



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Diana Oswald, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und MLaw Stefan Bernbeck
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 4. November 2025 *[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 2023
(Ermessensveranlagung)

A. Mit Mahnung vom 28. Oktober 2024 wurde die A. _____ AG (nachfolgend auch: Steuerpflichtige) aufgefordert, innert 20 Tagen eine vollständige Steuererklärung einzureichen (StV-act. 1). Mit zweiter und letzter Mahnung vom 3. Februar 2025 wurde der Steuerpflichtigen letztmalig eine Frist von 10 Tagen eingeräumt, um das Versäumte nachzuholen (StV-act. 2). Mit Ermessensveranlagung vom 14. April 2025 wurde die Steuerpflichtige veranlagt (StV-act. 3).

B. Mit Einsprache vom 13. Mai 2025 bemängelte die Steuerpflichtige, dass die Ermessensveranlagung "zu hoch" sei (StV-act. 4). Mit Schreiben vom 15. Mai 2025 forderte die Steuerverwaltung die Steuerpflichtige unter Verweis auf § 133 Abs. 2 StG auf, die Einsprache zu verbessern (d.h. die Einsprache zu begründen und allfällige Beweismittel zu nennen), andernfalls werde auf die Einsprache nicht eingetreten (StV-act. 5). Mit Antwortschreiben vom 30. Mai 2025 teilte die Steuerpflichtige mit, dass sie "nicht in der Lage sei, eine ordnungsgemässe Jahresrechnung mit der dazugehörigen Steuererklärung einzureichen", da "sämtliche Buchhaltungsunterlagen (inkl. Laptop) beim Auszug aus der Garage entsorgt" worden seien (StV-act. 6).

Mit Einspracheentscheid vom 4. Juni 2025 (StV-act. 7) trat die Steuerbehörde auf die Einsprache nicht ein.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 2. Juli 2025 (act. 1) wandte sich die Steuerpflichtige an das Verwaltungsgericht und beantragte, dass der Einspracheentscheid aufzuheben sei.

Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass die Steuerpflichtige 2023 nur noch in sehr geringem Umfang geschäftlich tätig gewesen sei und dass im Juni 2021 alle Buchhaltungsunterlagen "versehentlich" entsorgt worden seien.

D. Mit Verfügung vom 4. Juli 2025 verlangte das Verwaltungsgericht einen Kostenvorschuss über Fr. 2'500.– (act. 2). Dieser wurde fristgerecht bezahlt (act. 3).

E. Mit Vernehmlassung vom 20. August 2025 beantragte die Steuerverwaltung unter anderem, dass der Rekurs abzuweisen sei (act. 5).

Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass Streitgegenstand einzig sei, ob die Steuerverwaltung zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten sei. Das Bundesgericht

habe festgehalten, dass der Unrichtigkeitsnachweis bezüglich Ermessensveranlagungen innerhalb der Rechtsmittelfrist anzutreten sei (BGer 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021 E. 6.3.3; 9C_113/2024 vom 6. August 2024 E. 4.4.2). Gemäss § 133 Abs. 1 StG seien Antrag und Begründung auch bei Einsprachen gegen ordentliche Veranlagungen Eintretensvoraussetzungen; dies im Gegensatz zu DBG und StHG. Es stelle sich sowohl die Frage, ob sich § 133 Abs. 2 StG (Nachfrist zur Verbesserung von Einsprachen) unter Umständen nur auf § 133 Abs. 1 StG (ordentliche Veranlagung) beziehe, jedoch nicht auf § 132 Abs. 2 StG (Ermessensveranlagung) als auch die Frage, ob die vorliegend angesetzte Nachfrist von "rund zwei Wochen" angemessen im Sinne von § 133 Abs. 2 StG gewesen sei.

F. Mit E-Mail vom 4. September 2025 reichte die Steuerpflichtige eine Jahresrechnung an die Steuerverwaltung nach, welche diese zuständigkeitshalber dem Verwaltungsgericht überwies (act. 7; StV-act. 9).

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1. Gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen beim Verwaltungsgericht schriftlich Rekurs erheben (§ 136 Abs. 1 des Steuergesetzes [StG; BGS 632.1]). Auch gegen Einspracheentscheide betreffend die direkte Bundessteuer kann die Steuerpflichtige 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]). Gemäss § 75 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht auch hier die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Der einfacheren Lesbarkeit halber wird nachstehend für beide Rechtsmittel einheitlich der Begriff "Rekurs" verwendet. Der vorliegende Rekurs wurde fristgerecht eingereicht. Er entspricht den formellen Anforderungen, weshalb er zu prüfen ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichts (GO VG; BGS 162.11).

2.

2.1 Gemäss § 130 Abs. 1 StG prüft die Steuerverwaltung die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mah-

nung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt und können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die kantonale Steuerverwaltung die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen (§ 130 Abs. 3 StG). Gegen die Veranlagungsverfügung kann die steuerpflichtige Person bei der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Einsprache erheben (§ 132 Abs. 1 StG). Die Einsprache muss eine Begründung und einen Antrag enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 133 Abs. 1 StG). Genügt eine Einsprache diesen Anforderungen nicht, ist eine angemessene Frist zur Verbesserung anzusetzen unter Androhung des Nichteintretens bei Unterlassung (§ 133 Abs. 2 StG). Weder das DBG noch das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG; SR 642.14) kennen analoge Bestimmungen zu § 133 Abs. 1 oder § 133 Abs. 2 StG.

2.2 Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 132 Abs. 2 StG). Auch das Bundesrecht hält fest, dass die Steuerpflichtige eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten kann. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG; Art. 48 Abs. 2 StHG).

2.3 In Konkretisierung des allgemeinen Grundsatzes von Art. 8 ZGB, der auch im öffentlichen Recht gilt (BGE 138 II 465 E. 6.8.2; 138 V 218 E. 6), trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, wogegen die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (statt vieler: BGE 150 II 321 E. 3.6.2; 148 II 285 E. 3.1.3; BGer 2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 3.4).

2.4 Grundsätzlich hat das Gericht den Sachverhalt so abzuklären, dass es von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" ist (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern es genügt, wenn das Verwaltungsgericht nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist (BGE 150 II 321 E. 3.6.3; BGer 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3). Absolute Gewissheit kann dabei nicht verlangt werden. Das Beweismass der vollen Überzeugung ist erreicht, wenn die Behörde am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 149 III

218 E. 2.2.3; 148 III 134 E. 3.4.1). Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich das Gericht in seiner Beweiswürdigung auch auf Indizien stützt und daraus Schlüsse zieht (sog. natürliche Vermutungen; BGE 150 II 321 E. 3.6.3; BGer 2C_669/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3.1). Das bedeutet jedoch nicht, dass es sich in seinen Untersuchungen gänzlich auf Indizien beschränken darf. Vielmehr darf (im Rahmen der Untersuchungspflicht) erwartet werden, dass es die unmittelbar relevanten Tatsachen feststellt, soweit dies mit verhältnismässigem Aufwand möglich ist (BGer 2C_759/2020 vom 21. September 2021 E. 3.2). Beweiserleichterungen gelten dort, wo Tatsachen einem vollen Beweis schon nach der Natur der Sache nicht zugänglich sind oder die Beweisführung nicht zumutbar ist (BGE 130 III 321 E. 3.2).

3.

3.1 Unbestritten ist die Tatsache, dass die Rekurrentin innert Frist keine Steuererklärung für die Steuerperiode 2023 einreichte, weswegen sie zweifach gemahnt wurde: Einerseits mit Mahnung vom 28. Oktober 2024 (StV-act. 1), andererseits mit Mahnung vom 3. Februar 2025 (StV-act. 2). In diesen Mahnungen wurde die Rekurrentin unmissverständlich auf die Rechtsfolgen aufmerksam gemacht, sollte sie ihren Verfahrenspflichten nicht nachkommen. Trotz dieser Mahnungen reichte die Rekurrentin die Steuererklärung 2023 nicht ein, weshalb sie von der Steuerverwaltung mit Ermessensveranlagung vom 14. April 2025 veranlagt wurde (StV-act. 3).

Zusammenfassend kann also festgestellt werden, dass die Steuerverwaltung die Rekurrentin zu Recht nach Ermessen veranlagt hat.

3.2 Wenn eine Instanz auf ein Rechtsmittel nicht eingetreten ist, beschränkt sich der Streitgegenstand für die nachfolgenden Instanzen auf die Frage, ob auf das Rechtsmittel hätte eingetreten werden müssen (vgl. zum Begriff des Streitgegenstands BGE 144 II 359 E. 4.3). Soweit die Anträge über die Frage hinausreichen, ob die Vorinstanz auf seinen Rekurs hätte eintreten müssen, sind sie unzulässig und ist auf sie nicht einzutreten (vgl. BGer 9C_292/2024 vom 17. Juli 2024 E. 2). Kommt die Rechtsmittelinstanz zum Schluss, die Vorinstanz hätte auf das Rechtsmittel eintreten müssen, weist sie die Sache zur materiellen Beurteilung zurück (BGE 135 II 38 E. 1.2; für das Steuerverfahren vgl. BGer 2C_1063/2014 vom 26. November 2014 E. 2.2).

3.3 Streitig und zu prüfen ist vorliegend also einzig, ob die Steuerverwaltung zu Recht auf die Einsprache der Rekurrentin nicht eingetreten ist; auf den darüber hinausreichen-

den Antrag der Rekurrentin (hier: die Ermessensveranlagung sei aufzuheben), kann folglich nicht eingetreten werden.

4.

4.1 Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann die Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (vgl. vorne E. 2.2). Genügt die Einsprache diesen Erfordernissen nicht, wird auf sie nicht eingetreten. Bei der Begründung der Einsprache handelt es sich praxismässig um eine Sachurteilsvoraussetzung; wird innert der dreissigtägigen Einsprachefrist keine oder keine den formellen Anforderungen genügende Begründung eingereicht, ist auf die Einsprache nicht einzutreten. Die Steuerpflichtige hat die Einsprache so abzufassen, dass die Veranlagungsbehörde mit Blick auf die Begründung und die angebotenen Beweismittel ohne Weiteres zu erkennen vermag, inwieweit die Ermessensveranlagung "offensichtlich unrichtig" ausgefallen sein soll (statt vieler: BGer 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1). Der Unrichtigkeitsnachweis ist dabei umfassend (statt vieler: BGer 9C_288/2024 vom 30. Januar 2025 E. 4.3) und innerhalb der Rechtsmittelfrist zu erbringen (BGer 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021 E. 6.3.3; 9C_113/2024 vom 6. August 2024 E. 4.4.2).

4.2 Das Bundesgericht hat in BGer 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 festgestellt, dass die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung eingetreten ist, obwohl der Steuerpflichtige innert der Einsprachefrist eine Steuererklärung eingereicht und in dieser "substantiierte Angaben" (E. 4.4) gemacht habe. Es schützte die Schlussfolgerung der Steuerverwaltung, dass die formellen Anforderungen an eine Einsprache aufgrund fehlender "Beweismittelangebote" (E. 4.5) nicht gegeben seien. Daraus erhellt, dass das Bundesgericht hohe Anforderungen an die Begründungspflicht bei Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen stellt. Diese hohen Anforderungen sind Ausfluss der Beweislastverteilung bei Ermessensveranlagungen. Die Steuerverwaltung muss beweisen, dass die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung vorliegen (vgl. dazu vorne E. 3.1). Die Steuerpflichtige hingegen hat einen umfassenden Unrichtigkeitsbeweis der geschätzten Faktoren zu erbringen (vgl. vorne E. 4.1).

5.

5.1 Im vorinstanzlichen Verfahren hat sich die Rekurrentin im Wesentlichen wie folgt geäußert:

- Sie sei "nicht in der Lage, eine ordnungsgemässe Jahresrechnung mit der dazu gehörigen Steuererklärung einzureichen" (StV-act. 6);
- "sämtliche Buchhaltungsunterlagen (inkl. Laptop) seien beim Auszug aus der Garage entsorgt" worden (StV-act. 6).

5.2 Im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht liess sie sich wie folgt vernehmen: "Leider kam es durch ein Missverständnis und organisatorische Schwierigkeiten beim Auszug [...] dazu, dass sämtliche Buchhaltungsunterlagen versehentlich entsorgt wurden" (act. 1).

5.3 Die Rekurrentin hat während dem vorliegenden Rekursverfahren letztendlich doch noch eine Jahresrechnung nachgereicht. Diese ist für die vorliegend zu klärende Frage, ob die Steuerverwaltung zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist, indessen bedeutungslos. Denn das Gericht hat nur zu beurteilen, ob im Zeitpunkt des vorinstanzlichen Entscheids, d.h. nach Ablauf der dreissigtägigen Einsprachefrist, ausreichend substantiierte Angaben und Beweismittelangebote (vgl. E. 4.1 f. vorne) vorlagen, um auf die Einsprache einzutreten.

5.4 Es steht ausser Frage, dass die Rekurrentin innerhalb der Einsprachefrist weder eine Steuererklärung noch eine Jahresrechnung eingereicht hat, weshalb die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten ist. Der Rekurs und die Beschwerde sind folglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

6. Im Sinne eines obiter dictum soll nachfolgend – soweit entscheiderelevant – auf die von der Steuerverwaltung gestellten Fragen eingegangen werden.

6.1 Die Steuerverwaltung fragt in der Vernehmlassung (S. 2 f.; vgl. auch vorne Sachverhalt lit. E), was folgt: Gemäss § 133 Abs. 1 StG seien Antrag und Begründung auch bei Einsprachen gegen ordentliche Veranlagungen Eintretensvoraussetzungen; dies im Gegensatz zu DBG und StHG. Es stelle sich die Frage, ob sich § 133 Abs. 2 StG (Nachfrist zur Verbesserung von Einsprachen) unter Umständen nur auf § 133 Abs. 1 StG (ordentliche Veranlagung) beziehe, jedoch nicht auf § 132 Abs. 2 StG (Ermessensveranlagung).

6.1.1 Das StHG kennt weder im erstinstanzlichen Verfahren (Art. 48 StHG) noch im Beschwerdeverfahren (Art. 50 StHG) ein Recht auf eine Nachfrist, und zwar weder bei ordentlichen Einsprachen noch bei Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen.

Unbestritten ist, dass weder das StHG noch das DBG einen Antrag oder eine Begründung für Einsprachen gegen ordentliche Veranlagungen verlangen.

Artikel 48 Abs. 2 StHG hingegen erhöht die Eintretensvoraussetzungen für Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen deutlich im Vergleich zu den (fast inexistenten) Eintretensvoraussetzungen gemäss Art. 48 Abs. 1 StHG. Diese klare und abschliessende bundesrechtliche Regelung lässt keinen Raum für entgegenstehendes kantonales Recht.

Folglich haben Steuerpflichtige (bei Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen) den Unrichtigkeitsnachweis innerhalb der Rechtsmittelfrist zu erbringen (vgl. E. 4.1 f. vorne) und es bleibt zum vornherein kein Raum für das Ansetzen von Nachfristen durch die Steuerverwaltung.

6.1.2 Mangels Entscheidwesentlichkeit offen bleiben kann die Frage, ob es den Kantonen bei Einsprachen gegen ordentliche Veranlagungen überhaupt erlaubt ist, höhere Anforderungen zu stellen, als das StHG vorgibt, insbesondere Antrag und Begründung zu verlangen, und bei deren Fehlen dann auch entsprechend Nachfristen zur Verbesserung anzusetzen.

6.2 Endlich ist die Frage zu beantworten, wie die Rechtslage ist, sollte die Steuerpflichtige ihre Steuerschulden (etwa aufgrund der "versehentlich entsorgten Buchhaltungsunterlagen" [vgl. vorne E. 5.2]) nicht nachkommen können. Endet die Steuerpflicht einer juristischen Person, so haften die mit ihrer Verwaltung und die mit ihrer Liquidation betrauten Personen solidarisch für die von ihr geschuldeten Steuern bis zum Betrag des Reinvermögens. Die Haftung entfällt, wenn die haftpflichtige Person nachweist, dass sie alle nach den Umständen gebotene Sorgfalt angewendet hat (§ 56 Abs. 1 StG; Art. 55 DBG; Art. 15 Verrechnungssteuergesetz [VStG; SR 642.21]; Art. 15 Mehrwertsteuergesetz [MWSTG; SR 641.20]).

7.

7.1 Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden der unterliegenden Partei auferlegt (§ 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 vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts ermittelt (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Die Spruchgebühr wird vorliegend auf Fr. 2'500.– festgesetzt

und ausgangsgemäss der Rekurrentin auferlegt. Sie wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.– verrechnet.

7.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist der Rekurrentin keine Parteientschädigung zuzusprechen, da sie nicht obsiegt (§ 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]).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs (betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2023) und die Beschwerde (betreffend die direkte Bundessteuer 2023) werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Der Rekurrentin wird eine Spruchgebühr von Fr. 2'500.– auferlegt, die mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet wird.
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 Ziff. 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 4. November 2025

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Die Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am