



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 14. November 2022 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____
Beschwerdeführer
vertreten durch B. _____ AG

gegen

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

betreffend

Verrechnungssteuer 2016
(Nichteintreten auf Einsprache)

A 2022 9

A. A. _____ war (gemeinsam mit seinem Bruder) Aktionär der C. _____ AG, D. _____/LU, deren Hauptaktivum wiederum die E. _____ AG, D. _____/LU, war. Im Jahr 2016 erbten die Brüder die E. _____ AG von ihrem Vater (vgl. die unbestrittenen Ausführungen in act. 1, Rz. 4). Bei einer Mehrwertsteuerrevision im November/Dezember 2017 betreffend die Steuerjahre 2012–2016 sowie im Rahmen des ordentlichen Einschätzungsverfahrens wurden bei der E. _____ AG diverse geldwerte Leistungen beanstandet (vgl. act. 1, Rz. 4 f.; Bf-act. 3). Mit Schreiben vom 3. Oktober 2018 teilte A. _____ (in 2016 wohnhaft in F. _____/ZG) bzw. seine damalige Steuervertreterin der Steuerverwaltung des Kantons Zug mit, dass er geldwerte Leistungen der E. _____ AG erhalten habe, welche in der noch offenen Veranlagung 2016 zu erfassen seien (Bf-act. 3).

Mit Rückerstattungsentscheid vom 11. April 2018 setzte die kantonale Steuerverwaltung den Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2016 von A. _____ auf Fr. 0.– fest. Dieser Entscheid wurde der damaligen Steuervertreterin (inkl. Rechtsmittelbelehrung) eröffnet (Bf-act. 7). Im März 2019 folgte ein Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerjahre 2012–2015 infolge bisher nicht deklarierten Vermögens aus unverteilter Erbschaft sowie bisher nicht deklariertes Einkünfte aus geldwerten Leistungen der E. _____ AG (StV-act. 5). Mit Verfügung vom 15. Dezember 2020 erfolgte die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (zugestellt an die aktuelle Steuervertreterin; Bf-act. 5). Mit Schreiben vom 14. Januar 2021 erhob die aktuelle Steuervertreterin im Namen von A. _____ Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2016 vom 15. Dezember 2020. Die Einsprache richtete sich explizit nur gegen die Verweigerung der Verrechnungssteuerrückerstattung bezüglich der nachträglich deklarierten geldwerten Leistungen betreffend das Steuerjahr 2016 (Bf-act. 6).

Mit Einspracheentscheid vom 15. März 2022 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache vom 14. Januar 2021 nicht ein. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass der Rückerstattungsentscheid bereits am 11. April 2018 ergangen und infolgedessen die 30-tägige Einsprachefrist nicht eingehalten worden sei. Die Verfügung über den Rückerstattungsanspruch könne demnach nicht mehr angefochten und auch nicht zu Gunsten des Steuerpflichtigen abgeändert werden. Dass die Festsetzung des Verrechnungssteueranspruches 2016 auf Fr. 0.– in der Veranlagungsverfügung für die

Kantons- und Gemeindesteuern 2016 vom 15. Dezember 2020 erwähnt werde, ändere nichts an der Rechtskraft des Rückerstattungsentscheids vom 11. April 2018 (Bf-act. 2).

B. Am 14. April 2022 reichte A. _____ (nachfolgend Beschwerdeführer) Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zug ein. Er beantragte, dass ihm die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für das Steuerjahr 2016 in Höhe von Fr. _____ zu gewähren sei. Eventualiter sei diese Beschwerde bei einem Nichteintretensentscheid des Verwaltungsgerichts als Revision im Sinne von Art. 59 VStG i.V.m. Art. 66 VwVG zu behandeln. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin (act. 1).

C. Der verlangte Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– wurde vom Beschwerdeführer fristgerecht geleistet (act. 3).

D. Am 2. Juni 2022 reichte die Steuerverwaltung (nachfolgend auch Beschwerdegegnerin) ihre Vernehmlassung ein. Sie beantragte die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Im Übrigen sei der Einspracheentscheid vom 15. März 2022 zu bestätigen, unter Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdeführers. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass innerhalb der Rechtsmittelfrist keine Einsprache gegen den Rückerstattungsanspruch der Verrechnungssteuer 2016 eingegangen sei, weswegen der Rückerstattungsentscheid vom 11. April 2018 formell rechtskräftig und keine Abänderung mehr möglich sei (act. 5).

E. Das Verwaltungsgericht stellte dem Beschwerdeführer die Vernehmlassung der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 10. Juni 2022 zu und gab ihm Gelegenheit, allfällige Bemerkungen bis zum 11. Juli 2022 einzureichen (act. 6). Weitere Eingaben erfolgten nicht.

F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gegen Einspracheentscheide des kantonalen Verrechnungssteueramtes betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer kann innert 30 Tagen nach der Eröffnung bei der kantonalen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erhoben werden (Art. 54 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuergesetz, VStG; SR 642.21]). Nach Art. 35 Abs. 2 VStG i.V.m. § 50 Abs. 2 der Verordnung zum Steuergesetz (VO StG; BGS 632.11) übt im Kanton Zug das Verwaltungsgericht als einzige Beschwerdeinstanz die Funktion als Steuerrekurskommission im Bereich der Verrechnungssteuer aus. Die Beschwerde muss einen Antrag und eine Begründung enthalten, die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (Art. 54 Abs. 1 VStG).

1.2 Der angefochtene Einspracheentscheid betreffend die Veranlagungsverfügung 2016 vom 15. März 2022 wurde der aktuellen Steuervertreterin des Beschwerdeführers am 16. März 2022 zugestellt (Bf-act. 2). Die Beschwerdeschrift vom 14. April 2022 wurde gleichentags der Schweizerischen Post übergeben und damit rechtzeitig eingereicht. Die Beschwerde entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

1.3 Anfechtungsobjekt bildet der Einspracheentscheid vom 15. März 2022, mit welchem die Beschwerdegegnerin auf die Einsprache des Beschwerdeführers nicht eingetreten ist (Bf-act. 2). Die materielle Prüfung der Rückerstattung der Verrechnungssteuer für das Steuerjahr 2016 ist nicht Streitgegenstand und vom Verwaltungsgericht folglich nicht zu beurteilen (vgl. BGer 2C_454/2019 vom 21. Juni 2019 E. 2; VGer ZG A 2021 14 vom 29. November 2021 E. 1.4; A 2021 2 vom 18. August 2021 E. 1.1). Dementsprechend ist auf das Rechtsbegehren 1 des Beschwerdeführers (ihm "sei die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für das Steuerjahr in Höhe von Fr. _____ zu gewähren") nicht einzutreten. Weiterungen zu den diversen materiellen Ausführungen des Beschwerdeführers erübrigen sich damit. Zumindest sinngemäss ist der Begründung der Beschwerde zu entnehmen, dass sich der Beschwerdeführer auch mit dem Nichteintreten der Beschwerdegegnerin an sich nicht einverstanden zeigt (geht er doch davon aus, dass

kein formell rechtskräftiger Entscheid vorliege), insoweit ist deshalb auf die Beschwerde einzutreten.

Nachdem auf die vorliegende Beschwerde – im Umfang der Beurteilung des Nichteintretens der Steuerverwaltung – eingetreten und die Beschwerde behandelt wird, ist das Eventualbegehren grundsätzlich unbeachtlich, zumal es sich dabei nicht um einen zulässigen Eventualantrag handelt, sondern um ein bedingtes Rechtsmittel, auf welches nicht eingetreten werden kann (BGE 134 III 332 E. 2.5).

2.

2.1 Gemäss Art. 1 Abs. 1 VStG erhebt der Bund eine Verrechnungssteuer auf den Ertrag von beweglichem Kapitalvermögen, auf Gewinne aus Geldspielen im Sinne des Bundesgesetz über Geldspiele (Geldspielgesetz, BGS; SR 935.51), auf Gewinne aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung, die nach Art. 1 Abs. 2 lit. d und e BGS diesem nicht unterstehen, und auf Versicherungsleistungen; wo es das Gesetz vorsieht, tritt anstelle der Steuerentrichtung die Meldung der steuerbaren Leistung. Nach Art. 1 Abs. 2 VStG wird die Verrechnungssteuer dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Leistung nach Massgabe des VStG vom Bund oder vom Kanton zu Lasten des Bundes zurückerstattet. Gemäss Art. 29 Abs. 1 VStG hat, wer Rückerstattung der Verrechnungssteuer beansprucht, diese bei der zuständigen Behörde schriftlich zu beantragen. Der Antrag kann frühestens nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt werden (Art 29 Abs. 2 VStG).

2.2 Das kantonale Verrechnungssteueramt prüft die bei ihm eingereichten Anträge, untersucht den Sachverhalt und trifft alle Massnahmen, welche die richtige Ermittlung des Rückerstattungsanspruchs nötig macht (Art. 52 Abs. 1 VStG). Nach Abschluss seiner Untersuchung trifft das Verrechnungssteueramt einen Entscheid über den Rückerstattungsanspruch; der Entscheid kann mit der Veranlagungsverfügung verbunden werden (Art. 52 Abs. 2 VStG). Die vom Verrechnungssteueramt bewilligte Rückerstattung steht unter dem Vorbehalt einer Überprüfung des Anspruchs durch die ESTV gemäss Art. 57 (Art. 52 Abs. 4 VStG). Gegen den Entscheid des kantonalen Verrechnungssteueramts kann innert 30 Tagen nach Eröffnung bei dieser Amtsstelle schriftlich Einsprache erhoben werden, auf das Einspracheverfahren finden die Bestimmungen der Art. 42 und 44 VStG sinngemäss Anwendung (Art. 53 Abs. 1 und 2 VStG). Im Kanton Zug vollzieht die kantonale Steuerverwaltung die dem Kanton obliegenden Aufgaben aus dem VStG und trifft die entsprechenden Entscheide (§ 49 VO StG).

Für das Verfahren zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer an die natürlichen Personen kann auch weitgehend auf das Veranlagungsverfahren für die Einkommenssteuern verwiesen werden. Es sind die gleichen Grundsätze zu beachten, die auch für die Veranlagung der direkten Bundessteuer wie auch der kantonalen Einkommens- und Vermögenssteuern zu beachten sind (Bruno Knüsel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl. 2012, Art. 52 N 2).

2.3 Das Verwaltungsgericht trifft als Rekurskommission die erforderlichen Untersuchungsmassnahmen (Art. 54 Abs. 2 VStG). Der ESTV ist Gelegenheit zu geben, am Verfahren teilzunehmen und Anträge zu stellen (Art. 54 Abs. 3 VStG). Es gilt der Grundsatz, dass die Rekurskommission den Beschwerdeentscheid auf Grund des Ergebnisses ihrer Untersuchung ohne Bindung an die gestellten Anträge trifft (Art. 54 Abs. 5 VStG).

Ist der 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 (Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 19 Rz. 6). Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelbehörde 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 mit weiteren Hinweisen).

2.4 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 (Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 116 N 17). Die Eröffnung einer Verfügung oder eines Entschides entspricht in der Regel der Zustellung an die steuerpflichtige Person (bzw. deren Vertreter). Der Lauf der Rechtsmittelfrist setzt somit eine

ordnungsgemässe Zustellung der Verfügung bzw. des Entscheides voraus (Richner et al., 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 et al., a.a.O., Art. 117 N 19 mit weiteren Hinweisen). Die Zustellung ist dabei nur eine empfangsbedürftige, nicht aber eine annahmebedürftige einseitige Rechtshandlung. 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 et al., a.a.O., Art. 116 N 23 und 28).

2.5 Formell rechtskräftige Steuerverfügungen sind grundsätzlich unabänderlich. Die Steuerfestsetzung wird damit für den Steuerpflichtigen sowie für das Gemeinwesen endgültig. Begründet wird die erschwerte Abänderbarkeit solcher Verfügungen mit dem Gebot der Rechtssicherheit und damit, dass sie aufgrund eines Veranlagungs- und Ermittlungsverfahrens ergehen, bei dem der Sachverhalt besonders eingehend untersucht wird, und sie als Steuerrechtsverhältnis ähnlich einem Urteil für einen zeitlich abgeschlossenen und einmaligen Sachverhalt regeln. Auf einen Veranlagungsentscheid kann daher nur ausnahmsweise zurückgekommen werden, nämlich dann, wenn ein gesetzlicher Revisionsgrund erfüllt ist (BGE 121 II 273 E. 1a/bb mit weiteren Hinweisen). Dieser steuerrechtliche Grundsatz gilt auch für die Rückerstattung der Verrechnungssteuer, es ist jedoch zu beachten, dass der Entscheid über die gewährte Verrechnungssteuerrückerstattung unter dem Vorbehalt einer Überprüfung des Anspruchs durch die ESTV steht (vgl. Art. 52 Abs. 4 VStG i.V.m. Art. 57 VStG). Diese Konzeption stimmt mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung überein, wonach es der Eigenart des öffentlichen Rechts und der Natur der öffentlichen Interessen entspricht, dass ein Verwaltungsakt, der dem Gesetz nicht oder nicht mehr entspricht, nicht unabänderlich ist. Deshalb kann eine materiell unrichtige Verfügung nach Ablauf der Rechtsmittelfrist unter bestimmten Voraussetzungen abgeändert werden (vgl. BGE 121 II 273 E. 1a/aa; BGer 2C_418/2019 vom 12. September 2019 E. 5.1.1 mit Hinweis auf BGE 120 IV 297 E. 3e). Mit Blick auf die Änderung einer materiell unrichtigen Verfügung über die Verrechnungssteuerrückerstattung bestehen im Verrechnungssteuergesetz unter anderem zeitliche Voraussetzungen. Der Rückleistungsanspruch des Kantons erlischt, wenn er nicht innert sechs Monaten seit Eröffnung der vorsorglichen Kürzungsverfügung der ESTV

durch einen Entscheid bei der steuerpflichtigen Person geltend gemacht wird (Art. 58 Abs. 1 VStG). Nach Ablauf von drei Jahren seit Ende des Kalenderjahres, in dem der Entscheid des Verrechnungssteueramts über die Rückerstattung formell rechtskräftig geworden ist, kann die Kürzung sodann nur noch in Verbindung mit einem Strafverfahren angeordnet werden (Art. 57 Abs. 4 VStG; vgl. auch Art. 12 Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht [VStrR; SR 313.0]). Die inhaltliche Unabänderlichkeit der Verfügung tritt folglich zeitlich verzögert und gestaffelt ein (BGer 2C_418/2019 vom 12. September 2019 E. 5.1.1 mit weiteren Hinweisen).

3. Streitig und zu prüfen ist vorliegend, ob über den Rückerstattungsanspruch des Beschwerdeführers mit dem Rückerstattungsentscheid vom 11. April 2018 formell rechtskräftig entschieden wurde.

3.1 Gemäss Art. 53 Abs. 1 VStG muss eine Einsprache gegen den Entscheid des kantonalen Verrechnungssteueramtes (i.c. der Steuerverwaltung des Kantons Zug) innert 30 Tagen nach Zustellung der angefochtenen Verfügung eingereicht werden, ansonsten darauf nicht eingetreten werden kann (vgl. auch vorstehende E. 2.2). Mit dem Ablauf der Einsprachefrist erwächst die Verfügung unabhängig von einer materiellen Fehlerhaftigkeit in formelle Rechtskraft und ist demzufolge mit einem ordentlichen Rechtsmittel nicht mehr anfechtbar (Jasmine Cuccarède-Zenkhusen, Instrumente der steuerpflichtigen Person zur Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, 2014, S. 23).

3.2 Der Beschwerdeführer bringt vor, dass es nicht sein könne, dass ein Rückerstattungsantrag für Verrechnungssteuern, welcher nach dem Erlass einer Nachdeklaration aufgrund einer Buchführung ordnungsgemäss gestellt worden sei, Inhalt eines vorher erlassenen Rückerstattungsentscheides (vorliegend datierend vom 11. April 2018) sein könne und deshalb materiell nicht mehr zu entscheiden sei. Vielmehr habe der Antragsteller einen Rechtsanspruch auf eine materielle Prüfung dieses neuen Rückerstattungsantrages gestützt auf die ordentlich anwendbaren formellen und materiellen Rechtsvorschriften. Das Vorgehen der Beschwerdegegnerin stelle eine unzulässige Rechtsverweigerung dar. Es sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer berechtigt sei, im Rahmen der vollzogenen Nachdeklaration der direktsteuerlichen Aufrechnungen im Verlauf des Kalenderjahres 2018 und klarerweise nach Erlass der Rückerstattungsverfügung vom 11. April 2018, einen diesbezüglichen Rückerstattungsantrag einzureichen. Mithin sei aus chronologischer Sicht erstellt, dass der nunmehr in Frage stehende Rückerstattungsanspruch in Höhe von Fr. _____ gar nie

Gegenstand des am 11. April 2018 erlassenen Rückerstattungsentscheids der Beschwerdegegnerin habe sein können. Eine Berufung auf den Eintritt der formellen Rechtskraft sei rechtswidrig, zudem sei es paradox, dass die Beschwerdegegnerin geltend mache, dass über einen Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruch rechtskräftig entschieden worden sei, bevor der entsprechende Antrag – gestützt auf objektive Gründe – eingereicht worden sei (act. 1, Rz. 17 f.).

3.3 Diesbezüglich entgegnet die Beschwerdegegnerin, vorab sei zu bemerken, dass – anders als aus der Beschwerdeschrift allenfalls der Eindruck zu entstehen vermöge – die geldwerten Leistungen der Vorperioden 2012–2015 durchaus steuerlich erfasst worden seien. Bereits mit Schreiben vom 9. November 2018 (StV-act. 4) sei der früheren Steuervertreterin mitgeteilt worden, dass die für die Vorjahre 2012–2015 nachgemeldeten Werte nicht wie beantragt in die offene Veranlagung 2016 genommen, sondern pro Periode nachbesteuert würden. Entsprechend seien am 25. März 2019 die Nachsteuerveranlagungen 2012–2015 eröffnet worden (StV-act. 5). Wie daraus hervorgehe, seien pro Steuerperiode 2012–2015 jeweils Privatanteile Fahrzeugkosten von jeweils Fr. _____ nachbesteuert worden. Diese Nachsteuerveranlagungen seien unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Der Beschwerdeführer stelle den Antrag, es sei die Rückerstattung der Verrechnungssteuer für das Jahr 2016 in der Höhe von Fr. _____ – worin nota bene auch Verrechnungssteuern auf den geldwerten Leistungen (Privatanteile Fahrzeugkosten) der Steuerperioden 2012–2015 enthalten seien – zu gewähren (act. 5, S. 2). Der Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2016 – als Bestandteil des ordentlichen Wertschriftenverzeichnisses 2016 – sei am 20. Februar 2018 bei der Steuerverwaltung eingegangen. Mit rechtskräftigem Entscheid über den Rückerstattungsanspruch der Verrechnungssteuer 2016 vom 11. April 2018 sei dem Anspruch entsprochen worden (deren Empfang sei unstrittig). Dies gelte erst recht für die Fälligkeiten früherer Steuerperioden (2012–2015), deren damalige Rückerstattungsentscheide ebenfalls rechtskräftig seien. Der blosse Umstand, dass die geldwerten Leistungen 2012–2015 gewinnsteuerrechtlich in der Steuerperiode 2016 "konsolidiert" korrigiert worden seien, ändere nichts daran, dass es sich verrechnungssteuerrechtlich um Fälligkeiten früherer Steuerperioden handle. Aus dem Umstand, dass in der Veranlagungsverfügung zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2016 vom 15. Dezember 2020 bzw. in deren Rechtsmittelbelehrung die Verrechnungssteuer informatikbedingt (neues Output-Dokument nach Systemumstellung) erneut aufgeführt worden sei, könne nichts abgeleitet werden und ändere nichts am rechtskräftigen Entscheid vom 11. April 2018. Eine Einsprache gegen den Entscheid vom

11. April 2018, welcher seinerseits eine Rechtsmittelbelehrung enthalten habe, sei nicht erhoben worden. Da die ursächliche Mehrwertsteuerrevision im November/Dezember 2017 stattgefunden habe, hätten den Beteiligten zudem im Eröffnungszeitpunkt (des Rückerstattungsentscheids vom 11. April 2018) die Verrechnungssteuerfolgen bewusst sein müssen (act. 5, S. 4).

3.4 Vorliegend läuft die Behauptung des Beschwerdeführers, dass die Beschwerdegegnerin über einen Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruch entschieden habe, bevor der entsprechende Antrag eingereicht worden sei, ins Leere. Über ein Rückerstattungsgesuch wird gemäss Art. 29 Abs. 1 VStG nur antragsgemäss von der Steuerverwaltung entschieden. Die Beschwerdegegnerin bringt nachvollziehbar vor, dass diese Antragstellung vorliegend bereits am 20. Februar 2018 mit Einreichung des ordentlichen Wertschriftenverzeichnisses 2016 als Bestandteil der Steuererklärung 2016 geschehen ist (vgl. hierzu ferner auch die Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach im Jahr 2018 die massgebenden aufzurechnenden Faktoren nachdeklariert worden seien und ebenfalls ein Rückerstattungsanspruch auf die der ESTV abgelieferte und auf den Beschwerdeführer überwälzte Verrechnungssteuer gestellt worden sei; act. 1, Rz. 15). Es ist im Übrigen auch nicht ersichtlich, dass die Beschwerdegegnerin – entgegen des expliziten Gesetzeswortlauts – im Jahr 2018 ohne Antrag vonseiten des Beschwerdeführers über eine Verrechnungssteuerrückerstattung entschieden hätte.

Die Zustellung des Rückerstattungsentscheids über die Verrechnungssteuer 2016 vom 11. April 2018 wird weder bestritten noch werden Unregelmässigkeiten im Rahmen der postalischen Zustellung vom Beschwerdeführer geltend gemacht, solche sind denn auch nicht ersichtlich. Demzufolge ist davon auszugehen, dass der Entscheid spätestens Ende April 2018 der damaligen Steuervertreterin zugestellt wurde, womit die 30-tägige Einsprachefrist zu laufen begann. Innerhalb der Einsprachefrist bis Ende Mai 2018 wurde unbestrittenermassen keine Einsprache erhoben. Der Rückerstattungsentscheid vom 11. April 2018 wurde folglich Ende Mai 2018 formell rechtskräftig und kann infolgedessen mit keinem ordentlichen Rechtsmittel mehr angefochten werden. Dies ist insbesondere auch vor dem Hintergrund nicht stossend, als der Beschwerdeführer damals wie heute von Steuerexperten beraten wurde. Es wäre Aufgabe der damaligen Steuervertretung des Beschwerdeführers gewesen, die Rechtmässigkeit des Rückerstattungsentscheids vom 11. April 2018 (welcher richtigerweise ihr gegenüber eröffnet worden war) zu prüfen, mit dem Beschwerdeführer zu besprechen und gegebenenfalls innerhalb der 30-tägigen Rechtsmittelfrist anzufechten.

Über den Antrag des Beschwerdeführers auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2016 wurde folglich mit Rückerstattungsentscheid vom 11. April 2018 formell rechtskräftig entschieden. Die Rechtskraft dieses Entscheides erstreckte sich nicht bloss auf die vom Rekurrenten mit vorgängig eingereichtem Wertschriftenverzeichnis beantragten Rückerstattungsbeträge, sondern auf das Steuerjahr 2016 als Ganzes, gelten doch für das Verfahren und den Entscheid betreffend Rückerstattung der Verrechnungssteuer an natürliche Personen dieselben Grundsätze, die auch für die Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern zu beachten sind (vgl. E. 2.2 vorstehend).

4. Wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, ändert an der formellen Rechtskraft des Rückerstattungsentscheids nichts, dass in der Veranlagungsverfügung zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2016 vom 15. Dezember 2020 bzw. in deren Rechtsmittelbelehrung der Rückerstattungsentscheid nochmals erwähnt wird. Auch ist die (vorgängige) separate Eröffnung des Entscheides vom 11. April 2018 nicht zu beanstanden.

4.1 Der Beschwerdeführer legt hierzu dar, dass die Praxis des kantonalen Verrechnungssteueramts, Rückerstattungsentscheide vor Erlass der direktsteuerlichen Veranlagung für die betroffene Steuerperiode, zu fällen, höchst ungewöhnlich, wenn nicht sogar rechtswidrig sei. Solange die Möglichkeit der ordentlichen Nachdeklaration von verrechnungssteuerbelasteten Einkünften bestehe – was grundsätzlich bis zum Eintritt der formellen und materiellen Rechtskraft der Veranlagungsverfügungen für die betroffenen Steuerperioden der Fall sei – habe ein verrechnungssteuerrelevanter Leistungsempfänger, welcher als Steuerdestinatär aufgrund der gesetzlich vorgesehenen Überwälzung die Verrechnungssteuer trage, die Möglichkeit, für diese nachdeklarierten Vermögensanträge die Rückerstattung der auf ihn überwälzten Verrechnungssteuer zu beantragen. Es bestehe ein Rechtsanspruch, dass ein solcher Rückerstattungsantrag gestützt auf die geltenden formellen und materiellen Gesetzesbestimmungen geprüft werde. Danach sei darüber mit einer Verfügung, welche wiederum mit dem hierfür zulässigen Rechtsmittel angefochten werden könne, zu entscheiden. Das Vorgehen der Beschwerdegegnerin führe dazu, dass aufgrund der Tatsache eines Rückerstattungsentscheides vor Erlass bzw. sogar vor Eintritt der Rechtskraft der direktsteuerlichen Veranlagungen für die entsprechende Steuerperiode die zulässige Möglichkeit, Nachdeklarationen von verrechnungssteuerbelasteten Erträgen und die entsprechende Einreichung von Rückerstattungsanträgen vorzunehmen, unzulässigerweise und rechtswidrig verweigert

würden. Das Vorgehen der Beschwerdegegnerin sei geradezu willkürlich und führe dazu, dass ein Antragsteller vom zufälligen Zeitpunkt der Ausstellung des Rückerstattungsentscheides abhängt. In der Folge müsse dieser Entscheid zwingend bis zur Rechtskraft der direktsteuerlichen Veranlagungen durch Anfechtung offen gehalten bleiben, weil ansonsten nachträgliche Rückerstattungen ausgeschlossen seien (act. 1, Rz. 19).

4.2 Die Beschwerdegegnerin führt aus, dass laut Art. 52 Abs. 1 VStG das kantonale Verrechnungssteueramt die eingereichten Anträge prüfe, den Sachverhalt untersuche und alle Massnahmen treffe, welche die richtige Ermittlung des Rückerstattungsanspruchs nötig mache. Laut Art. 52 Abs. 2 VStG treffe das Verrechnungssteueramt nach Abschluss seiner Untersuchung einen Entscheid über den Rückerstattungsanspruch; der Entscheid könne mit der Veranlagungsverfügung verbunden werden. Bei Art. 52 Abs. 2 VStG handle es sich um eine Kann-Vorschrift, d.h. mit anderen Worten stehe es dem kantonalen Verrechnungssteueramt frei, den Rückerstattungsentscheid mit der Veranlagungsverfügung zu versenden oder aber – wie im vorliegenden Fall am 11. April 2018 geschehen – einen separaten Rückerstattungsentscheid zu erlassen. Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers sei dieses Vorgehen offensichtlich nicht ungewöhnlich und erst recht nicht rechtswidrig (act. 5, S. 3).

4.3 Der Beschwerdegegnerin ist zuzustimmen, dass es sich bei Art. 52 Abs. 2 VStG aufgrund des klaren Wortlautes um eine Kann-Bestimmung handelt. Auch das Bundesgericht vertritt die Auffassung, dass sich aus dem Verrechnungssteuergesetz nicht entnehmen lasse, dass die Kantone verpflichtet seien, den Rückerstattungsentscheid mit der Veranlagungsverfügung zu verbinden (BGer 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 3.2). Der Gesetzgeber hat es den Kantonen (bzw. den kantonalen Steuerverwaltungen) überlassen, ob sie Rückerstattungsentscheide zusammen oder separat mit der Veranlagungsverfügung eröffnen wollen. Vorliegend hat die Beschwerdegegnerin mit Bezug auf das Steuerjahr 2016 den Rückerstattungsentscheid am 11. April 2018 (Eröffnung an die damalige Steuervertreterin; Bf-act. 7) und die Veranlagungsverfügung am 15. Dezember 2020 (eingegangen bei der aktuellen Steuervertreterin am 17. Dezember 2020) separat eröffnet (Bf-act. 5). Dies entsprach der bis zum Januar 2020 üblichen Praxis der Steuerverwaltung, welche – wie oben ausgeführt – zulässig war. In der Folge hat die Steuerverwaltung aufgrund einer Ablösung der bestehenden Informatiklösung eine Systemumstellung vorgenommen. Seit Januar 2020 werden die Veranlagungen der Einkommens- und Vermögenssteuern gemeinsam mit dem

Rückerstattungsentscheid über die Verrechnungssteuer eröffnet. Diese Praxisänderung führte denn auch dazu, dass der Rückerstattungsentscheid über die Verrechnungssteuer 2016 in der Veranlagungsverfügung 2016 vom 15. Dezember 2020 erneut erwähnt wurde, obwohl dieser Teil der Verfügung bereits formell rechtskräftig geworden war.

4.4 Aus der insoweit fehlerhaften Rechtsmittelbelehrung der Veranlagungsverfügung vom 15. Dezember 2020 entstanden dem Beschwerdeführer allerdings keinerlei Nachteile, stand ihm doch die Möglichkeit offen, den Entscheid vom 11. April 2018 über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2016 (gemäss der dortigen Rechtsmittelbelehrung) fristgerecht anzufechten oder im Zeitpunkt seiner Meldung der definitiven Faktoren für die entdeckten geldwerten Leistungen an die Rekursgegnerin (Schreiben des Rekurrenten vom 26. Oktober 2018; vgl. act. 1, Rz. 7) bzw. spätestens nach Erhalt der Verfügungen im Zusammenhang mit dem Nachsteuerverfahren im März 2019 – welche er selbst sinngemäss als Revisionsgrund ins Feld führt (vgl. act. 1, Rz. 18) und mit welchen die "objektiven Gründe" für einen Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer 2016 spätestens als entdeckt zu gelten haben (vgl. in diesem Zusammenhang zum Beginn der Revisionsfrist im Zeitpunkt der "sicheren Anhaltspunkte": BGer 2C_673/2021 vom 10. Juni 2022 E. 3.2 mit Hinweisen) – ein Revisionsgesuch gemäss Art. 59 Abs. 1 VStG i.V.m. Art. 66–69 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021) zu stellen. Beides hat der heute wie damals fachkundig vertretene Beschwerdeführer nicht getan. Die Handlungen bzw. Unterlassungen seiner damaligen Steuervertreterin sind dem Beschwerdeführer zuzurechnen (vgl. Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 127 N 13 mit Hinweisen). Die erneute Erwähnung des Rückerstattungsentscheids über die Verrechnungssteuer 2016 (Fr. 0.–) in der Veranlagungsverfügung vom 15. Dezember 2020 stellt keine neuerliche Einsprachemöglichkeit dar. Allfällige Versäumnisse der früheren Steuervertreterin können auf diesem Umweg jedenfalls nicht nachgeholt werden.

4.5 Nach dem Gesagten ist zusammenfassend festzuhalten, dass der Rückerstattungsentscheid vom 11. April 2018 in formelle Rechtskraft erwachsen ist und nur noch unter bestimmten Voraussetzungen hätte abgeändert werden können, nämlich durch den (zeitlich begrenzt möglichen) Entscheid der ESTV oder in einem vom Steuerpflichtigen angestrebten Revisionsverfahren. Der vorliegende Rückerstattungsentscheid vom 11. April 2018 wurde von der ESTV jedoch bis heute – vier

Jahre später – nicht beanstandet, noch wurde vom Rekurrenten das Revisionsverfahren zeitgerecht eingeleitet.

5. Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf die Einsprache vom 14. Januar 2021 eingetreten ist. Die Beschwerde vom 14. April 2022 ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird.

6.

6.1 Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 35 Abs. 1 VStG i.V.m. Art. 44 Abs. 1 VStG im Umkehrschluss i.V.m. § 120 Abs. 1 des Steuergesetzes [StG; BGS 632.1]; vgl. auch § 23 Abs. 1 Ziff. 3 VRG). 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]; vgl. auch die Richtlinien für die Festlegung der Gerichtskosten gemäss § 22 VRG mit dem Hinweis auf den Basiswert für die Kosten in Steuerstreitigkeiten von Fr. 2'000.–). Bei diesem Verfahrensausgang unterliegt der Beschwerdeführer vollumfänglich. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts festgesetzt (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Vorliegend rechtfertigt sich bei vergleichsweise geringem Zeit- und Arbeitsaufwand, allerdings relativ hohem Streitwert, eine Spruchgebühr entsprechend dem Basiswert von Fr. 2'000.–, diese wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.

6.2 Eine Parteientschädigung ist dem Beschwerdeführer bei diesem Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (Art. 35 Abs. 1 VStG i.V.m. § 120 Abs. 3 StG im Umkehrschluss; vgl. auch § 28 Abs. 2 VRG im Umkehrschluss). Der obsiegenden Steuerverwaltung ist sodann keine Parteientschädigung zuzusprechen, da sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Dem Beschwerdeführer wird eine Spruchgebühr von Fr. 2'000.– auferlegt, welche mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– verrechnet wird.
3. Es wird keine Parteientschädigung 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 des Beschwerdeführers (im Doppel; mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern sowie zum Vollzug von Ziffer 2 im Dispositiv an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 14. November 2022

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am