



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiber: lic. iur. George Kammann

U R T E I L vom 25. Februar 2021 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____ AG
Rekurrentin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Rekursgegnerin

betreffend

Kantonssteuer / direkte Bundessteuer 2016–2018

A 2020 15

A. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Steuerverwaltung) verfügte am 23. Juli 2020 die definitiven Veranlagungen der A. _____ AG für die Steuerjahre 2016 bis 2018 (StV-act. 1) und versandte diese Verfügungen gleichentags mit B-Post an die steuerpflichtige Gesellschaft (Rk-act. 1 S. 2; VG-act. 9 S. 4). Nach Erhalt der Veranlagungsverfügungen ersuchte die A. _____ AG die Steuerverwaltung um Zustellung ergänzender Unterlagen zwecks Klarstellung der vorgenommenen Aufrechnungen. In der Folge erhielt die A. _____ AG am 14. August 2020 – gemäss ihren Aussagen erstmals – den Einschätzungsvorschlag hinsichtlich der betreffenden Steuerjahre, erstellt mit Datum vom 1. April 2020 (VG-act. 3 S. 2).

Am 3. September 2020 (Poststempel: 14. September 2020) erhob die A. _____ AG Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung betreffend die Steuerjahre 2016 bis 2018 und nahm dazu materiell Stellung (Rk-act. 2).

Mit Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2020 trat die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung auf die Einsprache infolge verpasster Frist nicht ein (Rk-act. 1).

B. Gegen den Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2020 erhob die A. _____ AG am 28. Oktober 2020 (Poststempel: 30. Oktober 2020) Rekurs beim Verwaltungsgericht Zug. Innert der gerichtlich angesetzten Frist ergänzte die Rekurrentin am 19. November 2020 ihre Eingabe um den Antrag, die Steuerverwaltung des Kantons Zug sei anzuweisen, auf ihre Einsprache vom 14. September 2020 (Poststempel) einzutreten. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, sie erachte erst die Zustellung des Einschätzungsvorschlags am 14. August 2020 als fristauslösendes Datum, womit die 30-tägige Einsprachefrist mit Eingabe vom 14. September 2020 gewahrt sei.

C. Am 7. Dezember 2020 bezahlte die Rekurrentin den verfügten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.– fristgerecht.

D. Mit Vernehmlassung vom 12. Januar 2021 beantragte die Rechtsmittelkommission namens der Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses, soweit auf ihn einzutreten sei, unter Kostenfolge zu Lasten der Rekurrentin. Auf den Inhalt der Eingabe ist – soweit erforderlich – in den Erwägungen einzugehen.

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, reichte keine Vernehmlassung ein, sodass davon ausgegangen wurde, dass sie auf eine weitere Verfahrensbeteiligung verzichtet hat.

F. Die Vernehmlassung der Rekursgegnerin wurde der Rekurrentin mit Schreiben vom 18. Januar 2021 zur Kenntnis gebracht. In der Folge gingen bei Gericht keine weiteren Eingaben mehr ein, weshalb der Schriftenwechsel per Ende Januar 2021 als abgeschlossen gilt.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zug (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen beim Verwaltungsgericht schriftlich Rekurs erheben. Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer kann die steuerpflichtige Person ebenfalls innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Auch hier ist gemäss § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegesetz, VRG; BGS 162.1) das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Das ergriffene Rechtsmittel betrifft vorliegend Veranlagungen für die kantonale und kommunale Gewinn- und Kapitalsteuer sowie solche für die direkte Bundessteuer. Aus diesem Grund gilt das Rechtsmittel sowohl als Rekurs wie auch als Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung. Der einfacheren Lesbarkeit halber ist nachfolgend vom Rekurs bzw. der Rekurrentin und der Rekursgegnerin die Rede, womit aber stets beide Rechtsmittel bzw. Parteieigenschaften gemeint sind.

Der vorliegende Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2020 wurde am 30. Oktober 2020 eingereicht (VG-act. 1) und ist damit rechtzeitig. Sodann reichte die Rekurrentin innert der gerichtlich angesetzten Frist einen Antrag und eine Begründung nach (VG-act. 2 f.). Damit entspricht der Rekurs auch den übrigen formellen

Anforderungen, weshalb er zu prüfen ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

1.2 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen ganz oder teilweise gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

1.3 Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.3). Anders verhält es sich bei Beweisnot, bei welcher das mildere Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als ausreichend erachtet wird. Von einer Beweisnot ist nicht schon zu sprechen, wenn eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können zu keiner Beweiserleichterung führen (BGE 144 III 264 E. 5.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach gemäss der so genannten Normentheorie (BGE 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2), dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden

Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabenaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1).

2. Anfechtungsgegenstand des vorliegenden Rekurses bildet der Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2020. Streitgegenstand bildet die Frage, ob die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung am 6. Oktober 2020 zu Recht einen Nichteintretensentscheid infolge Fristversäumnisses gefällt hat. Bejaht das Gericht diese Frage, wird der Rekurs ohne Weiterungen abgewiesen. Verneint das Gericht die Frage und kommt es zu einer Gutheissung des Rekurses, ist die Sache zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzuges zur Behandlung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die von der Rekurrentin gestellten materiell-rechtlichen Anträge sind vom Gericht bei einer Gutheissung folgerichtig nicht zu behandeln, da die Steuerverwaltung in der Einsprache noch keinen materiellen Entscheid getroffen hat (§ 137 Abs. 4 StG; für das DBG Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 143 N 28).

3.

3.1 In ihrem Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2020 erwog die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung, rechtsprechungsgemäss erfolge die fristauslösende Zustellung einer uneingeschriebenen Sendung (A- oder B-Post) bereits dadurch, dass sie in den Briefkasten oder in das Postfach des Adressaten gelegt werde und sich damit in dessen Verfügungsbereich befinde. Nicht erforderlich sei, dass der Adressat sie tatsächlich in Empfang nehme; es genüge, wenn sie in seinen Machtbereich gelange und er demzufolge von ihr Kenntnis nehmen könne. Infolge Ausgestaltung als nicht erstreckbare Verwirkungsfrist dürfe die Veranlagungsbehörde auf eine verspätete Einsprache nicht eintreten, selbst wenn die Veranlagung fehlerhaft sei. Die steuerpflichtige Gesellschaft habe sich zum Zeitpunkt der Zustellung nicht geäussert, weshalb auf die Angaben zur üblichen Zustelldauer der Post abgestellt werde. Die angefochtenen Veranlagungsverfügungen seien als B-Post-Sendung am 23. Juli 2020 der Schweizerischen Post übergeben worden. Da B-Post-Sendungen in der Regel innert sechs Werktagen nach der Aufgabe zugestellt würden, sei davon auszugehen, dass die Veranlagungen spätestens am 31. Juli 2020 bei der steuerpflichtigen Gesellschaft eingetroffen seien. Demzufolge habe die 30-tägige Einsprachefrist am 1. August 2020 zu laufen begonnen und am Montag, 31. August 2020 geendet. Die Einsprache der Rekurrentin vom 3. September 2020 (Poststempel: 14. September 2020) sei damit nach Ablauf der Einsprachefrist erfolgt. Folglich seien die definitiven Veranlagungen für die

Jahre 2016 bis 2018 in Rechtskraft erwachsen, weshalb auf die Einsprache vom 3. September 2020 nicht eingetreten werden könne.

3.2 Dem entgegnete die Rekurrentin, sie habe erst den definitiven Veranlagungsverfügungen entnehmen können, dass für die Steuerjahre 2016 bis 2018 gewisse Aufrechnungen – angeblich gemäss eines "Veranlagungsprotokolls" – vorgenommen worden seien. Aufgrund dieser "Rechnungen" habe sie sich mit der Steuerverwaltung in Verbindung gesetzt und nach eben diesen Veranlagungsprotokollen gefragt, woraufhin sie am 14. August 2020 (Posteingang) den am 1. April 2020 ausgestellten Einschätzungsvorschlag erhalten habe. Aufgrund dessen habe sie sich mit Schreiben [Einsprache] vom 14. September 2020 (Poststempel) zur Wehr gesetzt. Soweit die Zustellung des Einschätzungsvorschlags am 14. August 2020 als massgebendes resp. fristauslösendes Datum der Zustellung der Veranlagungsverfügungen gelte, sei die Einsprachefrist gewahrt.

3.3 In der Vernehmlassung verwies die Rekursgegnerin im Wesentlichen auf die in ihrem Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2020 gemachten Ausführungen. Ergänzend brachte sie vor, soweit die Tatsache oder das Datum der Zustellung einer nicht eingeschriebenen Sendung bestritten werde, müsse im Zweifel auf die Darstellung des Empfängers abgestellt werden, wenn seine Darlegung der Umstände plausibel und nachvollziehbar sei und einer gewissen Wahrscheinlichkeit entspreche, wobei sein guter Glaube zu vermuten sei. Anders lägen die Dinge, wenn Indizien oder die gesamten Umstände einen hinreichenden Schluss auf den Vollzug bzw. den Zeitpunkt der Zustellung einer mit gewöhnlicher Post erfolgten Sendung zuließen.

Entgegen der Ansicht der Rekurrentin sei nicht die nochmalige Zustellung des Einschätzungsvorschlags vom 1. April 2020, sondern die Zustellung der Veranlagungen für den Fristenlauf massgebend. Die Zustellung der letzteren werde von der Rekurrentin ausdrücklich anerkannt. Beim Einschätzungsvorschlag handle es sich nicht um eine anfechtbare Verfügung. Einschätzungsvorschläge würden erstellt, damit ein grösserer Aufwand sowohl für die steuerpflichtige Person als auch für die Steuerverwaltung vermieden werden könne, wenn Tatsachen nicht oder nur mit unverhältnismässig grossem Aufwand abgeklärt werden könnten; weitere Wirkungen entfalte er nicht. Einsprache könne nur gegen die Veranlagung erhoben werden. Auch dem Argument der Rekurrentin, dass sie von den Veranlagungsdetails erst mit der zweiten Zustellung des Einschätzungsvorschlags Kenntnis genommen habe, könne nicht gefolgt werden. Den

Veranlagungsprotokollen (Veranlagungsdetails) seien die Aufrechnungen (Code 1140 PA [Privatanteil] Fahrzeugkosten und Code 1150 PA [Spesen und Event]) zu entnehmen. Die Rekurrentin habe somit sehr wohl gewusst, was aufgerechnet worden sei und hätte somit Kenntnis von den Details gehabt. Die Berücksichtigung der zweiten Zustellung des Einschätzungsvorschlags würde im Übrigen zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit führen, was dem Sinn und Zweck der Einsprachefrist resp. Verwirkungsfrist widerspreche.

Insoweit die Vorbringen der Rekurrentin dahingehend zu verstehen seien, dass ihr Teile der Veranlagungen (etwa die Veranlagungsprotokolle) nicht vorgelegen hätten, sei dem zu entgegen, dass bei nachgewiesenem Empfang einer Sendung der Empfänger für deren Inhalt beweispflichtig sei, sofern der Absender den Inhalt in substantiierte Form dargestellt habe. Sie lege hierzu Ausdrucke aus ihrem Dokumentenmanagementsystem ins Recht, woraus hervorgehe, dass sämtliche Veranlagungen am 23. Juli 2020 in vollständiger Weise erstellt worden seien. Da die Rekurrentin den Empfang der Veranlagungen nicht bestreite, gelte die Zustellung als nachgewiesen und es obliege ihr, eine von ihr geltend gemachte Unvollständigkeit der Unterlagen zu belegen.

4.

4.1 Eine Einsprache muss gemäss § 132 Abs. 1 StG bzw. Art. 132 Abs. 1 DBG innert 30 Tagen nach Zustellung der angefochtenen Verfügung eingereicht werden, ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten werden kann. Nach § 117 Abs. 1 und 2 StG bzw. Art. 133 Abs. 1 DBG beginnt die Einsprachefrist mit dem Tag, der auf die Eröffnung folgt. Sie gilt als eingehalten, wenn die Einsprache am letzten Tag der Frist bei der Veranlagungsbehörde eingelangt ist oder der Schweizerischen Post übergeben wurde. Fällt der letzte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder staatlich anerkannten Feiertag, so läuft die Frist am nächstfolgenden Werktag ab. Bei dieser Einsprachefrist handelt es sich um eine nicht erstreckbare Verwirkungsfrist (§ 118 Abs. 1 Satz 2 StG; für das DBG Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 132 N 22 mit Hinweisen). Nach deren Ablauf soll Klarheit darüber bestehen, ob die ergangene Veranlagungsverfügung angefochten oder anerkannt ist. Auf eine verspätete Einsprache darf die Behörde deshalb nicht eintreten, selbst wenn die Veranlagung fehlerhaft ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 133 N 18 mit Hinweisen).

4.2 Aus dem Sachverhalt geht unstreitig hervor, dass die Rekursgegnerin die Veranlagungen betreffend die Steuerjahre 2016 bis 2018 der Rekurrentin mit B-Post

zugestellt hat (Rk-act. 1 S. 2; VG-act. 9 S. 4). Das zunächst massgebende Verfahrensgesetz ist im Kanton Zug in steuerrechtlichen Rechtsmittelverfahren bei der Kantons- und Gemeindesteuer das StG (vgl. § 74 Abs. 2 VRG). Bei der direkten Bundessteuer sind zunächst die Verfahrensvorschriften im DBG anzuwenden. Für dort nicht geregelte Punkte sind subsidiär die Verfahrensbestimmungen des StG heranzuziehen (§ 75 Abs. 2 VRG). Enthält das StG keine besonderen Verfahrensvorschriften sind sodann die Bestimmungen des Verwaltungsrechtspflegegesetzes anwendbar (§ 121 Abs. 1 StG). Gemäss § 21 Abs. 1 VRG i.V.m. § 121 Abs. 1 StG werden Entscheide der Zuger Steuerbehörden den Parteien durch die Post zugestellt. Weitergehende Vorschriften bezüglich der Beförderung und Zustellung von Verfügungen sind dem DBG, dem StG und dem VRG nicht zu entnehmen. Die postalische Zustellung, welche sich nach den Bestimmungen des Postgesetzes (PG; SR 783.0), der Postverordnung (VPG; SR 783.01) sowie den geltenden Bedingungen der Post richtet, sieht im Wesentlichen die einfache, d.h. nicht eingeschriebene Sendung, die eingeschriebene Sendung und die Sendung als Gerichtsurkunde vor (vgl. Uhlmann/Schilling-Schwank, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 34 N 11). Damit war es der Rekursgegnerin erlaubt, die Veranlagungsverfügungen mit B-Post zuzustellen.

4.3 Bei nicht eingeschriebener Briefpost erfolgt die Zustellung einer Sendung bereits dadurch, dass sie in den Briefkasten oder ins Postfach der Adressatin eingelegt wird und damit in den Verfügungsbereich der Empfängerin gelangt. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist für die Zustellung einer Sendung nicht erforderlich, dass die Adressatin sie tatsächlich in Empfang nimmt; es genügt, wenn sie in ihren Machtbereich gelangt und sie demzufolge von ihr Kenntnis nehmen kann (BGE 122 I 139 E. 1; 115 Ia 12 E. 3b; 113 Ib 296 E. 2a). Nicht erforderlich ist sodann, dass die Adressatin tatsächlich davon Kenntnis nimmt (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 116 N 20). Dies hat zur Konsequenz, dass Fristen bereits im Zeitpunkt der ordnungsgemässen Zustellung und nicht erst bei tatsächlicher Kenntnisnahme durch die Adressatin zu laufen beginnen (BGer 2C_430/2009 vom 14. Januar 2010 E. 2.4).

4.4 Wird für die Eröffnung einer Verfügung eine Zustellform gewählt, bei welcher der Eingang bei der Adressatin nicht genau nachweisbar ist, wie namentlich bei A- oder B-Post, obliegt es der Behörde, den Beweis für Vollzug und Zeitpunkt der fristauslösenden Zustellung einer Verfügung oder eines Entscheids zu erbringen. Das Bundesgericht hat sich bei Fällen, welche das Zustellungsdatum von nicht eingeschriebenen

Postzustellungen betrafen, schon mehrfach dahingehend geäussert, dass es für die Festlegung des Zustellungszeitpunkts nicht ausreiche, auf die üblichen Abläufe bei der Post abzustellen. Da ein Fehler oder Verzögerungen bei der Postzustellung nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit liegen, genügt die Bescheinigung des Versandes allein noch nicht, um die rechtmässige Eröffnung einer Veranlagungsverfügung zu beweisen (BGE 105 III 43 E. 2a mit Hinweisen). Wird die Tatsache oder das Datum der Zustellung uneingeschriebener Sendungen bestritten, muss im Zweifel auf die Darstellung der Empfängerin oder des Empfängers abgestellt werden (BGE 103 V 63 E. 2a).

Dahingehend hat auch dieses Gericht wiederholt festgehalten, dass bei einer Zustellung mit A- oder B-Post der Wahrscheinlichkeitsbeweis für den Zustellungszeitpunkt einer Verfügung nicht allein durch den blossen Hinweis auf das Verfügungsdatum und die übliche Zustelldauer gemäss Auskunft der Post erbracht ist. Allein aus dem Verfügungsdatum kann nicht ohne weiteres auf den Versandzeitpunkt geschlossen werden und A- und B-Post-Briefe werden mitunter durchaus auch erst mehrere Tage nach der Aufgabe zugestellt oder gar nicht (vgl. VGer ZG A 2016 15 vom 30. Mai 2017 E. 3d, in: GVP 2017 8, S. 8 und 11 f.). Damit darf nach Ansicht des Gerichts nicht unbesehen auf die von der Post in eigener Sache kommunizierten Regelzustelldauern abgestellt werden (vgl. BGE 142 IV 125 E. 4.4). Wer die Vorteile des billigeren Versandes mit A- oder B-Post in Anspruch nimmt, hat die Folgen (nämlich gegebenenfalls die Beweislosigkeit) zu tragen (vgl. VGer ZG A 2016 15 vom 30. Mai 2017 E. 3d, in: GVP 2017 8, S. 12; A 2019 2 vom 29. Oktober 2019 E. 2f).

5. Die Rekurrentin bestreitet nicht, die Veranlagungsverfügungen für die Steuerjahre 2016 bis 2018 erhalten zu haben (vgl. VG-act. 3 S. 2). Sie räumt auch ein, dass sie ihre vom 3. September 2020 datierte Einsprache erst am 14. September 2020 der Schweizerischen Post übergeben habe (VG-act. 3 S. 2). Die Steuerverwaltung stellt sich auf den Standpunkt, da sich die Rekurrentin zum Zeitpunkt der Zustellung der Veranlagungsverfügungen nicht explizit äussere, sei davon auszugehen, dass es zu keiner Verzögerung bei der Zustellung der Veranlagungen gekommen und dass die Zustellung gemäss den Regelzustelldauern der Post innerhalb von sechs Tagen nach Postaufgabe erfolgt sei. Folglich seien die am 23. Juli 2020 versandten Veranlagungsverfügungen betreffend die Steuerjahre 2016 bis 2018 spätestens am 31. Juli 2020 bei der Rekurrentin eingetroffen (VG-act. 9 S. 4). Daraus leitet sie den Beginn der Einsprachefrist am 1. August 2020 und deren Ende am Montag, 31. August 2020, ab.

Aus Sicht der Steuerverwaltung war die Einsprache deshalb zu spät erfolgt, weshalb sie auf die Einsprache nicht eintrat.

5.1 Zu prüfen ist folglich, ob der von der Steuerverwaltung angenommene Zustellungszeitpunkt vom 31. Juli 2020 als bewiesen gilt. Kann die Steuerverwaltung den Zeitpunkt der Zustellung nicht nachweisen, hat sie nach der allgemeinen Beweislastregel (vgl. E. 1.3 hiervor) die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

5.2 Als Beweis legt die Rekursgegnerin Ausdrücke aus ihrem internen Dokumentenmanagementsystem ins Recht, woraus ersichtlich ist, dass die Veranlagungsverfügungen der betreffenden Jahre am 23. Juli 2020 erstellt worden sind (StV-act. 5). Diese Ausdrücke vermögen indessen einzig das Erstellungsdatum der betreffenden Verfügungen, jedoch weder den Zeitpunkt des Versands noch der Zustellung bei der Empfängerin zu belegen. Im Lichte der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Verwaltungsgerichts darf sodann – entgegen der Ansicht der Rekursgegnerin – nicht auf die Regelzustelldauer der Post abgestellt werden, ungeachtet dessen, ob die Rekurrentin sich zur Problematik von möglichen verzögerten Zustellungen seitens der Post geäußert hat oder nicht. Die Rekurrentin hat in ihrer Eingabe tatsächlich nicht auf mögliche Verzögerungen bei der Post hingewiesen. Es leuchtet jedoch nicht ein, weshalb aus der beschriebenen Unterlassung eines im Steuerverfahrensrecht nicht bewanderten Laien geschlossen werden sollte, dass dadurch eine Postzustellung innerhalb von sechs Tagen erfolgt sei. Im vorliegenden Fall deutet vielmehr alles darauf hin, dass es keine hinreichenden Indizien gibt, die den Zeitpunkt des Einwurfs der Veranlagungsverfügungen im Briefkasten der Rekurrentin näher bestimmen lassen. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekursgegnerin den Beweis des Zustellungsdatums der Veranlagungsverfügungen nicht erbracht hat, womit ihr Vorbringen, die Einsprachefrist habe am 1. August 2020 zu laufen begonnen, nicht zu hören ist.

5.3 Da die Rekurrentin zwar einräumt, die Veranlagungsverfügungen erhalten zu haben, sich aber – wie erwähnt – nicht dazu äussert, wann ihr diese zugegangen seien, ist im Sachverhalt nach Anhaltspunkten zu suchen, welche den Rückschluss auf ein Zustelldatum zulassen. Dabei ist aufgrund der Beweislastverteilungsregel im Zweifelsfall stets vom für die Rekurrentin günstigsten Umstand auszugehen. Aufgrund der von der Rekursgegnerin nicht bestrittenen Aussagen der Rekurrentin ist davon auszugehen, dass die Rekurrentin am 14. August 2020 per Post eine Kopie des Einschätzungsvorschlags vom 1. April 2020 erhielt (VG-act. 3 S. 2; VG-act. 9 S. 3). Da die Rekurrentin schrieb, sie

habe nach Erhalt der Veranlagungsverfügungen die Rekursgegnerin um die Zustellung dieses Einschätzungsvorschlags gebeten, ist zu ihrem Vorteil anzunehmen, dass die Rekurrentin die Rekursgegnerin noch am Tag des Erhalts der Veranlagungsverfügungen anrief oder ihr ein E-Mail schickte, um das Anliegen vorzubringen. Weiter ist davon auszugehen, dass die Rekursgegnerin das verlangte Dokument der Rekurrentin auch an diesem Tag mit A-Post zustellte. Dies führt zum Schluss, dass die Rekurrentin die Veranlagungsverfügungen spätestens am 13. August 2020 erhalten haben muss. Da Verzögerungen bei der Zustellung von B-Post-Briefen nie ausgeschlossen werden können, hat zu Gunsten der Rekurrentin dieses Datum als Zustelldatum der mit B-Post versandten Veranlagungsverfügungen zu gelten.

5.4 Gilt der 13. August 2020 als Zustelldatum der Veranlagungsverfügungen, hat die 30-tägige Einsprachefrist am 14. August 2020 zu laufen begonnen und endete unter Berücksichtigung der Fristverlängerung infolge Fristablauf an einem Samstag am Montag, 14. September 2020 (§ 117 Abs. 1 und 2 StG, Art. 133 Abs. 1 DBG). Damit ist die am 14. September 2020 der Post übergebene Einsprache gegen die Veranlagungen der Jahre 2016 bis 2018 rechtzeitig, weshalb die Rekursgegnerin zu Unrecht nicht darauf eingetreten ist. Der Rekurs und die Beschwerde sind in dem Sinne gutzuheissen, als die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Die Steuerverwaltung hat auf die Einsprache vom 14. September 2020 einzutreten und diese materiell zu behandeln (vgl. E. 2 hiavor).

6.

6.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (§ 120 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG). Vorliegend obsiegt die Rekurrentin vollständig, weshalb sie nicht kostenpflichtig wird. Der von ihr erhobene Kostenvorschuss von Fr. 1000.– ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft zurückzuerstatten. Der unterliegenden Steuerverwaltung werden keine Kosten auferlegt, da sie als kantonale Behörde dem gleichen Gemeinwesen angehört wie das Verwaltungsgericht (§ 24 Abs. 1 VRG).

6.2 Gemäss § 120 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1–3 VwVG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen, wobei die Rückweisung praxismässig einem Obsiegen gleichgestellt wird. Der nicht anwaltlich vertretenen Rekurrentin ist indessen keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs und die Beschwerde werden gutgeheissen. Die Sache wird an die Steuerverwaltung des Kantons Zug zurückgewiesen, welche die Einsprache vom 3. September 2020 (Poststempel: 14. September 2020) materiell zu behandeln hat.
2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der Rekurrentin und Beschwerdeführerin ist der Kostenvorschuss von Fr 1'000.– zurückzuerstatten.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Rekurrentin und Beschwerdeführerin (mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung, Rückzahlung des Kostenvorschusses nach Rechtskrafteintritt), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, die Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern, und an die Finanzdirektion zum Vollzug von Ziffer 2 im Dispositiv.

Zug, 25. Februar 2021

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am

