VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Diana Oswald, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter, lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 7. November 2024 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A._____ AG
Rekurrentin

gegen

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer / Ordnungsbusse 2022
(Nichteintreten auf Einsprache)

A 2024 21

A.

A.a Die A._____ AG, domiziliert in B._____/ZG, verfolgt gemäss Handelsregistereintrag den Gesellschaftszweck der "Beratung von natürlichen und juristischen Personen in Sachen Einnahmen des Staates, wie Steuern, Gebühren, Abgaben. Die Beratung umfasst die Prüfung der gesetzlichen Bestimmungen sowie die Vertretung im Rahmen der Rechtsmittel und die Vertretung vor den Behörden und den Gerichtsinstanzen. […]". Mit Veranlagungsverfügung datiert vom 8. April 2024 und versandt am 4. April 2024 wurde die A._____ AG für das Steuerjahr 2022 ermessensveranlagt (für die Kantons- und Gemeindesteuer sowie auch die direkte Bundessteuer) und mit Ordnungsbusse belegt (StV-act. 3). Die Zustellung der Veranlagungsverfügung erfolgte gemäss Sendungsnachverfolgung der Post am 5. April 2024 um 10:05 Uhr eingeschrieben gegen Unterschrift von Frau C._____ an der Domiziladresse in B._____/ZG (StV-act. 5; Zefix-Abfrage).

A.b Hiergegen erhob die A._____ AG, vertreten durch ihren einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsrat D._____, am 8. Mai 2024 (Datum des Poststempels) Einsprache und reichte gleichzeitig die ausgefüllte Steuererklärung für das Geschäftsjahr 2022 samt Jahresrechnung 2022 nach (StV-act. 6). Mit Einspracheentscheid vom 5. Juni 2024 stellte die Steuerverwaltung des Kantons Zug fest, dass die angefochtene Verfügung am 5. April 2024 zugestellt und die Einsprache demnach verspätet erfolgt sei. Entsprechend trat sie auf die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 5. Juni 2024 nicht ein (StV-act. 7).

B. Mit Schreiben vom 8. Juli 2024 erhob die Steuerpflichtige Beschwerde bzw. Rekurs an das Verwaltungsgericht. Dabei bestätigte sie die Entgegennahme der Veranlagungsverfügung am 5. April 2024, stellte sich jedoch auf den Standpunkt, massgeblich für den Lauf der Einsprachefrist müsse in jedem Fall das auf einer Verfügung aufgeführte Datum sein, und nicht das Datum des tatsächlichen Erhalts. Andernfalls entstehe eine Rechtsunsicherheit, wenn die Rechtsunterworfenen jedes Mal prüfen müssten, wann die Zustellung erfolgt sei. Entsprechend beantragte sie die Aufhebung des Nichteintretensentscheids vom 5. Juni 2024 (act. 1). Den verfügten Gerichtskostenvorschuss von Fr. 1'000.– leistete sie fristgerecht (act. 2, 3).

C. Die Steuerverwaltung schloss mit Stellungnahme vom 3. September 2024 auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei (act. 5).

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann die 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. Nach § 75 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (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 Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss § 136 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG).

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer 2022) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuer 2022) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – als "Rekurs" bezeichnet, womit sämtliche erhobenen Rechtsmittel gemeint sind.

1.2 Gegen den Einspracheentscheid vom 5. Juni 2024 (zugestellt gemäss Sendungsverfolgung der Post am 6. Juni 2024) rekurrierte die A._____ AG mit Schreiben vom 8. Juli 2024 (Postaufgabe) fristgerecht beim Verwaltungsgericht. Darauf ist grundsätzlich einzutreten. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

2. Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonaler Steuern (§ 63 Abs. 3 und 74 Abs. 2 VRG; § 121 und 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Es stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 und 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Handelt es sich beim angefochtenen Ent-

scheid indes – wie vorliegend der Fall – um einen Nichteintretensentscheid, beschränkt sich die Überprüfung des Gerichts auf die Frage, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Rechtsmittel nicht eingetreten ist (hier: zufolge verspäteter Einreichung). Im Gutheissungsfall erfolgt keine materielle Beurteilung, sondern eine Rückweisung an die Vorinstanz (vgl. statt vieler etwa BGer 9C_113/2024 vom 6. August 2024 E. 3.2).

3. Vorliegend ist unbestritten, dass die auf den 8. April 2024 datierte Veranlagungsverfügung bereits am 4. April 2024 eingeschrieben verschickt und am 5. April 2024 durch die Steuerpflichtige in Empfang genommen wurde. Unstrittig ist auch, dass die Einsprachefrist 30 Tage beträgt und vorliegend grundsätzlich nicht gewahrt wurde. Diesbezüglich kann vollumfänglich auf die Ausführungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid verwiesen werden; Weiterungen erübrigen sich. Zu beantworten ist durch das Gericht einzig die Frage danach, welche Auswirkungen der Aufdruck eines falschen Entscheiddatums auf einer Verfügung zeitigt (Vordatierung).

3.1 Verfügungen der Steuerbehörden werden der Steuerpflichtigen schriftlich eröffnet und müssen eine Rechtsmittelbelehrung enthalten (Art. 116 Abs. 1 DBG). Weitere Formvorschriften stellt das Gesetz nicht auf (BGer 2C_392/2017 vom 11. Januar 2018 E. 2.1; 2C_570/2011 / 2C_577/2011 vom 24. Januar 2012 E. 4.1). Nach allgemeinen Grundsätzen muss die Eröffnung dem Adressaten ermöglichen, von der Verfügung oder der Entscheidung Kenntnis zu erlangen, um diese gegebenenfalls sachgerecht anfechten zu können. Die Verfügung gilt als eröffnet, wenn er ordnungsgemäss zugestellt ist und die Steuerpflichtige davon Kenntnis nehmen kann. Das Bundesrecht verlangt nicht, dass sie zu datieren sind (vgl. BGer 9C_624/2022 vom 15. März 2023 E. 3.2.2 mit Hinweisen). Im Kanton Zug verlangt § 19 Abs. 1 Ziff. 4 VRG grundsätzlich danach, dass Behörden ihre Entscheide schriftlich eröffnen. Der Entscheid muss die Daten von Entscheidung und Versand enthalten. Im hier zu beurteilenden Fall ist die dem Streit zugrunde liegende Verfügung datiert; das Datum ihres Versandes ergibt sich aus der oben links aufgedruckten Sendungsverfolgungsnummer der Post.

3.2 Die Verfügung, die unstrittig am 5. April 2024 zugestellt wurde, war auf den 8. April 2024 vordatiert. Sie trug mithin ein unzutreffendes Datum. Die entsprechende Verfügung leidet dadurch an einem Mangel, der jedoch rechtsprechungsgemäss nicht als krass einzustufen ist (BGer 9C_624/2022, a.a.O., E. 3.2.3).

3.3 Grundsätzlich dürfen einer Partei aus der mangelhaften Eröffnung eines amtlichen Schriftstücks keine Nachteile erwachsen. Diese Regel entspricht einem allgemeinen Rechtsgrundsatz, der den verfassungsmässigen Vertrauensschutz (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) sowie Art. 29 Abs. 1 und 2 BV konkretisiert (BGer 9C_624/2022, a.a.O., E. 3.3). Nicht auf den Vertrauensschutz berufen kann sich jedoch nach ständiger Rechtsprechung eine Steuerpflichtige, welche die berufsmässige Vertretung von Parteien in Steuerverfahren zum Gesellschaftszweck hat, und welche einen eingeschrieben versandten Entscheid tatsächlich vor dem darauf aufgedruckten Datum in Empfang genommen hat. Von ihr kann erwartet werden, dass sie im Sinne einer elementaren Sorgfaltspflicht festhält bzw. anhand der Sendungsverfolgungsnummer nachprüft, wann ihr ein fristauslösendes Dokument zugestellt worden ist (BGer 8C_84/2014 vom 14. Oktober 2014 E. 4.3 und 5.1).

4. Zusammenfassend ist der Rekurrentin zwar darin zuzustimmen, dass die Vordatierung von Entscheiden eine Rechtsunsicherheit verursacht, und deshalb die Behörden ihre Entscheide korrekt zu datieren haben. Dies gilt umso mehr, als jedenfalls unbedarfte Bürger grundsätzlich nicht damit rechnen müssen, dass ein Entscheid falsch datiert ist (BGer 8C_84/2014, a.a.O., E. 5.1). Die hier am Recht stehende Rekurrentin, welche im Bereich der berufsmässigen Steuerberatung tätig ist, kann sich jedoch nach dem Gesagten nicht auf den Schutz berechtigten Vertrauens in eine falsche Datierung einer Veranlagungsverfügung berufen, weshalb ihre Beschwerde sowie ihr Rekurs abzuweisen sind.

5.

5.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Verfahrens (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Die Rekurrentin unterliegt vollständig, weshalb sie die gesamten Kosten zu tragen hat. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts festgesetzt (§ 1 Abs. 2 KoV VG; vgl. auch die Richtlinien für die Festlegung der Gerichtskosten gemäss § 22 VRG, wonach der Basiswert für Kosten in Steuersachen Fr. 2'000.– beträgt). Angesichts des geringen Bearbeitungsaufwandes rechtfertigt sich die Festsetzung einer reduzierten Spruchgebühr von Fr. 1'000.–, die mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet wird.

5.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist der Rekurrentin keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG und Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] im Umkehrschluss).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer 2022) und der Rekurs (bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern 2022) werden abgewiesen.

2. Der Rekurrentin wird eine Spruchgebühr von Fr. 1'000.– auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.

3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.

5. Mitteilung an die Rekurrentin (mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern sowie (im Dispositiv zum Vollzug von dessen Ziffer 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 7. November 2024

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Die Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am