

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2022.98 vom 9. Mai 2018

BS Appellationsgericht, 2018-05-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2022.98

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2022.98 du 9 mai 2018

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2022.98 del 9 maggio 2018

Erwägungen

E. 1

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommissionals vom Regierungsrat gewählte Kommission kann gestützt auf § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG, SG 270.100) Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden. Dies gilt auch für die gestützt auf § 168a Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes (StG, SG 640.100) von der Präsidentin oder dem Präsidenten der Steuerrekurskommission als Einzelrichterin bzw. Einzelrichter zu fällenden Abschreibungsentscheide. Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 des Gerichtsorganisationsgesetzes [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 Zum Rekurs ist legitimiert, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Abänderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Die Rekurrierenden haben ein schutzwürdiges Interesse an der Anfechtung des Kostenentscheids, soweit er ihnen die Zusprechung einer Parteientschädigung verweigert (Sarasin, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 170 N 12 und § 171 N 12). Der Rekurs wurde rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 in Verbindung mit § 164 Abs. 2 StG). Darauf ist einzutreten.

1.3 Im verwaltungsgerichtlichen Rekursverfahren gilt das Rügeprinzip. Das Gericht prüft einen angefochtenen Entscheid gestützt auf die Begründungsobliegenheit gemäss § 16 Abs. 2 Satz 1 VRPG nicht von sich aus unter allen in Frage kommenden Aspekten, sondern untersucht nur die rechtzeitig vorgebrachten konkreten Beanstandungen. Die Rekurrierenden haben ihren Standpunkt substantiiert vorzutragen und sich mit den Erwägungen im angefochtenen Entscheid auseinanderzusetzen (Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277 ff., 305; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 477 ff., 504; VGE VD.2020.75 vom 15. Oktober 2020 E. 1.2.2 und VD.2016.66 vom 20. Juni 2016 E. 1.3).

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat.

E. 2

StG von einer Kostenverteilung zu Lasten der unterliegenden Partei abgewichen werden, wenn die nunmehr obsiegende Partei durch ihr eigenes Verschulden im vorangegangenen Verfahren nicht zu ihrem Recht gekommen ist (Zweifel/Casa-nova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht. Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich 2018, § 24 N 69). Eine Abweichung vom Erfolgsprinzip rechtfertigt sich daher nicht nur dann, wenn der neue Wiedererwägungsentscheid auf echten Noven beruht (vgl. dazu VGE VD.2018.124 vom 15. Januar 2019 E. 7.2 in Verbindung mit E. 5.4), sondern auch dann, wenn erst die Beibringung unechter Noven zu einer Abänderung des angefochtenen Entscheids geführt hat. Mit einem erst nachträglichen Vorbringen von Tatsachen und Beweismitteln, welche bereits im vorinstanzlichen Verfahren hätten vorgetragen und beurteilt werden können, werden unnötige Kosten verursacht, was in Anwendung des Verursacherprinzips ein Abweichen vom Erfolgsprinzip rechtfertigt (VGE VD.2010.199 vom 19. April 2011 E. 7.1). Voraussetzung der Anwendung des Verursacherprinzips ist dabei die Nichterfüllung von Verfahrenspflichten mit Bezug auf wesentliche Sachverhaltselemente oder Beweismittel im vorangegangenen Verfahren, wodurch eine Partei schuldhaft dazu beigetragen hat, dass damals zu ihren Ungunsten entschieden worden ist (vgl. Richner/ Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 151 N 16). Nach der Rechtsprechung ist der Tatbestand von Art. 144 Abs. 2 DBG, wonach die Kosten eines Verfahrens einer obsiegenden Partei auferlegt werden können, wenn sie bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre, dann erfüllt, wenn die obsiegende steuerpflichtige Person wesentliche Sachverhaltselemente oder Beweismittel verspätet vorgebracht hat. Als "verspätet" und mithin pflichtwidrig hat etwa eine Aktenedition zu gelten, wenn sie trotz vorbestehender Möglichkeit und Zulässigkeit nicht schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren, sondern erst im Beschwerdeverfahren erfolgt ist. Das Verursacherprinzip kommt somit dann zur Anwendung, wenn rückblickend festgestellt werden muss, dass spätestens die Einsprachebehörde in selber Weise wie die Beschwerdebehörde entschieden hätte, wenn ihr nur alle entscheidwesentlichen Fakten vorgelegen hätten, für deren Vorlage die steuerpflichtige Person mitwirkungspflichtig gewesen ist (BGer 2C_312/2019 vom 23. April 2019 E. 2.3.2 und 2C_99/2017 vom 31. Juli 2017 E. 4.1). Wie ohne die nachträglich eingereichten Unterlagen, auf deren Grundlage die Vorinstanz den angefochtenen Entscheid in Wiedererwägung gezogen hat, im Rekursverfahren zu entscheiden wäre und welche Bedeutung diesen somit zukommt, braucht von der Rekursinstanz in ihrem Abschreibungsentscheid wiederum bloss summarisch geprüft zu werden.

Demgemäss ist im Folgenden mit Bezug auf die Verweigerung einer Parteientschädigung im Steuerrekursverfahren zu prüfen, ob den Rekurrierenden eine Verletzung ihrer Mitwirkungspflichten im vorangegangenen Steuerdomizil- bzw. Einspracheverfahren vorgeworfen werden kann.

2.3 Gemäss § 150 Abs. 1 StG obliegt der Steuerverwaltung «zusammen mit der steuerpflichtigen Person» die Feststellung der für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse. Die steuerpflichtige Person muss dabei alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 153 Abs. 1 StG). Erhebt eine steuerpflichtige Person Einsprache gegen eine Veranlagung, so hat sie diese zu begründen und die Beweismittel anzugeben (§ 160 Abs. 2 StG). In diesem Sinne muss die steuerpflichtige Person im Sinne des Kooperationsprinzips

alles tun, um eine richtige Veranlagung zu ermöglichen. Es trifft sie in diesem Sinne unabhängig von der objektiven Beweislast eine Garantenpflicht für die richtige Feststellung der massgebenden tatsächlichen Verhältnisse (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 16 N 1 ff.; Art. 42 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes [StHG; SR 642.14], Art. 126 DBG). Diese Mitwirkungspflicht gründet auf der Tatsache, dass die steuerpflichtige Person diese selber am besten kennt (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 16 N 3) und ergibt sich insofern auch aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben. Die gesetzlichen Verfahrenspflichten hat der Steuerpflichtige allerdings nur im Rahmen eines hängigen Steuerveranlagungsverfahrens zu erfüllen, das die Festsetzung einer Steuerschuld zum Gegenstand hat. Ausserhalb solcher Veranlagungsverfahren treffen ihn keine Mitwirkungspflichten (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 16 N 4). Zahlreichen Stimmen in der Lehre zufolge mangelt es jedoch in Fällen, in denen bei einem (angeblichen) Zuzug ein Kanton seine Steuerhoheit in Anspruch nehmen will, bis zum Vorliegen des Steuerhoheitsentscheids an einer persönlichen Zugehörigkeit zu diesem Gemeinwesen. Die betroffene Person unterliegt daher bis zum Vorliegen eines Entscheids über ein Steuerrechtsverhältnis zum betreffenden Gemeinwesen grundsätzlich keiner Pflicht, an der Feststellung der steuerhoheitbegründenden Tatsachen mitzuwirken (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., § 3 N 96; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 6 N 9; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. I. Teil, 2. Auflage, Basel 2019, Art. 3 N 60; Zweifel/Hunziker, Interkantonales Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 6 N 105). Das Bundesgericht teilt diese Auffassung im Prinzip (vgl. etwa BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.4), postuliert jedoch auch in diesen Fällen eine begrenzte Mitwirkungspflicht. Nach seiner ständigen Rechtsprechung darf der frühere Wohnsitzkanton, der seit mehreren Jahren anerkennt, dass sich das Hauptsteuerdomizil nunmehr in einem anderen Kanton befindet, auf eine neue Steuerperiode hin die Besteuerungshoheit zwar wieder an sich ziehen. In diesem Fall obliegt es indessen nicht der steuerpflichtigen Person, das Weiterbestehen einer unbeschränkten Steuerpflicht im anderen Kanton zu belegen, sondern dem besteuierungswilligen Kanton, eine massgeblich veränderte Faktenlage zu seinen Gunsten nachzuweisen. Gelingt es ihm nicht, den erneuten Wohnsitzwechsel zu belegen, bleibt es bei der bisherigen Domizilzuordnung. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die steuerpflichtige Person ihrer Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist (statt vieler BGer 2C_323/2021 vom 8. März 2022 E. 2.4.2 und 2C_588/2021 vom 2. Juni 2022 E. 3.1.4, je mit weiteren Hinweisen).

E. 2.1

2.1.1 Mit ihrem Rekurs machen die Rekurrierenden geltend, dass im Verfahren vor der Steuerrekurskommission bei Obsiegen praxisgemäss Parteienschädigungen zugesprochen würden. Die Wiedererwägung der Steuerverwaltung im Sinne einer Anerkennung des Standpunkts der Rekurrierenden bezüglich Steuerdomizil bis 2020 und die damit verbundene Aufhebung des Einspracheentscheids vom 6. Dezember 2021 stelle ein vollständiges Unterliegen der Steuerverwaltung dar, was im Kostenentscheid zu berücksichtigen sei (Rekurs, Rz 8).

2.1.2 Demgegenüber stellt sich die Steuerrekurskommission auf den Standpunkt, sich bei der Verlegung der Kosten an die Grundsätze zum Obsiegen und Unterliegen gehalten zu haben. Gemäss § 170 Abs. 2 StG könnten aber auch einer obsiegenden Partei Kosten auferlegt werden, wenn diese zum Beispiel bei pflichtgemäsem Verhalten schon im

Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre. Zudem handle es sich bei § 170 Abs. 3 StG als massgebende Bestimmung für die Zusprechung einer Parteientschädigung um eine Kann-Formulierung, mit welcher der Ausnahmecharakter der Bestimmung zum Ausdruck gebracht und der zuständigen Behörde ein weites, nach sachbezogenen Kriterien auszuübendes Ermessen eingeräumt werde (Vernehmlassung, lit. e). Vorliegend hätten die Rekurrierenden im Rekursverfahren Unterlagen eingereicht, welche schon im kostenlosen Veranlagungs- und Einspracheverfahren hätten beigebracht werden können. Die Steuerrekurskommission bezog sich dabei insbesondere auf den Auszug aus dem elektronischen Kalender des Rekurrenten und die Bestätigung des Geschäftspartners des Rekurrenten, datierend vom 5. Januar 2022 (STRK-Rekursbeilage 23). Durch eine frühere Einreichung dieser Unterlagen wäre es den Rekurrierenden daher möglich gewesen, bereits im kostenlosen Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht zu gelangen. Es rechtfertige sich daher nicht, der Gegenpartei für die Versäumnisse der Rekurrierenden Kosten aufzuerlegen. Der Kostenentscheid der Steuerrekurskommission sei daher bezüglich der e-Kosten nicht zu beanstanden und der Rekurs daher abzuweisen (Vernehmlassung, lit. f).

E. 2.2

2.2.1 Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission werden gemäss § 170 Abs. 1 StG grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt. Es gilt somit das Erfolgsrespektive Unterliegerprinzip (Sarasin, a.a.O., § 170 Rz 1; BGer 2C_846/2013 vom 28. April 2014 E. 3.2). Die Kosten können gemäss § 170 Abs. 2 StG allerdings auch der obsiegenden Partei auferlegt werden, wenn sie bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre oder wenn sie das Verfahren durch trölerisches Verhalten erschwert hat. Schliesslich kann einer teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten ihrer Vertretung zu Lasten der Steuerverwaltung eine Parteientschädigung zugesprochen werden (§ 170 Abs. 3 StG).

2.2.2 Fraglich erscheint zunächst, ob die Vorinstanz aus dem Hinweis, dass es sich bei § 170 Abs. 3 StG um eine «Kann-Bestimmung» handle, etwas zu ihren Gunsten ableiten kann. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die parallele Regelung in Art. 144 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 641.11) in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) als «Muss-Vorschrift» zu verstehen, weshalb ein Anspruch auf Parteientschädigung bestehe, wenn die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind (BGer 2C_172/2016 vom 16. August 2016 E. 4.2, 2C_846/2013 vom 28. April 2014 E. 3.2). Tatsächlich bestreitet die Vorinstanz denn auch nicht, im Falle notwendiger anwaltschaftlicher Vertretung der obsiegenden steuerpflichtigen Partei praxisgemäss eine Parteientschädigung zulasten der Steuerverwaltung zuzusprechen, weshalb davon aus Gründen der Gleichbehandlung nur beim Vorliegen besonderer Gründe im Einzelfall abgewichen werden kann. Der Zusprechung von Parteientschädigungen kommt in diesem Sinne daher kein Ausnahmecharakter zu.

2.2.3 Wird ein Rekursverfahren zufolge einer lite pendente erfolgten Wiedererwägung des angefochtenen Entscheids als erledigt abgeschlossen, so richtet sich der Kostenentscheid in Anwendung des Erfolgsprinzips grundsätzlich nach dem mutmasslichen Ausgang des Verfahrens, wobei die Prozessaussichten vor dem Eintritt der Gegenstandslosigkeit bloss summarisch zu prüfen sind (VGE VD.2019.190 vom 27. Oktober 2020 E. 3.1.2). Zu prüfen ist daher, wer die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat bzw. wenn keiner Partei die

Gegenstandslosigkeit anzulasten ist, wie aufgrund der Sachlage vor Eintritt des Erledigungsgrunds hätte entschieden werden müssen (Beusch, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Auflage, Zürich 2019, Art. 63 N 16; Maillard, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Auflage, Zürich 2016, Art. 63 N 17; Pfeleiderer, ebenda, Art. 58 N 50; VGE VD.2021.58 vom 21. September 2021 E. 3.1, VD.2016.170 vom 21. August 2017 E. 2.1 und VD.2015.62 vom 1. Dezember 2015 E. 2.1).

Entspricht die Vorinstanz mit der Wiedererwägung der angefochtenen Verfügung den Rekursanträgen, so liegt grundsätzlich ein Obsiegen der rekurrierenden Partei vor (VGE VD.2020.213 vom 16. Dezember 2020 E. 2). Trotz Obsiegens kann aber in Konkretisierung der vorstehend genannten Grundsätze in Anwendung von § 170 Abs.

E. 2.4

2.4.1 Im vorliegenden Fall hatte die hiesige Steuerverwaltung nach dem Wegzug der Rekurrierenden im Jahre 2011 über Jahre hinweg die Steuerhoheit des Kantons Zug anerkannt. Die Rekurrierenden waren nur noch bezüglich ihres Eigentums am Grundstück am [...] in Basel beschränkt steuerpflichtig (vgl. § 4 lit. c StG). Im Jahre 2017 leitete der Rekurrent das vorliegende Steuerdomizilverfahren selbst ein, als er sich als Wochenaufenthalter in Basel anmeldete. In der Folge klärte die Steuerverwaltung die Lebensverhältnisse der Rekurrierenden näher ab. Gestützt auf ihre Erhebungen bezüglich der Wohnverhältnisse in Basel (Einfamilienhaus, Energieverbrauch, zumindest partielle Haushaltsführung durch eine Putzfrau [Wäscheerledigung, Wartung]) und in Zug (Miete einer 2 ½-Zimmerwohnung, Energieverbrauch) sowie der persönlichen Verhältnisse (Ehemann: Arbeitsleistung überwiegend am Kundendomizil in der Region Basel, Mitgliedschaft in einer Basler Fasnachtsclique; Ehefrau: Tätigkeit/Mitgliedschaft im Neutralen Quartierverein [...]) kam die Steuerverwaltung in ihrer Domizilverfügung vom 8. Mai 2018 zum Schluss, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung als Wochenaufenthalter nicht erfüllt seien, und erklärte die Rekurrierenden mit Wirkung ab dem Steuerjahr 2017 als im Kanton Basel-Stadt aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (unbeschränkt) steuerpflichtig.

2.4.2 Die Rekurrierenden bestreiten mit ihrer Replik, im Domizilzuordnungsverfahren ihre Verfahrenspflichten schuldhaft verletzt zu haben. Aufgrund der Geltung der Untersuchungsmaxime hätte die Steuerverwaltung bereits im Einspracheverfahren selber auf die Idee kommen können, bestimmte Unterlagen einzufordern, die sie dann wie den elektronischen Kalender des Rekurrenten oder eine Bestätigung seines Geschäftspartners im Verfahren vor der Steuerrekurskommission eingereicht hätten. Trotz der Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen sei die Steuerverwaltung nicht davon entbunden, selbst Beweise zu erheben (Replik, S. 2). Diesen Vorbringen kann nicht gefolgt werden.

2.4.3 Die Steuerverwaltung begründete ihre Domizilverfügung vom 8. Mai 2018 unter anderem auch mit der Bedeutung der in Basel erbrachten Arbeitstätigkeit des Rekurrenten. Sie erwog, dass dessen Arbeitsleistung grösstenteils am Kundendomizil erfolge, die Zahl seiner Kunden ständig zugenommen habe und er auf ein Beziehungsnetz aus 26 Jahren Arbeitsverhältnis mit der Firma [...] AG in Basel zurückgreifen könne. Sie nahm dabei unausgesprochen Bezug auf die eigenen entsprechenden Angaben des Rekurrenten in seinem Gesuch um Bewilligung des Wochenaufenthalts vom 22. Dezember 2017.

DieRekurrierenden hatten damit nicht nur allen Anlass, sondern waren darüber hinaus auch verpflichtet, im Einspracheverfahren alle Beweismittel zu benennen und einzureichen, welche den betreffenden Annahmen der Steuerverwaltung in ihrer Domizilverfügung entgegenstanden. Dessen ungeachtet erläuterte die Steuerverwaltungden Rekurrierenden bzw. ihrem Vertreter mit Schreiben vom 17. August 2018 (Vorakten der Steuerverwaltung), welche Unterlagen sie zur Beurteilung der Einsprache benötige. So führte sie explizit etwa aus: «In der Einsprachebegründung weisen Sie auf die oft auswärts leistende, anspruchsvolle berufliche Consulting-Tätigkeit Ihres Mandanten A_____ hin, welche immer wieder ein auswärtiges Übernachten erfordert.Nachweis erbeten.» Es war daher Sache der Rekurrierenden, diese Auskünfte und Belege aus ihrem eigenen Tätigkeitsgebiet zu liefern. Dieser angeforderte Beweis bezog sich auf bestimmte Tatsachen, welche für die Behörden nicht oder nur schwer zugänglich sind, weshalb sich die entsprechende Mitwirkungspflicht der Rekurrierenden auch aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben gemäss Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV, SR 101) ergibt (VGE VD.2022.44 vom 16. August 2022 E. 5.3.3). Einen entsprechenden Beweis hatten die Rekurrierenden mit ihrer Einsprache vom 27. Juli 2018 in keiner Weise angeboten. Erst mit der ergänzenden Einsprachebegründung vom 26. April 2019 suchten sie die Angaben zur Reisetätigkeit und zum regelmässigen auswärtigen Übernachten mit zwei «Aufstellung(en) auswärtige Sitzungen A_____ 2017» (Einsprachebeilage 14a und b) und einer Beilage «Kreditkartenauszüge A_____ Oktober/November 2018» (Einsprachebeilage 15) sowie mit einer offerierten Parteibefragung des Rekurrenten und einer angebotenen Befragung von C_____ zu belegen. Dieser letzte Nachweis war für die Steuerverwaltung aber nicht entscheidend für ihren Einspracheentscheid. Die erst im Steuerrekursverfahren nachgereichte Bestätigung von C_____ (STRK-Beilage 23) hatte demgegenüber einen anderen Inhalt. Es ging darin nicht um die Übernachtungen desRekurrenten im Ausland, sondern um seine berufliche Aufgabenerfüllung in der Schweiz. C_____ bestätigte, dass der Rekurrent «in den Jahren 2012 bis 2019, als er mit seiner Gattin in Zug an der [...] (das übrigens auch als unser Firmendomizil diente) wohnte, die meisten Home-Office Tätigkeiten von Zug aus erledigte». Dies war mit der Einsprache und der Einspracheergänzung im Zusammenhang mit der Nennung von C_____ als Auskunftsperson nicht einmal behauptet worden. Nur in den Ausführungen zum Rechtlichen in der Einsprache wie auch in der ergänzenden Einsprache war behauptet worden, dass der «Sitz und (stationäre) Arbeitsort der Fa. [...] sich ebenfalls in Zug» befinde (Einsprache, Ziff. 25 und Ergänzende Einsprachebegründung, Ziff. 19), ohne dass hierfür Beweise genannt worden wären.

Damit haben die Rekurrierenden ihre Mitwirkungsobliegenheiten im Verfügungs- und Einspracheverfahren nicht erfüllt, muss die steuerpflichtige Person doch die «Tatsachen, die [sie] beweisen will, hinreichend klar umschreiben» (Zweifel/Casanova/ Beusch/Hunziker,a.a.O., § 15 N 30). Die beantragte Befragung von C_____ (Ergänzende Einsprachebegründung, Ziff. 12) bezog sich auf die Übernachtungen des Rekurrenten im Ausland. Da diese Tatsache bereits mit den eingereichten Belegen bewiesen worden war, durfte die Steuerverwaltung auf eine Anfrage bei C_____ in antizipierter Beweiswürdigung verzichten (Zweifel/Casanova/ Beusch/Hunziker,a.a.O., § 15 N 29). Die häufigen Übernachtungen im Ausland waren für die Wiedererwägung im vorinstanzlichen Verfahren nicht massgebend. Die betreffenden Belege erlaubten keine Beurteilung der in der Umgebung von Basel ausgeübten Geschäftstätigkeit desRekurrenten. Erst die im Steuerrekursverfahren zusätzlich eingereichten Unterlagen (Ausdruck ICal-Kalender, die

beiden Übersichten betreffend die Tätigkeit des Rekurrenten in den Jahren 2017-2019 sowie seine Tätigkeit bei Kunden in und ausserhalb Basel sowie die Bestätigung von C____) führten bei der Steuerverwaltung zu einer neuen Einschätzung der Rechtslage und damit zu einer Wiedererwägung ihres früheren Domizil- bzw. Einspracheentscheids.

2.4.4 Die Vorinstanz durfte mit der Einschätzung der Steuerverwaltung in ihrem Schreiben vom 6. April 2022 aufgrund der Vielzahl von Anhaltspunkten für eine Domizilnahme der Ehegatten in Basel, wie sie in der Einsprachebegründung substantiiert wurden (vgl. Einspracheentscheid, E. 2), in einer summarischen Beurteilung der Erfolgsaussichten des Rekurses deshalb davon ausgehen, dass erst «die vor Steuerrekurskommission substantiierte Sachdarstellung» und die «zusätzlich eingereichten Unterlagen (insbesondere die detaillierten Kalenderauszüge des Rekurrenten und die Bestätigung des Geschäftspartners betreffend Arbeitsorganisation)» (Wiedererwägungsschreiben der Steuerverwaltung vom 6. April 2022 [Rekursbeilage 2]) zur Wiedererwägung des Einspracheentscheids geführt haben. Die Rekurrierenden haben es unterlassen, die mit der Rekursbegründung substantiierte Sachdarstellung und die hierzu nachgereichten Unterlagen bereits im Einspracheverfahren einzubringen, obschon ihnen dies möglich und zumutbar gewesen wäre. Sie haben somit durch ihr eigenes Verschulden bewirkt, dass sie nicht schon im vorangegangenen Verfahren zu ihrem Recht gekommen sind. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Steuerrekurskommission zwar auf die Erhebung von ordentlichen Kosten für das Rekursverfahren verzichtet, in Anwendung von § 170 Abs. 2 StG den Rekurrierenden aber auch keine Parteientschädigung zugesprochen hat.

E. 3

3.1 In formeller Hinsicht rügen die Rekurrierenden eine Verletzung der Begründungspflicht gemäss Art. 29 BV und Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK), weshalb der Entscheid aufzuheben sei. Vorliegend sei nicht nur überhaupt keine Begründung erfolgt, wieso keine Parteientschädigung gesprochen wurde, sondern von der verfügenden Behörde explizit konstatiert worden, dass eine schriftliche Motivierung nicht erstellt werde. Es habe den Rekurrierenden daher eine Grundlage gefehlt, um die Situation einzuschätzen und einzuordnen und gestützt darauf zu disponieren (Rekurs, Rz 9).

E. 3.2

3.2.1 Wie die Rekurrierenden zutreffend ausführen, fliesst aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV der Anspruch auf Begründung eines Entscheids in einer Art und Weise, die sich mit den Vorbringen der betroffenen Person auseinandersetzt, sodass daraus die Überlegungen hervorgehen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid abstützt. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Partei über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die nächsthöhere Instanz weiterziehen kann. Die Begründungspflicht wird allerdings nicht bereits dadurch verletzt, dass sich die Behörde nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich befasst und nicht jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Die Entscheidbehörde darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Argumente beschränken (VGE VD.2021.30 vom 17. Februar 2022 E. 4.3 mit Hinweis auf VGE VD.2019.184 vom 2. Dezember 2019 E. 2.2 und VD.2015.222/223 vom 2. Juni 2016 E. 2.5.1; BGE 137 II 266 E. 3.2, 134 I 83 E. 4.1 und 133 III 439 E. 3.3; Rhinow/Koller/Kiss/Thurn-herr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, 4. Auflage, Basel 2021, Rz 343 ff.).

3.2.2 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist, wie von den Rekurrierenden zutreffend ausgeführt wird, formeller Natur und seine Verletzung führt im Regelfall ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 137 I 195 E. 2.2 und 135 I 187 E. 2.2). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des Gehöranspruchs kann aber ausnahmsweise geheilt werden, wenn das rechtliche Gehör vor einer Rechtsmittelinstanz nachgeholt wird, die sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht über dieselbe Überprüfungsbefugnis verfügt wie die Vorinstanz (BGE 137 I 195 E. 2.3.2 und 133 I 201 E. 2.2; vgl. Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., Rz 314). Selbst bei schwerwiegenden Verletzungen ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Heilung möglich, wenn die Rückweisung an die Vorinstanz zu unnötigen Verzögerungen des Verfahrens führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 136 V 117 E. 4.2.2.2, 132 V 387 E. 5.1 und 133 I 201 E. 2.2; VGE VD.2019.197 vom 7. Mai 2020 E. 3.2.2 und VD.2019.197 vom 7. Mai 2020 E. 3.2.2 mit weiteren Hinweisen).

3.3 Vorliegend hat die Vorinstanz ihren Kostenentscheid nicht begründet. Da sie vom Erfolgsprinzip gemäss § 170 Abs. 1 StG abgewichen ist, hätte sie dies aber zumindest in kurzer Form begründen müssen, wie sie in ihrer Vernehmlassung denn auch explizit anerkennt. Es liegt daher eine Verletzung der Begründungspflicht und damit des rechtlichen Gehörs der Rekurrierenden vor. Immerhin konnte aber bereits aus dem Wiedererwägungsschreiben der Steuerverwaltung vom 6. April 2022 auf die Grundlage für diesen Kostenentscheid geschlossen werden. Den Rekurrierenden war daher die sachgerechte Anfechtung des vorinstanzlichen Kostenentscheids mit der Rekursbegründung und der Replik ohne Weiteres möglich. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs konnte daher im vorliegenden Verfahren geheilt werden. Eine Rückweisung hätte zu einer unnötigen Verzögerung der Sache geführt. Auf eine Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids mit Rückweisung zur neuen Begründung kann daher abgesehen werden. Der Verletzung des rechtlichen Gehörs ist aber bei der Verteilung der Kosten des vorliegenden Verfahrens Rechnung zu tragen.

E. 4

Die Rekurrierenden dringen nach dem Gesagten (E. 2) in der Sache mit ihrem Rekurs nicht durch. Festzustellen ist aber, dass die Vorinstanz ihr rechtliches Gehör verletzt hat. Zum Erhalt einer Begründung für den angefochtenen Entscheid war die Erhebung des Rekurses daher notwendig. Daraus folgt, dass auf die Erhebung einer Gebühr für das vorliegende Verfahren zu verzichten ist. Gleichzeitig ist die Vorinstanz zu verpflichten, den Rekurrierenden eine Parteientschädigung zur Deckung ihrer Vertretungskosten zu leisten, soweit diese notwendig waren, um nachträglich eine Begründung für den angefochtenen Kostenentscheid zu erhalten. Zu entschädigen ist ihnen infolgedessen der geltend gemachte Aufwand ihres Vertreters für die Rekursbegründung. Demgegenüber kann der Aufwand für die Replik, mit welcher die Rekurrierenden nach Erhalt dieser Begründung mit der Vernehmlassung an ihrem Rechtsmittel festgehalten und dieses weiter begründet haben, aufgrund ihres materiellen Unterliegens nicht entschädigt werden. Mit ihrer Rekursbegründung machen die Rekurrierenden einen diesbezüglichen Aufwand ihres Vertreters von 5,25 Stunden geltend. Dieser Aufwand erscheint angemessen und ist wie verlangt zum ordentlichen Überwälzungstarif von CHF 250.■ zu entschädigen. Es folgt

daraus ein Honorar von CHF 1'312.50. Hinzu kommt der Aufwand für Auslagen. Für Kopien und Porti machen die Rekurrierenden dabei einen Betrag von CHF 57.30 geltend. Für Telefonate, Porti, Kopien usw. kann eine Pauschale von maximal 3 % des Honorars, mindestens aber CHF 30.■, in Rechnung gestellt werden (§ 23 Abs. 1 des Honorarreglements [HoR, SG 291.400]). Separat in Rechnung gestellt werden können nur ausserordentliche Auslagen (vgl. § 23 Abs. 2 HoR). Um solche handelt es sich bei den Kopien und dem Porto offensichtlich nicht. Statt der geltend gemachten Auslagen wird daher eine Pauschale von 3 % des Honorars und mithin ein Betrag von CHF 39.40 berücksichtigt. Auf Honorar und Auslagenpauschale ist zudem die Mehrwertsteuer von 7,7 % mit einem CHF 104.10 zu berücksichtigen. Daraus folgt eine Parteientschädigung von total CHF 1'456.■.

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