Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.39/2004 /kil

Urteil vom 29. März 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Wurzburger, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
Kantonale Steuerverwaltung Graubünden, 7001 Chur,
Beschwerdeführerin,

gegen

A._____ AG, Boutique B._____,
Beschwerdegegnerin, vertreten durch IKA Treuhand AG,
Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden,
3. Kammer, Obere Plessurstrasse 1, 7001 Chur.

Gegenstand
Kantonssteuer,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 17. November 2003.

Sachverhalt:
A.
Die A._____ AG, eine Immobiliengesellschaft mit Sitz in C._____/Kanton Bern, war im Kanton Graubünden infolge Grundeigentums beschränkt steuerpflichtig. Es handelte sich um eine Liegenschaft mit Ladenlokal in D._____. Die Steuerpflichtige veräusserte diese Liegenschaft am 17. Juli 2002.

Am 14. März 2003 forderte die Kantonale Steuerverwaltung Graubünden die Steuerpflichtige auf, die Steuererklärung für das Jahr 2002 einzureichen. Da die Steuerpflichtige der Aufforderung nicht nachkam, wurde ihr am 15. April 2003 eine zweite, eingeschriebene Mahnung zugestellt. Nach fruchtlos gebliebener Mahnung verfügte die kantonale Steuerverwaltung eine Busse von Fr. 200.– und drohte der Steuerpflichtigen gleichzeitig eine Ermessensveranlagung an, falls die Steuererklärung nicht innert acht Tagen eingereicht würde.

Nachdem die Steuerpflichtige auch dieser Aufforderung keine Folge geleistet hatte, nahm die Veranlagungsbehörde am 13. Juni 2003 eine Veranlagung nach Ermessen vor. Sie ging dabei von den Vorjahreszahlen aus, welche sie auf die nächsten tausend Franken aufrundete. In der Rechtsmittelbelehrung wurde auf die Möglichkeit der Einsprache innert 30 Tagen hingewiesen und beigefügt, dass eine Ermessenstaxation nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könne; die Einsprache sei zu begründen und habe allfällige Beweismittel zu nennen; andernfalls könne auf die Einsprache nicht eingetreten werden.

Gegen die Ermessensveranlagung erhob die Steuerpflichtige Einsprache. Sie verlangte, gemäss der mit der Einsprache eingereichten Jahresrechnung per 31. Mai 2002 veranlagt zu werden.

Mit Entscheid vom 17. September 2003 wies die kantonale Steuerverwaltung die Einsprache in Bezug auf die Kantonssteuer ab. Sie führte aus, insofern die Steuerpflichtige die Ermessensveranlagung verschuldet habe, könne die Veranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Offensichtlich unrichtig sei die Ermessensveranlagung, wenn sie aufgrund der der Veranlagungsbehörde bekannten Unterlagen schlechthin nicht vertretbar sei. Massgebend sei der Aktenstand im Zeitpunkt der Ermessenseinschätzung (Art. 131 und 137 Abs. 4 des kantonalen Steuergesetzes). Die erst mit der Einsprache eingereichten Unterlagen könnten nicht berücksichtigt werden.
B.
Mit Urteil vom 17. November 2003 hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden eine Beschwerde der Steuerpflichtigen gut und wies die kantonale Steuerverwaltung an, die Sache unter Berücksichtigung der mit der Einsprache neu eingereichten Beweismittel zu beurteilen.
C.
Hiergegen führt die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 17. November 2003 sei aufzuheben und die Sache zu neuer Beurteilung an die kantonale Instanz zurückzuweisen.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden beantragt Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellt keinen ausdrücklichen Antrag. Die Beschwerdegegnerin reichte keine Vernehmlassung ein.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden betrifft eine Ermessenseinschätzung für die Kantonssteuer 2002. Es geht um eine im zweiten und fünften Titel des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) geregelte Materie. Gegen solche Entscheide ist gemäss Art. 73 StHG die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht zulässig, nachdem die Frist des Art. 72 Abs. 1 StHG, die den Kantonen zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an die Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes offen stand, nunmehr abgelaufen ist. Beschwerdebefugt ist auch die kantonale Steuerverwaltung (Art. 73 Abs. 2 StHG).

Das Bundesgericht prüft frei, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit das Steuerharmonisierungsgesetz dem kantonalen Gesetzgeber einen eigentlichen Gestaltungsspielraum einräumt, richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auch im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen (BGE 130 II 202 E 3.1 S. 205 f., 128 II 56 E. 2b S. 60).
2.
Art. 131 und 137 Abs. 4 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden vom 8. Juni 1986 (in der ab 1. Januar 2001 gültigen, bereinigten Fassung, nachfolgend abgekürzt StG/GR) lauten:

Art. 131
1 Die Veranlagung wird nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen, wenn
a) der Steuerpflichtige trotz Mahnung und Androhung einer Ermessenseinschätzung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat,
b) die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können,
c) die ausgewiesenen Ergebnisse von den Erfahrungszahlen erheblich abweichen und der Steuerpflichtige hierfür keine hinlänglichen Gründe anzugeben vermag.
2 Die Veranlagung erfolgt unter Berücksichtigung aller im Zeitpunkt der Einschätzung bekannten Tatsachen und ist zu begründen. Insbesondere können Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden.
Art. 137
1-3 ...
4 Eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen gemäss Art. 131 Abs. 1 lit. a und b kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige

Beweismittel nennen. Genügt die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, wird auf sie nicht eingetreten.
Die Vorinstanz geht im angefochtenen Entscheid davon aus, dass bei der Überprüfung einer Ermessenseinschätzung im Einspracheverfahren nicht der Aktenstand bei Vornahme der Ermessenstaxation, sondern jener bei Fällung des Einspracheentscheids massgebend sei; die mit der Einsprache eingereichte Jahresrechnung müsse berücksichtigt werden, und die Einsprache sei in diesem Lichte nochmals zu prüfen.

Demgegenüber macht die Beschwerdeführerin (kantonale Steuerverwaltung) geltend, bei der Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung müsse auf die Aktenlage im Zeitpunkt der Veranlagung und nicht im Zeitpunkt des Einspracheentscheides abgestellt werden. Das Steuerharmonisierungsgesetz äussere sich zum massgebenden Zeitpunkt nicht, weshalb die Frage vom kantonalen Gesetzgeber beantwortet werden müsse. Gemäss Art. 131 Abs. 2 Satz 1 StG/GR habe die Veranlagung unter Berücksichtigung "aller im Zeitpunkt der Einschätzung bekannten Tatsachen" zu erfolgen. Die Vorschrift habe nur dann einen Sinn, wenn sie den Aktenstand auch für das anschliessende Rechtsmittelverfahren verbindlich festlege. Das Abstellen auf die Aktenlage im Zeitpunkt der Einsprache würde dazu führen, dass der Steuerpflichtige bei der Ermessenseinschätzung spekulieren könne: sei die Ermessensveranlagung gegenüber den wahren Verhältnissen zu tief, akzeptiere er sie, sei sie zu hoch, könne er sie mit der Einsprache immer noch erfolgreich anfechten.
3.
Seit dem 1. Januar 2001 ist die den Kantonen zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz eingeräumte Frist abgelaufen, weshalb das Bundesrecht direkt Anwendung findet, wenn ihm das kantonale Recht widerspricht (Art. 72 Abs. 2 StHG). Damit ist zunächst zu klären, ob und wie weit das Steuerharmonisierungsgesetz verbindliche Regelungen enthält, und sodann, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen.

Das Steuerharmonisierungsgesetz ist ein Rahmen- bzw. Grundsatzgesetz. Es überlässt es dem kantonalen Gesetzgeber, im Rahmen seines Steuergesetzes die Normen zu erlassen, welche direkt anwendbar sind. Das Steuerharmonisierungsgesetz weist in Bezug auf die einzelnen Materien jedoch eine unterschiedliche normative Dichte auf. Welcher Regelungsspielraum dem kantonalen Gesetzgeber zusteht, bestimmt sich dabei nach den Methoden, wie sie für die Gesetzesauslegung allgemein gelten. Im Rahmen des teleologischen Auslegungselements ist immerhin zu beachten, dass das Steuerharmonisierungsgesetz eine Harmonisierung der direkten Steuern sowohl in horizontaler Richtung (zwischen den Kantonen) wie auch in vertikaler Richtung (zwischen Bund und Kantonen) bezweckt. Die Steuerharmonisierung zielt darauf ab, die direkten Steuern des Bundes und der Kantone anzugleichen, das schweizerische Steuerrecht transparenter zu gestalten und die Steuerveranlagung zu vereinfachen, wobei die Finanzautonomie der Kantone so gut wie möglich gewahrt werden soll (BGE 130 II 65 E. 5.2; ferner 128 I 56 E. 6a S. 64 f.).

Mit Blick auf das Ziel der vertikalen Harmonisierung stellt daher die Auslegung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) eine wesentliche Erkenntnisquelle dar. Das gilt namentlich bei gleichem Wortlaut. In einem solchen Fall drängt es sich geradezu auf, die entsprechenden Bestimmungen analog auszulegen. Dafür spricht auch die im Steuerharmonisierungsgesetz neu vorgesehene Verwaltungsgerichtsbeschwerde, die es dem Bundesgericht ermöglichen soll, eine einheitliche Ordnung für die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern durchzusetzen (Urteil 2P.170/2003 vom 13. Februar 2004, in: StR 59/2004 S. 346 E. 6; Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004, in: StE 2005 A 23.1 Nr. 9 E. 5.2).
4.
Art. 46 Abs. 3 StHG lautet:
Art. 46
1-2 ...
3 Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vor.

Wörtlich gleich umschreibt Art. 130 Abs. 2 DBG die Voraussetzungen für die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen für die direkte Bundessteuer (wobei die Vorschrift präzisiert, dass die Veranlagungsbehörde

bei der Vornahme der Ermessensveranlagung Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen kann).

Art. 48 Abs. 2 StHG bestimmt sodann wörtlich gleich wie Art. 132 Abs. 3 DBG:

Art. 48
1 ...
2 Eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen.
5.

Sowohl nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer als auch nach dem Steuerharmonisierungsgesetz ist die Einsprache als echtes, ordentliches, vollkommenes, reformatorisches und nicht devolutives Rechtsmittel ausgestaltet. Die Einsprache hemmt den Eintritt der Rechtskraft, es können mit ihr alle Mängel gerügt werden und der Einspracheentscheid ersetzt die Veranlagungsverfügung. Diese Eigenschaften der Einsprache werden durch die Ermessensveranlagung nicht hinfällig. Die Besonderheit der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung besteht nach Art. 132 Abs. 3 DBG und 48 Abs. 2 StHG lediglich darin, dass der Steuerpflichtige eine solche Veranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten kann (ebenda Satz 1); zudem ist die Einsprache zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nennen (ebenda Satz 2). Die erste Einschränkung ist materieller, die zweite prozessualer Natur. Das ist näher auszuführen:
5.1 Die Veranlagung nach Ermessen ist ein Mittel zur Erreichung einer angemessenen Einschätzung, wenn die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflicht nicht erfüllt (namentlich keine Steuererklärung einreicht) oder wenn die Steuerfaktoren aus andern Gründen mangels zuverlässiger Unterlagen (z.B. weil Beweise untergegangen sind) nicht genau ermittelt werden können (vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG und 46 Abs. 3 StHG). 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. Mithin reicht es nicht aus, die Schätzung bloss in Zweifel zu ziehen; vielmehr hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht.

Ist die Ermessensveranlagung die Folge davon, dass der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt hat, muss dieser für den Unrichtigkeitsnachweis daher zuallererst die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen (z.B. die Steuererklärung einreichen). Nur auf diese Weise lässt sich die Ungewissheit im Sachverhalt beseitigen. Dieser Nachweis hat zudem umfassend zu sein; blosse Teilnachweise genügen nicht. Erst wenn die Ungewissheit im Sachverhalt beseitigt worden ist, lebt die Untersuchungspflicht der Behörde wieder auf und hat diese nötigenfalls die Ermessenstaxation dem wirklichen Sachverhalt anzupassen (vgl. ASA 58 670 E. 3c für die direkte Bundessteuer nach altem Recht).

Das ist der Sinn von Satz 1 der Artikel 132 Abs. 3 DBG und 48 Abs. 2 StHG, wonach die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann.
5.2 Da die Anfechtung einer Ermessensveranlagung einen qualifizierten Nachweis verlangt, ist in der Einsprachebegründung der Sachverhalt substanziiert darzulegen und sind die notwendigen Beweismittel anzubieten. Des Weiteren sind die unterlassenen Mitwirkungshandlungen mit der Einsprache nachzuholen. Deshalb wird in Satz 2 der Artikel 132 Abs. 3 DBG und 48 Abs. 2 StHG angeordnet, dass die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung zu begründen ist und allfällige Beweismittel nennen muss. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur direkten Bundessteuer handelt es sich nicht nur um eine Ordnungsvorschrift, sondern um eine Prozessvoraussetzung, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird (BGE 123 II 552 E. 4c, unveröffentlichtes Urteil 2A.442/2001 vom 19. Juni 2002, E. 2.2).

Eine vergleichbare oder ähnliche Praxis bestand bereits zum alten Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer (BdBSt), dessen Art. 101 Abs. 2 bestimmte: "Auf Einsprachen allgemeiner Art und ohne Begründung der gestellten Anträge wird nicht eingetreten". Das Bundesgericht legte diese Bestimmung dahingehend aus, dass die Anfechtung einer Ermessensveranlagung, da der Steuererklärung keine Anhaltspunkte entnommen

werden könnten, eine qualifizierte Begründung verlange (ASA 48 193 E. 3a; Urteil 2A.83/1992 vom 26. Juli 1993, in: StR 49/1994 S. 141 E. 2a, mit weiteren Hinweisen; ferner Urteil 2A.102/1998 vom 25. August 1999, in: NStP 2000 S. 27 E. 2).

Aus diesem Grund kann sich der Steuerpflichtige in der Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung nicht auf eine pauschale Anfechtung oder auf die Teilanfechtung einzelner Positionen beschränken. Eine solche Anfechtung erlaubt es zum vornherein nicht, die Ermessensveranlagung daraufhin zu prüfen, ob sie offensichtlich unrichtig sei. Sie genügt daher den Anforderungen an die Begründung von Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen nicht (Art. 132 Abs. 3 DBG, 48 Abs. 2 StHG).

Ist die Einsprachebehörde aus formellen Gründen - mangels einer ausreichenden Begründung - auf die Einsprache nicht eingetreten, muss die Rekursinstanz nur prüfen, ob die Einsprachebehörde zu Recht einen Nichteintretensentscheid gefällt hat. Stellt sie fest, dass die Ermessenstaxation aufgrund der vom Steuerpflichtigen in der Einsprache vorgebrachten Begründung und Beweismittel offensichtlich unrichtig ist, hebt sie den angefochtenen Einspracheentscheid auf und weist die Sache an die Veranlagungsbehörde zurück; sie kann auch selbst materiell entscheiden, wenn sie hierzu in der Lage ist. Im anderen Fall, wenn die Begründung der Einsprache und die angerufenen Beweismittel nicht geeignet sind, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung darzutun, ist der Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde zu bestätigen (unveröffentlichtes Urteil 2A.442/2001 vom 19. Juni 2002, E. 2.2).

Das folgt aus Satz 2 der Artikel 132 Abs. 3 DBG und 48 Abs. 2 StHG.
6.
Eine Eventualmaxime, wonach tatsächliche Behauptungen und die zugehörigen Beweismittel nur bis zu einem bestimmten Verfahrensabschnitt vorgebracht werden dürfen, kennt das Einspracheverfahren indessen nicht. Derartige verfahrensrechtliche Einschränkungen, zumal im Einspracheverfahren, müssten im Gesetz klar vorgesehen sein (s. auch Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl. 1998, Rz. 108). Gemäss Doktrin ist für den Einspracheentscheid denn auch der Aktenstand im Zeitpunkt des Entscheides massgebend. Eine Beschränkung auf die im Zeitpunkt der Veranlagung vorliegenden Akten würde den Regeln über die Einsprache gegen Ermessensveranlagungen, wie sie im Steuerharmonisierungsgesetz und im Gesetz über die direkte Bundessteuer enthalten sind, offensichtlich zuwiderlaufen und diese illusorisch machen. Man kann nicht einerseits verlangen, dass die Einsprache unter Vorlegung der fehlenden Beweise und insbesondere der Steuererklärung begründet werde, und andererseits die Aktenlage im Zeitpunkt der Veranlagungsverfügung als unabänderlich bezeichnen. Die Doktrin und die Rechtsprechung der Kantone gehen denn auch davon aus, dass der Aktenstand im Zeitpunkt des Entscheides massgebend sei
(Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Diss. St. Gallen 1994, S. 145; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 65 zu Art. 132 DBG; Martin Zweifel, Verfahrensgrundsätze und Veranlagungsverfahren, ASA 61 S. 417 ff., insb. S. 437; derselbe, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, N 58 zu Art. 48 StHG; Verwaltungsgericht [Steuergerichtshof]Freiburg, Urteil vom 6. März 1998, in: StE 1998 B 93.5 Nr. 19 E. 2c; Bundessteuer-Rekurskommission Zürich, Urteil vom 29. April 1998, in: StE 1999 B 95.2 Nr. 3 E. 2b/bb/bbb).
7.
Hier hat die Beschwerdegegnerin mit ihrer Einsprache an die Steuerverwaltung Graubünden die Jahresrechnung für das am 31. Mai 2002 abgeschlossene Geschäftsjahr mit einer Kopie der Steuererklärung 2002 des Sitzkantons (Bern) eingereicht, was gemäss Art. 2 der bundesrätlichen Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001 (SR 642.141) zulässig ist. Gestützt darauf hat das Verwaltungsgericht erkannt, dass die Steuerpflichtige ihren Verfahrenspflichten - wenn auch erst im Einspracheverfahren - nachgekommen sei und die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde wieder auflebe. Sie hat daher den Rekurs gutgeheissen und die Sache zu neuer Prüfung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

Was die beschwerdeführende Steuerverwaltung dagegen vorbringt, lässt den angefochtenen Entscheid nicht als bundesrechtswidrig erscheinen: Art. 131 Abs. 2 Satz 1 StG/GR, wonach die Veranlagung "unter Berücksichtigung aller im Zeitpunkt der Einschätzung bekannten Tatsachen" erfolgt, kann nicht so ausgelegt werden, dass

im Einspracheverfahren keine neuen Beweismittel mehr zugelassen werden. Einer derartigen Auslegung steht bereits die Gesetzessystematik entgegen, nachdem Art. 131 StG/GR im Abschnitt über das Veranlagungsverfahren und nicht im Abschnitt über das Einspracheverfahren steht. Die Vorschrift lässt sich denn auch zwanglos dahin gehend interpretieren, dass die Veranlagungsbehörde im Sinne der Offizialmaxime im Rahmen der Ermessensveranlagung alle im Zeitpunkt der Einschätzung bekannten Tatsachen zu berücksichtigen habe. Es wird damit zum Ausdruck gebracht, dass trotz Ermessensveranlagung die allenfalls vorhanden Anhaltspunkte zu berücksichtigen sind und nicht eine Einschätzung nach freiem Belieben vorgenommen werden darf. Es soll damit der nicht pönale Zweck der Ermessensveranlagung unterstrichen werden.

Ebenso wenig vermag das aufgrund teleologischer Überlegungen gewonnene Argument der Beschwerdeführerin zu überzeugen, dass der Gesetzgeber mit der Bindung an die Aktenlage im Zeitpunkt der Ermessenseinschätzung Spekulationen der Steuerpflichtigen auf eine möglichst günstige (Ermessens)Veranlagung habe verhindern wollen. Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin eine entsprechende Absicht des Gesetzgebers gar nicht aufzuzeigen versucht, ist nicht einzusehen, was die im Gesetz geregelte Verpflichtung, im Rahmen der Anfechtung der Ermessenseinschätzung neue Beweismittel zu nennen, bewirken soll, wenn diese Beweismittel nicht berücksichtigt werden dürfen. Auch aus diesem Grund kann die von der Beschwerdeführerin befürwortete Auslegung von Art. 131 Abs. 2 Satz 1 StG/GR nicht geschützt werden.

8.

Zusammenfassend erweist sich die von der Vorinstanz gewonnene Auslegung von Art. 131 Abs. 2 Satz 1 StG/GR, wonach der Aktenstand bei Fällung des Einspracheentscheides massgebend ist, als zutreffend. Der Vorwurf einer Verletzung des rechtlichen Gehörs ist ebenfalls unbegründet. Das kantonale Verwaltungsgericht hat sein Urteil einlässlich und schlüssig begründet. Es brauchte sich nicht zu sämtlichen Vorbringen und Rügen der Beschwerdeführerin zu äussern, sondern durfte sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 126 I 97 E. 2b; ferner 129 I 232 E. 3.2).

9.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist dem Gesagten zufolge abzuweisen. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist der Beschwerdegegnerin, die sich im bundesgerichtlichen Verfahren nicht vernehmen liess, nicht zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Kantonalen Steuerverwaltung Graubünden auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. März 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: