



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

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

in Sachen

A. _____ AG
Rekurrentin
vertreten durch B. _____ GmbH

gegen

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

betreffend

Kantonssteuer 2019 / direkte Bundessteuer 2019
(Ermessensveranlagung / Nichteintreten)

A 2021 14

A. Die Steuerpflichtige A. _____ AG ist in Steuersachen durch die B. _____ GmbH (fortan: Steuervertreterin) vertreten. Da die Steuervertreterin die Steuererklärung für die Steuerperiode 2019 nicht innert Frist eingereicht hatte, erging hierfür am 31. Oktober 2020 die erste (StV-act. 6) und am 2. Februar 2021 die zweite Mahnung (vgl. act. 1 S. 5) der Steuerverwaltung des Kantons Zug (fortan: Steuerverwaltung). Da die Steuerpflichtige bzw. ihre Steuervertreterin auch diesen Aufforderungen keine Folge leistete, veranlagte die Steuerverwaltung die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2019 mit Verfügungen vom 6. Mai 2021 androhungsgemäss nach Ermessen (in Rek-act. 5). Mit Druckdatum vom 8. Juni 2021 (Posteingang 14. Juni 2021) reichte die Steuervertreterin eine nicht unterzeichnete Steuererklärung ohne Beilagen ein (StV-act. 7), welche seitens der Steuerverwaltung als sinngemässe Einsprache gegen die Ermessensveranlagungsverfügung 2019 vom 6. Mai 2021 interpretiert wurde. Mit Entscheid vom 18. Juni 2021 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache nicht ein; dies mit der Begründung, die Einsprache sei erst nach Ablauf der gesetzlichen Einsprachefrist von 30 Tagen eingereicht worden. Die Veranlagungsverfügung 2019 nach Ermessen sei bereits in Rechtskraft erwachsen (Rek-act. 1).

B. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerpflichtige (fortan Rekurrentin) vertreten durch ihre Steuervertreterin am 19. Juli 2021 Rekurs und Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zug und beantragte, der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 18. Juni 2021 sei aufzuheben, die kantonale Steuerverwaltung sei anzuweisen, die Kantons- und die direkte Bundessteuer 2019 im ordentlichen Veranlagungsverfahren basierend auf der Steuererklärung 2019 zu veranlagern und eventualiter die steuerbaren Faktoren wie folgt festzulegen:

Kantonssteuer 2019	
Gewinn steuerbar (ordentlich):	Fr. _____
Kapital steuerbar (ordentlich):	Fr. _____
Beteiligungsabzug:	_____ %
Direkte Bundessteuer 2019	
Gewinn steuerbar (ordentlich):	Fr. _____
Beteiligungsabzug:	_____ %

Unter Kosten und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin. In prozessualer Hinsicht wurde die Vereinigung der Verfahren betreffend die Kantons- und direkte Bundessteuer 2019 beantragt. Begründend führte die Steuervertreterin im Wesentlichen

aus, sie habe die Ermessensveranlagungsverfügung 2019 nie erhalten. Am 7. Mai 2021 habe sie lediglich die Veranlagungsverfügung 2018 sowie Rechnungen für die Kantons- und die direkte Bundessteuer 2018 samt Einzahlungsscheinen in Empfang genommen. Mehr habe die eingeschriebene Sendung nicht enthalten. Die zweite – gemäss Stellungnahme der Steuerverwaltung vom 2. Juli 2021 (vgl. Rek-act. 5) – per B-Post versandte Sendung mit den Rechnungen und Einzahlungsscheinen für die Steuerperiode 2019 sei ebenfalls nie angekommen. Die mit der Sendung vom 6. Mai 2021 tatsächlich zugestellte Steuerveranlagung 2018 sei von der Steuervertreterin am 10. Mai 2021 mit einem Prüfvermerk versehen worden. Wäre in dieser Sendung ebenfalls die Ermessensveranlagung 2019 enthalten gewesen, hätten die vor und nach der angeblichen Zustellung vorgenommenen Handlungen der Steuervertreterin keinen Sinn ergeben. Das Steuerveranlagungsverfahren sei heute geprägt durch maschinelle Datenverarbeitung und Automatisierungen. Es stelle sich in diesem Zusammenhang die Rechtsfrage, welche Partei das Risiko eines Fehlers, der in einem weitgehend automatisierten Prozess entstehe, zu tragen habe. Es habe diesbezüglich ein angemessener Risikoausgleich stattzufinden, da die Erbringung eines strikten Negativbeweises faktisch nicht möglich sei. Das gelte insbesondere bei Ermessensveranlagungen. Die Veranlagungsverfügung 2019 sei damit am 7. Mai 2021 nicht korrekt eröffnet worden und entfalte keine Rechtswirkung. Der Eröffnungsmangel könne durch eine spätere Eröffnung geheilt werden, was vorliegend frühestens am 19. Juni 2021 mit der Zustellung des Einspracheentscheids vom 18. Juni 2021 erfolgt sei. Mit der vorliegenden Eingabe werde die neueröffnete Rechtsmittelfrist folglich gewahrt. Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung werde durch die (beigelegte) vollständig ausgefüllte Steuererklärung 2019 (inkl. Jahresrechnung) nachgewiesen (act. 1).

C. Am 20. August 2021 bezahlte die Rekurrentin den von ihr verlangten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.– fristgerecht (act. 3).

D. Mit Vernehmlassung vom 17. September 2021 beantragte die Steuerverwaltung (nachfolgend auch Rekursgegnerin) die Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekurrentin. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, aufgrund der sehr grossen Anzahl an Briefsendungen (Output) erfolge der Druck und die Couvertierung der einzelnen Sendungen seit Jahren weitgehend vollautomatisiert. Dies sei auch vorliegend der Fall gewesen. Die automatisierten Prozesse des hauseigenen Druckzentrums würden laufend überwacht; das System sei so eingestellt, dass es technisch ausgeschlossen sei, dass im System als

versendet aufgeführte Dokumente in der Sendung nicht enthalten seien. Die zuständige Bücherexperte habe die beiden Steuerperioden 2018 und 2019 zeitgleich beurteilt und die vorzunehmenden Veranlagungen am 4. Mai 2021 plausibilisiert. Der Druck der Dokumente und die Couvertierung (inkl. Verschliessung der Couverts) sei am 6. Mai 2021 vorgenommen worden. Da der umfangreiche Output zweier Steuerperioden mehr als 14 Seiten umfasst habe, sei die Couvertierung automatisch in zwei Couverts erfolgt. Der Versand von Couvert 1 sei per Einschreiben, jener von Couvert 2 per B-Post erfolgt. Der Grund für die Unterscheidung liege darin, dass in Couvert 1 eine Veranlagungsverfügung nach Ermessen ("Veranlagungsart VA12") enthalten gewesen sei. Mit den aufgelegten Unterlagen werde klar und eindeutig belegt, welche Dokumente (und welche Seiten bei mehrseitigen Dokumenten) in welchem Couvert zum Versand der Post übergeben worden seien. Es liege an der Rekurrentin, anhand von konkreten nachweisbaren Anhaltspunkten darzulegen, dass ausgerechnet die vierseitige Veranlagungsverfügung 2019 nach Ermessen sowie die einseitige Ordnungsbussenverfügung 2019 – also jene Dokumente mit den grössten wirtschaftlichen Folgen – nicht im unbestrittenermassen zugestellten Couvert 1 enthalten gewesen seien. Die von der Steuervertreterin vorgebrachten Ausführungen überzeugten in dieser Hinsicht nicht (act. 5).

E. Es folgten keine weiteren Parteieingaben. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

F. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den jeweiligen Rechtsschriften wird – soweit erforderlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Gemäss § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale

Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechtes, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG).

Nach § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Einsprachen und Rekurse sind innert 30 Tagen seit Empfang der massgebenden Verfügung einzureichen, wobei diese Frist nicht erstreckt werden kann (§ 118 Abs. 1 StG; vgl. hierzu auch § 117 Abs. 1 StG und Art. 133 i.V.m. Art. 140 Abs. 4 DBG).

1.2 Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) bzw. der Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) wird der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst.

1.3 Der vorliegende Rekurs gegen den bei der Rekurrentin am 19. Juni 2021 eingegangenen Einspracheentscheid der Steuerverwaltung wurde am 19. Juli 2021 der Schweizerischen Post übergeben, womit dieser als rechtzeitig eingereicht gilt. Der Rekurs entspricht im Weiteren den übrigen formellen Voraussetzungen, sodass darauf grundsätzlich einzutreten ist.

1.4 Anfechtungsobjekt bildet vorliegend der Einspracheentscheid vom 18. Juni 2021, mit welchem die Rekursgegnerin auf die Einsprache der Steuerpflichtigen nicht eingetreten ist (Rek-act. 1). Die materielle Prüfung der Rechtmässigkeit der Ermessensveranlagung ist vorliegend nicht Streitgegenstand und vom Verwaltungsgericht nicht zu beurteilen (vgl. BGer 2C_454/2019 vom 21. Juni 2019 E. 2; VGer ZG A 2021 2 vom 18. August 2021 E. 1.1). Dementsprechend ist auf das Eventualbegehren der Rekurrentin ("Festlegung der steuerbaren Faktoren pro 2019") nicht einzutreten. Vor diesem Hintergrund sowie der Tatsache, dass mit dem angefochtenen Einspracheentscheid ein Nichteintreten sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuer als auch bezüglich der direkten Bundessteuer 2019 erging – und damit ohnehin bloss ein Anfechtungsobjekt vorliegt –, erübrigen sich Weiterungen zum prozessualen Antrag der Rekurrentin, die Verfahren für die Kantonssteuer und die direkte Bundessteuer 2019 seien zu vereinigen.

1.5 Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2.

2.1 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung bezüglich kantonalen Steuern in vollem Umfang überprüfen (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG). Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG). 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.

2.2 Gemäss § 132 Abs. 1 StG muss eine Einsprache innert 30 Tagen nach Zustellung der angefochtenen Verfügung eingereicht werden, ansonsten auf diese nicht eingetreten werden kann. Nach § 117 Abs. 1 und 2 StG beginnen die im Gesetz vorgesehenen Fristen mit dem auf die Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides folgenden Tag. Die Frist gilt als eingehalten, wenn die Eingabe am letzten Tag der Frist bei der Veranlagungsbehörde eingegangen 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 der Einsprachefrist handelt es sich um eine nicht erstreckbare Verwirkungsfrist (vgl. § 118 Abs. 1 StG), die aber wiederhergestellt werden kann. Gemäss § 118 Abs. 2 StG wird auf verspätet erhobene Rechtsmittel nur eingetreten, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch Militärdienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und dass das Rechtsmittel innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde. Das DBG enthält mit Art. 133 Abs. 3 eine im Wesentlichen gleichlautende Bestimmung.

2.3 Die Bedeutung der Eröffnung einer behördlichen Entscheidung fließt aus dem Anspruch der steuerpflichtigen Person auf rechtliches Gehör. Die Eröffnung stellt die grundsätzliche Voraussetzung für die Gültigkeit eines Hoheitsaktes dar. Eine Entscheidung existiert nämlich rechtlich grundsätzlich erst von dem Zeitpunkt an, an dem sie mindestens einer der betroffenen Parteien eröffnet worden ist (abweichende gesetzliche Vorschriften vorbehalten; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 116 N 17). Die Eröffnung der angefochtenen Verfügung entspricht in der Regel der Zustellung dieser Verfügung beim Einsprecher (bzw. dessen Vertreter). Der Lauf der Einsprachefrist setzt somit eine ordnungsgemässe Zustellung der Veranlagungsverfügung voraus (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 133 N 15). Hat die steuerpflichtige Person einen Vertreter bestellt und wurde die Bevollmächtigung gegenüber den Steuerbehörden kundgetan, so muss die Zustellung an den Vertreter erfolgen, damit sie rechtswirksam ist; die Steuerbehörde ist zur Zustellung an den Vertreter verpflichtet, sofern und solange das Vertretungsverhältnis der Behörde bekannt ist (BGer 2C_883/2010 vom 7. April 2011 E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 117 N 19 mit weiteren Hinweisen). Die Zustellung ist dabei nur eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmebedürftige einseitige Rechtshandlung. Die Kenntnisnahme der Entscheidung ist deshalb nicht Voraussetzung für eine ordnungsgemässe Zustellung; es reicht aus, dass die Möglichkeit der Kenntnisnahme besteht. In welcher Art die Behörde die Zustellung vornehmen will, ist ihr freigestellt. Die Zustellung durch eingeschriebenen Brief bezweckt einzig, den Zustellbeweis zu sichern (BGer 2C_570/2011 vom 24. Januar 2012 E. 4.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 116 N 23 und 28).

2.4 Ist der massgebliche Sachverhalt unklar und daher zu beweisen, endet die Beweiswürdigung mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachverhalt verwirklicht hat. Gelangt das Verwaltungsgericht nicht zum Ergebnis, dass sich der in Frage stehende Sachverhalt verwirklicht hat, so fragt sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (vgl. BGE 130 III 321 E. 3.1 f. mit Hinweisen).

2.5 Beweispflichtig für den Vollzug und den Zeitpunkt der Zustellung einer Verfügung oder eines Entscheids, woran Auslösung und Lauf einer Rechtsmittelfrist angeknüpft sind,

ist die zustellende Behörde. Als Beweis kommen in der Regel die entsprechende Postquittung und der Nachweis über den elektronischen Dienst der Post "Track & Trace" in Frage. Für den Inhalt der Sendung ist der Empfänger beweisbelastet, sofern der Nachweis der Zustellung erbracht ist und der Absender in substantzierter Form den Inhalt dargetan hat. Diesfalls greift nämlich die natürliche Vermutung, dass die Sendung die betreffende Mitteilung enthält. Dem Adressaten bleibt jedoch der Nachweis vorbehalten, dass dies mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nicht der Fall war. Da es sich dabei um den Nachweis einer negativen Tatsache handelt, kann dafür naturgemäss kaum je der volle Beweis erbracht werden (was daher auch nicht verlangt werden kann). Will der Empfänger diese beweisrechtliche Vermutung umstossen, muss er konkrete Anhaltspunkte vorbringen, welche Zweifel bezüglich des tatsächlichen Inhalts der Sendung aufkommen lassen (vgl. zum Ganzen BGE 124 V 400 E. 2c; BVGer A-3474/2013 vom 7. Oktober 2013 E. 3.4; StE 1996 B 92.21 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 116 N 41 ff.; Urs Cavelti, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], 2. Aufl. 2019, Art. 20 N 16; Patricia Egli, in: Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2. Aufl. 2016, Art. 20 N 22, je mit weiteren Hinweisen). Auf die Darstellung der steuerpflichtigen Person ist dabei abzustellen, wenn ihre Darlegung der Umstände nachvollziehbar ist und einer gewissen Wahrscheinlichkeit entspricht, wobei der gute Glaube zu vermuten ist. Die Frage, wann solche konkreten Anhaltspunkte oder nachvollziehbaren Umstände vorliegen, die Zweifel bezüglich des Inhalts der Sendung aufkommen lassen, muss im Einzelfall entschieden werden und stellt eine Frage der Beweiswürdigung dar. Die immer bestehende theoretische Möglichkeit eines Fehlers bei der Poststelle genügt aber nicht, um die Vermutung zu widerlegen, solange nicht konkrete Anzeichen für einen derartigen Fehler vorhanden sind (BGE 142 IV 201 E. 2.3; vgl. BGer 6B_940/2013 vom 31. März 2014 E. 2.1.1 ff.; 2C_128/2012 vom 29. Mai 2012 E. 2.2; 5A_98/2011 vom 3. März 2011 E. 2.3, je mit Hinweisen).

2.6 In BGE 122 I 97 hatte das Bundesgericht etwa die Fallkonstellation zu beurteilen, dass beide (vorinstanzlich) involvierten Parteien behaupteten, das Urteilsdispositiv des Entscheides der Vorinstanz vom 29. August 1995 nicht erhalten zu haben. Mit eingeschriebener Sendung vom 8. September 1995 sei ihnen eine Entscheidung betreffend Ablehnung des Antrags auf ein Sachverständigengutachten zugegangen; nicht – wie von der Vorinstanz behauptet – das Urteil vom 29. August 1995. Dem Beschwerdeführer gelang es – neben weiteren Indizien – vor Bundesgericht aufzuzeigen, dass die Vorinstanz ihre Entscheidung hinsichtlich Ablehnung des

Sachverständigengutachtens zweimal mitgeteilt hatte, das erste Mal am 28. Juni 1995 und das zweite Mal am 8. September 1995. Das Bundesgericht betrachtete die Vermutung hinsichtlich des Sendungsinhalts anhand der Akten- und Indizienlage sowie der übereinstimmenden Sachverhaltsdarstellungen beider Parteien als umgestossen. Es sei sehr wahrscheinlich, dass bei der Zustellung der Bescheide vom 8. September 1995 ein Fehler unterlaufen sei: Anstelle des Urteildispositivs vom 29. August 1995 habe die Vorinstanz ein zweites Mal die Ablehnung des Gutachtens mitgeteilt.

Einem anderen Fall, den das Eidgenössische Versicherungsgericht (EVG) im Jahr 1998 entschied, lag der Sachverhalt zugrunde, dass das Versicherungsgericht des Kantons Freiburg dem "Office fédéral du développement économique et de l'emploi [OFDE]" unbestrittenermassen am 30. Oktober 1996 eine eingeschriebene Sendung mit neun Urteilen zugestellt hatte. Das OFDE bestritt allerdings, dass sich das Urteil in der Sache 5S 95 339 im Umschlag befunden habe. Stattdessen sei darin ein Urteil in der Rechtssache 5S 96 206 enthalten gewesen, welches in der (vom Gericht erstellten) Liste der am 29. Oktober 1996 aufgegebenen Einschreiben nicht aufgeführt gewesen sei. Das EVG stellte fest, die Aktenlage enthalte im vorliegenden Fall mehrere Anhaltspunkte, die die Behauptung des OFDE bestätigten, das fragliche Urteil (5S 95 339) erst am 14. November 1996 erhalten zu haben. Das Amt lege neun Urteile vor, die alle am 29. Oktober 1996 versendet und vom OFDE am 30. Oktober 1996 registriert worden seien. Darunter habe sich auch das Urteil in der Sache 5S 96 206 befunden, welches in der Liste der am 29. Oktober 1996 versendeten Einschreiben nicht erwähnt gewesen sei. Nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge sei es höchst unwahrscheinlich, dass das kantonale Gericht dieses Urteil dem OFDE noch am selben Tag, aber in einem separaten Schreiben mitgeteilt habe, was unbestreitbar ein konkretes und entscheidendes Indiz für die Sachverhaltsdarstellung des OFDE darstelle. Darüber hinaus gebe es ein weiteres Indiz dafür, dass das fragliche Urteil nicht ordnungsgemäss zugestellt worden sei. Die vom OFDE vorgelegte Kopie des Urteils trage einen Stempel der öffentlichen Arbeitslosenkasse des Kantons Freiburg, der das Erfassungsdatum vom 31. Oktober 1996 angebe. Unter diesen Umständen könne nicht mehr von der Vermutung ausgegangen werden, dass die eingeschriebene Sendung vom 29. Oktober 1996 auch das fragliche Urteil enthalten habe. Das EVG erachtete die Vermutung, dass die erwiesenermassen zugestellte Sendung tatsächlich die auf dem Umschlag angegebenen Aktenstücke enthalten habe, folglich aufgrund der dargelegten konkreten Anhaltspunkte als umgestossen, womit die Beweislast für den Sendungsinhalt deren Urheber treffe. Aufgrund des vom Verwaltungsgericht des Kantons Freiburg

angewandten Systems der "en bloc"-Zustellung, sei dieses jedoch im Gegenzug nicht in der Lage, den erforderlichen Nachweis zu erbringen (BGE 124 V 400 E. 4b).

3. Strittig ist vorliegend der Inhalt der am 6. Mai 2021 von der Steuerverwaltung mittels eingeschriebener Post versandten Sendung bzw. die korrekte Eröffnung der fristauslösenden Veranlagungsverfügung 2019 nach Ermessen. Die Steuerverwaltung besteht darauf, dass die strittige Sendung die Ermessensveranlagung 2019 und die Ordnungsbussenverfügung 2019 enthalten habe. Die Rekurrentin bestreitet, dass diese Sendung 14 Seiten – wie die Steuerverwaltung dies behaupte – enthalten habe. Der Inhalt sei nur neun Seiten gewesen, nämlich lediglich die Veranlagungsverfügung 2018 und die dazu gehörigen Rechnungen samt Einzahlungsscheinen.

3.1 Vorab kann festgehalten werden, dass die Steuerverwaltung rechtsgenügend nachgewiesen hat, dass der Steuervertreterin die eingeschriebene Sendung vom 6. Mai 2021 (Sendungsnummer _____) am 7. Mai 2021 um 10:31 Uhr zugegangen ist (Track & Trace-Bericht; StV-act. 3). Die Rekurrentin bestreitet dies denn auch nicht und anerkennt deren Erhalt am 7. Mai 2021.

3.2 Im Weiteren legte die Steuerverwaltung in substantiierter Form den Inhalt der strittigen Sendung dar. So reichte sie Ausdrucke aus ihrem Veranlagungssystem (StV-act. 1) und ihrem Archivierungssystem (StV-act. 2) sowie den Track & Trace-Bericht (inkl. ID-Nummern und Seitenanzahl des Couvertinhalts) der Post bezüglich Couvert 1 (StV-act. 3) auf. Die Beschwerdegegnerin führte in diesem Zusammenhang überzeugend aus, dass sämtliche aufbereiteten und ausgedruckten Dokumente mittels einer OMR-Software ("Optical Mark Recognition-Software") verarbeitet würden. Jedes Dokument erhalte dabei eine ID-Nummer und würde im Archivierungssystem elektronisch archiviert. Die ID-Nummern seien in den Sendungsverfolgungsbordereaux der Post ebenfalls aufgeführt, sodass der Versand eindeutig dokumentiert werde. Die Verteilung der Dokumente in die beiden Couverts sei automatisiert nach der Reihenfolge deren Aufbereitung erfolgt. Als Beweis für die Aufbereitungsreihenfolge diene der Ausdruck aus dem Archivierungssystem (act. 5 S. 3 f.).

Aus den aufgelegten Beweismitteln ergibt sich sodann, dass im Archivierungssystem eine Sendung mit sechs Dokumenten (Veranlagungsverfügung 2019, Ordnungsbussenverfügung 2019, Veranlagungsverfügung 2018 sowie zwei Rechnungen und ein Einzahlungsschein für die Steuerperiode 2018) um 06:53:08 Uhr eingescannt

wurde. Die zweite Sendung mit vier Dokumenten (zwei Rechnungen und zwei Einzahlungsscheine für die Steuerperiode 2019) wurde um 07:45:32 Uhr im Archivierungssystem verarbeitet (StV-act. 2). Anhand der ID-Nummern kann der Inhalt der beiden Sendungen unmissverständlich festgestellt werden. Demnach bestand der Couvertinhalt der strittigen eingeschriebenen Sendung gemäss der Sendungsverfolgung der Post aus folgenden 14 Seiten: vier Seiten mit dem Formular-Code VAJP und ID 174342247720, zwei Seiten mit dem Formular-Code R_J10 und ID 174348248535, zwei Seiten mit dem Formular-Code R_J20 und ID 174350248986, eine Seite mit dem Formular-Code SN-ES und ID 174349248734, vier Seiten mit dem Formular-Code VAJP_EIN und ID 174329246003 sowie eine Seite mit dem Formular-Code OBUS und ID 174316245510 (StV-act. 3 S. 2). Gestützt auf die Tabelle der Formular-Codes und die dazugehörigen Ausführungen der Beschwerdegegnerin (vgl. act. 5 S. 5) ergibt sich, dass der Code "VAJP_EIN" für "Veranlagungsverfügung JP VA12 (d.h. Veranlagungsart nach Ermessen)" und der Code "OBUS" für "Ordnungsbussenverfügung" steht. Damit übereinstimmend ist auch der durch die Steuerverwaltung eingereichten Auswertung aus dem Archivierungssystem der Abteilung Zentrale Dienste zu entnehmen, dass der strittigen Ermessensveranlagungsverfügung für die Steuerperiode 2019 die ID-Nummer 174329246003 und der Ordnungsbussenverfügung 2019 die ID-Nummer 174316245510 zugewiesen wurden. Die beiden Dokumente wurden am 6. Mai 2021 um 06:53:08 verarbeitet und in "Couvert 1" verpackt (StV-act. 2 und 5).

3.3 Die Darlegungen der Steuerverwaltung in Bezug auf den Inhalt der strittigen Sendung sind lückenlos, schlüssig und substantiiert. Ein etwaiger Versandfehler, technische oder manuelle Manipulationen sind nicht ersichtlich. Nach der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung und der einstimmigen Auffassung der Lehre besteht bei dieser Ausgangslage eine natürliche Vermutung, dass die eingeschriebene Sendung die betreffende Mitteilung – hier die Veranlagungsverfügung sowie die Ordnungsbussenverfügung betreffend die Steuerperiode 2019 – enthalten hat. Der Rekurrentin bzw. ihrer Stellvertreterin bleibt jedoch der Nachweis vorbehalten, dass dies mit überwiegender Wahrscheinlichkeit nicht der Fall war.

4. Um diese natürliche Vermutung zu widerlegen, muss die Rekurrentin konkrete Anhaltspunkte vorbringen, welche Zweifel bezüglich des Inhalts der Sendung aufkommen lassen; ein direkter Gegenbeweis ist dazu nicht erforderlich (vgl. vorne E. 2.5).

4.1 Die Steuervertreterin bringt zunächst vor, sie habe am 8. Juni 2021 eine nicht unterzeichnete provisorische Steuererklärung 2019 abgeschickt. Dabei handle es sich um ein gängiges und sorgfältiges Vorgehen von fachkundigen Personen als Reaktion auf eine behördliche Aufforderung zur Einreichung einer Steuererklärung, damit der Erlass einer Ermessensveranlagung infolge Nichteinreichung der Steuererklärung vermieden werden könne. Hätte die Rekurrentin bzw. deren fachkundige Steuervertreterin Kenntnis von der Ermessensveranlagungsverfügung 2019 gehabt, hätte dieses Vorgehen keinen Sinn gemacht und das korrekte Vorgehen eines fachkundigen Vertreters nach Ablauf der Rechtsmittelfrist wäre das Einreichen eines Fristwiederherstellungsgesuches samt Nachholen der notwendigen Handlung gewesen.

Zunächst ist anzumerken, dass die Einreichung einer Steuererklärung (nicht unterschrieben und ohne Beilagen) nach zwei Mahnungen, wobei die zweite Mahnung bereits vier Monate vor der Einreichung der Steuererklärung am 8. bzw. 14. Juni 2021 (vgl. StV-act. 7) von der Steuervertreterin empfangen wurde, wohl kaum als "gängiges und sorgfältiges Vorgehen" einer fachkundigen Person bezeichnet werden kann. Die Sachverhaltsdarstellung, wonach die Steuervertreterin angeblich erst anfangs Juni 2021 von der am 2. Februar 2021 empfangenen zweiten Mahnung Kenntnis genommen habe (was im Übrigen nicht weiter erklärt wird), lässt sodann vielmehr auf organisatorische Probleme bezüglich Handhabung der Post sowie auf Mängel in der Fristenkontrolle seitens der Steuervertreterin schliessen. Insgesamt ist nicht ersichtlich, wie das von der Steuervertreterin beschriebene Vorgehen Zweifel am Inhalt der strittigen Sendung begründen sollte. Unbelegte Parteivorbringen betreffend eigene hypothetische Handlungen bilden jedenfalls keine konkreten Anhaltspunkte im Sinne der dargelegten Rechtsprechung, welche am substantiiert dargelegten Sendungsinhalt zweifeln liessen.

4.2 Die weiter vorgebrachte Konsultation von Rechtsanwältin C._____ nach der Kenntnisnahme des Einspracheentscheids vom 18. Juni 2021, welche – nach der Darstellung der Steuervertreterin – unnötig gewesen wäre, wenn sie tatsächlich Kenntnis von der Ermessensveranlagung 2019 gehabt hätte, zeichnet sich gerade als konsequenter Schritt nach der Zustellung eines zu Lasten des Adressaten ausfallenden Entscheids aus. Es ist nicht ersichtlich, wie diese Handlung der Steuervertreterin mit überwiegender Wahrscheinlichkeit darauf schliessen liesse, dass die Ermessensveranlagung 2019 nicht Inhalt der strittigen Sendung gewesen war.

4.3 Auch die telefonische Rückfrage bei der Steuerverwaltung nach der Zustellung des Einspracheentscheids vom 18. Juni 2021 (vgl. Rek-act. 5) kann für sich allein nicht als konkreter Anhaltspunkt für die Unvollständigkeit der strittigen Sendung betrachtet werden. Vielmehr stellt auch dies letztlich eine reine Parteibehauptung dar. Gerade vor dem Hintergrund des vorgängig schleppenden Verhaltens der Steuervertreterin (zweimalige Mahnung zur Einreichung einer Steuererklärung) sowie der erst deutlich verspäteten Kenntnisnahme der zweiten Mahnung, ist vielmehr von organisatorischen Unzulänglichkeiten der Steuervertreterin auszugehen. Demgegenüber hat die Steuerverwaltung den strittigen Sendungsinhalt substantiiert dargelegt.

4.4 Schliesslich ist anzumerken, dass die Steuervertreterin ihre Argumentation auf die fehlende Kenntnisnahme der Ermessensveranlagung 2019 richtet. Für die fristauslösende korrekte Eröffnung eines Entscheids kommt es jedoch nicht auf die tatsächliche Kenntnisnahme, sondern auf dessen Zustellung an (vgl. vorne E. 2.3).

An dieser Stelle ist unerlässlich anzumerken, dass die seitens der Steuervertreterin kontrollierte und mit dem entsprechenden Stempel versehene erste Seite der am 7. Mai 2021 zugestellten Sendung den Vermerk "1 von 2 Couverts" trägt, der unmissverständlich auf einen zweiten Teil hinweist. Die Steuervertreterin wäre nach Treu und Glauben gehalten gewesen, sich zeitnah über den Inhalt der zweiten Sendung zu erkundigen, sollte sie diesen – wie behauptet – tatsächlich nicht erhalten haben. Die Steuervertreterin führt aber nichts in Bezug auf derartige Nachforschungen aus. Der Inhalt des zweiten mittels B-Post versendeten Couverts mit den Rechnungen und Einzahlungsscheinen für die nach Ermessen veranlagte Steuerperiode 2019 hätte die Steuerpflichtige bzw. ihre Steuervertreterin aber eindeutig über den Erlass der Ermessensveranlagungsverfügung in Kenntnis gesetzt. Gerade nachdem die zweite Mahnung offenbar bereits im Februar 2021 ergangen war, musste die Steuervertreterin darüber hinaus jederzeit mit einer Veranlagung nach Ermessen rechnen, dürfte die in der Mahnung vom Februar 2021 angesetzte Frist im Juni 2021 bei der Einreichung der nichtunterzeichneten Steuererklärung doch längst verstrichen gewesen sein. Wenn die Steuervertreterin nun vorbringt, sie hätte mit ihrem Verhalten bloss gutgläubig auf die Mahnung vom Februar 2021 reagiert, kann ihr nicht gefolgt werden. Sie wäre demgegenüber nach Treu und Glauben verpflichtet gewesen, sich nach Couvert "2 von 2" zu erkundigen.

4.5 Nach dem Gesagten vermag die Rekurrentin (bzw. ihre Steuervertreterin) keine Umstände oder Anhaltspunkte darzulegen, die Zweifel an der Vollständigkeit des Inhalts

der eingeschriebenen Sendung aufkommen lassen. Es sind insbesondere keine vergleichbaren Umstände wie in BGE 122 I 97 oder BGE 124 V 400 dargetan (vgl. vorne E. 2.6), fehlen doch vorliegend konkrete Indizien oder gar Beweismittel, die auf eine unvollständige oder fehlerhafte Sendung hindeuten würden. Die Argumentation der Rekurrentin erschöpft sich in einfachen Parteibehauptungen. Auf ihre Sachverhaltsdarstellung kann jedoch nicht abgestellt werden, ihre Darlegung der Umstände erscheint nicht nachvollziehbar. Es ist der Rekurrentin damit nicht gelungen, die Vermutung, dass die unbestrittenermassen zugestellte Sendung tatsächlich auch die fragliche Ermessensveranlagung sowie die Ordnungsbussenverfügung für die Steuerperiode 2019 enthalten hat, umzustossen.

5.

5.1 Soweit die Rekurrentin mit ihrer Argumentation die angewandten Beweisregeln als solche in Frage stellt und für automatisiert versendete Briefpost einen anderen "Risikoausgleich" sowie zwingend eine separate Zustellung von Verfügungen – insbesondere bei Veranlagungen nach Ermessen – fordert, ist ihr das Folgende entgegenzuhalten:

Einerseits verkennt die Rekurrentin, dass die Erbringung eines strikten Negativbeweises gerade nicht gefordert ist, sondern das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit Anwendung findet. Andererseits ist es der Steuerverwaltung selbst überlassen, wie sie ihre Verfügungen und Entscheide zustellt. Wie etwa BGE 124 V 400 zeigt (vorne E. 2.6), hat dabei die zustellende Behörde das Beweisrisiko einer "en bloc"-Zustellung dann zu tragen, wenn dem Empfänger die Umstossung der natürlichen Vermutung mittels Indizien gelingt. Dies entspricht einem angemessenen Risikoausgleich. Sodann ist nicht davon auszugehen, dass automatisierte Prozesse generell zu mehr Fehlern führen würden als manuelle, sodass sich auch in dieser Hinsicht kein Abweichen von den rechtsprechungsgemässen Beweisregeln aufdrängt. Wenn die Steuervertreterin für die separate Zustellung von Behördenhandlungen mit dem Argument eines besonderen Rechtsnachteils bei Ermessensveranlagungen plädiert, lässt sie ausser Acht, dass eine solche nicht per se zu einer "vielfach überhöhten Einschätzung" und damit zu Nachteilen für die steuerpflichtige Person führt. Sollte dies vorliegend für die Steuerpflichtige der Fall sein, hat sie diesen Umstand aufgrund der Verletzung ihrer Mitwirkungspflichten (vgl. Art. 124 DBG ff. sowie § 125 StG ff.) jedoch selber zu vertreten. Die Folgen derartiger Pflichtverletzungen dürften der fachkundigen Steuervertreterin der Rekurrentin ferner bekannt gewesen sein. Im Übrigen ist sowohl für

Ermessensveranlagungen als auch für reguläre Veranlagungsverfügungen das Instrument der Einsprache vorgesehen. Damit gelten für beide Veranlagungsarten identische Regeln bezüglich Fristenlauf und -wahrung. Eine gesonderte Behandlung der Ermessensveranlagung im Hinblick auf ihre Zustellung rechtfertigt sich auch unter diesem Blickwinkel nicht. Ferner kann der Adressat einer Verfügung auch bei einer separaten Zustellung den Inhalt der Sendung bestreiten. Es kommt somit nicht darauf an, ob die Zustellung separat oder gemeinsam erfolgt, ausschlaggebend ist vielmehr, ob der Absender den Inhalt in substantzierter Form darlegen kann oder nicht. Der Nachweis, dass der tatsächliche Inhalt der erhaltenen Sendung überwiegend wahrscheinlich unvollständig war, steht dem Empfänger in jedem Fall offen. Einfache Parteibehauptungen reichen hierfür allerdings nicht aus. Des Weiteren gilt es anzumerken, dass bei Fehlen der natürlichen Vermutung in Bezug auf den von der Behörde substantiiert dargelegten Sendungsinhalt, ein Adressat die Eröffnung einer zu seinen Lasten ausfallenden Verfügung faktisch nach Belieben in Frage stellen könnte.

5.2 Es sind ferner keine Fristwiederherstellungsgründe geltend gemacht, solche sind denn auch nicht ersichtlich, womit es auch diesbezüglich sein Bewenden haben kann.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es der Rekurrentin nicht gelungen ist, die natürliche Vermutung in Bezug auf den Inhalt der ihr am 7. Mai 2021 unbestrittenermassen zugestellten Sendung umzustossen. Die rechtsgültige und fristauslösende Zustellung der Veranlagungsverfügung nach Ermessen vom 6. Mai 2021 ist daher am Freitag, 7. Mai 2021, erfolgt und nicht wie die Rekurrentin geltend macht frühestens am 19. Juni 2021. Der Fristenlauf begann damit am Samstag, 8. Mai 2021, und endete am Montag, 7. Juni 2021. Die Einreichung der Steuererklärung 2019 (ausgedruckt am 8. Juni 2021, eingegangen bei der Steuerverwaltung am 14. Juni 2021, vgl. StV-act. 7) bzw. die damit sinngemäss erhobene Einsprache erfolgte damit so oder anders verspätet. Die Steuerverwaltung ist somit zu Recht nicht auf die Einsprache der Steuervertreterin eingetreten. Der vorliegende Rekurs ist dementsprechend abzuweisen.

7. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG und § 120 Abs. 1 StG sind die Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei ganz bzw. bei teilweiser Gutheissung im Verhältnis des Unterliegens aufzuerlegen. Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwertes ermittelt (§ 1 Abs. 2

KoV VG). Die Spruchgebühr ist vorliegend auf Fr. 3'000.– festzusetzen (vgl. hierzu auch die vom Verwaltungsgericht publizierten Richtlinien für die Festlegung der Gerichtskosten gemäss § 22 VRG) und wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

Dem Verfahrensausgang entsprechend ist der Rekurrentin keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] sowie § 120 Abs. 3 StG e contrario). Der obsiegenden Steuerverwaltung ist sodann keine Parteientschädigung zuzusprechen, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde und der Rekurs werden abgewiesen, soweit auf diese einzutreten ist.
2. Der Rekurrentin wird eine Spruchgebühr von Fr. 3'000.– auferlegt; diese wird mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in der gleichen Höhe verrechnet.
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 Vertreterin der Rekurrentin (im Doppel mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern sowie zum Vollzug von Ziffer 2 des Dispositivs an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 29. November 2021

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am