



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

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

URTEIL vom 12. Juni 2020 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. und B. _____
Rekurrenten

gegen

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

betreffend

Kantonssteuer / direkte Bundessteuer 2018 (Ermessensveranlagung)

A 2020 1

A. In drei Mahnschreiben vom 25. Juli 2019, 26. September 2019 und 25. Oktober 2019 forderte die Steuerverwaltung des Kantons Zug A. und B. _____ auf, die Steuererklärung für die Steuerperiode 2018 einzureichen. Sie wurden dabei darauf aufmerksam gemacht, dass sie bei Nichtbefolgung damit rechnen müssten, nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt zu werden. Da die Steuerpflichtigen keine Steuererklärung einreichten, wurden sie – wie angedroht – am 3. Dezember 2019 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie für die direkte Bundessteuer 2018 nach Ermessen veranlagt. Der per Einschreiben verschickte Einschätzungsentscheid wurde am 4. Dezember 2019 entgegengenommen. Am 8. Januar 2020 (Datum des Poststempels) erhoben die Steuerpflichtigen dagegen Einsprache. Am 15. Januar 2020 trat die Steuerverwaltung darauf infolge Fristversäumnisses nicht ein.

B. Gegen diesen Nichteintretensentscheid erhoben A. und B. _____ am 27. Januar 2020 (Datum des Poststempels) Rekurs beim Verwaltungsgericht und baten um eine weitere Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung der Steuerperiode 2018. Zur Begründung führten sie aus, sie seien sich bewusst, dass sie die Frist zur Erhebung einer Einsprache aus eigenem Verschulden verpasst hätten. Sie hätten bereits gegenüber der Steuerverwaltung dargelegt, dass sie ihre Tätigkeit im Restaurant F. _____ in G. _____ am 1. Oktober 2018 aufgenommen hätten. Die Buchhaltung dieser ersten drei Betriebsmonate hätten sie der Buchhaltung für das Jahr 2019 angehängt, was legal sei. Es sei ihnen daher nicht möglich gewesen, für das Jahr 2018 eine seriöse Steuererklärung abzugeben. Für die Erstellung der Buchhaltung des Jahres 2018/2019 würden sie sicher noch Zeit bis Mitte März 2020 benötigen.

C. Am 27. Februar 2020 bezahlten die Rekurrenten den verlangten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.– fristgerecht.

D. Mit Schreiben vom 18. März 2020 führten die Rekurrenten ergänzend aus, sie benötigten eine Fristerstreckung bis zum 30. April 2020. Die Verzögerung sei durch die Aufwände im Zusammenhang mit dem Coronavirus entstanden.

E. Mit Vernehmlassung vom 27. April 2020 beantragte die Steuerverwaltung Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei. Gleichzeitig gab sie aber bekannt, dass sie erwäge, die Veranlagung 2018 in Revision zu ziehen, nachdem diese in Rechtskraft erwachsen sei.

Zum materiellrechtlichen Antrag führte sie zur Begründung aus, dass die Rekurrenten nicht geltend gemacht hätten, fristgerecht Einsprache erhoben zu haben. Die Rekurrenten würden auch nicht geltend machen, dass erhebliche Gründe sie daran gehindert hätten, ihre Einsprache innert der Rechtsmittelfrist einzureichen. Ein Fristwiederherstellungsgrund liege nicht vor.

Mit Blick auf die Ankündigung, die Veranlagung 2018 wieder in Revision zu ziehen, legte die Steuerverwaltung dar, anlässlich der Bearbeitung der Vernehmlassung habe sich herausgestellt, dass den Rekurrenten am 31. Oktober 2019 ein automatisiertes Schreiben zugegangen sei, wonach ihrem Gesuch um Fristverlängerung für die Einreichung der Steuererklärung 2018 entsprochen und die Frist bis 28. Februar 2020 erstreckt worden sei. Es dürfe davon ausgegangen werden, dass die Rekurrenten das Schreiben erhalten und zur Kenntnis genommen hätten, auch wenn sie sich weder in der Einsprache noch im Rekurs auf eine schriftlich gewährte Fristerstreckung beriefen. Dem zuständigen Bücherexperten sei dieses Schreiben im Zeitpunkt der Veranlagung nicht bekannt gewesen, was ausdrücklich bedauert werde. Ein trotz gewährter Fristerstreckung zugestellter Veranlagungsentscheid sei jedoch nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar. Rechtskräftige Entscheide könnten indessen auf Antrag oder von Amtes wegen auch zugunsten der Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt gewesen seien oder hätten bekannt sein müssen, ausser Acht gelassen habe. Die streitbetroffene Veranlagung nach Ermessen sei versehentlich während einer noch laufenden Frist zur Einreichung der Steuererklärung eröffnet worden, womit dem Bücherexperten eine erhebliche Tatsache entgangen sei, die ihm hätte bekannt sein müssen. Vor diesem Hintergrund erwäge die Steuerverwaltung, die rechtskräftige Veranlagung nach Ermessen in Revision zu ziehen und den Rekurrenten eine neue Frist zu gewähren, um die vollständig ausgefüllte Steuererklärung 2018 inklusive Beilagen einzureichen.

F. Mit per eingeschriebener Post verschicktem Schreiben vom 28. April 2020 unterbreitete das Verwaltungsgericht die Vernehmlassung den Rekurrenten und legte dar, welche Möglichkeiten sie angesichts dieser unerwarteten Wendung hätten. Dabei führte es aus, dass das Gericht das Verfahren nur auf zwei Arten erledigen könne: durch Urteil oder durch Abschreibung. Eine Abschreibung sei beim gegenwärtigen Verfahrensstand allerdings nur möglich, wenn die Rekurrenten Rückzug des Rekurses erklärten. Eine Revision könne das Gericht selber nicht durchführen. In der Folge erläuterte das Gericht im Detail, welche verfahrensrechtlichen Konsequenzen jede ihrer Handlungen hätte und

mit welchen Gerichtskosten sie je nach Ausgang des Verfahrens (Festhalten am Rekurs und Gutheissung / Festhalten am Rekurs und Abweisung / Rückzug des Rekurses) zu rechnen hätten. Am Schluss bat das Gericht die Rekurrenten, bis zum 8. Mai 2020 schriftlich mitzuteilen, ob das Verfahren weitergeführt werden solle.

G. Da innert Frist keine Antwort beim Gericht eintraf, wurde den Rekurrenten ebenfalls mit eingeschriebenem Brief am 13. Mai 2020 mitgeteilt, dass das Verfahren nunmehr weitergeführt werde. Gleichzeitig wurden sie darauf aufmerksam gemacht, dass Meinungsäusserungen und Rückzugserklärungen bis zum Datum der Urteilsfällung weiterhin möglich seien.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 (StG, BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen Einspracheentscheide der Rechtsmittelkommission der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen beim Verwaltungsgericht schriftlich Rekurs erheben. Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer kann der Steuerpflichtige ebenfalls innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG, SR 642.11]). Auch hier ist gemäss § 75 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen vom 1. April 1976 (Verwaltungsrechtspflegesetz, VRG, BGS 162.1) das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) und der vorliegende Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – beide als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff „Rekurs“ beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst.

1.2 Der Rekurs wurde rechtzeitig erhoben. Es sind auch sonst die formellen Voraussetzungen erfüllt, womit darauf einzutreten ist.

2.

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

2.2 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. 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 (BGE 130 III 321 E. 3.2; Urteil BGer 4C.269/2005 vom 16. November 2006 E. 6.2.2). Im Steuerrecht gilt der allgemein anerkannte Grundsatz, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen trägt, während der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Urteil BGer 2C_461/2015 vom 12. April 2016 E. 3.3; BGE 140 II 248 E. 3.5).

3.

3.1 Vorliegend ist streitig, ob die Rekursgegnerin zu Recht nicht auf die Einsprache vom 8. Januar 2020 gegen die Ermessensveranlagung 2018 vom 3. Dezember 2019

eingetreten ist. Dabei sind zwei Themenkomplexe zu behandeln: die Frage der rechtzeitigen Einspracheerhebung durch die Rekurrenten und die Frage der Rechtsfolgen der von der Rekursgegnerin in der Vernehmlassung in Aussicht gestellten Revision der Veranlagung 2018. Zunächst ist der Frage der Einhaltung der Einsprachefrist nachzugehen.

3.2 Gemäss § 132 Abs. 1 StG bzw. Art. 132 Abs. 1 DBG muss eine Einsprache innert 30 Tagen nach Zustellung der angefochtenen Verfügung eingereicht werden, ansonsten auf die Einsprache nicht eingetreten werden kann. Bei dieser Einsprachefrist handelt es sich um eine nicht erstreckbare Verwirkungsfrist, die aber wiederhergestellt werden kann (für das DBG Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 132 N. 22 f., m.w.H.). Selbst wenn die ursprüngliche Verfügung fehlerhaft ist, darf die Behörde nach Ablauf der Einsprachefrist nicht auf die Einsprache eintreten (für das DBG Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 133 N. 18). Nach § 117 Abs. 1 und 2 StG bzw. Art. 133 Abs. 1 DBG beginnen die im Gesetz vorgesehenen Fristen mit dem auf die Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides folgenden Tage. Eine solche 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.

3.3 Die Veranlagung 2018 vom 3. Dezember 2019 wurde den Rekurrenten per eingeschriebener Post am 4. Dezember 2019 gegen Unterschrift zugestellt (StV act. 5). In Anwendung des Zustellprinzips (siehe dazu spezifisch im DBG Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 116 N. 21, sowie allgemein Regina Kiener/Bernhard Rüttsche/Mathias Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. Aufl., Zürich/St. Gallen 2015, N. 301) und unter Beachtung von § 117 Abs. 1 und 2 StG bzw. Art. 133 Abs. 1 DBG begann demnach die Einsprachefrist für die Veranlagung 2018 am 5. Dezember 2019 zu laufen und endete am 3. Januar 2020. Somit ist die Einsprache vom 8. Januar 2020 nach Ablauf der Einsprachefrist und damit verspätet erfolgt. Auch die Rekurrenten räumen ein, die Einsprachefrist verpasst zu haben (VG act. 1).

3.4 Zu prüfen ist, ob ein Fristwiederherstellungsgrund gegeben ist.

3.4.1 Mit Fristwiederherstellung können Rechtsnachteile, die eine Verfahrenspartei infolge Fristensäumnis erlitten hat, beseitigt werden. Die Partei wird wieder in den Stand vor Säumnis der Frist versetzt, wodurch z.B. auf ein vom Gesuchsteller eingereichtes Rechtsmittel trotz Verspätung eingetreten werden kann. Nach Art. 133 Abs. 3 DBG bzw. § 118 Abs. 2 StG wird auf verspätete Einsprachen eingetreten, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch Militär- oder Zivildienst, 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. Wie sich bereits aus dem Wortlaut der Bestimmungen ergibt, ist die Aufzählung von Wiederherstellungsgründen nicht abschliessend. Vielmehr kommen generell Gründe, die der steuerpflichtigen Person ein zeitgerechtes Handeln objektiv verunmöglichen, in Frage (zum Ganzen für das DBG Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 133 N. 19 m.w.H.). Der Hinderungsgrund muss dergestalt sein, dass es der steuerpflichtigen Person weder möglich war, die Frist einzuhalten, noch entsprechende andere Schritte zur Fristwahrung vorzunehmen, wie z.B. die Erstreckung laufender Fristen, die Informierung der Behörde über eine geplante Abwesenheit oder die Bestellung eines Vertreters (für das DBG Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 133 N. 19 m.w.H.). Entsprechend rechtfertigt beispielsweise nicht jede Krankheit eine Fristwiederherstellung (für das DBG Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N. 30; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 133 N. 19 m.w.H.). Des Weiteren darf die Fristversäumnis nicht auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen zurückzuführen sein (für das DBG Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 133 N. 25). Unverschuldet ist das Säumnis, wenn dafür objektive Gründe vorliegen und der Partei bzw. dem Vertreter keine Nachlässigkeit vorgeworfen werden kann. Die Wiederherstellung ist nach der Praxis des Bundesgerichts nur bei klarer Schuldlosigkeit des Gesuchstellers zu gewähren (vgl. Urteil BGer 2C_401/2007 vom 21. Januar 2008 E. 3.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 133 N. 25 mit weiteren Hinweisen).

3.4.2 Die Rekurrenten berufen sich nicht ausdrücklich auf einen Fristwiederherstellungsgrund. Im Rekurs (VG act. 1) geben sie an, es sei ihnen nicht möglich gewesen, für das Jahr 2018 wegen Aufnahme einer Betriebstätigkeit am 1. Oktober 2018 eine seriöse Steuererklärung abzugeben. Dies ist aber klarerweise kein Grund, der sie daran gehindert hätte, rechtzeitig eine Einsprache gegen die Ermessensveranlagung vorzunehmen. In einem weiteren Schreiben vom 18. März 2020 (VG act. 5) bringen sie vor, dass es Verzögerungen wegen Aufwänden im Zusammenhang mit dem Coronavirus gegeben habe. Mit diesem Vorbringen können sie sich aber unmöglich auf den Zeitraum von Anfang Januar 2020 beziehen, als es galt, die Einsprache

einzureichen. Das Coronavirus hatte Anfang Januar 2020 nämlich noch gar keine negativen Auswirkungen auf das gesellschaftliche Leben in der Schweiz. Somit haben die Rekurrenten weder ein Fristwiederherstellungsgesuch gestellt noch implizit einen Fristwiederherstellungsgrund vorgebracht. Eine Fristwiederherstellung rechtfertigt sich im vorliegenden Fall daher nicht.

3.5 Da die Rekurrenten die Einsprachefrist verpasst haben, ist die Steuerverwaltung somit zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten.

4. Es stellt sich die Frage, ob der Steuerverwaltung ein Fehler unterlaufen ist, welcher den ursprünglichen Veranlagungsentscheid nichtig macht.

4.1 Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung in Rechtskraft. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheids führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit (BGer Urteile 2C_679/2016, 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen; 2C_164/2019 vom 18. April 2019 E. 3.2).

4.2 Vorliegend war die Rekursgegnerin funktionell und sachlich zuständig, um die Rekurrenten für die Steuerperiode 2018 zu veranlagern. Die Rekursgegnerin schrieb, dass dem zuständigen Bücherexperten im Veranlagungszeitpunkt, d.h. am 3. Dezember 2019, nicht bewusst gewesen sei, dass die Rekursgegnerin den Rekurrenten am 31. Oktober 2019 ein Schreiben geschickt habe, in dem ihrem Fristverlängerungsgesuch zur Einreichung der Steuererklärung 2018 entsprochen worden und die Frist bis zum 28. Februar 2020 erstreckt worden sei (VG act. 8, S. 2; Kopie des Schreibens in den Akten unter StV act. 8). Damit hat die Rekursgegnerin zweifelsohne einen Verfahrensfehler begangen, womit die Veranlagung an einem Rechtsfehler leidet. Der Verfahrensmangel ist aber eindeutig nicht als krasse zu werten, da es den Rekurrenten ein Leichtes gewesen wäre, im Einspracheverfahren auf diesen Fehler hinzuweisen. Mangels gegenteiliger Äusserungen muss jedenfalls davon ausgegangen werden, dass sie im Besitz des Schreibens waren, in dem ihrem Fristverlängerungsgesuch entsprochen wurde. Und falls nicht, hätten sie in einer Einsprache vorbringen können, dass ihr Fristverlängerungsgesuch nie beantwortet worden sei.

4.3 Da die Rekursgegnerin für die Veranlagung der Rekurrenten zuständig war und der von ihr im Anlageverfahren begangene Verfahrensfehler nicht als krass zu werten ist, liegt kein Grund vor, welcher die Anlageverfügung vom 3. Dezember 2019 nichtig machen würde.

5. Es ist festzustellen, dass die Rekurrenten für das Jahr 2018 aufgrund einer ursprünglich mangelhaften Verfügung veranlagt wurden. Infolge verpasster Einsprachefrist lässt sich dieser Mangel im Rechtsmittelverfahren nun aber nicht mehr heilen. Es gilt der Grundsatz, dass unangefochten gebliebene Veranlagungen nicht schon deswegen abgeändert werden können, weil sich ergibt, dass sie an einem ursprünglichen Rechtsfehler leiden. Auch fehlerhafte Veranlagungsverfügungen treten mit dem Ablauf der Rechtsmittelfrist in Rechtskraft (vgl. Urteil BGer 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3; bereits Urteil BGer vom 6. Februar 1987 E. 3a, in ASA 58, 287).

5.1 Damit kann die Veranlagung nach Ermessen vom 3. Dezember 2019 in Rechtskraft erwachsen. Rekurs und Beschwerde sind abzuweisen. Da die Rekursgegnerin die Revision der strittigen Veranlagung in Aussicht gestellt hat, stellt sich nunmehr die Frage, wie es für die Rekurrenten weitergeht.

5.2 Gemäss § 139 Abs. 1 lit. b StG und Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat. Die Revision ist das Gegenstück zur Nachsteuer. Mit ihr soll eine Überbesteuerung korrigiert werden. Sie bezweckt die Durchsetzung des materiellen Rechts. Es handelt sich um ein ausserordentliches Rechtsmittel, weil sie sich ausschliesslich gegen formell rechtskräftige Entscheidungen richtet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 147 N. 1-4). Ein möglicher Revisionsgrund liegt vor, wenn die entscheidende Behörde wesentliche Verfahrensfehler begangen hat. Dieser muss auf einem Versehen beruhen. Die fraglichen Tatsachen müssen beim Entscheid aus den Akten hervorgegangen sein beziehungsweise der Behörde zur Kenntnis gebracht worden sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 147 N. 25 f.).

5.3 Die Rekursgegnerin hat im Rekursverfahren ein Dokument zu den Akten gereicht, aus dem hervorgeht, dass sie im Veranlagungsverfahren aus Versehen einen

Verfahrensfehler begangen hat. Der für die Rekurrenten zuständige Bücherexperte hatte nämlich übersehen, dass er die Rekurrenten am 3. Dezember 2019 noch gar nicht nach Ermessen einschätzen durfte, da ihnen noch eine Frist zum Einreichen der Steuererklärung bis zum 28. Februar 2020 gewährt worden war. Da diese erhebliche Tatsache dem Bücherexperten und damit der Rekursgegnerin hätte bekannt sein müssen, ist ein Revisionsgrund gegeben. Auch die Voraussetzung der Überbesteuerung ist erfüllt. Zwar werden Ermessensveranlagungen nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen. Sie fallen erfahrungsgemäss in der Regel höher aus als Veranlagungen aufgrund einer ordnungsgemäss eingereichten Steuererklärung. Dies vor allem deshalb, da die Steuerbehörden aufgrund der Beweislastverteilung im Steuerrecht (vgl. E. 2.2 hiavor) bei Ermessensveranlagungen mögliche Abzüge vom steuerbaren Einkommen regelmässig nicht oder nicht in vollem Umfang berücksichtigen, weil solche Positionen nicht belegt wurden bzw. den Behörden schlicht nicht bekannt sind. Im vorliegenden Fall kommt hinzu, dass die Rekurrenten im vierten Quartal 2018 offenbar ein neues Restaurant eröffnet hatten. Damit sind bei ihnen in der Steuerperiode 2018 sehr wahrscheinlich unüblich hohe Ausgaben angefallen, womit eine pflichtgemässe Einschätzung aufgrund bisheriger Erfahrungszahlen auch aus diesem Grund wohl zu hoch ausgefallen ist.

5.4 Die Revision der Veranlagung 2018 ist allerdings erst möglich, wenn diese in Rechtskraft erwachsen sein wird. Dies ist dann der Fall, wenn das vorliegende Urteil, mit welchem das Verwaltungsgericht die Veranlagung 2018 im Ergebnis bestätigt, nicht angefochten oder im Falle eines Weiterzugs vom Bundesgericht bestätigt wird. Es stellt sich abschliessend die Frage, warum das Verwaltungsgericht nicht gleich selber die Veranlagung 2018 revidiert. Dafür sprechen Gründe der Verfahrensökonomie. Dagegen spricht indessen der Wortlaut von § 141 Abs. 1 StG, wonach Revisionsbegehren bei der kantonalen Steuerverwaltung einzureichen sind. Dieses Vorgehen hat für die Rekurrenten den Vorteil, dass ihnen dadurch auch sämtliche Rechtsmittel zur Verfügung stehen (vgl. § 142 Abs. 2 StG). Wenn das Verwaltungsgericht das Revisionsverfahren durchführt, würden die Rekurrenten in der Folge auch durch das Gericht veranlagt. Gegen diese Veranlagung könnten sie sich nur noch mit einer Beschwerde beim Bundesgericht wehren.

5.5 Die Rekursgegnerin schreibt in ihrer Vernehmlassung, sie erwäge die Veranlagung vom 3. Dezember 2019 nach Eintritt der Rechtskraft in Revision zu ziehen. Da mit dieser Entscheidung gleichzeitig festgestellt wird, dass die Voraussetzungen für eine Revision erfüllt sind, wird die Rekursgegnerin hiermit angewiesen, die Veranlagung vom

3. Dezember 2019 zu revidieren und den Rekurrenten eine neue Frist zu gewähren, um die vollständig ausgefüllte Steuererklärung 2018 inklusive Beilagen einzureichen.

6. Da Rekurs und Beschwerde abgewiesen werden, gelten die Rekurrenten als unterliegende Partei, ungeachtet des Umstands, dass die strittige Veranlagungsverfügung nach Rechtskraft dieses Urteils in Revision gezogen wird.

6.1

Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 120 Abs. 1 StG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht vom 30. August 1977 [KoV VG, BGS 162.12]). Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit sowie dem Streitwert (§1 Abs. 2 KoV VG) auf Fr. 1'000.– festgesetzt und mit dem Kostenvorschuss verrechnet. Das Verwaltungsgericht hat die Rekurrenten auf diesen möglichen Verfahrensausgang in einem Schreiben vom 28. April 2020 aufmerksam gemacht (VG act. 9) und ihnen offengelegt, wie sie ihr Kostenrisiko minimieren könnten. Da sie sich innert Frist dazu nicht äusserten, verfügt das Gericht nun über keine andere Möglichkeit, als ihnen die Kosten des Verfahrens zu überbinden, wie es vom Gesetz vorgesehen ist.

6.2 Gemäss § 120 Abs. 3 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Bei der direkten Bundessteuer gilt für die Zusprechung von Parteikosten Art. 64 Abs. 1 VwVG sinngemäss (Art. 144 Abs. 4 DBG), welcher festhält: „Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen.“ Weder waren die Rekurrenten durch eine Fachperson vertreten noch haben sie obsiegt, weshalb die Voraussetzungen für die Zusprechung einer Entschädigung nicht erfüllt sind.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde und der Rekurs werden abgewiesen.
2. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug wird angewiesen, die Veranlagungsverfügung vom 3. Dezember 2019 nach Rechtskraft dieses Urteils in Revision zu ziehen.
3. Es wird eine Spruchgebühr von Fr. 1'000.– erhoben. Sie wird den Rekurrenten auferlegt und mit dem von ihnen geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.
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 Rekurrenten (mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung des Kantons Zug, an die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, Abteilung Recht, 3003 Bern sowie zum Vollzug von Ziffer 3 im Dispositiv an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 12. Juni 2020

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am