

Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



II 2022 36

Entscheid vom 21. Juni 2022

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Präsident
Dr.iur. Frank Lampert, Richter
lic.iur. Karl Gasser, Richter
MLaw Manuel Gamma, Gerichtsschreiber

Parteien

A. _____,

gegen

Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232, 6431 Schwyz, Vorinstanzen,

Gegenstand

Einkommens- und Vermögenssteuer (Veranlagung 2017: Fristversäumnis, Fristwiederherstellung)

Sachverhalt:

A. A._____ (nachstehend: Steuerpflichtiger) wurde von der kantonalen Steuerverwaltung (StV)/ Verwaltung für die direkte Bundessteuer (VdBSt) mit Veranlagungsverfügung 2017 vom 17. August 2020 (Versanddatum) kantonal mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.-- (satzbestimmend Fr. 2'146'700.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'672'000.-- und bundessteuerlich mit einem steuerbaren (und satzbestimmenden) Einkommen von Fr. 2'151'700.-- veranlagt. Die Veranlagung erfolgte teilweise ermessensweise, da der Steuerpflichtige keine zuverlässigen Beilagen eingereicht hatte oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden konnten. Ermessensweise geschätzt wurde unter Code 405 unter anderem auch der Verkaufserlös der Zahnarztpraxis "B._____" von Fr. 2'000'000.--, der als zusätzliches Einkommen aufgerechnet wurde.

Laut der Sendungsverfolgung (A-Post Plus Nr. __01) wurde die Veranlagungsverfügung vom 17. August 2020 dem Steuerpflichtigen bzw. dessen Steuervertreterin (C._____) am 18. August 2020 zugestellt (Einsprache-act. 72).

B. Mit Eingabe vom 12. November 2020 (Eingang bei der StV am 16.11.2020) liess der Steuerpflichtige durch seine Steuervertreterin (C._____) [D._____] bei der kantonalen Steuerkommission (StK)/VdBSt Einsprache erheben mit den folgenden Anträgen:

1. Basierend auf den vorgenannten Begründungen beantragen wir hiermit die Wiederherstellung der Einsprachefrist von 30 Tagen ab dem 26.10.2020.
2. Basierend darauf sei die Steuerveranlagung 2017 vom 17.08.2020 und das Inkasso für die fakturierten Steuern zu sistieren und nach Behandlung der Einsprache (ist in Arbeit, wird am 16.11.2020 eingereicht) aufzuheben.

C. Mit Schreiben vom 18. November 2020 teilte die StV dem Steuerpflichtigen mit, dass die Veranlagungsverfügung 2017 als per 18. August 2020 zugestellt gelte und daher auf die Einsprache nicht eingetreten werden könne (Einsprache-act. 42 = 68).

D. Am 27. November 2020 ging bei der StK/VdBSt die vom Steuerpflichtigen angekündigte Einsprache, datierend vom 25. November 2020, ein mit den folgenden Anträgen (Einsprache-act. 16 ff., 26):

- a) Die 30-tägige Frist zur Einreichung einer Einsprache auf die Steuerveranlagungs-Verfügung 2017 des Steuerpflichtigen sei im Sinne Abs. 2 und 3 dieser Einsprache mit Beginn ab 26.10.2020 wiederherzustellen.
- b) Die vorliegende Steuerveranlagungs-Verfügung 2017 vom 17.08.2020 sei in der Gesamtheit umgehend und vollumfänglich zu annullieren, die

beanstandeten Aufrechnungen seien zu korrigieren und die eingebrachten Argumente - insbesondere bezüglich des ermessenweise festgesetzten, zusätzlichen Einkommens von CHF 2'000'000 - seien zu würdigen und zu berücksichtigen.

- c) Auf der Basis der bereinigten Steuertatbestände sei eine neue Veranlagungsverfügung für das Jahr 2017 zu erlassen, allenfalls unter vorgängiger Rück- oder Absprache mit der Steuervertreterin.
- d) Die ausgestellten Steuerrechnungen 2017 seien entsprechend zurück zu nehmen und die eingeleiteten Mahnläufe umgehend zu stoppen und zu stornieren.

Mit Stellungnahme vom 1. Dezember 2020 hielt die StV daran fest, dass die Einsprachefrist (16.9.2020) verpasst worden sei und daher nicht auf die Einsprache eingetreten werden könne (Einsprache-act. 12 f.).

Hierauf ersuchte der Steuerpflichtige die StV um den Abschluss des Vorverfahrens und die Weiterleitung der Einsprache an die StK (Einsprache-act. 11).

Am 16. Januar 2021 orientierte der Steuerpflichtige die StK/VdBSt ergänzend zu den Ausführungen in der Einsprache über die Fehlzustellung einer Kuriersendung seitens E. _____ vom 7. Januar 2021/15. Januar 2021 sowie drei Fehlzustellungen der Poststelle F. _____ in der Zeit vom 25. November 2020 bis 15. Januar 2021 (Einsprache-act. 6 f.).

E. Mit Entscheid Nr. 68/2020 vom 2. März 2022 trat die StK/VdBSt auf die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2017 vom 17. August 2020 nicht ein (Disp.-Ziff. 1) und auferlegte die Verfahrenskosten von Fr. 450.-- dem Steuerpflichtigen (Disp.-Ziff. 2).

F. Gegen diesen Einspracheentscheid (Versand am 3.3.2022) lässt der nunmehr beanwaltete Steuerpflichtige mit Eingabe vom 1. April 2022 (Postaufgabe am gleichen Tag) fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz erheben mit den folgenden Anträgen:

1. Die Beschwerdegegnerin sei anzuweisen, auf die Einsprache des Beschwerdeführers vom 12. November 2020, ergänzt mit Schreiben vom 25. November 2020 und 16. Januar 2021, einzutreten.
2. Eventualiter sei die Frist für die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2017, datiert vom 17. August 2020, per 26. Oktober 2020 wiederherzustellen und das Verfahren an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen, mit der Anweisung, auf die Einsprache des Beschwerdeführers vom 12. November 2020, ergänzt mit Schreiben vom 25. November 2020 und 16. Januar 2021, einzutreten.
3. Eventualiter sei das steuerbare Einkommen 2017 auf Ebene der direkten Bundessteuer auf CHF 64'700 (satzbestimmend CHF 64'700) festzulegen.

4. Dem Beschwerdeführer seien keine Verfahrenskosten aufzuerlegen und ihm sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen.

G. Mit Vernehmlassung vom 27. April 2022 beantragen die Vorinstanzen, die Beschwerde sei - sowohl im Hauptantrag, als auch in den Eventualanträgen - unter Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdeführers vollumfänglich abzuweisen.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.1 Auf das Steuerverfahren sind die Bestimmungen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRP; SRSZ 234.110) vom 6. Juni 1974 anwendbar, soweit nicht das Steuergesetz (StG; SRSZ 172.200) vom 9. Februar 2000 oder dessen Ausführungsbestimmungen davon abweichen (§ 128 StG). Die Vorschriften des kantonalen Rechts finden sinngemäss Anwendung auf die Organisation und das Verfahren bei der direkten Bundessteuer, soweit sich keine bundesrechtlichen Regelungen finden (vgl. § 3 der Kantonalen Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [VVzDBG; SRSZ 171.111] vom 20.12.1994).

1.2.1 Ist die Vorinstanz auf ein Rechtsmittel nicht eingetreten, so hat das Verwaltungsgericht gemäss ständiger Rechtsprechung grundsätzlich nur zu prüfen, ob der Nichteintretensentscheid zu Unrecht erfolgt ist. Bejaht es diese Frage, so hebt es den Nichteintretensentscheid auf und weist die Akten an die Vorinstanz zurück, damit diese hinsichtlich dieses Rechtsmittels einen Sachentscheid trifft (VGE III 2015 98 vom 26.8.2015 Erw. 1.3.1; VGE II 2012 108 vom 24.10.2012 Erw. 2.1; VGE III 2014 194 vom 27.11.2014 Erw. 2.1). Diese Rechtsprechung gilt analog, wenn die Vorinstanz nur teilweise auf Begehren der Beschwerde führenden Person nicht eingetreten ist (vgl. VGE III 2011 44 vom 26.10.2011 Erw. 1.1.2 mit Verweis auf VGE III 2010 196 vom 20.1.2011 Erw. 1.3; VGE III 2007 158 vom 30.10.2007 Erw. 1.3; auf eine gegen diesen VGE erhobene Beschwerde ist das Bundesgericht mit Urteil 5A_5/2008 vom 3.1.2008 nicht eingetreten).

1.2.2 Von dieser Praxis weicht das Verwaltungsgericht in bestimmten Fällen (vor allem aus verfahrensökonomischen Gründen) ab, beispielsweise wenn die Vorinstanz in einem ausführlichen obiter dictum eine materielle Beurteilung vorgenommen hatte (und eine entsprechende Rückweisung einem formalistischen Leerlauf gleichgekommen wäre), oder wenn es um einen zweiten Rechtsgang in der gleichen Sache ging (vgl. VGE III 2010 192 vom 14.4.2011 Erw. 2.1.2 m.V.a. VGE III 2010 202+203 vom 21.12.2010 Erw. 2; VGE 403/96 vom 27.9.1996 Erw. 2 und dort enthaltene Hinweise).

1.3 Vorliegend haben sich die Vorinstanzen weder im angefochtenen Einspracheentscheid noch in der Vernehmlassung zur Sache geäußert. Die Voraussetzungen für eine materielle Beurteilung direkt durch das Verwaltungsgericht sind daher nicht gegeben, falls die Vorinstanzen zu Unrecht nicht auf die Einsprache eingetreten sein sollten. Auf den Beschwerdeeventualantrag Ziff. 3 kann das Verwaltungsgericht daher so oder anders nicht eintreten.

2.1.1 Der Beschwerdeführer hatte seine Einsprache im Wesentlichen damit begründet (vgl. angefochtener Entscheid), dass die Veranlagungsverfügung erstmalig per E-Mail vom 26. Oktober 2020 eingegangen sei. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass die ursprüngliche Sendung im Postfach der an gleicher Büroadresse wie die Steuervertreterin domizilierte "G._____, Zweigniederlassung H._____" gelandet sei. Unter Verweis auf andere Vorfälle (wie Fehlzustellung einer Kuriersendung durch E._____ an die G._____ am 7.1.2021 und drei Fehlzustellungen der Poststelle F._____ in der Zeit vom 25.11.2020 bis 15.1.2021) habe der Beschwerdeführer die "Track & Trace"-Bestätigung der Post in Frage gestellt.

Die Vorinstanzen anerkannten, dass der Beschwerdeführer aufzuzeigen vermochte, dass Fehler bei der Postzustellung nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit liegen; sie hielten jedoch fest, dass er keine konkreten Hinweise für eine sehr wahrscheinlich anzunehmende Fehlzustellung der Veranlagungsverfügung 2017 vom 17. August 2020 vorgelegt hätte. Gründe für eine Fristwiederherstellung konnten die Vorinstanzen nicht erkennen.

2.1.2 Vorliegend ist - unter der Annahme einer Zustellung der Veranlagungsverfügung wie sie gemäss der Sendungsverfolgung belegt ist (vgl. Ingress lit. A) - unbestreitbar und unbestritten, dass die Einsprachefrist von 30 Tagen (vgl. Art. 132 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 2 StG) ab dem 18. August 2020 nicht gewahrt wurde.

Der Beschwerdeführer macht jedoch geltend, frühestens am 26. Oktober 2020 Kenntnis von der Veranlagungsverfügung erhalten zu haben, womit die Einsprachefrist erst am 27. Oktober 2020 zu laufen begonnen und am 25. November 2020 geendet habe (Beschwerde S. 3 Ziff. 9).

2.2.1 Weder das DBG noch das StG schreibt den Steuerbehörden für die Eröffnung von Verfügungen eine bestimmte Zustellform vor. Zulässig ist namentlich auch der Versand über herkömmliche (A- oder B-)Post; eine Zustellung auf dem Weg der eingeschriebenen Sendung ist nicht zwingend erforderlich.

2.2.2 Bei der Versandmethode mit A-Post-Plus werden Briefe konventionell in uneingeschriebener Form (A-Post) befördert, d.h. die Zustellung erfolgt direkt in den Briefkasten oder ins Postfach des Adressaten, ohne dass dieser den Empfang unterschriftlich bestätigen müsste; entsprechend wird der Adressat im Falle seiner Abwesenheit auch nicht durch Hinterlegung einer Abholungseinladung avisiert. Im Unterschied zu herkömmlichen Postsendungen sind "A-Post Plus"-Sendungen jedoch mit einer Nummer versehen, was die elektronische Sendungsverfolgung im Internet ("Track & Trace") ermöglicht. Daraus ist u.a. ersichtlich, wann dem Empfänger die Sendung durch die Post zugestellt wurde. Diese Art von Sendung stellt mithin eine Möglichkeit dar, zu beweisen, dass die Post zugestellt worden ist (vgl. Urteile BGer 2C_875/2015 vom 2.10.2015 [betreffend ein Steuerverfahren] Erw. 2.2.1; 2C_430/2009 vom 14.1.2010 Erw. 2.5; 2C_855/2015 vom 1.10.2015 [betreffend ein Grundstückgewinnsteuerverfahren] Erw. 2.1; 2C_784/2015 vom 24.9.2015 Erw. 2.1; 2C_1126/2014 vom 20.2.2015 Erw. 2.2, auch zur Abgrenzung von Einschreibesendungen).

2.2.3 Für die ordnungsgemässe Zustellung der Verfügungen ist die Verwaltungsbehörde beweisbelastet. Bei eingeschriebener Briefpost gilt eine natürliche Vermutung für die ordnungsgemässe Zustellung der Abholungseinladung via Briefkasten bzw. Postfach. Dasselbe gilt nach der Rechtsprechung für das Verfahren A-Post-Plus, bei welchem der Briefträger den Brief nicht nur in den Briefkasten legt, sondern zugleich den Zustellzeitpunkt in seinem elektronischen System festhält. Mit der Verfolgung im «Track & Trace-Auszug» wird somit die Zustellung nicht direkt bewiesen. Bewiesen wird nur, dass die Post einen entsprechenden Eintrag in ihrem Erfassungssystem gemacht hat. Im Sinne eines Indizes lässt sich aus diesem Eintrag aber dennoch darauf schliessen, dass die Sendung in den Briefkasten oder in das Postfach des Adressaten gelegt wurde.

Nach der Rechtsprechung liegen allfällige Fehler bei der Postzustellung nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit. Eine fehlerhafte Postzustellung ist allerdings nicht zu vermuten, sondern nur anzunehmen, wenn sie aufgrund der Umstände plausibel erscheint. Auf die Darstellung des Adressaten, dass eine fehlerhafte Postzustellung vorliege, ist abzustellen, wenn seine Darlegung der Umstände nachvollziehbar ist und einer gewissen Wahrscheinlichkeit entspricht, wobei sein guter Glaube zu vermuten ist. Rein hypothetische Überlegungen des Empfängers reichen nicht aus. Die nie auszuschliessende Möglichkeit von Zustellfehlern genügt für sich allein nicht, um die Vermutung umzustossen. Vielmehr müssen konkrete Anzeichen für einen Fehler vorhanden sein (zum Ganzen: Urteil BVerwGer A-5238/2021 vom 27.1.2022 Erw. 2.5 mit Hinweisen auf

BGE 142 III 599 Erw. 2.2 ff.; Urteile BGer 2C_463/2019 vom 8.6.2020 Erw. 3.2.3; 2C_1059/2018 vom 18.1.2019 Erw. 2.2.2 und weitere).

2.2.4 Im erwähnten Urteil BVerwGer A-5238/2021 vom 27. Januar 2022 (betr. MwSt, Vorsteuerabzug) war die Zustellung zwar erfolgreich, gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin entgegen der Bestätigung gemäss der elektronischen Sendungsverfügung jedoch erst einige Tage später. Diese Konstellation entspricht denn - soweit ersichtlich - auch dem Regelfall der gerichtlich beurteilten Fristversäumnisse bei Zustellungen mittels A-Post-Plus (vgl. z.B. auch Urteil BGer 1C_31/2018 vom 24.1.2019 Erw. 4.1; Urteile BVerwGer A-1838/2021 vom 8.6.2021 Erw. 3, A-3967/2020 vom 29.10.2020). Die Beschwerdeführerin argumentierte in jenem Fall mit dem Hinweis auf den auf der Zusendung angebrachten eigenen Eingangsstempel. Ein anderer Argumentationsstrang gilt der Ablage in ein falsches Postfach (z.B. Urteil BVerwGer A-3967/2020 vom 29.10.2020; vgl. Urteil BGer 2C_570/2011 vom 24.1.2012 mit Ablage in den Milchkasten sowie gemäss Mutmassung des Beschwerdeführers einer Zustellung zunächst an den Nachbarn; 2C_68+69/2014 vom 13.2.2014), dessen Inhaber die Zusendung jeweils erst später an den Adressaten weitergeleitet haben soll, oder die Entnahme aus dem Postfach zu einem späteren Zeitpunkt (z.B. Urteile BGer 8C_198/2015 vom 30.4.2015 Erw. 3.2; 9C_90/2015 vom 2.6.2015 Erw. 3; 2C_1126/2014 vom 20.2.2015 Erw. 2.2 ff.).

2.3 Sofern eine Verfügung nicht eröffnet wurde, beginnt die Rechtsmittelfrist in dem Zeitpunkt zu laufen, in welchem der Adressat auf andere Weise sichere Kenntnis vom betreffenden Verwaltungsakt erhalten hat und im Besitz sämtlicher für die erfolgreiche Wahrung seiner Rechte wesentlichen Elemente ist. Ab diesem Moment kann erwartet werden, dass die Verfügung innerhalb der nun laufenden Beschwerdefrist angefochten wird (BGE 129 II 193 Erw. 1 S. 197 f.; 102 Ib 91 Erw. 3 S. 93 f.; Urteil BGer 1C_150/2012 vom 6.3.2013 Erw. 2.3 mit Hinweisen; Kneubühler/ Pedretti, in: VwVG, Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Kommentar, 2. Aufl. 2019, N 9 zu Art. 38 VwVG).

2.4 Der Beschwerdeführer legt in seiner Beschwerde unter anderem dar, dass es sich bei seinem Steuervertreter um eine Treuhand- und Steuerberatungsgesellschaft in der Stadt H._____ handle mit mehr als hundert Kunden. Sie habe ein Postfach bei der Post F._____ gemietet. Zudem beauftrage sie seit mehr als zehn Jahren den Velokurierdienst "I._____", die Post im Postfach jeweils vor 8 Uhr abzuholen und an den Sitz der Gesellschaft zu bringen. Der interne Verarbeitungsprozess sei professionell organisiert (S. 4 Ziff. 12 f.). Wäre die Veranlagung am 18. August 2020 ins Postfach gelegt worden, hätte sie der

Velokurier dort am Folgetag, 19. August 2020, entnommen und sie wäre intern verarbeitet worden. Ob betreffend Post damals etwas Ungewöhnliches vorgefallen sei, könne sich verständlicherweise niemand der Mitarbeiter mehr erinnern (S. 4 f. Ziff. 14 f.). Wie die Mail-Korrespondenz vom 26. Oktober 2020 zeige, sei D. _____ über die angeblich frühere Zustellung der Steuerveranlagung sehr überrascht gewesen. Die Medisuisse habe dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 14. Oktober 2020 die höheren Sozialversicherungsbeiträge für das Jahr 2017 in Rechnung gestellt, die sich aufgrund der Aufrechnung des Steueramtes beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ergeben hätten (S. 5 Ziff. 16 f.). Wäre die Steuerveranlagung am 19. August 2020 zugegangen, wären für den Beschwerdeführer sicher Leistungen erbracht worden (S. 5 f. Ziff. 18).

Die Steuervertreterin habe der Thematik fehlerhafter Postzustellungen bei der Post F. _____ in H. _____ seit Oktober 2020 vermehrt Aufmerksamkeit geschenkt. Bereits im Nachgang zur Einsprache vom 12. November 2020 hätten drei Fälle registriert werden können, welche den Vorinstanzen am 16. Januar 2021 schriftlich mitgeteilt worden seien (S. 6 Ziff. 22; vgl. vorstehend Ingress lit. D). Für den Zeitraum vom 4. Dezember 2020 bis 29. März 2022 hätten insgesamt 37 Fälle dokumentiert werden können, in welchen die Postfachzustellung fehlerhaft gewesen sei. In einem Fall sei die Post für einen Kunden der Steuervertreterin der "G. _____", ebenfalls mit der Adresse J. _____-strasse __, H. _____, zugestellt und von dieser nachträglich der Steuervertreterin übergeben worden. Bei einem Teil der anderen Fälle handle es sich um frühere Kunden der Steuervertreterin, welche ihre neue Adresse der Post jedoch bereits vor längerer Zeit gemeldet hätten. Bei einem Grossteil der Fälle sei jedoch unklar, weshalb Postmitarbeiter fremde Post ohne jeden Bezug zur Steuervertreterin in deren Postfach gelegt hätten. Teils sei die Postfachnummer ähnlich derjenigen der Steuervertreterin (Postfach __02). Die Steuervertreterin habe sich am 29. März 2022 schriftlich bei der Poststelle F. _____ beschwert. Die Beispiele zeigten, dass Zustellungsfehler bei der Post F. _____ regelmässig passierten. Es sei naheliegend, dass auch Post für die Steuervertreterin in ein anderes Fach gelegt worden sei. Dass die Steuerveranlagung 2017 "ebenfalls Opfer einer fehlerhaften Zustellung geworden" sei, müsse demnach aufgrund der Umstände durchaus als plausibel erscheinen. Ein möglicher Grund für die Fehlbehandlung durch die Post könnte in der Art der Adressierung der Steuerveranlagung 2017 gesehen werden (S. 6 f. Ziff. 23 ff.).

2.5.1 Mit den Vorinstanzen ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer nachzuweisen vermag, dass Fehler bei der Postzustellung durchaus vorkommen und dies namentlich auch für die Poststelle gilt, über welche er bzw. seine Steuerver-

treterin die Korrespondenz abwickelt. Damit wird jedoch grundsätzlich nur die von der Rechtsprechung anerkannte Tatsache bestätigt, dass Fehlzustellungen nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit liegen.

2.5.2 Die vom Beschwerdeführer aufgelisteten Präzedenzfälle sind vorliegend allerdings nicht einschlägig. Bis auf die E. _____-Zusendung (Beschwerdebeilage 25/2) und eine weitere Briefsendung (Beschwerdebeilage 25/22) handelt es sich, soweit ersichtlich, bei den insgesamt 37 belegten Fällen nicht um Zusendungen per Einschreiben (mit Ablage des Abholscheines in ein falsches Postfach) oder A-Post-Plus. Im Unterschied zu Zusendungen mittels Einschreiben oder A-Post-Plus greift bei gewöhnlicher Post (A- oder B-Post) keine Zugangsvermutung bzw. kann mangels elektronischer oder anderweitiger Erfassung keine solche greifen. Es besteht somit keine Vermutung, die durch Fehler bei der Zustellung gewöhnlicher Post entkräftet werden muss. Vielmehr bleibt bei einer Zustellung mit gewöhnlicher Post (A- oder B-Post) der Absender vollumfänglich beweispflichtig für die erfolgreiche Zustellung und Datum der Zustellung. Der Beschwerdeführer vergleicht daher mit seinen Beispielen Gleiches mit Ungleichem.

2.5.3 Die vom Beschwerdeführer aufgelisteten 37 Fälle wurden offensichtlich insgesamt unverzüglich an ihren Bestimmungsort weitergeleitet, sei dies durch die falsche Empfängerin an den richtigen Adressaten (z.B. Beschwerdebeilage 25/2) oder durch die Steuervertreterin des Beschwerdeführers als falsche Empfängerin wieder an die Post oder den richtigen Adressaten (z.B. Beschwerdebeilage 25/4, 5, 6 u.w.). Namentlich gilt dies auch für die vorerwähnte E. _____-Zusendung sowie die Zusendung per Einschreiben (oder A-Post-Plus). Es dürfte denn auch dem Regelfall entsprechen, dass in ein falsches Postfach gelegte Post vom Postfachinhaber der Post zur Ablage ins korrekte Postfach übergeben oder direkt an den richtigen Adressaten weitergeleitet wird. Was bereits für gewöhnliche Post (A- oder B-Post) als generelle Usanz angenommen werden muss, kann umso mehr für eingeschriebene Briefe (bzw. falsch zugestellte Abholscheine) und A-Post-Plus-Zusendungen gelten. Dies hat zur Konsequenz, dass einem Adressaten entgegen der elektronischen Zugangsbestätigung ein Schriftstück allenfalls mit einer gewissen Verzögerung zugeht, womit eine Rechtsmittelfrist entsprechend auch später zu laufen beginnt (vgl. vorstehend Erw. 2.3).

Vorliegend verhält es sich jedoch anders. Die Veranlagungsverfügung ist gemäss den Angaben des Beschwerdeführers (vgl. Einsprache vom 12.11.2020 S. 1 Ziff. 2) nie (im Original mit typographischer Hervorhebung) bei seiner Steuervertreterin eingegangen. Dies steht im Widerspruch zu den vom Beschwerdeführer aufgelisteten 37 Fällen. Ein Fall, in welchem eine Zusendung per A-Post-Plus

oder per Einschreiben (Abholschein) entgegen der elektronischen Zugangsbestätigung überhaupt nicht einging, wird von ihm nicht bezeichnet. Plausibel sind - wie auch vom Beschwerdeführer belegt - Zustellungen in falsche Postfächer (oder auch falsche Briefkästen, wie es erfahrungsgemäss gelegentlich bei gleichen/ähnlichen Namen von Adressaten [wie vorliegend die Steuervertreterin und die "G._____"] oder bei benachbarten Häusern oder auch bei ähnlichen Hausnummern oder gleichen Hausnummern nahegelegener Strassen vorkommen kann), nicht aber eine inexistente Zustellung entgegen der mittels der elektronischen Zugangsbestätigung begründeten Zugangsvermutung.

2.5.4 Demgegenüber sind - ohne die Qualität der internen Büroorganisation im vorliegenden Fall in Frage stellen zu wollen - vergleichsweise Fehler bei der Postbehandlung/Postbearbeitung durch Empfänger auch nicht unbekannt. Dies belegen die zahlreichen Fälle in der Rechtsprechung betreffend Fristversäumnis im Zusammenhang mit Zustellungen per A-Post-Plus (wie auch per Einschreiben).

Vorliegend hat die Steuervertreterin weit über hundert Kunden (vgl. vorstehend Erw. 2.4) zu betreuen und eine entsprechend grosse Korrespondenz zu bewältigen. Die Abholung der Post erfolgt durch einen dazwischengeschalteten Velokurierdienst. Selbst bei einer professionellen Ausgestaltung der internen Verarbeitungsprozesse lassen sich damit Fehler nicht gänzlich ausschliessen. Dies ist allerdings nicht relevant. Entscheidend ist weniger die Frage, ob mögliche Fehlerquellen bei der nachträglichen Postbearbeitung in der Kanzlei erkennbar sind, als vielmehr das Bestehen von konkreten Anzeichen für einen Fehler bei der Postzustellung selbst (1C_31/2018 vom 14.1.2019 Erw. 4.2). Solche konkreten Anzeichen für den vorliegend zu beurteilenden Fall kann der Beschwerdeführer mit den Angaben zu Fehlzustellungen der fraglichen Poststelle, wie vorstehend dargelegt, nicht rechtsgenüglich beibringen.

2.5.5 Von einer Anhörung von Herrn D._____ als Zeuge kann ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs des Beschwerdeführers sowie des Untersuchungsgrundsatzes in antizipierter Beweiswürdigung abgesehen werden. Zum einen handelt es sich beim angerufenen Zeugen um den einzigen Verwaltungsrat der Steuervertreterin; er zeichnet mit Einzelunterschrift. Seine Aussage müsste folglich als blosser Parteibehauptung gewürdigt werden. Zum andern lässt der Beschwerdeführer selber ausführen, dass sich verständlicherweise kein Mitarbeiter mehr daran erinnert, ob am 19. August 2020 betreffend die Post etwas Ungewöhnliches vorgefallen sei (Beschwerde S. 4 Ziff. 15). Darüber hinaus handelt es sich bei der Zeugenbefragung um ein subsidiäres Beweismittel (§ 24 Abs. 2 VRP). Bei der Beurteilung der Frage, ob solche Beweismittel notwendig sind,

kommt der entscheidenden Behörde ein erheblicher Ermessensspielraum zu (vgl. VGE III 2014 136 vom 30.3.2016 Erw. 7.2 m.H.a. Plüss, in: Kommentar VRG, § 7 Rz. 67 m.H.; vgl. auch Urteil BGer 1A.202/2003 vom 17.2.2004 Erw. 2 mit Hinweisen).

2.5.6 Der Hauptantrag Ziff. 1 ist somit abzuweisen. Es besteht kein Anlass, die Rechtsmittelfrist im Sinne der Ausführungen des Beschwerdeführers zu einem späteren Zeitpunkt (vgl. vorstehend Erw. 2.3) beginnen zu lassen.

3. Der Beschwerdeführer beantragt eventualiter die Wiederherstellung der Einsprachefrist.

3.1.1 Auf verspätete Einsprachen wird nur eingetreten, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und dass die Beschwerde innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrundes eingereicht wurde (Art. 133 Abs. 3 DBG und § 151 Abs. 4 StG). Gemäss § 163 JG kann das Verwaltungsgericht auf Antrag der säumigen Person eine Frist wiederherstellen, wenn sie glaubhaft macht, dass sie kein oder nur ein leichtes Verschulden trifft (Abs. 1). Das Verschulden einer Hilfsperson der Partei oder ihrer Vertretung wird der Partei zugerechnet, wenn nicht gehörige Sorgfalt bei der Wahl und Instruktion der Hilfsperson nachgewiesen wird (Abs. 2). Das Wiederherstellungsgesuch ist spätestens zehn Tage nach Wegfall des Hindernisses zu stellen (Abs. 3).

3.1.2 Neben den ausdrücklich genannten Hinderungsgründen lässt das Gesetz auch "andere erhebliche Gründe" gelten. Hierunter fallen beispielsweise Todesfall in der Familie, unrichtige Rechtsmittelbelehrung, ein Vertrauen begründendes Verhalten der Behörden, oder eine mangelhafte Eröffnung, mithin eine sogenannte objektive Unmöglichkeit, nicht aber die subjektive Unmöglichkeit (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Art. 133 DBG N 19).

3.1.3 Nach ständiger Rechtsprechung ist für die Frage der Fristwiederherstellung das Verhalten einer Hilfsperson, derer sich die Partei oder ihr Anwalt bedient, ihr bzw. dem Anwalt wie ein eigenes zuzurechnen. Praxisgemäss gilt die Formel, dass diejenige Person, die den Vorteil hat, Pflichten durch eine Hilfsperson erfüllen zu lassen, auch die Nachteile daraus tragen soll (Urteil BGer 1A.204/2002 vom 5.12.2002 Erw. 2.1; 2C_699/2012 vom 22.10.2012 Erw. 3.3, je mit Hinweis auf BGE 114 Ib 67 Erw. 2 und 3). Insbesondere Anwälte und Treuhänder haben sich so zu organisieren, dass nicht erstreckbare Fristen auch im Hinderungsfall gewahrt werden können (Urteil BGer 8C_767/2008 vom 12.1.2009 Erw. 5.3.1;

Schade, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri-Bern 2014, § 187 N 17).

Ein Hinderungsgrund darf im Interesse eines geordneten Verfahrensablaufs nicht leichthin angenommen werden; anzulegen ist vielmehr ein strenger Massstab (vgl. VGE II 2013 55 vom 26.8.2013 Erw. 2.1; VGE III 2012 78 + 96 vom 24.7.2012 Erw. 2.3 mit Hinweisen; Urteil BGer 2C_50/2013 vom 24.1.2013 Erw. 2.2.1 mit Hinweis auf BGE 119 II 86 und BGE 112 V 255).

3.2.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe erst am 26. Oktober 2020 tatsächlich Kenntnis von der Steuerveranlagung 2017 erhalten. Mangels Kenntnis der Steuerveranlagung 2017 habe er somit keine Möglichkeit gehabt, auf die Steuerveranlagung 2017 bis zum 17. September 2017 zu reagieren. Allein deswegen sei eine Fristwiederherstellung geboten (Beschwerde S. 8 Ziff. 31).

3.2.2 Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Das würde bedeuten, die Zugangsvermutung und die vorstehend dargelegte Rechtsprechung zur Vermutung für die ordnungsgemässe Zustellung der Abholungseinladung bzw. der Zustellung per A-Post-Plus via Briefkasten bzw. Postfach, welche vom Beschwerdeführer nicht entkräftet werden kann, obsolet zu machen.

3.2.3 Hieran ändert nichts, dass nicht zu übersehen ist, dass ein A-Post-Plus-Versand von Entscheiden unter Umständen den Zugang zu Gerichten in einer im Lichte der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV problematischen Weise erschweren kann. Denn ein Empfänger eines mit A-Post Plus versandten Entscheids, welcher weder vom Inhalt der Sendung Kenntnis hat, noch um die Tatsache weiss, dass überhaupt eine Zustellung erfolgt ist, muss hinnehmen, dass er die Rechtsmittelfrist verpasst oder diese massgeblich verkürzt wird, was für ihn umso einschneidender ist, je kürzer die vorgesehene Rechtsmittelfrist ist. Allerdings ist während eines Verfahrensverhältnisses stets mit behördlichen Zusendungen mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu rechnen und die Entgegennahme entsprechend sicherzustellen (vgl. Urteil BGer 1C_40/2021 vom 22.4.2021 Erw. 4.3.1).

Vorliegend hat die StV am 9. März 2020 und erneut am 20. April 2020 - dieses Schreiben per A-Post Plus zugestellt und Androhung einer Ermessensveranlagung - Unterlagen zur Veranlagung 2017 (Steuerakten 2017 act. A 40 ff.) ange-mahnt. Dem ist der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 8. Juli 2020 (Steuerakten 2017 act. A 44 ff.) nachgekommen. Mit einer baldigen Veranlagung musste daher gerechnet werden bzw. war eine solche nicht auszuschliessen.

3.3 Der Beschwerdeführer erachtet eine Fristwiederherstellung auch geboten, weil Aufrechnungen von über Fr. 2 Mio. zur Diskussion stehen. Eine Aufrechnung

in dieser Höhe erfolge nur selten und habe für die betroffene steuerpflichtige Person massive finanzielle Auswirkungen sowohl bei der Steuerbelastung wie vorliegend auch auf der Ebene der Sozialversicherungsabgaben (Beschwerde S. 8 Ziff. 32).

Diese Begründung kann auch nicht verfangen. Die subjektive wie objektive Bedeutung eines Streitgegenstandes kann grundsätzlich für die Frage der Fristwiederherstellung nicht von Bedeutung sein. Dies wäre mit dem Grundsatz der rechtsgleichen und willkürfreien Behandlung der Steuerpflichtigen nicht zu vereinbaren und auch der Rechtssicherheit abträglich.

3.4 Das Vorliegen von Fristwiederherstellungsgründen ist daher zu verneinen.

4. Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

5. Bei diesem Ausgang sind die Kosten des Verfahrens (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (vgl. § 128 StG i.V.m. § 72 Abs. 2 VRP; Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteientschädigungen sind keine zuzusprechen (§ 74 VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Die Verfahrenskosten (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Nachdem er am 7. April 2022 einen Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- geleistet hat, ist die Rechnung ausgeglichen.
3. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110] vom 17.6.2005).

Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113ff. BGG).
4. Zustellung an:
 - den Rechtsvertreter des Beschwerdeführers (2/R)
 - die Vorinstanzen (2/EB)
 - den Gemeinderat Freienbach (A; im Dispositiv)
 - und die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, 3003 Bern (A).

Schwyz, 21. Juni 2022

Im Namen des Verwaltungsgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

***Anforderungen an die Beschwerdeschrift**

Die Beschwerdeschrift ist in einer Amtssprache (Deutsch, Französisch, Italienisch, Rumantsch Grischun) abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt. Die Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat; der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Versand: 5. Juli 2022

