

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.110 vom 6. November 2020

BS Appellationsgericht, 2020-11-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2020.110

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.110 du 6 novembre 2020

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.110 del 6 novembre 2020

Erwägungen

E. 1

1.1 Der Rekurs der Steuerverwaltung vom 8. Juni 2020 (Verfahren VD.2020.110) und der Rekurs der Steuerpflichtigen vom 11. Juni 2020 (Verfahren VD.2020.111) betreffen dieselben Parteien sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb die Verfahren vereinigt werden können und in einem einzigen Urteil darüber befunden werden kann.

E. 1.2

1.2.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 in Verbindung mit § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [GOG, SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

1.2.2 Die Verfügung vom 14. August 2018, mit welcher der Kommissionssekretär im Auftrag des Präsidiums der Steuerrekurskommission das Gesuch um Wiederherstellung der Rekursfrist gutgeheissen hat, ist ein Zwischenentscheid (VGE VD.2019.162 vom 16. Oktober 2019 E. 3.3; vgl. BGer 1B_152/2017 vom 24. April 2017 E. 1 und 2.2). Sie kann von der Steuerverwaltung durch Rekurs gegen den Endentscheid der Steuerrekurskommission beim Verwaltungsgericht angefochten werden, wie das Verwaltungsgericht bereits in seinem Urteil vom 16. Oktober 2019 festgestellt hat (VGE VD.2019.162 vom 16. Oktober 2019 E. 1.1 f. und 3.3). Entgegen der unbegründeten Behauptung der Steuerpflichtigen (Vernehmlassung vom 31. August 2020, Rz. 8 ff.) ist die Verfügung vom 14. August 2018 nicht in Rechtskraft erwachsen und hat die Steuerverwaltung ihr Rekursrecht nicht verwirkt, indem sie diese Verfügung nicht innert 30 Tagen seit ihrer Eröffnung angefochten hat.

Zwischenentscheide sind gemäss § 10 Abs. 2 VRPG nur dann selbständig anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können. Dieser Nachteil muss rechtlicher und nicht nur tatsächlicher Natur sein (VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 1.2.2, VD.2019.162 vom 16. Oktober 2019 E. 1.2, VD.2017.6 vom 6. Juni 2017 E. 1.1; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 477, 484). Ein nicht wieder gutzumachender Nachteil rechtlicher Natur liegt vor, wenn das nachteilige Ergebnis auch mit einem späteren günstigen Entscheid nicht gänzlich behoben werden könnte (VGE VD.2017.6 vom 6. Juni 2017 E. 1.1; vgl. Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des

Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005 S. 277, 282). Wegen des Grundsatzes der Einheit des Verfahrens nach Art. 111 Abs. 1 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG, SR 173.110) müssen aber auch im kantonalen Verfahren die Art. 92 f. BGG beachtet werden (VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 1.2.2, VD.2019.162 vom 16. Oktober 2019 E. 1.2; vgl. VGE VD.2018.32 vom 26. Juni 2018 E. 2.2., VD.2017.143 vom 30. Januar 2018 E. 1.2; Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Auflage, Basel 2017, Art. 50 N 11a; Seiler, in: Seiler et al., Stämpflis Handkommentar Bundesgerichtsgesetz, 2. Auflage, Bern 2015, Art. 110 N 3 f. und Art. 111 N 5). Gegen selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide über die Zuständigkeit und über Ausstandsbegehren ist gemäss Art. 92 Abs. 1 BGG die Beschwerde an das Bundesgericht zulässig. Diese Entscheide können später nicht mehr angefochten werden (Art. 92 Abs. 2 BGG). Gegen andere selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide ist die Beschwerde an das Bundesgericht gemäss Art. 93 Abs. 1 BGG zulässig, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Grundsätzlich muss der nicht wieder gutzumachende Nachteil auch gemäss Art. 93 Abs. 1 BGG rechtlicher Natur sein (BGE 135 II 30 E. 1.3.4 S. 36; von Werdt, in: Seiler et al., Stämpflis Handkommentar Bundesgerichtsgesetz, 2. Auflage, Bern 2015, Art. 93 N 19). Ist die Beschwerde nach dieser Bestimmung nicht zulässig oder ist von ihr kein Gebrauch gemacht worden, so sind die betreffenden Vor- und Zwischenentscheide durch Beschwerde gegen den Endentscheid anfechtbar, soweit sie sich auf dessen Inhalt auswirken (Art. 93 Abs. 3 BGG).

Die Steuerpflichtigen behaupten, die Steuerverwaltung habe sich auf den Standpunkt gestellt, die Verfügung vom 14. August 2018 sei für sie mit einem nicht wieder gutzumachenden Nachteil verbunden (Vernehmlassung vom 31. August 2020, Rz. 8). Diese Behauptung ist bereits mangels Angabe einer Belegstelle unbeachtlich. Im Übrigen ist sie aktenwidrig. In der Duplik vom 11. Dezember 2018 hielt die Steuerverwaltung vielmehr fest, die Argumentation der Steuerpflichtigen, sie hätte die Verfügung vom 14. August 2018 direkt beim Appellationsgericht anfechten können, sei unrichtig und in ihren Ausführungen finde sich nirgends ein Hinweis auf einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil (Duplik vom 11. Dezember 2018, Ziff. I.3.c). Vor allem aber konnte die Gutheissung des Gesuchs um Wiederherstellung der Rekursfrist mit Verfügung vom 14. August 2018 für die Steuerverwaltung keinen nicht wieder gutzumachenden Nachteil rechtlicher Natur bewirken (vgl. VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 1.2). Dass mit der Gutheissung eines Rekurses der Steuerverwaltung gegen die Verfügung vom 14. August 2018 ein bedeutender Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren erspart worden wäre, wird nicht behauptet und ist nicht ersichtlich. Folglich hätte die Steuerverwaltung die Verfügung vom 14. August 2018 nicht selbständig anfechten können. Selbst wenn die Steuerverwaltung diese Verfügung selbständig hätte anfechten können, hätte sie ihr Rekursrecht aber nicht verwirkt, indem sie von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht hätte (vgl. VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 1.2.2; Uhlmann, in: Basler Kommentar, 3. Auflage, 2018, Art. 93 BGG N 27). Die Steuerpflichtigen behaupten, die Steuerverwaltung mache in ihrem Rekurs ausschliesslich Einwände gegen die mit Verfügung vom 14. August 2018 gewährte Wiederherstellung der Rekursfrist geltend (Vernehmlassung vom 31. August 2020, Rz. 4). Diese Behauptung ist ebenfalls

aktenwidrig. Die Steuerverwaltung macht vielmehr auch geltend, die Steuerrekurskommission sei mit dem angefochtenen Entscheid vom 20. Februar 2020 zu Unrecht auf den Rekurs der Steuerpflichtigen eingetreten (Rekurs vom 8. Juni 2020, Ziff. III.1 und III.2.c). Die Verfügung vom 14. August 2018 hat sich auf den Inhalt des Entscheids der Steuerrekurskommission vom 20. Februar 2020 ausgewirkt, weil diese gestützt auf die Fristwiederherstellung auf den Rekurs eingetreten ist (vgl. angefochtener Entscheid, E. 2c und 3). Die Steuerverwaltung kann die Verfügung vom 14. August 2018 folglich durch Rekurs gegen den Entscheid vom 20. Februar 2020 anfechten (vgl. VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 1.2).

1.3 Nach § 13 Abs. 1 VRPG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an seiner Aufhebung oder Änderung hat. Dies trifft auf die Steuerpflichtigen als Adressaten des angefochtenen Entscheids zu. Gemäss § 13 Abs. 1 VRPG in Verbindung mit § 171 Abs. 3 StG ist auch die Steuerverwaltung zum Rekurs legitimiert. Auf die rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurse der Steuerverwaltung und der Steuerpflichtigen ist somit einzutreten.

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. §§ 171 und 179 Abs. 4 StG). Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- und Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

E. 2

2.1 Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV, SR 101) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieser umfasst insbesondere das Recht, über alle entscheiderelevanten Vorgänge und Grundlagen informiert zu werden (Anspruch auf vorgängige Orientierung), das Recht, sich zu allen rechtserheblichen Punkten vor dem Entscheid zu äussern (Anspruch auf vorgängige Äusserung) und das Recht auf Begründung des Entscheids (Anspruch auf Begründung; VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 2.1.1; vgl. Kölz/Häner/Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Auflage, Zürich 2013, N 317; Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, *Öffentliches Prozessrecht*, 3. Auflage, Basel 2014, N 214). Juristische Personen des öffentlichen Rechts können sich als Inhaber hoheitlicher Gewalt grundsätzlich nicht auf verfassungsmässige Rechte berufen. Diese stehen im Prinzip nur Privaten zu. Dieser Grundsatz erfährt indes gewisse Relativierungen (BGE 144 II 77 E. 5.5 S. 86; VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 2.1.2). Eine Behörde, die in einem Verfahren aufgrund eines gesetzlichen Beschwerderechts Parteistellung hat, ist Trägerin der Verfahrensgrundrechte und kann sich auf diese berufen (VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 2.1.2; Kiener/Kälin/Wytenbach, *Grundrechte*, 3. Auflage, Bern 2018, § 40 N 14; Kiener/Rütsche/Kuhn, *Öffentliches Verfahrensrecht*, 2. Auflage, Zürich 2015, N 188 und 580 f.; Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., N 265; a.M. Kölz/Häner/Bertschi, a.a.O., N 177; Waldmann, in: *Basler Kommentar* 2015, Art. 29 BV N 10). Da die Steuerverwaltung gemäss § 13 Abs. 1 VRPG in Verbindung mit § 171 Abs. 3 StG zum Rekurs gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission legitimiert ist, hat sie im Verfahren vor der Steuerrekurskommission Parteistellung. Folglich kann sie sich in diesem Verfahren auf den Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV berufen (VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 2.1.2).

2.2 Die Steuerrekurskommission erwog, auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 18. Mai 2018 sei einzutreten (angefochtener Entscheid, E. 1). Mit dieser Erwägung stellte die Steuerrekurskommission nicht fest, dass der Rekurs der Steuerpflichtigen ohne Fristwiederherstellung rechtzeitig erhoben worden sei. Die Erwägung kann vielmehr dahingehend verstanden werden, dass der Rekurs unter Mitberücksichtigung der nach Ansicht der Steuerrekurskommission verbindlichen Wiederherstellung der Rekursfrist mit Verfügung vom 14. August 2018 (vgl. dazu angefochtener Entscheid, E. 3) rechtzeitig erhoben worden sei. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung (Rekurs vom 8. Juni 2020, Ziff. 3d) ist die Feststellung der Steuerrekurskommission damit nicht aktenwidrig. In ihrem Wiederherstellungsgesuch machten die Steuerpflichtigen geltend, der Rekurs hätte auch ohne Fristwiederherstellung als rechtzeitig zu gelten, weil der Einspracheentscheid nicht einer empfangsberechtigten Person zugestellt worden sei (Wiederherstellungsgesuch vom 27. Juli 2018, Rz. 13 f.; vgl. dazu Vernehmlassung vom 18. September 2018, Ziff. II.2.e; Rekurs vom 8. Juni 2020, Ziff. III.4.g). In ihrer Vernehmlassung vom 31. August 2020 behaupten die Steuerpflichtigen zwar, der Einspracheentscheid sei in formeller Hinsicht unzulässigerweise von einer nicht bevollmächtigten Person abgeholt worden, und verweisen auf die Ausführungen in ihrem Wiederherstellungsgesuch (Vernehmlassung vom 31. August 2020, Rz. 34 und 45 f.). Im Widerspruch zum Vorbringen in ihrem Wiederherstellungsgesuch erklären sie in ihrer Vernehmlassung aber ausdrücklich, die Rekursfrist sei nachweislich um einen Tag verpasst worden und sie hätten im vorinstanzlichen Verfahren nicht bestritten, dass ihr Rekurs an die Steuerrekurskommission einen Tag verspätet angemeldet worden sei (Vernehmlassung vom 31. August 2020, Rz. 6 und 38). Für den Fall, dass die Steuerrekurskommission das Fristwiederherstellungsgesuch abweist, wird sie deshalb zu entscheiden haben, ob der Rekurs ohne Fristwiederherstellung rechtzeitig erhoben worden ist oder nicht.

2.3 Mit Gesuch vom 27. Juli 2018 beantragten die Steuerpflichtigen die Wiederherstellung der Rekursfrist. Das Gesuch enthielt eine eingehende Begründung von gut fünf Textseiten und fünf Beilagen als Beweismittel. Als zentrales Argument für die Wiederherstellung behaupteten die Steuerpflichtigen, die Steuerverwaltung habe ihrem Vertreter telefonisch eine falsche Sendungsnummer angegeben. Mit Verfügung vom 14. August 2018 hiess der Sekretär der Steuerrekurskommission im Auftrag des Präsidiums der Steuerrekurskommission das Gesuch um Wiederherstellung der Rekursfrist gut. Diese Fristwiederherstellung beruhte auf der Annahme, die Steuerverwaltung habe den Steuerpflichtigen eine falsche Sendungsnummer angegeben. Das Gesuch wurde der Steuerverwaltung vor der Gutheissung nicht zur Kenntnis gebracht und die Steuerverwaltung hatte keine Gelegenheit, dazu vorgängig Stellung zu nehmen (Rekurs vom 8. Juni 2020, Ziff. III.2.b). Damit verletzte der Sekretär der Steuerrekurskommission den Anspruch der Steuerverwaltung auf rechtliches Gehör. Diese Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör wiegt schwer. Für die Schwere der Verletzung spricht insbesondere der Umstand, dass der Steuerverwaltung im Gesuch vom 27. Juli 2018 eine falsche Auskunft unterstellt worden ist und der Sekretär der Steuerrekurskommission auf diese Behauptung abgestellt hat, ohne der Steuerverwaltung Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Die Steuerrekurskommission erachtete die Verfügung ihres Sekretärs vom 14. August 2018 als bindend und erklärte im angefochtenen Entscheid ausdrücklich, sie entscheide nicht nochmals über das Fristwiederherstellungsgesuch (angefochtener Entscheid, E. 3b; vgl. zur Verbindlichkeit von Zwischenentscheiden VGE VD.2019.162

vom 16. Oktober 2019 E. 3.3). Damit konnte im Verfahren vor der Steuerrekurskommission eine Heilung der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör entgegen der Ansicht der Steuerpflichtigen (vgl. Vernehmlassung vom 31. August 2020, Rz. 12 und 28) nicht erfolgen, obwohl sich die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 18. September 2018 und in ihrer Duplik vom 11. Dezember 2018 zur Frage der Fristwiederherstellung geäußert hat.

2.4 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur, womit seine Verletzung ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zu dessen Gutheissung und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt (BGE 137 I 195 E. 2.2 S. 197, 135 I 187 E. 2.2 S. 190; VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 2.3.1). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs ausnahmsweise geheilt werden, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht über die gleiche Prüfungsbefugnis (Kognition) wie die Vorinstanz verfügt (vgl. BGE 137 I 195 E. 2.3.2 S. 197, 133 I 201 E. 2.2 S. 204, 129 I 129 E. 2.2.3 S. 135, 126 I 68 E. 2 S. 72; VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 2.3.1, VD.2017.282 vom 6. März 2018 E. 3.3.1, VD.2016.54 vom 16. Dezember 2016 E. 2.4; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich 2016, N 1175; Kölz/Häner/Bertschi, a.a.O., N 548; Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., N 271). Bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist eine Heilung dagegen nur anzunehmen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2 S. 197 f., 133 I 201 E. 2.2 S. 204 f.; VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 2.3.1, VD.2017.282 vom 6. März 2018 E. 3.3.1, VD.2016.54 vom 16. Dezember 2016 E. 2.4; vgl. Kölz/Häner/Bertschi, a.a.O., N 548).

2.5 Es ist davon auszugehen, dass die Mitglieder der Steuerrekurskommission von der Verfügung des Sekretärs der Steuerrekurskommission vom 14. August 2018 keine Kenntnis gehabt haben und daran nicht beteiligt gewesen sind (VGE VD.2019.162 vom 16. Oktober 2019 E. 3.1). Bereits aus diesem Grund besteht eine reale Möglichkeit, dass sie über das Fristwiederherstellungsgesuch anders entscheiden als der Sekretär der Steuerrekurskommission, wenn das Verwaltungsgericht die Sache zu erneuter Entscheidung über das Fristwiederherstellungsgesuch an die Steuerrekurskommission zurückweist. Die Steuerverwaltung hat gegen die Gutheissung des Fristwiederherstellungsgesuchs mehrere gewichtige Argumente und Beweismittel vorgebracht, die soweit aus der Begründung ersichtlich beim Erlass der Verfügung vom 14. August 2018 nicht berücksichtigt worden sind (vgl. insbesondere Vernehmlassung vom 18. September 2018, Ziff. II.2.c-f und Beilage 9; Rekurs vom 8. Juni 2020, Ziff. III.3c und III.4c sowie Beilagen 10, 11 und 14). Es ist gut möglich, dass die Steuerrekurskommission unter Mitberücksichtigung dieser Argumente und Beweismittel zu einem anderen Schluss gelangt als ihr Sekretär, wenn sie über das Fristwiederherstellungsgesuch entscheidet. Aus den vorstehenden Gründen führt eine Rückweisung der Sache an die Steuerrekurskommission entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung (Rekurs vom 8. Juni 2020, Ziff. III.2.d) nicht zu einem formalistischen Leerlauf. Im Übrigen verfügt das Verwaltungsgericht nicht über die gleiche Kognition wie die Steuerrekurskommission. Mit dem Rechtsmittel an die Steuerrekurskommission können

alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 140 Abs. 3 DBG). Dies bedeutet, dass die Steuerrekurskommission auch in das Ermessen der Veranlagungsbehörde eingreifen und, soweit Ermessen besteht, ihr Ermessen anstelle desjenigen der Veranlagungsbehörde setzen kann (VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 2.3.2; Hunziker, a.a.O., Art. 50 N 14; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Auflage, Basel 2017, Art. 140 N 51; vgl. Biaggi, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 164 N 7). Das Verwaltungsgericht hingegen entscheidet mangels einer besonderen gesetzlichen Vorschrift nicht über die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids (VGE VD.2019.202 vom 31. März 2020 E. 2.3.2; vgl. § 8 Abs. 5 VRPG; Sarasin, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 171 N 21; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 145 N 3). Unter den gegebenen Umständen ist eine Heilung der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im vorliegenden Fall ausgeschlossen (vgl. zum Einwand der Heilung Vernehmlassung vom 31. August 2020, Rz. 28). Aus den vorstehenden Gründen sind die Verfügung des Sekretärs der Steuerrekurskommission vom 14. August 2018 und der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 20. Februar 2020 aufzuheben und ist die Sache zu erneuter Entscheid im Sinn der Erwägungen an die Steuerrekurskommission zurückzuweisen.

E. 3

Indem der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 20. Februar 2020 in Gutheissung des Rekurses der Steuerverwaltung aufgehoben wird, wird der Rekurs der Steuerpflichtigen gegen denselben Entscheid gegenstandslos. Das Rekursverfahren VD.2020.111 ist deshalb infolge Gegenstandslosigkeit als erledigt abzuschreiben. Für den Fall, dass die Steuerrekurskommission zum Schluss kommt, dass das Fristwiederherstellungsgesuch gutzuheissen oder die Rechtzeitigkeit des Rekurses trotz Abweisung des Fristerstreckungsgesuchs zu bejahen ist (vgl. dazu auch vorne, E. 2.2), und deshalb auf den Rekurs der Steuerpflichtigen erneut eintritt, hat sie unter Mitberücksichtigung der im verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahren eingereichten Bestätigung vom 7. März 2018 erneut über die Einkommensaufrechnung von CHF 179'888.■ zu entscheiden. Unabhängig davon, ob die Steuerrekurskommission auf den Rekurs eintritt oder nicht, hat sie zudem erneut über die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission zu entscheiden.

E. 4

4.1 Wie sich aus den vorstehenden Erwägungen ergibt (vgl. vorne, E. 2), ist der Rekurs der Steuerverwaltung gutzuheissen. Folglich haben die Steuerpflichtigen gemäss § 30 Abs. 1 VRPG die Gerichtskosten des verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahrens VD.2020.110 zu tragen und für dieses Verfahren keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung. Die Gerichtskosten werden in Anwendung von § 23 Abs. 2 des Gerichtsgebührenreglements (GGR, SG 154.810) auf CHF 1■000.■ festgesetzt.

E. 4.2

4.2.1 Das verwaltungsgerichtliche Rekursverfahren VD.2020.111 ist infolge Gegenstandslosigkeit als erledigt abzuschreiben. Der Grund für die Gegenstandslosigkeit besteht darin, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 20. Februar 2020 aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid an die Steuerrekurskommission

zurückgewiesen wird (vgl. vorne, E. 3). Der Kostenentscheid wäre deshalb grundsätzlich nach den für Rückweisungen geltenden Regelung zu fällen. Die Rückweisung zu erneutem Entscheid gilt für die Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen als vollständiges Obsiegen, wenn die infolge der Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Antrags des Rekurrenten führen kann (BGer 2C_846/2013 vom 28. April 2014 E. 3.2; VGE VD.2017.184 vom 28. März 2019 E. 1.2). Dies ist vorliegend der Fall. Grundsätzlich hätten die Steuerpflichtigen deshalb die Gerichtskosten des verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahrens VD.2020.111 nicht zu tragen und für dieses Verfahren Anspruch auf eine Parteientschädigung. Wie sich aus den nachstehenden Erwägungen ergibt, hätten sie aber auch bei Gutheissung ihres Rekurses die Gerichtskosten des verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahrens tragen müssen und keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung gehabt. Aus diesem Grund haben sie auch die Gerichtskosten des infolge Gegenstandslosigkeit als erledigt abzuschreibenden verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahrens VD.2020.111 zu tragen und auch für dieses Verfahren keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung. Die Gerichtskosten werden in Anwendung von § 23 Abs. 2 GGR auf CHF 200.■ festgesetzt.

4.2.2 Nach Ansicht der Steuerpflichtigen ergibt sich aus einer Bestätigung vom 7. März 2018, dass die Einkommensaufrechnung ungerechtfertigt sei. Gemäss den Feststellungen der Steuerrekurskommission lag diese Bestätigung dem Rekurs an die Steuerrekurskommission nicht bei (angefochtener Entscheid, E. 5b; Vernehmlassung vom 27. Juli 2020). Die Steuerpflichtigen machen geltend, die Bestätigung habe der ergänzenden Rekursbegründung vom 25. Juni 2018 beigelegt (Rekurs vom 11. Juni 2020, Rz. 8 und 14). In den Akten der Steuerrekurskommission findet sich die Bestätigung vom 7. März 2018 nicht. In der ergänzenden Rekursbegründung vom 25. Juni 2018 wird zwar im Text behauptet, die Darstellung der Steuerpflichtigen lasse sich der "beiliegenden Bestätigung vom 7. März 2018" entnehmen. Die angebliche Beilage ist aber nicht nummeriert und die ergänzende Rekursbegründung vom 25. Juni 2018 enthält auch kein Beilagenverzeichnis. Die mit dem Rekurs vom 11. Juni 2020 eingereichte Bestätigung vom 7. März 2018 trägt nur den Stempel des neuen Rechtsvertreters der Steuerpflichtigen mit der im Rekurs vom 11. Juni 2020 verwendeten Nummerierung. Unter diesen Umständen ist in keiner Art und Weise erstellt, dass die Bestätigung vom 7. März 2018 im Verfahren vor der Steuerrekurskommission tatsächlich eingereicht wurde. Es liegt vielmehr nahe, dass der damalige Vertreter der Steuerpflichtigen vergessen hatte, die Bestätigung der ergänzenden Rekursbegründung vom 25. Juni 2018 beizulegen. Damit ist mit der Steuerrekurskommission davon auszugehen, dass die Bestätigung im Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission nicht eingereicht wurde. Mit Verfügung vom 22. Mai 2018 gewährte die Steuerrekurskommission den Steuerpflichtigen eine Nachfrist bis Samstag 23. Juni 2018 zur Einreichung einer ergänzenden Begründung. Nachdem die Bestätigung vom 7. März 2018 versehentlich auch mit der ergänzenden Rekursbegründung von Montag 25. Juni 2018 nicht eingereicht worden war, war die Steuerrekurskommission entgegen der Ansicht der Steuerpflichtigen (Rekurs vom 11. Juni 2020, Rz. 15) nicht gehalten, ihnen eine zweite Nachfrist zur Verbesserung anzusetzen. Bei pflichtgemäsem Verhalten hätten die Steuerpflichtigen die Bestätigung vom 7. März 2018 bereits im Einspracheverfahren einreichen müssen. Jedenfalls hätten sie die Bestätigung aber dem Rekurs vom 18. Mai 2018 oder der ergänzenden Rekursbegründung vom 25. Juni 2018 beilegen müssen. In diesem Fall wären sie bereits im Einspracheverfahren bzw. im Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission zu ihrem Recht gekommen, sofern sich aus der Bestätigung vom

7. März 2018 tatsächlich ergibt, dass die Einkommensaufrechnung ungerechtfertigt ist. Aus diesem Grund hätten die Steuerpflichtigen auch bei Gutheissung ihres Rekurses die Gerichtskosten des verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahrens tragen müssen und keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung gehabt (vgl. Art. 144 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 144 N 6 und 23; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 144 N 43).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.