandelt, obwohl sie dazu verpflichtet wäre. Fehlen aber die prozessualen Voraussetzungen für eine materielle Behandlung einer Eingabe oder Beschwerde, steht der Anspruch auf ein gerechtes Verfahren einem Nichteintretensentscheid nicht entgegen (namentlich STEINMANN/SCHINDLER/WYSS, a.a.O., Rz. 30 und 32 zu Art. 29, je mit umfangreichen Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Als besondere Form der Rechtsverweigerung liegt überspitzter Formalismus vor, wenn eine prozessuale Formenstrenge als exzessiv erscheint und die strikte Anwendung von Formvorschriften durch keine schutzwürdigen Interessen gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder verhindert (neben vielen anderen VerwGE B 2024/14 vom 12. August 2024 E. 7.3 mit weiteren Hinweisen; BGE 149 II 12 E. 3.3.1; vgl. BGE 145 I 201 = Pra 108 [2019] Nr. 118 E. 4.2.1, 142 I 10 E. 2.4.2; STEINMANN/SCHINDLER/WYSS, a.a.O., Rz. 39 zu Art. 29).

E. 3.3.1

Vorliegend ist der Beschwerdegegner mit Einspracheentscheid vom 10. August 2022 auf die Einsprache der Beschwerdeführerin vom 9. Juni 2022 infolge Fehlens der Gültigkeitsvoraussetzungen gemäss Art. 180 Abs. 2 StG bezüglich der Einsprachebegründung (ausführlich zu den Voraussetzungen vgl. E. 4.3.1 hiernach) nicht eingetreten (vgl. act. 6/I/11, Ziff. 5); siehe hierzu auch die Ausführungen der Vorinstanz in E. 4.1.1 hiernach). Mit diesem Entscheid wurde der Streitgegenstand des vorinstanzlichen Rekursverfahrens (vgl. Art. 194 Abs. 1 StG) sowie des vorliegenden Beschwerdeverfahrens (vgl. Art. 196 Abs. 1 StG) umrissen. Im Lichte der vorerwähnten Rechtsprechung und Literatur (vgl. E. 3.2.2 hiervor) ist daher der Auffassung der Vorinstanz beizupflichten, sie habe lediglich über die Rechtmässigkeit des Nichteintretens zu befinden und nicht (auch) auf die anderen von der Beschwerdeführerin im Rekurs gestellten Anträge (vgl. hierzu im Einzelnen Sachverhalt Bst. D.b hiervor) einzugehen, zumal diese Anträge den durch den Einspracheentscheid bestimmten Rahmen des Streitgegenstands sprengen. Soweit die Anträge der Beschwerdeführerin über die Frage hinausreichen, ob der Beschwerdegegner auf ihre Einsprache hätte eintreten B 2024/37 7/16

müssen bzw. ob die Vorinstanz das verfügte Nichteintreten zu Recht geschützt hat, sind sie daher unzulässig. Dass die Vorinstanz ihre Prüfung auf die Frage der Rechtmässigkeit des Nichteintretens auf die Einsprache der Beschwerdeführerin begrenzte und in der Folge nicht auf die weiteren im Rekurs gestellten Anträge eintrat, ist demnach nicht zu beanstanden.

E. 3.3.2

Aufgrund des soeben Ausgeführten zielt die Beschwerdeführerin an der Sache vorbei, wenn sie eine formelle Rechtsverweigerung bzw. die Missachtung des Verbots des über- spitzten Formalismus moniert. Denn das Vorgehen der Vorinstanz im Zusammenhang mit dem Nichteintreten auf die Einsprache steht im Einklang mit der einschlägigen Rechtspre- chung und Doktrin dazu. Der Anspruch auf ein gerechtes Verfahren nach Art. 29 Abs. 1 BV steht somit dem Nichteintretensentscheid des Beschwerdegegners bzw. dessen Bestäti- gung durch die Vorinstanz nicht entgegen, zumal die prozessualen Voraussetzungen für die materielle Behandlung der Einsprache nicht erfüllt waren (vgl. zum Ganzen E. 4.3 hier- nach) und die Vorinstanz folgerichtig ihre Prüfung zu Recht auf diese Frage beschränkte. Unter diesen Umständen kann von einem Verstoss gegen Art. 29 Abs. 1 BV nicht die Rede sein.

E. 3.3.3

Was die gerügte Verletzung von Art. 29 Abs. 2 BV anbelangt, ist sodann festzuhalten, dass die einzelnen durch diese Bestimmung grundrechtlich abgesicherten Verfahrensgarantien (vgl. hierzu im Detail statt vieler REGINA KIENER/WALTER KÄLIN/JUDITH WYTTENBACH, Grund- rechte, 3. Aufl., 2018, § 41 Rz. 1 ff.) naturgemäss in einem (Gerichts-)Verfahren nur im Rahmen des Streitgegenstands Geltung haben können. Das durch den Anspruch auf recht- liches Gehör gewährleistete Recht der Verfahrensparteien auf effektive Mitwirkung ist auf die Entscheidungsfindung im Einzelfall ausgerichtet und aktualisiert sich damit notwendiger- weise nur im Zusammenhang mit konkreten Fragen, die in einem bestimmten Verfahren zu beurteilen sind. Somit galten die mitwirkungsbezogenen Rechte der Beschwerdeführerin lediglich mit Blick auf die Eintretensfrage, da nur diese Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens bildete (vgl. E. 3.3.1 hiervor). Folglich beruft sich die Beschwerdeführerin zu Unrecht auf eine Verletzung der in Art. 29 Abs. 2 BV statuierten prozeduralen Garantien im vorinstanzlichen Verfahren. Der Vorinstanz kann entgegen der Auffassung der Beschwer- deführerin keine Gehörsverletzung – und damit umso weniger ein Verstoss gegen das Will- kürverbot (Art. 9 BV; zum Inhalt des Willkürverbots siehe anstatt vieler BGE 148 I 271 E. 2.1, 137 I 1 E. 2.4) – vorgeworfen werden.

E. 4

Sodann wendet die Beschwerdeführerin ein, die Vorinstanz handle willkürlich und verstosse B 2024/37 8/16

gegen die einschlägige Gesetzgebung und Rechtsprechung betreffend die formellen Anfor- derungen an die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung, wenn sie die Meinung vertrete, die Einsprache der Beschwerdeführerin habe diese Anforderungen nicht erfüllt.

E. 4.1.1

Die Vorinstanz hielt in ihrem Entscheid im Wesentlichen fest, die Einsprache der Beschwer- deführerin habe den gesetzlichen Anforderung nicht genügt. Der Beschwerdegegner sei mit Recht davon ausgegangen, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung sei nicht nachgewiesen worden, weshalb er auf die Einsprache nicht eingetreten sei. Zwar be- hauptete die Beschwerdeführerin zutreffend, mit der Einsprache müsse nicht zwingend die Steuerklärung nachgereicht werden, sondern könne ein entsprechendes Beweisangebot die Prozessvoraussetzungen bereits erfüllen. Allerdings habe sie als Beweisangebot Un- terlagen offeriert, die erst noch hätten erstellt werden müssen. Überdies handle es sich bei den angebotenen Dokumenten (Steuererklärung 2020,

Jahresrechnung 2020, Leistungs- nachweis Organe, Kontokorrentblätter) nicht um «allfällige Beweismittel» i.S.v. Art. 180 Abs. 2 StG, weshalb das entsprechende Beweisangebot nicht ausreiche, um die gesetzli- chen Vorgaben zu erfüllen. Weiter habe die Beschwerdeführerin nicht dargetan, in welchem Umfang die Ermessensveranlagung von den tatsächlichen Steuerwerten abweiche. Zudem genüge ein pauschaler Verweis, insbesondere auf inexistente Unterlagen, zur Begründung der offensichtlichen Unrichtigkeit der Steuerveranlagung nicht. Sodann erscheine der er- messensweise vom Beschwerdegegner festgelegte steuerbare Reingewinn nachvollzieh- bar und schlüssig, zumal dabei der Kauf- bzw. Verkaufspreis der Liegenschaft und die jähr- lichen buchhalterischen Abschreibungen berücksichtigt worden seien. Ausserdem habe der Beschwerdegegner noch einen zusätzlichen Abzug aus Steuerrückstellung 2020 gewährt. Im Übrigen habe die Beschwerdeführerin die Steuererklärung im Rekursverfahren nach wie vor nicht eingereicht. Insgesamt sei es ihr daher nicht gelungen, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung substantiiert darzulegen.

E. 4.1.2

Dagegen wendet die Beschwerdeführerin ein, sie habe in der Einsprache festgehalten, die Veranlagungsverfügung sei offensichtlich unrichtig und aufzuheben, da die veranlagten Steuerwerte wesentlich von den tatsächlichen Werten gemäss der noch einzureichenden Steuererklärung abwichen. Ausser aus dem Verkauf ihrer einzigen Immobilie im Jahr 2020 habe die Beschwerdeführerin keinerlei weitere Einnahmen oder Erträge, auch keine Mieterträge, erzielt. Hierfür könne auf erstes Verlangen der Kaufvertrag vorgelegt werden. Somit seien die veranlagten Steuerwerte erheblich zu hoch. Zudem sei die in der Ermessens- B 2024/37 9/16

veranlagungsverfügung unter dem Titel «Abweichung gegenüber Selbstdeklaration» aufgeführte Aufrechnung in Höhe von CHF 201'730 als geldwerte Leistung an den Geschäftsführer nicht nachvollziehbar bzw. ungenügend begründet, was einer zweifachen Versteuerung des gleichen Steuersubstrats entspreche. Laut der Beschwerdeführerin ist ferner eine angefochtene Ermessenveranlagung nach der Rechtsprechung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen, wenn die bisher vorhan- dene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts mit Hilfe einer substantiierten Sachdarstel- lung und von Beweismitteln vollständig beseitigt und die Steuerfaktoren ermittelt werden könnten. Der Steuerpflichtige könne aber auch dartun, die Veranlagung sei offensichtlich übersetzt. Dazu habe sich er beweisrechtlich zu allen ermessensweise festgesetzten Steu- erfaktoren zu äussern. Dabei müsse es für das Eintreten auf die Einsprache genügen, wenn die Sachdarstellung und die eingereichten oder zumindest angebotenen Beweismittel ge- eignet seien, den bislang ungewissen Sachverhalt oder die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzung nachzuweisen. Ob der Unrichtigkeitsnachweis effektiv gelinge, sei erst im Rah- men der materiellen Einspracheprüfung zu beurteilen. Zwar würden die formellen Anforde- rungen an die Einsprachebegründung rechtsprechungsgemäss in der Regel mittels Einrei- chung der Steuererklärung erfüllt. Da aber Sachurteilsvoraussetzung nur die Einsprachebe- gründung, nicht aber die eingereichte Steuererklärung sei, sei es dem Steuerpflichtigen nicht verwehrt, seine Einsprache auf eine andere, gleichwertige Weise zu begründen. Dies gelte umso mehr, wenn der Steuerpflichtige nicht die Rückkehr in das ordentliche Verfah- ren, sondern lediglich eine Korrektur der seiner Ansicht nach offensichtlich unrichtigen Schätzung anstrebe. Die Beschwerdeführerin habe ausdrücklich und substantiiert mitge- teilt, dass ausser dem Liegenschaftsverkauf keine weiteren Einnahmen vorhanden gewe-

sen seien. Damit sei den formellen Anforderungen an die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung Genüge getan, zumal die Beschwerdeführerin ausdrücklich angeboten habe, den Kaufvertrag, die Steuererklärung und Jahresrechnung sowie den Leistungsnachweis Organe und die Kontokorrentblätter einzureichen.

E. 4.2

Vorab ist kurz auf die Frage einzugehen, ob der Beschwerdegegner berechtigt war, die Beschwerdeführerin nach Ermessen zu veranlagern, was unter den Parteien nicht umstritten ist.

E. 4.2.1

Die Veranlagungsbehörde nimmt die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn Steuerfaktoren oder Steuersubstrat mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können oder der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten trotz Mah-B 2024/37 10/16

nung nicht erfüllt hat. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 177 StG; vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 46 Abs. 3 StHG). Bei der Ermessensveranlagung handelt es sich um eine besondere Art der Sachverhaltsermittlung durch Schätzung, welche zum Zuge kommt, wenn ein Untersuchungsnottstand besteht, d.h. wenn die Steuerfaktoren nicht nachgewiesen werden bzw. nicht nachgewiesen werden können (statt vieler BGer 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.2). In materieller Hinsicht ist stets entscheidend, dass der Sachverhalt objektiv nicht abklärbar und ungewiss ist bzw. die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können (VerwGE B 2023/230, B 2023/231 vom 14. März 2024 E. 3.1 mit Verweis insbesondere auf BGer 2C_509/2019 vom 3. Oktober 2019 E. 4.5; anstatt vieler BGer 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.2), wobei ein Verschulden des Steuerpflichtigen nicht erforderlich ist (namentlich BGer 2C_890/2018 vom 18. September 2019 E. 4.1). In formeller Hinsicht wird verlangt, dass der Steuerpflichtige formrichtig zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten aufgefordert und gemahnt wurde (HUNZIKER/BRUNNER, a.a.O., S. 437; ausführlich zum Begriff der Mahnung und zu den entsprechenden Anforderungen BGer 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.2 am Ende).

E. 4.2.2

Die Beschwerdeführerin wurde wiederholt und unter Hinweis auf die Säumnisfolgen samt Androhung einer Ermessensveranlagung gemahnt, die Steuererklärung 2020 samt Beilagen ein- bzw. nachzureichen. Zudem wurde sie wegen Verletzung von Verfahrenspflichten in Anwendung von Art. 247 StG mehrfach gebüsst (vgl. zum Ganzen Sachverhalt Bst. B hiervor; act. 7/20/I/5, 7/20/I/6 [1. und 2. Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung], act. 7/20/II/4 – 7/20/II/6 [Bussenverfügungen]). Nachdem die Beschwerdeführerin auch der letzten Aufforderung innert (insgesamt mehr als ein Jahr erstreckter) Frist keine Folge leistete, war der Beschwerdegegner – wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zutreffend festhielt (vgl. act. 2, a.a.O., E. 2e) – gestützt auf Art. 177 StG ohne Weiteres berechtigt, sie nach Ermessen zu veranlagern.

E. 4.3

Sodann ist zu prüfen, ob die Vorinstanz den Nichteintretensentscheid des Beschwerdegegners zu Recht bestätigt hat.

E. 4.3.1

Eine Ermessensveranlagung kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten; die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 180 Abs. 2 StG; vgl. auch Art. 132 Abs. 3 DBG; Art. 48 Abs. 2 StHG; zur Nichtigkeit von Ermessensveranlagungen vgl. HUNZIKER/BRUNNER, a.a.O., S. 451 ff.). Eine B 2024/37 11/16

Ermessensveranlagung bzw. die darin enthaltene Schätzung kann mithin nicht auf Angemessenheit, sondern nur eingeschränkt auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüft werden. Bei der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung wird eine qualifizierte Begründung verlangt, die den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellt (zum Untersuchungsnotstand vgl. E. 4.2.1 hiervor). Es ist nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht. Die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts ist mit umfassendem Unrichtigkeitsnachweis zu beseitigen. In der Begründung der Einsprache ist daher der Sachverhalt in substantiiertes Weise darzulegen, und es sind die Beweismittel zu nennen. Dabei handelt es sich um eine Prozessvoraussetzung (Gültigkeitserfordernis), deren Fehlen das Nichteintreten auf die Einsprache zur Folge hat (vgl. zum Ganzen VerwGE B 2023/230, B 2023/231 vom 14. März 2024 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen, B 2022/38, B 2022/39 vom 20. Oktober 2022 E. 3.2 mit Literaturhinweis; statt vieler BGer 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.3 mit Verweis auf BGE 131 II 548 E. 2.3, 123 II 552 = Pra 87 [1998] Nr. 151 E. 4c; MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, Art. 132 DBG, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkten Bundessteuer [DBG], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl., 2022, Rz. 34 zu Art. 132 mit Hinweisen auf weitere Rechtsprechung; siehe auch BLÖCHLIGER, a.a.O., S. 88). Für den geforderten umfassenden Unrichtigkeitsnachweis reicht es nicht aus, die Einschätzung der Steuerbehörde bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen. Vielmehr wird der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen müssen, um die Einsprache genügend begründen zu können (neben vielen anderen BGer 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.3, 2C_579/2008 vom 29. April 2009 E. 2.1, je mit Hinweisen). Das Nachreichen der bisher nicht vorgelegten (vollständig ausgefüllten) Steuererklärung, wozu die säumige steuerpflichtige Person im Einsprache- und Rekursverfahren verpflichtet bleibt (vgl. BGE 131 II 548 E. 2.3; BGer 2C_203/2011, 2C_204/2011 vom 22. Juni 2011 E. 3.1), bildet jedoch keine Gültigkeitsvoraussetzung der Einsprache, sofern die Begründung in anderer Form erbracht wird. Innerhalb der Einsprachefrist sind bloss (aber immerhin) die notwendigen Beweismittel beizubringen oder zumindest anzubieten. An das Beweisangebot werden dabei strenge Anforderungen gestellt: Es muss eindeutig und unmissverständlich sein und die angebotenen Beweismittel müssen zudem genau bezeichnet werden (vgl. zum Ganzen VerwGE B 2023/230, B 2023/231 vom 14. März 2024 E. 4.1 mit Hinweisen; ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., Rz. 35a zu Art. 132 mit umfangreichen Hinweisen auf die bundesgerichtliche Praxis, unter anderem auf BGer 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.3 und 2C_36/2017, 2C_37/2017 vom 30. Januar 2017 E. 2.2.3 f.). Die Beweismittel müssen nicht zwingend der Einspracheschrift B 2024/37 12/16

beigelegt werden, sondern es ist bei entsprechendem Beweisangebot Sache der Einsprachebehörde, die angebotenen Beweise einzuverlangen. Wird der angebotene Beweis

dann aber trotz entsprechender Aufforderung nicht eingereicht, hat dies das Nichteintreten auf die Einsprache zur Folge (zum Ganzen BGer 2C_504/2010 vom 22. November 2011 E. 2.3 mit Hinweisen; VerwGE B 2023/230, B 2023/231 vom 14. März 2024 E. 4.1 am Ende mit Literaturhinweis).

E. 4.3.2

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Veranlagungsverfügung sei offensichtlich unrichtig, weil die veranlagten Steuerwerte wesentlich von der tatsächlichen Werten gemäss der noch einzureichenden Steuererklärung abweichen würden; somit seien die veranlagten Steuerwerte erheblich zu hoch (act. 7/6/I/10 [Einsprache], Rz. 9; vgl. act. 1 [Beschwerde], Rz. 10; vgl. E. 4.1.2 hiervor). Hierzu ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass sich die Beschwerdeführerin nicht dazu äusserte, in welchem Umfang die Ermessensveranlagung von den tatsächlichen Verhältnissen abweiche. Vielmehr bot sie in ihrer Einsprache bloss an, eine entsprechende Begründung nachzuliefern (vgl. act. 7/6/I/10, a.a.O., Rz. 9). Diese für einen späteren Zeitpunkt in Aussicht gestellte Stellungnahme reicht nicht aus, um den Anforderungen an die qualifizierte Begründung (vgl. hierzu soeben E. 4.3.1 hiervor) der Einsprache gerecht zu werden. Denn die Sachurteilsvoraussetzungen gemäss Art. 180 Abs. 2 StG sind innerhalb der dreissigtägigen Einsprachefrist (Art. 180 Abs. 1 StG; Verwirkungsfrist) zu erfüllen, ansonsten das materielle oder prozessuale Recht insgesamt untergeht (vgl. BGer 2C_36/2017, 2C_37/2017 vom 30. Januar 2017 E. 2.2.2; BGer 2C_372/2016, 2C_374/2016 vom 7. Juni 2016 E. 3.3.1 mit weiteren Hinweisen). Demzufolge fehlt es unter den gegebenen Umständen an einer rechtsgenügenden Einsprachebegründung seitens der Beschwerdeführerin.

E. 4.3.3

Die Beschwerdeführerin moniert, der Beschwerdegegner habe das gleiche Steuersubstrat zweifach veranlagt, indem er in der Ermessensveranlagungsverfügung eine geldwerte Leistung in Höhe von CHF 201'730 gegenüber ihrem Geschäftsführer aufgerechnet habe (act. 7/6/I/10, a.a.O., Rz. 9; vgl. act. 1, a.a.O., Rz. 10; vgl. E. 4.1.2 hiervor). Aus den Akten geht jedoch hervor, dass diese Aufrechnung mit einem Abzug in gleicher Höhe (CHF 201'730) ausgeglichen und damit im Rahmen der Bestimmung des zu veranlagenden Steuersubstrats nicht berücksichtigt wurde (vgl. act. 7/6/I/9 [Veranlagungsberechnung]). Wie die Vorinstanz in ihrem Entscheid ausführte, wurden bei der Festlegung des Gesamtsteuerbetrags nur der Kauf- bzw. Verkaufspreis des von der Beschwerdeführerin im Jahr 2006 erworbenen und im Jahr 2020 wieder veräusserten Grundstücks (CHF 290'000 bzw. CHF 440'000, vgl. act. 7/15/16, S. 7 und act. 7/15/17, S. 6 f. [Grundstückkaufverträge]; vgl. auch Sachver- B 2024/37 13/16

halt Bst. A.b hiervor) sowie die für Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser geltenden jährlichen Abschreibungen auf dem Buchwert des erwähnten Grundstücks (Normalabschreibungssatz: 1.5 %, vgl. St. Galler Steuerbuch, Abschreibungen und Ausgleichszuschläge auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, StB 41 Nr. 2 Ziff. 1; act. 7/20/II/10 [Abschreibungsberechnungen für die Periode 2007 – 2020]) berücksichtigt. Konkret wurde also der ursprüngliche Kaufpreis von CHF 290'000 um die erwähnten jährlichen Abschreibungen auf CHF 238'270 reduziert, sodass beim Verkaufspreis von CHF 440'000 ein buchhalterischer Gewinn von CHF 201'730 resultierte. Überdies gewährte der Beschwerdegegner einen zusätzlichen Abzug (CHF 30'000) aus Steuerrückstellung 2020. Daraus resultierte ein steuerbarer Reingewinn von CHF 171'730 (vgl. zum

Ganzen act. 7/6/I/7 und act. 7/6/I/8 [Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung], act. 7/6/I/9)). Dieser entspricht daher der vorliegenden Aktenlage und erscheint damit als sachlich begründet und nachvollziehbar. Weshalb die Beschwerdeführerin darauf beharrt auszuführen, dass sie ausser dem Liegenschaftsverkauf keine weiteren Einnahmen (auch keine Mieterträge) erzielt habe (vgl. act. 7/6/I/10, a.a.O., Rz. 9; act. 1, a.a.O., Rz. 10, 15), leuchtet nicht ein, zumal neben dem Reingewinn aus dem Grundstückverkauf keine anderen Einnahmen in die Berechnung des Steuersubstrats einfließen. Nach dem Gesagten ist aufgrund der konkreten Umstände entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht ersichtlich, dass die veranlagten Steuerwerte wesentlich von den tatsächlichen Werten abweichen bzw. sie erheblich zu hoch sind. Mithin ist ebenfalls nicht erkennbar, inwiefern die nach (pflichtgemässen) Ermessen vom Beschwerdegegner vor- genommene Veranlagung als offensichtlich unrichtig zu taxieren wäre.

E. 4.3.4

Was die in der Einsprache (vgl. act. 7/6/I/10, a.a.O., Rz. 9; vgl. act. 1, a.a.O., Rz. 16) zur Nachreichung angebotenen – nach wie vor nicht eingereichten – Beweismittel, nämlich Steuererklärung 2020, Jahresrechnung 2020, Leistungsnachweis Organe und Kontokorrentblätter, anbelangt, ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass solche Dokumente bereits im Veranlagungsverfahren einzureichen gewesen wären (vgl. Art. 168 Abs. 1 und 2, Art. 169 Abs. 2 und Art. 170 Abs. 2 StG). Damit stellen sie keine «allfällige[n] Beweismittel» i.S.v. Art. 180 Abs. 2 Satz 2 StG (bzw. Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG) dar. Denn diese Bestimmung meint nicht Unterlagen, die (wie insbesondere die Steuererklärung samt Beilagen) ohnehin Gegenstand der Mitwirkungspflicht bilden und folglich mit der Einsprache ohne Weiteres hätten eingereicht werden können bzw. müssen. Vielmehr muss es sich dabei um weitere Beweismittel handeln, die das Streitverhältnis zu beeinflussen vermögen, wie etwa der Antrag, es sei eine Bücheruntersuchung vorzunehmen (VerwGE B 2023/230, B 2023/231 vom 14. März 2024 E. 4.2 mit Verweis auf BGer 2C_30/2017 vom 10. Mai 2017 E. 2.3.3; vgl. z.B. ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., Rz. 36b zu Art. 132; ferner BLÖCHLIGER, a.a.O., B 2024/37 14/16

S. 91). Aus diesem Grund hat die Beschwerdeführerin mit ihrer Beweisofferte den Anforderungen an die Nennung von (allfälligen) Beweismitteln i.S.v. Art. 180 Abs. 2 StG nicht Genüge getan. Dass die Vorinstanz in der Folge das blosse Beweisangebot der Beschwerdeführerin als unzureichend erachtete und unter diesem Gesichtspunkt das Nichteintreten des Beschwerdegegners auf die Einsprache der Beschwerdeführerin schützte, ist daher nicht zu beanstanden.

E. 4.3.5

Daran vermag die von der Beschwerdeführerin im Rekursverfahren geltend gemachte Arbeitsunfähigkeit (60 %) ihres Geschäftsführers nichts zu ändern. Im Gegenteil ist der Ansicht der Vorinstanz zuzustimmen, der Geschäftsführer habe ab Februar 2021 trotz partieller (fachärztlich bestätigter) Arbeitsunfähigkeit während zwei Tagen wöchentlich arbeiten können, weshalb nicht nachzuvollziehen sei, warum er auf die verschiedenen Mahnschreiben und Bussen des Beschwerdegegners nicht reagiert und keine Steuerklärung eingereicht bzw. zu diesem Zweck (erwartungswidrig) keinen Vertreter bestellt habe (vgl. zum Ganzen act. 2, a.a.O., E. 2c und E. 3c). So wäre der Beschwerdeführerin bzw. deren Geschäftsführer grundsätzlich zumutbar gewesen, die anlässlich des Veranlagungsverfahrens unterlassenen Mitwirkungshandlungen im Einspracheverfahren nachzuholen (vgl. auch

ähnlich VerwGE B 2023/230, B 2023/231 vom 14. März 2024 E. 3.2; betr. Kooperationsgrundsatz bzw. Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen vgl. Art. 168 ff. StG; Art. 124 ff. DBG; HUNZIKER/BRUNNER, a.a.O., S. 435 f., 438 f.). Diesem Aspekt ist konsequent im Rahmen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulasten der Beschwerdeführerin Rechnung zu tragen, wonach auf die Einsprache einer steuerpflichtigen Person nicht einzutreten ist, die nach Ermessen veranlagt wurde und mit der Einsprache die unterlassenen Mitwirkungshandlungen nicht nachholt, obschon ihr das möglich gewesen wäre (BGer 2C_404/2019 vom 29. Januar 2020 E. 2.3 am Ende; ferner BGer 2C_620/2007, 2C_621/2007 vom 2. Juli 2008 E. 2.1).

E. 4.3.6

Zusammenfassend hat die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen für die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung gemäss Art. 180 Abs. 2 StG (Einsprachebegründung und Beweismittelangebot) nicht erfüllt, weshalb der Beschwerdegegner zu Recht auf ihre Einsprache nicht eingetreten ist.

E. 5

Im Ergebnis erweist sich das Vorgehen der Vorinstanz als rechtmässig. Ihr Abweisungsentscheid vom 18. Januar 2024 verstösst nicht gegen die von der Beschwerdeführerin angeführten Verfassungsbestimmungen (vgl. zum Ganzen E. 3 hiervor) und begründet weder B 2024/37 15/16

eine Verletzung der anwendbaren kantonalen Gesetzgebung noch der einschlägigen Rechtsprechung (vgl. zum Ganzen E. 4.3 hiervor). Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 6.1

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die amtlichen Kosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Mit der Entscheidegebühr wird der Aufwand des Gerichts als Pauschale abgegolten (Art. 4 Abs. 1 der Gerichtskostenverordnung; sGS 941.12, GKV). Im vorliegenden Fall erscheint eine Entscheidegebühr in Höhe von CHF 1'500 als angemessen (Art. 4 Abs. 2 i.V.m. Art. 7 Ziff. 222 GKV). Dieser Betrag ist mit dem von der Beschwerdeführerin in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss beglichen.

E. 6.2

Zufolge Unterliegens hat die (anwaltlich vertretene) Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten (Art. 98 und Art. 98bis VRP). Als Vorinstanz steht dem Staat ebenfalls grundsätzlich kein Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung zu. Gleiches gilt auch für den Beschwerdegegner als erstverfügende Behörde (vgl. im Detail URS PETER CAVELTI/THOMAS VÖGELI, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen – dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl., 2003, Rz. 825 ff., insbesondere Rz. 825 und 827 mit weiteren Hinweisen; VerwGE B 2024/36 vom 24. September 2024 mit Verweis auf ARMIN LINDER, in: Rizvi/Schindler/Cavelti, [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege [VRP], Praxiskommentar, 2020, Rz. 20 zu Art. 98bis mit Hinweisen; VerwGE B 2023/230, B 2023/231 vom 14. März 2024 E. 5.3). Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Für das Beschwerdeverfahren werden amtliche Kosten in Höhe von CHF 1'500 erhoben. Diese werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem in

gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss beglichen. 3. Es werden keine ausseramtlichen Kosten entschädigt. B 2024/37 16/16

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