

F1 24 25

URTEIL VOM 3. JULI 2024

**Kantonsgericht Wallis
Steuerrechtliche Abteilung**

Es wirken mit: Dr. Thierry Schnyder, Präsident; Frédéric Fellay, Kantonsrichter, Stéphanie Brawand, Beisitzerin, Nicole Montani, Gerichtsschreiberin,

in Sachen

X _____ **AG**, Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwälte **C** _____
und **I** _____, **D** _____ AG, 8034 Zürich 34

gegen

STEUERVERWALTUNG DES KANTONS WALLIS, Vorinstanz

(Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen)

Beschwerde gegen den Entscheid vom 30. März 2022.

Sachverhalt

A. Die Kantonale Steuerverwaltung veranlagte die X _____ AG am 30. April 2021 nach einer Buchprüfung vom November 2020 definitiv für die Steuerperiode 2016 und 2017 (Geschäftsjahre 2015/2016 und 2016/2017; S. 31 ff.).

B. A _____ der X _____ AG sprach dagegen am 26. Mai 2021 um 08.28 (Kantonssteuer), 08.32 (Gemeindesteuer) und 09.24 Uhr (Bundessteuer) per E-Mail ein. Der Steuerinspektor stellte gleichentags um 08.52 Uhr dem Treuhänder der Gesellschaft die Aufrechnungen zu. Letzterer antwortete kurz darauf um 10.54 Uhr (S. 23 ff.): «Besten Dank für Dein Feedback. Somit entsprechen die Aufrechnungen genau den Diskussionen, welche wir geführt haben. Es hat also alles seine Richtigkeit. Werde dies Herrn B _____ so mitteilen.»

Am 16. Juli 2021 schrieb der Geschäftsführer und Alleinaktionär der X _____ AG, B _____, dem Steuerinspektor der Kantonalen Steuerverwaltung u.a. (S. 22): «[...] es geht nicht um die Steuerprüfung, diese ist gut verlaufen und wird von uns akzeptiert. Danke für Ihre damalige Zeit. Es geht um unser zukünftiges Projekt in H _____, die evtl. Realisierung und damit zusammenhängend um steuerliche Fragen mit dem Kanton Wallis».

C _____ der D _____ AG kontaktierte am 7. Oktober 2021 als neuer Vertreter den Einschätzer der Kantonalen Steuerverwaltung per E-Mail und reichte am 1. Dezember 2021 eine Stellungnahme ein.

C. Die kantonale Steuerverwaltung erliess am 30. März 2022 einen Einspracheentscheid (S. 45 ff.), wonach auf die E-Mail vom 7. Oktober 2021 und die Stellungnahme vom 1. Dezember 2021 nicht eingetreten werde.

D. Die X _____ AG (Beschwerdeführerin) erhob dagegen am 29. April 2022 bei der Kantonalen Steuerrekurskommission Beschwerde mit folgenden Rechtsbegehren:

1. *Der Einspracheentscheid des Rechtsdienstes der Kantonalen Steuerverwaltung Wallis betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2015/16 und 2016/17 sei aufzuheben und auf die Anträge der eingereichten Einsprache in dieser Angelegenheit sei einzutreten;*
2. *Die Veranlagungen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2015/16 und 2016/17 seien gemäss den eingereichten Steuerklärungen der X _____ AG vorzunehmen; sprich der steuerbare Gewinn für die Steuerperiode 2015/16 ist auf CHF 0 festzusetzen sowie für die Steuerperiode 2016/17 auf CHF 47'291;*
3. *Eventualiter seien die streitbetroffenen Aufrechnungen als nicht der Erfolgsrechnung gutgeschriebene Erträge zu qualifizieren und dass in der Jahresrechnung 2015/16 ausgewiesene Passivdarlehen von E _____ von CHF 467'000 (bzw. 767'000 gemäss der Jahresrechnung 2016/17) seien für Steuerzwecke zu akzeptieren. Insbesondere wird eventualiter beantragt, dass eine spätere Rückführung an E _____ des zuvor erwähnten sowie handelsrechtlich*

ausgewiesenen Passivdarlehens zu keinen Steuerfolgen führe, insbesondere zu keiner geldwerten Leistung nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 81 Abs. 1 lit. b StG VS;

Zudem wird eventualiter beantragt, der X _____ AG sei im Zusammenhand mit den streitbetroffenen Aufrechnungen eine zusätzliche Steuerrückstellung zu gewähren. Unter Berücksichtigung dessen sei bei Ablehnung der Beschwerde für Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2016/17 ein steuerbarer Gewinn von CHF 423'996 unter Berücksichtigung eines Steueraufwandes von CHF 97'455 zu berücksichtigen;

4. *Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Kantons Wallis.*

Die Kantonale Steuerverwaltung nahm am 4. November 2022 Stellung und beantragte gestützt auf die angefochtene Verfügung die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Steuerpflichtigen. Die Beschwerdeführerin replizierte am 6. Januar 2023. Die Kantonale Steuerverwaltung duplizierte am 20. März 2023. Die Beschwerdeführerin reichte ihre Triplik am 25. April 2023 ein, woraufhin die Kantonale Steuerverwaltung am 23. Mai 2023 antwortete.

Erwägungen

1.

1.1 Das Verfahren der Verwaltungsgerichtsbarkeit findet unter Vorbehalt spezieller Bundes- oder Kantonalen Vorschriften im Rechtsmittelverfahren bei steuerrechtlichen Angelegenheiten analog Anwendung (Art. 81a Abs. 2 Gesetz über das Verwaltungsverfahren und die Verwaltungsrechtspflege vom 6. Oktober 1976 [VVRG; SGS/VS 172.6]; Art. 8 Ausführungsgesetz zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 24. September 1997 [AGDBG; SGS/VS 658.1]; Art. 150 Abs. 3 Steuergesetz vom 10. März 1976 [StG; SGS/VS 642.1]).

1.2 Die Steuerrechtliche Abteilung bildet seit dem 1. Januar 2024 einzige Rechtsmittelinstanz gegen Einspracheentscheide der Steuerverwaltung (Art. 81a Abs. 1 VVRG; Art. 150 Abs. 1 StG; Art. 8 AGDBG). Das Kantonsgericht hat vorliegende Angelegenheit in Dreierbesetzung zu beurteilen (Art. 65 VVRG i.V.m. Art. 8 AGDBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG).

1.3 Tritt eine Behörde auf eine Beschwerde nicht ein, so hat der Betroffene ein schutzwürdiges Interesse daran, dass die übergeordnete Instanz den angefochtenen Nichteintretensentscheid auf seine Rechtmässigkeit hin kontrolliert. Die Veranlagung selbst ist hingegen der Überprüfungsbefugnis entzogen (Bundesgerichtsurteil 2C_99/2015 vom 2. Juni 2015 E. 2.2; ZWEIFEL / CASANOVA / BEUSCH / HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. A., 2018, S. 320 und S. 359). Die Rechtsmittelinstanz kann, falls zu Unrecht auf die Einsprache nicht eingetreten worden ist, nicht nur einen Rückweisungsentscheid fällen, sondern, in Ausnahmefällen, auch selbst materiell

entscheiden (Bundesgerichtsurteil 2C_44/2007 vom 19. Juli 2007 E. 4; RICHER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, Handkommentar zum DBG, N. 44 zu Art. 140 DBG). Die Beschwerdeführerin ist Adressatin des angefochtenen Entscheides. Sie ist als Steuerpflichtige durch diesen berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Änderung oder Aufhebung, so dass sie gemäss Art. 80 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 44 Abs. 1 lit. a VVRG i.V.m. Art. 8 AGDBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG zur Beschwerdeführung legitimiert ist. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten (Art. 80 Abs. 1 lit. b und c i.V.m. Art. 46 und Art. 48 VVRG i.V.m. Art. 8 AGDBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG).

2.

2.1 Das Gericht hat die Angelegenheit nicht unter allen Gesichtspunkten zu überprüfen, sondern kann sich im Wesentlichen auf die gerügten Punkte beschränken (Art. 48 Abs. 2 i.V.m. Art. 80 Abs. 1 lit. c VVRG i.V.m. Art. 8 AGDBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG). Es können zudem nur Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitungen oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Die Unzweckmässigkeit der Verfügung kann jedoch nur in Fällen, die hier nicht zutreffen (Art. 78 Abs. 1 lit. b Ziff. 4^{bis} VVRG i.V.m. Art. 8 AGDBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG), überprüft werden.

2.2 Das Kantonsgericht hat die von der Beschwerdeführerin eingereichten Dokumente zu den Akten genommen. Der Fiskus hat am 4. November 2022 seine Unterlagen eingereicht. Das vorliegende Dossier enthält die entscheidrelevanten Sachverhaltselemente. Die vorhandenen Akten genügen, wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, zur Beurteilung der rechtserheblichen Fragen. Das Gericht verzichtet deshalb auf zusätzliche Beweisabnahmen.

3. Die Beschwerdeführerin bezweifelt, dass der Treuhänder rechtsgültig bevollmächtigt gewesen sei, für die Beschwerdeführerin in Steuerangelegenheiten zu handeln (S. 85). Die Vorinstanz entgegnet dieser Argumentation folgendermassen (S. 135): «aufgrund der gesamten Umstände und des Verhaltens von F _____ anlässlich der Expertise gab es für den kantonalen Steuerinspektor keine Zweifel betreffend dem Vertretungsverhältnis. Es ist in der Praxis mehr als üblich, dass ein Treuhandbüro die Steuervertretung während einer Buchprüfung übernimmt. Sein Verhalten während der Expertise hat daran auch keine Zweifel offengelassen».

3.1 Eine vertragliche Vertretung vor den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden ist zulässig (Art. 117 DBG und Art. 126 StG). Das steuerpflichtige Individuum

hat mit dem Vertreter einen Kontrakt, in der Regel einen Auftrag i.S.v. Art. 394 Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Obligationenrecht, OR, SR 220) abzuschliessen. Die Drittperson muss von der steuerpflichtigen Person im Sinne von Art. 32 ff. OR ermächtigt sein, sie im Verfahren zu vertreten. Die Vollmacht ist an keine Form gebunden, sie kann auch mündlich oder konkludent erteilt werden (ZWEIFEL / HUNZIKER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. A.; 2022, N. 11 zu Art. 117 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Eine Anscheins- und Duldungsvollmacht kann sich einerseits aus den von der steuerpflichtigen Person geschaffenen oder gebilligten Umständen ergeben oder andererseits, wenn diese duldet oder erkennen müsste, dass eine Drittperson als ihr Vertreter auftritt (ZWEIFEL / HUNZIKER, a.a.O., N. 11a zu Art. 117 DBG; Bundesgerichtsurteil 2C_872/2018 vom 18. Dezember 2018 E. 2.2.2). Kann die Steuerbehörde aus den gesamten Umständen auf ein Vertretungsverhältnis schliessen, so darf sie darauf abstellen, ohne eine schriftliche Vollmacht einfordern zu müssen (Bundesgerichtsurteil 2C_709/2014 vom 9. Juni 2015 E. 3.1). Als rechtsgültige Bevollmächtigung gilt praxisgemäss, dass die steuerpflichtige Person in ihrer Steuererklärung eine Vertretung namentlich bezeichnet (BGE 145 II 201 E. 5.1).

Die Steuerverwaltung ist beim Vorliegen einer Vertretung nicht nur berechtigt, sondern gehalten, den Vertreter und nicht den Steuerpflichtigen zu kontaktieren (Urteil des Berner Verwaltungsgerichts 100 22 330 vom 29. Februar 2024 E. 3.2).

3.2 Der Steuerinspektor hat am 16. März 2020 empfohlen (S. 53), dass die mit der Buchhaltung betreute Person bei der Expertise zeitweise anwesend wäre. Der Geschäftsführer hat daraufhin ausgerichtet: «selbstverständlich werde ich auch unsere Treuhandfirma G _____ informieren» (S. 52). Aus den nachfolgenden Mails ist ersichtlich, dass der Treuhänder von der Gesellschaft bevollmächtigt worden war:

- «bezüglich der Fragestellung des Pkt. 2 bitten wir um direkte Kontaktaufnahme mit Herrn F _____» (Mail der Buchhalterin der Gesellschaft an den Steuerinspektor vom 13. Januar 2021 [S. 40]);
- «die von Dir vorgeschlagenen Aufrechnungen habe ich mit der Klientschaft besprochen. Wir sind mit deinen Vorschlägen einverstanden.» (Mail vom Treuhänder an den Steuerinspektor vom 13. April 2021 [S. 37]);

— «Ich wäre Dir dankbar, wenn Du mir noch die Kontrollberichte der einzelnen Gesellschaften zustellen würdest. Dann kann ich die Veranlagungen kontrollieren»
(Mail vom Treuhänder an den Steuerinspektor vom 21. Mai 2021 [S. 24 f.]).

3.3 Der Treuhänder wurde darüber hinaus zumindest teilweise in Kopie über die Mails der Einsprachen von der Buchhalterin orientiert (S. 130 und 133). Es gibt in den Unterlagen, die von der Vorinstanz eingereicht worden sind, kein Beweisstück, das auf den Verlust der Vollmacht durch den Treuhänder hindeutet. Letzterer ist somit gehörig beauftragt gewesen.

4. Der Fiskus ist auf die E-Mail vom 7. Oktober 2021 und Stellungnahme vom 1. Dezember 2021 nicht eingetreten, weil die Einsprache bereits zurückgezogen worden und somit in Rechtskraft erwachsen sei. Strittig ist unter den Beteiligten, ob es sich bei der E-Mail des Treuhänders vom 26. Mai 2021 und bei der E-Mail vom 16. Juli 2021 des Alleinaktionärs und Geschäftsführers der Gesellschaft um einen Rückzug der Einsprache handelt.

4.1 Es ist jedoch einleitend zu prüfen, ob überhaupt eine rechtsgültige Einsprache vorliegt.

4.1.1 Gegen die Veranlagungsverfügung kann der Steuerpflichtige innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben (Art. 132 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 139 Abs. 1 StG). Zur Schriftlichkeit gehört die Unterzeichnung des Rechtsmittels durch den Einsprecher oder dessen Vertreter. Bei Einsprachen mittels Telefax/E-Mail fehlt es an der eigenhändigen Unterschrift (ZWEIFEL / CASANOVA / BEUSCH / HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, § 20 N 11; so auch RICHNER / FREI / KAUFMANN / ROHNER, § 140 N 50 ff.; bestätigt in Bundesgerichtsurteile 2C_699/2012 vom 22. Oktober 2012 E. 2.2; 2C_689/2007 vom 5. Mai 2008 E. 1.2). Ein derartiger Mangel wäre an sich verbesserungsfähig, doch entfällt eine Nachfristansetzung zur Behebung des Mangels, wenn dieser nicht auf ein blosses Versehen oder prozessuale Unbeholfenheit zurückzuführen ist, sondern auf ein bewusstes Handeln des Einsprechers, was bei Telefax / E-Mail regelmässig zutreffen wird (Bundesgerichtsurteil 2C_513/2011 vom 2. November 2011 E. 2.4). Der Opposition mittels E-Mail fehlt es an einer eigenhändigen Unterschrift. Der Fiskus hat hierauf unter Vorbehalt einer Nachfristansetzung zur Verbesserung nicht einzutreten (Urteil des Schwyzer Verwaltungsgerichts vom 21. März 2019 in EGV-SZ 2019, B 1.4, S. 80 Nr. B 1.4).

4.1.2 Der Steuerinspektor hat der Beschwerdeführerin am 16. März 2020 angekündigt, dass sie am 5. Mai 2020 zwecks Eröffnung der definitiven Steuerveranlagung eine Kontrolle durchführen wolle (S. 53 f.). Die Inspektion ist ab dem 3. November 2020 erfolgt (S. 50). Am 10. Dezember 2020 fand ein Treffen zwischen dem Steuerinspektor und dem Alleinaktionär und Geschäftsführer der Steuerpflichtigen in Naters statt (S. 45). Der Treuhänder hat nach einer Sitzung mit dem Steuerinspektor und nach diversen elektronischen Korrespondenzen am 13. April 2021 mitgeteilt (S. 37): «Die von Dir vorgeschlagenen Aufrechnungen habe ich mit der Klientschaft besprochen. Wir sind mit Deinen Vorschlägen einverstanden». Das Steuerinspektorat hat am 20. April 2021 den Expertenbericht (auch zuhanden des Einschätzers) erlassen (S. 36). Der Fiskus hat am 30. April 2021 die Veranlagung zur Kantonssteuer der Jahre 2015 – 2019 (S. 31 ff.) verfügt.

Die Buchhalterin und Mitarbeiterin der Beschwerdeführerin hat am 26. Mai 2021 um 08.28 Uhr bzw. um 08.32 Uhr gegen die Veranlagung der Kantonssteuer 2017 bzw. Gemeindesteuer 2017 per E-Mail an den Einschätzer mit nachfolgender Begründung gesprochen (S. 27): «Hiermit erheben wir innerhalb der Vetofrist Einspruch. Die Zahlen sind für uns nicht nachvollziehbar, da uns der Abschlussbericht der Steuerprüfung bislang nicht vorliegt». Der Treuhänder der Gesellschaft hat diese digitalen Botschaften von der Buchhalterin in Kopie (CC) übermittelt erhalten. Lediglich das Mail vom 26. Mai 2021 von 09.24 Uhr, welches die Einsprache für die Bundessteuer 2017 enthält, nennt ihn nicht als Empfänger. Jedoch ist bei dieser E-Mail eine weitere Person der Treuhandfirma als Empfänger erwähnt (S. 26).

Eine schriftliche Einsprache mit Signatur des Einsprechers oder dessen Vertreters ist nicht innerhalb der Rechtsmittelfrist eingereicht bzw. nachgereicht worden.

Der Fiskus hat keine Nachbesserungsfrist der formal ungültigen Einsprache gewährt: Die Buchhalterin und Mitarbeiterin der Beschwerdeführerin handelt «i.A.» (im Auftrag) des Alleinaktionärs und Geschäftsführers. Letzterer befindet sich zusammen mit einem Partner und Geschäftsleitungsmitglied der Treuhänderin in Kopie (CC) der E-Mail vom 26. Mai 2021 (09.24 Uhr, betreffend Bundessteuern 2017) bzw. mit einem anderen Partner und Geschäftsleitungsmitglied sowie Steuerexperten der Treuhänderin in derjenigen betreffend Kantonssteuern 2017 (08.28 Uhr) und Gemeindesteuern 2017 (08.32 Uhr). Die Steuerverwaltung hat deshalb davon ausgehen dürfen, dass es sich bei der Einreichung der digitalen Botschaft nicht um ein blosses Versehen einer Laiin handelt.

Wie sich nachfolgend zeigt, lassen auch die Korrespondenz und die Verhaltensweise der Beteiligten im Nachgang der formungültigen Einsprache mittels E-Mail keine gegenteilige Schlüsse zu.

4.1.3 Der Steuerinspektor hat dem Treuhänder der Beschwerdeführerin am 26. Mai 2021 um 08.52 Uhr, also 25 Minuten nach Empfang der digitalen Botschaft die Aufrechnungen der Gesellschaft zugesandt. Der Empfänger – F _____, G _____ Treuhand AG – hat daraufhin gleichentags um 10.54 Uhr festgestellt (S. 23): «Besten Dank für Dein Feedback. Somit entsprechen die Aufrechnungen genau den Diskussionen, welche wir geführt haben. Es hat also alles seine Richtigkeit. Werde dies Herrn B _____ so mitteilen.» Diese E-Mail ist sowohl an den Inspektor wie auch an den Einschätzer gerichtet gewesen. Der Steuervertreter und Treuhänder hat also rund 2.5 Stunden nach den Botschaften der Buchhalterin per E-Mail bestätigt, dass die Aufrechnungen «seine Richtigkeit» habe. Die Steuerverwaltung hat wegen der auch dem Vertreter vorgängig übermittelten «Einsprachen» davon ausgehen dürfen, der Treuhänder relativiere das Vorgehen der Mitarbeiterin des Auftraggebers. Die nicht erfolgte Nachfristansetzung kann auch aus diesem Grunde akzeptiert werden.

4.1.4 Die per E-Mail deponierte Opposition der Buchhalterin kann bereits aus formellen Gründen nicht als Einsprache bewertet werden, zumal sie nicht schriftlich erhoben worden war. Die Buchhalterin, von der in den Akten keine Vollmacht vorliegt (S. 3), hat ausserdem einzig argumentiert, ihr fehle die Nachvollziehbarkeit. Dieses Problem ist aber kurz darauf bereinigt worden, indem der Inspektor den Bevollmächtigten, welcher zumindest einen Teil der E-Mails in Kopie zur Kenntnis erhalten hatte, entsprechend orientierte.

Der Inspektor hat im Übrigen korrekt reagiert, indem er den Vertreter angeschrieben hat, zumal er bis anhin mit diesem verhandelt hatte und zumal dieser bereits vorgängig sein Einverständnis mit den Aufrechnungen kundgetan hatte.

4.1.5 Der Fiskus hat nach dem weiteren Schriftenwechsel mit dem eigentlich bevollmächtigten Vertreter des Steuerpflichtigen (vgl. E. 3), der sich mit dem Vorgehen noch einmal ausdrücklich einverstanden erklärte, keine Veranlassung gehabt, eine formgültige Einsprache oder Vollmacht von der Buchhalterin einzufordern. Er durfte die kurz darauf erfolgte Mitteilung des Treuhänders als Abschluss der formungültigen digitalen Opposition betrachten.

4.2 Es gilt im Sinne einer alternativen Begründung zu prüfen, ob es sich bei der E-Mail des Treuhänders um einen Rückzug der «Einsprache» handelt.

4.2.1 Die Beschwerdeführerin stellt das Formerfordernis an einen Rückzug der «Einsprache» in Frage. Es liege kein ausdrücklicher Abstand vor. Alleine die Tatsache, dass unterschiedliche Meinungen vorherrschen, ob ein Rückzug erfolgt sei, zeige auf, dass dieser keinesfalls explizit erfolgt sei.

4.2.2. Der Einsprecher ist berechtigt, die Einsprache jederzeit zurückzuziehen. Der Abstand muss bedingungslos und ausdrücklich erklärt werden (ZWEIFEL / HUNZIKER, a.a.O. N. 20 zu Art. 134 DBG).

4.2.3 Die digitale «Opposition» der Buchhalterin der Steuerpflichtigen ist innert der 30-tägigen Frist per E-Mail erfolgt. Die Beschwerdeführerin hat ihre «Einsprache» mit dem Fehlen des Abschlussberichtes begründet, weshalb für sie die Zahlen in der Veranlagung nicht nachvollziehbar seien. Daraufhin hat der Steuerinspektor dem Treuhänder, sowie in Kopie auch dem Einschätzer die Aufrechnungen zugesandt und begründet (S. 24): «[...] Nur bei der X _____ AG hat es Aufrechnungen gegeben, die wir miteinander besprochen haben. [...] Die Aufrechnungen bei der X _____ AG wurden vorgenommen; diejenigen bei Herrn B _____ noch nicht. Sämtliche Berichte werde ich dir am nächsten Dienstag per email zustellen. Bei den übrigen Gesellschaften wurden keine Aufrechnungen vorgenommen». Der Vertreter hat auf diese E-Mail geantwortet (S. 23): «Besten Dank für Dein Feedback. Somit entsprechen die Aufrechnungen genau den Diskussionen, welche wir geführt haben. Es hat also alles seine Richtigkeit. Werde dies Herrn B _____ so mitteilen».

Die Antwort des Treuhänders bezieht sich auf die Aufrechnungen, die aus der definitiven Veranlagungsverfügung nicht ersichtlich gewesen sind und weshalb die Buchhalterin zeitnah digital eingesprochen hatte. Der Wortlaut «es hat also alles seine Richtigkeit» verdeutlicht, dass die Beschwerdeführerin mit den Ausführungen der Vorinstanz generell einverstanden ist und die Einsprache, sofern die E-Mailbotschaft überhaupt als solche qualifiziert werden könnte, hinfällig wird. Der Treuhänder ist als Empfänger von zwei E-Mail-Botschaften der Buchhalterin aufgeführt. Ein anderer Angestellter des Treuhandbüros ist ebenso orientiert worden. Der Vertreter hat den Grund, warum ihm die E-Mails vom Fiskus zugestellt worden sind, sehr wohl erkannt. Dies gilt umso mehr, weil seine Botschaft nicht nur an den Inspektor, sondern auch an den Einschätzer gerichtet gewesen ist.

4.2.4 Die Beschwerdeführerin argumentiert, dass «der Treuhänder, F _____, die E-Mail der X _____ AG vom 26. Mai 2021, in welcher sie eingesprochen hatte, nicht erhalten hat (Beilage 3 und 4). Er war weder Adressat der Nachricht, noch wurde ihm

die Nachricht als Kopie zugeschickt. Deshalb hatte er zum Zeitpunkt seiner Antwort (Beilage 9) noch keine Kenntnisse von der Einsprache.» (S. 57). Die Vorinstanz belegt jedoch, dass die E-Mails der Buchhalterin der Beschwerdeführerin vom 26. Mai 2021 um 08.28 Uhr und 08.32 Uhr (S. 27 und S. 30) als Kopie (im CC) an den Treuhänder sowie einer weiteren Person der Treuhandfirma G _____ übermittelt worden sind. Einzig die E-Mail vom 26. Mai 2021 um 09.26 Uhr (Einsprache der Bundessteuer 2017) ist ihm nicht als Kopie zugestellt worden, wohl aber der anderen Person der Treuhandfirma (S. 26). Die Steuerverwaltung hat somit die Behauptung widerlegt, die E-Mails der Buchhalterin seien nicht an den damaligen Vertreter der Steuerpflichtigen zugestellt worden.

Es fehlen Behauptungen, die E-Mails seien nicht beim Vertreter eingegangen. Die Beschwerdeführerschaft hat somit nicht behauptet, dass die Übermittlung der E-Mails an den Treuhänder fehlgeschlagen ist. Im Übrigen ist zu ergänzen, dass die E-Mails an einen weiteren fachkundigen Angestellten des Treuhandbüros übermittelt worden sind. Es darf nach menschlichem Ermessen davon ausgegangen werden, dass das Treuhandbüro zumindest eine Mitteilung erhalten hat, selbst wenn dem Vertreter aufgrund einer (so nirgends behaupteten) technischen Panne die Einsprachen nicht zugestellt worden wären. Die Kenntnis des Treuhänders über die Botschaft der Buchhalterin lässt sich ferner aufgrund der zeitlichen Nähe sowie des Inhalts seiner Antwort ableiten (vgl. E. 4.2.3 in fine).

4.3 Die E-Mail des Alleinaktionärs und Geschäftsführers der Beschwerdeführerin vom 16. Juli 2021 an den Fiskus enthält u.a. (S. 22): «Es geht nicht um die Steuerprüfung, diese ist gut verlaufen und wird von uns akzeptiert». Die Botschaft bekräftigt, dass gegenwärtig keine offenen Einsprachen bei der Steuerverwaltung vorliegen oder dass diese zurückgezogen worden sind.

Eine allfällige hängige Opposition wäre, sofern eine Einsprache hängig gemacht worden wäre, schliesslich allerspätestens zu diesem Zeitpunkt zurückgezogen worden.

4.4

4.4.1 Die mittlerweile durch einen Rechtsanwalt vertretene Beschwerdeführerin hat sich am 7. Oktober 2022 beim Einschätzer gemeldet (S. 17): «Wir wurden von der X _____ AG, H _____ (Partner Nr. 10030657) beauftragt, Abklärungen bezüglich auf das Steuerjahr 2017 vorzunehmen. Diesbezüglich sei auf die definitive Veranlagung vom 30. April 2021 hingewiesen, auf welche am 26. Mai 2021 Einsprache erhoben wurde. Könnten Sie mich bitte in diesem Zusammenhang zurückrufen.»

Der Steuerinspektor hat daraufhin am 8. Oktober 2021 an den Geschäftsführer und die Buchhalterin der Gesellschaft wie folgt geantwortet (S. 16):

«Mit grossem Erstaunen habe ich festgestellt, dass am 26. Mai 2021 eine Einsprache auf die Aufrechnungen des Expertisenberichtes X _____ AG, H _____ eingegangen ist. Ich habe die Aufrechnungen mit Herrn B _____ in Naters im Detail besprochen. Gleichzeitig habe ich die Aufrechnungen mit Ihrem Steuervertreter, Herr F _____, besprochen und diese wurden akzeptiert. Ich verweise auf das email von Herrn F _____ vom 26.5.2021. Ich habe übrigens sämtliche Expertisenberichte an Herrn F _____ zugesandt. Selbstverständlich bin ich nochmals bereit, die Aufrechnungen des Geschäftsjahres 2016/17 im Betrag von Fr. 413'000 mit Ihrem neuen Steuervertreter, Herrn C _____, zu besprechen. Dabei bitte ich Sie, mir eine Vollmacht zukommen zu lassen. [...]»

Der Steuerinspektor hat am 30. November 2021 per E-Mail nochmals dem Geschäftsführer und der Buchhalterin der Gesellschaft geschrieben (S. 15):

«Wie ich Ihnen bereits am 8. Oktober 2021 mitgeteilt habe, benötigen wir noch eine Vollmacht, um die Einsprache mit Ihrem neuen Steuervertreter, Herrn C _____, zu behandeln. Wir konnten den Eingang der Vollmacht bis jetzt noch nicht feststellen. Aus diesem Grund setzen wir Ihnen eine Frist bis zum 15. Dezember 2021, um die Vollmacht nachzureichen. Sollte bis zu diesem Datum die unterschriebene Vollmacht nicht bei uns eingehen, werden wir auf Ihre Einsprache nicht mehr eintreten (Nichteintretensentscheid).»

4.4.2 Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Sie können Sachverständige beiziehen, Augenscheine durchführen und Geschäftsbücher und Belege an Ort und Stelle einsehen. (Art. 123 DBG und Art. 131 StG). Der Augenschein wird oft mit einer Expertise verbunden. Er kann aber auch, namentlich, wenn zur Würdigung des Wahrgenommenen eine besondere Sachkunde erforderlich ist, z.B. Prüfung der Ordnungsmässigkeit von Geschäftsbüchern, gänzlich einer sachverständigen Person übertragen werden (ZWEIFEL / HUNZIKER, a.a.O. N. 50 zu Art. 115 DBG). Von besonderer praktischer Bedeutung sind die Bücherexpertisen. Letzteres sind Gutachten über die formelle und materielle Ordnungsmässigkeit von Geschäftsbüchern im Licht anerkannter kaufmännischer Grundsätze der Buchführung. Als Experten werden oft auch fachlich qualifizierte Mitarbeitende der Steuerverwaltung

bestellt. Deren Feststellungen weisen einen vergleichbaren Beweiswert auf wie die Expertisen beigezogener verwaltungsunabhängiger Gutachten (ZWEIFEL / CASANOVA / BEUSCH / HUNZIKER, a.a. O., S. 172 f.).

4.4.3 Im Kanton Wallis nimmt das Steuerinspektorat die Buchprüfungen vor. Der Steuerinspektor hat ab dem 3. November 2020 eine Kontrolle der Buchhaltung des Steuerpflichtigen durchgeführt. Diese wurde mittels Expertisenbericht vom 20. April 2021 abgeschlossen und u.a. der Abteilung juristische Personen, dem Einschätzer, zugestellt (vgl. den Rapport S. 36). Letzterer hat daraufhin, auf der Grundlage der Expertise, die Gesellschaft am 30. April 2021 veranlagt (vgl. die Veranlagungsverfügung S. 31 ff.). Die digitalen Einsprachen der Buchhalterin sind an den Einschätzer gerichtet gewesen und zeitgleich in Kopie Angestellten der Treuhandgesellschaft G _____ zugestellt worden. Ob der Inspektor über die Einsprache informiert gewesen ist, als er die Aufrechnungen dem Treuhänder zugesandt hat, lässt sich aus den Akten nicht abschliessend feststellen. Derlei dürfte aber aufgrund seiner zeitnahen Aktion wahrscheinlich sein. Letzteres ist vorliegend nicht entscheidend. Massgeblich ist vielmehr, dass der Einschätzer und der Bevollmächtigte über die digitale Botschaft der Buchhalterin orientiert worden waren und wie der Vertreter auf die Mitteilung des Inspektors reagiert hat:

Der Treuhänder hat dem Inspektor sowie in Kopie auch dem Einschätzer mitgeteilt, «Besten Dank für Dein Feedback. Somit entsprechen die Aufrechnungen genau den Diskussionen, welche wir geführt haben. Es hat also alles seine Richtigkeit. Werde dies Herrn B _____ so mitteilen». Der Einschätzer konnte davon ausgehen, dass die E-Mail der Buchhalterin, sofern diese als Einsprache bewertet wird, nach Füllung der von ihr monierten Wissenslücke als zurückgezogen gilt.

Der neue Rechtsvertreter kontaktiert in seiner Mail vom 7. Oktober 2022 den Einschätzer und erwähnt interessanterweise eine «definitive Veranlagung», auch wenn er im gleichen Satz auf die Einsprache verweist. Der Einschätzer leitete, weil es sich um technische Fragen handelt, die E-Mail dem Inspektor weiter. Dieser kontaktierte anschliessend den Rechtsvertreter. Dieser Vorgang verdeutlicht, dass der Inspektor über die technischen Fachkompetenzen verfügt, um die Aufrechnungen mit dem neuen Vertreter zu besprechen, sofern sich dieser als neuer Bevollmächtigter erweist. Demgegenüber ist es der Einschätzer, der das Veranlagungsverfahren leitet. Der Inspektor hat somit keine Kompetenz, selbst auf Veranlagungen zurückzukommen und schon gar nicht, wenn diese rechtskräftig ist. Bemerkungen wie im Mail des Inspektors geschrieben (S. 15 f.), haben somit keinen Einfluss auf die Rechtskraft der Steuerveranlagung. Dies wird auch

so von der Steuerverwaltung in ihrer Stellungnahme vom 23. Mai 2023 bekräftigt (S. 137).

4.4.4 Das Kantonsgericht beachtet schliesslich, dass nach der digitalen «Einsprache» seitens der Steuerpflichtigen oder seines Vertreters monatelang keine Nachfrage zum Verfahren erfolgt ist. Auch dies weist darauf hin, dass sie selbst die Angelegenheit als abgeschlossen erachtet hat.

4.5

4.5.1 Die Beschwerdeführerin argumentiert, dass (S. 123) «das Einspracheverfahren mit einem Sachentscheid, einem Nichteintretensentscheid oder einem Abschreibungsbeschluss beendet wird (vgl. LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 2015, Art. 135 N 5)». Die Vorinstanz erwidert, dass sie, wenn die Einsprache noch hängig gewesen wäre, praxisgemäss umgehend eine Nachfrist zur Einreichung einer Begründung und entsprechender Beweismittel angeordnet hätte (S. 135).

4.5.2 Die Massenverwaltung spielt in der Administration von Steuern eine entscheidende Rolle, insbesondere wenn es um die effiziente Bearbeitung einer grossen Anzahl von Steuerfällen geht. Weil die «Einsprache» per E-Mail angenommen und der «Rückzug» ebenfalls per E-Mail vollzogen wurde, ist kein formeller Abschreibungsentscheid ergangen.

Sofern die Beschwerdeführerin auf solche Formalitäten beharrt, muss ihr entgegengehalten werden, dass es bei einer Einsprache mittels Mail an der eigenhändigen Unterschrift fehlt (BGE 121 II 252 E. 4a; Bundesgerichtsurteil 2C_387/2019 vom 14. Juni 2019 E. 1.2.). Ein solch formeller Mangel des Rechtsmittels wäre an sich verbesserungsfähig, doch entfällt eine Nachfristansetzung zur Behebung des Mangels dann, wenn dieser nicht auf ein blosses Versehen oder prozessuale Unbeholfenheit zurückzuführen ist, sondern auf ein bewusstes Handeln des Einsprechers, was beim E-Mail regelmässig zutreffen wird (BGE 121 II 252 E. 4b; Bundesgerichtsurteil 2C_513/2011 vom 2. November 2011 E. 2.4).

4.5.3 Die Beschwerdeführerin kann nicht zum einen auf die formelle Anforderung des Abschreibungsentscheides beharren und sich andererseits auf eine Einsprache per Mail berufen.

4.6 Zusammenfassend liegt (1.) keine rechtsgültige Einsprache vor. Das Rechtsmittel wäre sonst (2.) zurückgezogen worden. Es existiert (3.) kein Grund, auf das rechtskräftig erledigte Verfahren zurückzukommen und der Inspektor wäre (4.) dazu nicht zuständig.

Die Vorinstanz ist zu Recht auf die E-Mail vom 7. Oktober 2021 und die Stellungnahme vom 1. Dezember 2021 nicht eingetreten.

5.

5.1 Die Beschwerde wird nach dem Gesagten abgewiesen. Dieser Ausgang des Verfahrens bestimmt nach Art. 144 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG und Art. 89 VVRG die Kostentragung und ist nach Art. 91 VVRG für den Entscheid über die Zusprechung einer Parteientschädigung massgebend.

5.2 Im Beschwerdeverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG und Art. 89 Abs. 1 VVRG). Ausnahmsweise können die Kosten ganz oder teilweise erlassen werden (Art. 144 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 StG und Art. 89 Abs. 2 VVRG). Vorliegend bestehen keine Gründe, von der Grundregel abzuweichen. Gemäss Art. 3 Gesetz betreffend den Tarif der Kosten und Entschädigungen vor Gerichts- oder Verwaltungsbehörden vom 11. Februar 2009 (GTar; SGS/VS 173.8) setzen sich die Kosten aus den Auslagen der Entscheidbehörde sowie der Gerichtsgebühr zusammen. Die Gerichtsgebühr für Beschwerdeverfahren vor der Steuerrechtlichen Abteilung des Kantonsgerichts beträgt in der Regel zwischen Fr. 280.00 und Fr. 5'000.00 (Art. 25 GTar). Aufgrund der Bedeutung des Falles sowie seines Umfangs und Schwierigkeitsgrads wird die Gerichtsgebühr vorliegend auf Fr. 1'500.00 festgesetzt.

5.3 Die Beschwerdeführerin hat als unterliegende Partei keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 150 Abs. 3 und Art. 91 Abs. 1 VVRG e contrario). Den Behörden oder mit öffentlichen Aufgaben betrauten Organisationen, welche obsiegen, darf in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen werden (Art. 150 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 91 Abs. 3 VVRG). Es besteht vorliegend kein Grund, von dieser Regel abzuweichen.

Demnach erkennt das Kantonsgericht

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.
3. Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.00 werden der X _____ AG auferlegt.

Sitten, 3. Juli 2024