



9C_213/2024

Urteil vom 28. Juni 2024

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, Steinbruchstrasse 18, 7001 Chur,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Graubünden und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2021
und 2022,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 27. Februar 2024
(A 23 46).

Erwägungen:

1.

1.1. Die A. _____ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) wurde im Januar 2001 ins Handelsregister eingetragen und hat seit dem 20. Juli 2005 statutarischen Sitz in U. _____/GR. In den hier interessierenden Steuerperioden 2021 und 2022 hatte sie Aktien der B. _____ AG mit letztem Sitz in V. _____/ZG aktiviert. Die Aktivierung belief sich auf Fr. 208'963.-. Wie dem Handelsregister zu entnehmen ist, wurde über die B. _____ AG im Januar 2010 der Konkurs eröffnet. Das Konkursverfahren wurde im November 2011 geschlossen und die Gesellschaft von Amtes wegen gelöscht.

1.2. Die Steuerpflichtige deklarierte in ihren Steuererklärungen zu den beiden Steuerperioden folgende Faktoren (je steuerbar und satzbestimmend) : Gewinn (nach Verlustverrechnung) Fr. -57'419.- (2021) bzw. Fr. -55'571.- (2022); Kapital Fr. 107'415 (2021) bzw. Fr. -40'737.- (2022). Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (KSTV/GR; nachfolgend: die Veranlagungsbehörde) setzte den steuerbaren und satzbestimmenden Gewinn zu den Steuerperioden 2021 und 2022 mit Veranlagungsverfügungen vom 23. August 2023 je auf Fr. 0.- fest. Im Bereich der Kapitalsteuer bildete die Veranlagungsbehörde in der Steuerbilanz eine Minusreserve von Fr. 208'963.- ("nicht werthaltige Aktien B. _____ AG [Konto 1319]"). Dadurch ergab sich ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 12'598.- (2021) bzw. Fr. 12'338.- (2022). Entsprechend fiel in beiden Steuerperioden die Mindeststeuer an, die je Fr. 393.- betrug. Die Veranlagungsbehörde begründete dies damit, dass die Wertschriften spätestens mit dem Abschluss des Konkursverfahrens am 14. November 2011 wertlos geworden seien und sogleich einer Wertberichtigung hätten unterzogen werden müssen. Die fortbestehende Aktivierung sei demzufolge handelsrechtswidrig. Da die Frist für die ordentliche Verlustverrechnung von sieben Jahren verstrichen sei, komme eine

gewinnschmälernde Berücksichtigung der Wertberichtigung in den Steuerperioden 2021 und 2022 nicht mehr infrage, schloss die Veranlagungsbehörde.

1.3. Dagegen erhob die Steuerpflichtige am 19. September 2023 Einsprache. Mit Blick auf die Nullveranlagung trat die Veranlagungsbehörde auf die Einsprachen nicht ein (Einspracheentscheid vom 27. September 2023).

1.4. Gegen den Nichteintretensentscheid gelangte die Steuerpflichtige am 31. Oktober 2023 an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden. Sie ersuchte in Bezug auf die Steuerbilanz der Steuerperiode 2021 um "Zurückbuchung" der Minusreserve von Fr. 208'963.15 und um Aufhebung der Einspracheentscheide zu den Steuerperioden 2021 und 2022. Mit Urteil A 23 46 vom 27. Februar 2024 trat das Verwaltungsgericht auf die Sache nicht ein, da die Steuerpflichtige über kein schutzwürdiges Interesse an der Beseitigung der Minusreserve verfüge.

1.5. Mit Eingabe vom 19. April 2024 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, in Aufhebung des angefochtenen Urteils vom 27. Februar 2024 sei die Minusreserve von Fr. 208'963.15 zurückzubuchen und die Einspracheentscheide zu der direkten Bundessteuer und den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Graubünden, Steuerperioden 2021 und 2022, seien aufzuheben. Eventualiter sei die Sache - aufgrund des verweigerten rechtlichen Gehörs - an das Verwaltungsgericht zurückzuweisen. Subeventualiter seien die "Verjährungsfristen (d.h. die Veranlagungsverjährung und die Bezugsverjährung) zu wahren". Die Steuerpflichtige will den Sachverhalt "präzisiert" haben, was die streitbetroffenen Aktien und die Funktion eines Mitglieds des Verwaltungsrats angeht. Sie erklärt, man habe sich entschlossen, die Aktien aufgrund eines "Interessenkonflikts wegen dem Bankmandat" "auf die [Steuerpflichtige] zu buchen", wobei die Finanzierung durch den seinerzeitigen Verwaltungsratspräsidenten erfolgt und das "Verlustrisiko bei ihm" verblieben sei. Die Aktien seien weiterhin werthaltig, zumal eine Forderung gegenüber einer Drittperson bestehe, die strafrechtlich verurteilt worden sei (wegen einer Reihe von Vermögensdelikten). Zudem hätte die Aktivierung der Aktien "jederzeit verrechnet werden können", da die "Finanzierung des Aktienbestandes" passiviert gewesen sei. Die Verrechnung sei am 8. Februar 2024 erfolgt und habe einen Saldo zugunsten der Steuerpflichtigen von Fr. 48'853.53 hervorgerufen. Dies habe die Vorinstanz gehörsverletzend übersehen. Schliesslich beruft die Steuerpflichtige sich auf die eingetretene Verjährung.

1.6. Das Bundesgericht hat von einem Schriftenwechsel abgesehen.

2.

2.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheit sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

Ergänzend ist Folgendes festzustellen: Der Vorinstanz lag ein Nichteintretensentscheid der Veranlagungsbehörde (als Einsprachebehörde) vor. Tritt eine Behörde auf ein Rechtsmittel nicht ein, so hat die rechtsunterworfenen Person, auf deren Eingabe nicht eingetreten wurde, ein schutzwürdiges Interesse daran, dass die übergeordnete Instanz den angefochtenen Nichteintretensentscheid auf seine Rechtmässigkeit überprüft. Im Verfahren vor der Beschwerdeinstanz beschränkt der Streitgegenstand sich diesfalls auf die Frage, ob die nichteintretende Instanz auf das Rechtsmittel hätte eintreten müssen. Eine weitergehende, auf materiellrechtliche Fragen ausgerichtete Beurteilung (hier: insbesondere Verjährung) geht indes über den Streitgegenstand hinaus und ist von vornherein ausgeschlossen (unter vielen: **BGE 149 IV 205** E. 1.4; **144 II 184** E. 1.1; **139 II 233** E. 3.2; **135 II 38** E. 1.2). Insoweit ist auf die vorliegende Beschwerde nicht einzutreten. Ebenso wenig einzutreten ist auf die gestellten Anträge, als um Aufhebung des Einspracheentscheids ersucht wird. Aufgrund des Devolutiveffekts der Beschwerde gilt der Einspracheentscheid inhaltlich als mitangefochten (**BGE 149 II 1** E. 4.7; **146 II 335** E. 1.1.2).

2.2. Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 149 I 109** E. 2.1).

2.3. Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 149 I 109** E. 2.1; **149 III 81** E. 1.3).

2.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 149 I 207** E. 5.5; **149 II 43** E. 3.5; **149 IV 57** E. 2.2; **149 V 108** E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 149 II 337** E. 2.3). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (**BGE 149 II 337** E. 2.3; **149 III 379** E. 7.3.2; **149 IV 57** E. 2.2). Das Bundesgericht kann sachverhaltsergänzend die Akten beiziehen (Art. 105 Abs. 2 BGG; **BGE 150 II 83** E. 7.5).

3.

3.1. Die Veranlagungsbehörde war auf die Einsprache nicht eingetreten, was sie mit der Nullveranlagung begründet hatte (vorne E. 1.3). In der Folge trat das Verwaltungsgericht - mit im wesentlich übereinstimmender Begründung - auf die Beschwerde gleichermassen nicht ein (vorne E. 1.4). Angesichts des Ausgangs des vorliegenden Verfahrens braucht nicht weiter darauf eingegangen zu werden, dass das kantonale Rechtsmittel abzuweisen gewesen wäre (vorne E. 2.1). Wie zu zeigen ist, hat es im bundesgerichtlichen Verfahren nämlich ohnehin zur Abweisung der Beschwerde zu kommen.

3.2.

3.2.1. Wer zur Beschwerde an das Bundesgericht berechtigt ist, muss sich am Verfahren vor allen kantonalen Vorinstanzen als Partei beteiligen können (Einheit des Verfahrens; Art. 111 Abs. 1 BGG). Daraus ergibt sich, dass die Legitimation im kantonalen Verfahren nicht enger gefasst sein darf als die Beschwerdebefugnis vor Bundesgericht (**BGE 149 I 146** E. 3.4.1; **149 I 153** E. 2.5; **149 V 49** E. 5.1). Folglich ist die Legitimation der Steuerpflichtigen, wie sie ihr im Einspracheverfahren zugekommen ist, unter dem Gesichtspunkt von Art. 89 BGG zu beurteilen. Da es um die Anwendung von Bundesrecht geht, kann das Bundesgericht dies frei prüfen (Art. 95 lit. a BGG; vorne E. 2.2).

3.2.2. Nach Art. 89 Abs. 1 BGG ist zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat, durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur an dessen Aufhebung oder Änderung hat. Von einem hinreichenden schutzwürdigen Interesse darf allgemein ausgegangen werden, falls durch die Gutheissung des Rechtsmittels ein ansonsten drohender praktischer materieller oder ideeller Nachteil abgewendet werden kann (**BGE 147 I 478** E. 2.2; **145 II 259** E. 2.3; **141 II 50** E. 2.1). Zu verlangen ist folglich, dass die Situation der beschwerdeführenden Person durch den Ausgang des Verfahrens überhaupt in rechtserheblicher Weise verbessert werden kann (**BGE 139 II 499** E. 2.2). Wenn selbst die Gutheissung des Rechtsmittels zu keinem anderen Ergebnis führen würde, kann kein rechtserhebliches Rechtsschutzinteresse vorliegen. Gleiches gilt, falls Rechtsfragen aufgeworfen werden, die im betreffenden Fall von keinerlei Bedeutung sind, oder wenn der beschwerdeführenden Person lediglich die Begründung einer Verfügung bzw. eines Entscheids missfällt (zum Ganzen: Urteil 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.2 mit zahlreichen Hinweisen).

3.2.3. Die Frage nach dem ausreichenden schutzwürdigen Interesse tatsächlicher oder rechtlicher, aktueller und praktischer Natur weist auch eine spezifisch abgaberechtliche Dimension auf. Die Frage kam in der jüngeren Vergangenheit insbesondere im Zusammenhang mit den so genannten *Nullveranlagungen* auf. Ergibt sich eine solche, fehlt es der steuerpflichtigen Person regelmässig an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte (**BGE 140 I 114** E. 2.4.1). Die Anfechtung wird erst möglich sein in der Steuerperiode, in welcher (wieder) ein steuerbarer Gewinn eintritt (**BGE 140 I 114** E. 2.4.4). Anders könnte es sich verhalten, wenn die Nullveranlagung - trotz Fehlens einer in der streitbetroffenen Steuerperiode zu bezahlenden Steuer - unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet (zum Ganzen insbesondere Urteil 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3; weitgehend gleichlautend nun auch Urteil 9C_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 2, zur Publ. vorgesehen).

3.3.

3.3.1. Die Steuerpflichtige deklarierte in ihren Steuererklärungen betreffend die *Gewinnsteuer* folgende Faktoren: Fr. -57'419.- (2021) bzw. Fr. -55'571.- (2022; vorne E. 1.2). Dies geht aus den vorinstanzlichen Akten hervor, die das Bundesgericht sachverhaltsergänzend beziehen kann (Art. 105 Abs. 2 BGG; vorne E. 2.4). Die beiden Veranlagungsverfügungen lauteten alsdann, wie die Vorinstanz festgestellt hat und was sich in gleicher Weise aus den Akten ergibt, je auf Fr. 0.-. Die Steuerpflichtige bringt im bundesgerichtlichen Verfahren zwar vor, dass es ihr nicht um die Gewinn- und Kapital-, sondern um die Minimalsteuer gehe. Dies hat aber insofern unbeachtlich zu bleiben, als die Minimalsteuer im Sinne von Art. 90a Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Graubünden] vom 8. Juni 1986 (StG/GR; BR 720.000) kraft ausdrücklichen Wortlauts "an Stelle der Gewinn- und Kapitalsteuer" tritt, falls "die Gewinn- und Kapitalsteuern diesen [Minimal-]Betrag nicht erreichen". Mithin fragt sich durchaus, ob die Legitimation mit Blick auf die Gewinnsteuer gegeben sei. Dies ist mit Blick auf das Dargelegte (vorne E. 3.2.3) nicht der Fall: Die Steuerpflichtige vermag nicht vorzutragen, dass bei bundesrechtskonformer Veranlagung ein (positiver) steuerbarer Gewinn angefallen sei. Sie selbst hat einen (negativen) Gewinn deklariert, weshalb es bei dem zu den Nullveranlagungen Gesagten bleibt. Mit der Beschwerde lässt sich insofern kein ansonsten drohender praktischer materieller oder ideeller Nachteil abwenden. Nur nebenbei ist zu erwähnen, dass die Veranlagungsbehörde auf der Ebene des Gewinns *keine* Korrekturen vorgenommen hat. Nachdem die Steuerpflichtige vorbringt, die Aktien seien werthaltig, besteht auch ihres Erachtens kein Abschreibungsbedarf, dessen Verweigerung bereits jetzt mit Blick auf künftige Steuerperioden gerügt werden könnte.

3.3.2. Was die *Kapitalsteuer* angeht, lauteten die Steuererklärungen auf Fr. 107'415 (2021) bzw. Fr. -40'737.- (2022). Ein Blick in den Geschäftsabschluss zum Geschäftsjahr 2022 zeigt indes, dass zwar der

Verlustvortrag Fr. -40'737.- erreicht, das handelsrechtliche Kapital aber richtigerweise Fr. 109'262.87 betragen hat. Dies bildet den Ausgangspunkt der Aufrechnung, wie sie die Veranlagungsbehörde getroffen hat. Unter Berücksichtigung der als Gewinn versteuerten stillen Reserve von Fr. 208'963.-, die hier strittig ist, sowie des verdeckten Eigenkapitals gelangte die Veranlagungsbehörde schliesslich zu steuerbarem Eigenkapital von Fr. 12'598.- (2021) bzw. Fr. 12'338.- (2022). Insofern hat die Bildung der Minusreserve - jedenfalls auf den ersten Blick - tatsächlich zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage geführt. Indessen blieb es bei der Mindeststeuer. Diese wäre in gleicher Weise angefallen, wenn die Einbuchung der Minusreserve in der Steuerbilanz unterblieben wäre. Entsprechend stellt die blosser Tatsache, dass es zur Aufrechnung gekommen ist, für sich alleine keinen steuererhöhenden Sachumstand dar. Durch die Rückbuchung der Minusreserve lässt sich die Situation der Steuerpflichtigen mithin nicht verbessern (vorne E. 3.2.2). Die Veranlagungsbehörde hat damit, auch bezogen auf die Kapitalsteuer, im Einspracheverfahren die Legitimation der Steuerpflichtigen bundesrechtskonform verneint.

3.4. Inwiefern die Vorinstanz bei ihrer Beurteilung gehörsverletzend vorgegangen sein soll, wie die Steuerpflichtige rein appellatorisch, ohne verfassungsrechtliche Abstützung (vorne E. 2.3), rügt, ist nicht ersichtlich. Die Veranlagungsbehörde als Einsprachebehörde ist mithin rechtsfehlerfrei auf die Einsprachen nicht eingetreten.

3.5. Die Beschwerde erweist sich folglich als unbegründet; sie ist abzuweisen.

4.

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG), mithin der Steuerpflichtigen. Der Kanton Graubünden obsiegt in seinem amtlichen Wirkungskreis, weshalb ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen ist (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'000.- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, 4. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 28. Juni 2024

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Kocher