

Steuerpflicht

Fehlender Nachweis eines neuen Wohnsitzes bzw. Firmensitzes

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 15. März 2024

Ein bisheriger, langjähriger bestehender steuerlicher Wohnsitz bleibt solange bestehen, bis dass ein neuer, nachzuweisender Wohnsitz begründet wird. Ein solcher Nachweis scheitert insbesondere dann, wenn der bisherige Wohnsitz mit einem beibehaltenen, aber unvermietet gebliebenen Eigenheim verknüpft bleibt und der Arbeitsort sich in dessen Nähe befindet. Der behauptete neue Wohnsitz ist hingegen mit einem wesentlich längeren Arbeitsweg verbunden. Dort wurde zwar nachweislich eine kleinere Wohnung gemietet, dessen effektive Benützung – von wem auch immer – konnte aber nicht nachgewiesen werden. Auch sprechen die üblichen Nebenkosten für Strom, Heizung und Wasser für eine überwiegende Nutzung des Eigenheims am bisherigen Wohnsitz. Konsumationsbelege am behaupteten neuen Wohnsitz sind keine tauglichen Beweismittel, wenn nicht bekannt ist, wer diese Konsumationen getätigt hat, zumal der Sohn dort ebenfalls Wohnsitz hat. Sinngemäss dasselbe gilt für eine nachzuweisende Verlegung des Firmensitzes, wenn die andauernde Betriebsstätte am bisherigen Ort und in unmittelbarer Nähe des gewichtigen Hauptkunden bestehen bleibt. Ein formeller Handelsregistereintrag und die Einlösung des Geschäftsfahrzeugs am behaupteten neuen Firmensitz allein genügen für den erforderlichen Nachweis nicht, zumal dort lediglich auch nur eine Domizilgebühr bezahlt wird.

Sachverhalt:

A. Der Pflichtige meldete sich per 22. Dezember 2015 in G./BL ab und in der Folge in A./KT an.

Die Steuerverwaltung führte daraufhin eine Revision durch und kam mit Revisionsbericht Nr. 2021-001 vom 4. März 2021 insbesondere zum Schluss, dass sich der Lebensmittelpunkt und damit das Hauptsteuerdomizil des Pflichtigen nach wie vor in G. befinde. Ausserdem liege der Geschäftssitz des Einzelunternehmens des Pflichtigen in G. und in H./BL werde eine Betriebsstätte begründet, weswegen eine Steuerauscheidung vorzunehmen und ein Drittel G. und zwei Drittel H. zuzuweisen sei. Gestützt auf diesen Revisionsbericht veranlagte die Steuerverwaltung den Pflichtigen mit Verfügung vom 17. Juni 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 373'641.– und einem Steuerbetrag von CHF 60'819.80.

B. Gegen diese Verfügung erhob der Pflichtige, vertreten durch V., Advokat, mit Eingabe vom 16. Juli 2021 Einsprache und beantragte die Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 17. Juni 2021 und die Festsetzung der Steuer gemäss Begründung. Für die Einreichung der Begründung ersuchte er um Fristerstreckung.

Innert der gewährten Frist führte der Vertreter des Pflichtigen mit Eingabe vom 26. August 2021 im Wesentlichen aus, der Pflichtige wohne in A. verbringe dort seine Freizeit und fahre von dort zur Arbeit. Dies wird mit zahlreichen Belegen untermauert, welche eingereicht und zur Edition offeriert werden. Der Pflichtige habe per 1. Januar 2016 eine Wohnung in A. beziehen können und sich bei der Gemeinde ordnungsgemäss am 20. Januar 2016 angemeldet. Er habe mit der B. mit Sitz in G., über eine seit dem Jahr 2008 im Handelsregister eingetragene Einzelunternehmung verfügt. Durch diese sei er aber nie tätig geworden. Aufgrund des Wohnsitzwechsels habe der Pflichtige den Sitz dieses Einzelunternehmens von G. in den Kanton Kt. verlegen wollen. Aufgrund von Missverständnissen sei jedoch keine Sitzverletzung erfolgt, sondern eine zweite Einzelunternehmung eingetragen worden. Der Pflichtige sei noch Eigentümer eines Hauses in G., welches hingegen seit längerer Zeit unbewohnt sei. Ab Mitte des Jahres 2012 sei das Haus gar vermietet gewesen. Da jedoch die Gemeinde geltend gemacht habe, die Vermietung sei nicht zonenkonform, habe das Mietverhältnis beendet werden müssen. Beim Wohnsitz handle es sich um eine steuerbegründende Tatsache, welche durch die Steuerverwaltung zu beweisen sei. Die eingereichten Belege würden aufzeigen, dass der Pflichtige in A. Einkäufe tätige. Er pendle jeden Morgen von A. zur Arbeit und wieder zurück. Die Auslagen im Kanton Basel-Landschaft würden nur erfolgen, weil der Pflichtige von morgens sehr früh bis abends sehr spät arbeite und daher aufgrund der Ladenöffnungszeiten gezwungen sei, seine Einkäufe an den Arbeitsorten zu tätigen. Bei

der Wohnung in A. handle es sich um jene des Pflichtigen und nicht um die Wohnung seines Sohnes. Letzterer sei zwar eine gewisse Zeit dort gemeldet gewesen, was jedoch nur eine Übergangslösung gewesen sei. Der Sohn des Pflichtigen verfüge mittlerweile über eine eigene Wohnung in A. Zusammenfassend liege der Lebensmittelpunkt des Pflichtigen und damit sein Hauptsteuerdomizil in A.

Des Weiteren sei die Annahme des Geschäftssitzes in G. und einer Betriebsstätte in H. nicht korrekt. Der Pflichtige besorge die Leitung und Administration der Einzelunternehmung von seiner Wohnung in A. aus. Er sei bei der Ausgleichskasse des Kantons Kt. angeschlossen und die Fahrzeuge seien im Kanton Kt. eingelöst. Die Kreditorenrechnungen würden ihm nach Kt. gesandt und er bearbeite diese dann in A. Aus der am 29. April 2015 in G. durchgeführten Revision könne nichts für die streitbetroffene Steuerperiode abgeleitet werden, zumal Drucker und Computer nur zur Ermöglichung der Buchprüfung in G. dort eingerichtet worden seien. Das sich in H. befindliche Gebäude würde keine Betriebsstätte begründen. Ausserdem genüge auch der Umsatz von ein paar hunderttausend Franken nicht für die Begründung einer Betriebsstätte.

Die Steuerverwaltung gewährte mit Schreiben vom 4. April 2023 eine letzte Frist, um die zur Edition angebotenen Unterlagen und allenfalls eine Stellungnahme zum Revisionsbericht sowie weitere Belege nachzureichen. Daraufhin reichte der Pflichtige mit Eingabe vom 22. Mai 2023 weitere Dokumente nach.

Mit Entscheid vom 15. August 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und erwog insbesondere, dass sich die Liegenschaft in G. nach wie vor im Eigentum des Pflichtigen befinde. Der diesbezüglich eingereichte Mietvertrag sei nicht unterzeichnet worden. Zudem würden sich die Angaben hinsichtlich der Vermietung der Liegenschaft in G. lediglich auf die Steuerperioden 2012 und 2013 beziehen. Luftbilder würden zeigen, dass die Liegenschaft in G. nach der Anmeldung des Pflichtigen in A. genutzt worden sei. Der von der Steuerverwaltung am 23. Januar 2020 durchgeführte Augenschein habe ergeben, dass der Briefkasten nach wie vor angeschrieben gewesen sei und diverse Autos mit KT Kennzeichen auf dem Liegenschaftsareal abgestellt gewesen seien. Ferner befänden sich die Auftraggeber der Einzelfirma des Pflichtigen – v. a. die C. – in der Region des Kantons Basel-Landschaft. Weiter bestehe auch nach dem behaupteten Wegzug ein Breitband-Internetanschluss für die Liegenschaft des Pflichtigen. Ausserdem sei der Strom- und Wasserverbrauch der Liegenschaft in G. gleichbleibend, wohingegen die Stromkosten betreffend die Wohnung in A. für eine überwiegende Nutzung zu gering ausfallen würden. Die eingereichten Bilder der Liegenschaft in G. könnten nicht einem bestimmten Datum zugeordnet werden, sodass daraus nichts abgeleitet werden könne. Des Weiteren zeige eine Analyse der Belastungen auf dem Postkonto in den Monaten Januar bis April 2016, dass die Mehrheit der Ausgaben im Kanton Basel-Landschaft stattfinden würden. Darüber hinaus seien zahlreiche Bezüge und Auslagen in der Region des Kantons Basel-Landschaft an den Wochenenden festzustellen. Die Ausgaben in A. würden sich auch mit sporadischen Besuchen begründen lassen. Des Weiteren habe das Mietverhältnis der Wohnung des Sohnes gemäss Mietvertrag erst im Jahr 2019 begonnen und betreffe somit die Steuerperiode 2018 nicht. Als Geschäftsadresse des Unternehmens des Sohnes sei zudem nach wie vor die Musterstrasse 1 in A. aufgeführt.

Hinsichtlich des Geschäftssitzes des Einzelunternehmens des Pflichtigen legte die Steuerverwaltung dar, dass die Post, die an der Poststrasse in Kt. eingehe, von der D. an die Adresse in G. umgeleitet werde. Die D. habe dem Pflichtigen eine Domizilgebühr und eine Jahresgebühr betreffend Post Spesen in Rechnung gestellt. Es handle sich somit bei der Domiziladresse an der Poststrasse in Kt. um ein Scheindomizil. Die C. sei die Hauptkundin des Pflichtigen. Es erscheine nicht glaubhaft, dass der Pflichtige jeden Tag von A. in die Region des Kantons Basel-Landschaft pendle. Die Betriebsstätte in H. werde dadurch begründet, dass bereits im Jahr 2009 aufgestellte Gebäude als Werkstatt ausgebaut worden seien. Dabei handle es sich um ständige körperliche Anlagen. Es liege auf der Hand, dass die Infrastruktur in H. geeignet sei, damit die Einzelfirma die notwendigen geschäftsspezifischen Arbeiten bei der C. ausführen könne.

C. Mit Eingabe vom 15. September 2023 erhebt der Pflichtige, nach wie vor vertreten durch V., Rekurs beim Steuergericht und beantragt (1) der Einspracheentscheid vom 15. August 2023 sei aufzuheben und die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen; (2) eventualiter sei der Einspracheentscheid vom 15. August 2023 aufzuheben und das Einkommen und Vermögen

(mit Ausnahme desjenigen, das auf die Liegenschaft in G. entfalle) gemäss nachfolgender Begründung neu nach A./KT auszuscheiden; (3) unter o/e Kostenfolge (inkl. MWST) zu Lasten der Rekursgegnerin. Zur Begründung werden im Wesentlichen dieselben Argumente angeführt wie in der Einsprache. Ergänzend wird dargelegt, dass der Grund für den Umzug darin liege, dass ein bedeutender Kunde des Pflichtigen zu K. gewechselt habe und der Rekurrent gehofft habe von K. und anderen Unternehmen in der Region Kt. Aufträge zu erhalten. Zudem werde das Haus in G. nur noch als Bastelraum durch den jüngeren Sohn des Rekurrenten und der Umschwung zum Abstellen nicht benötigter Fahrzeuge genutzt. Weiter habe der Rekurrent z. B. allein im Jahr 2016 mindestens 16 Mal in der Region Kt. getankt. Die Bezüge und Auslagen im Kanton Basel-Landschaft an den Wochenenden seien damit zu begründen, dass der Rekurrent auch am Wochenende arbeite. Im Übrigen würden die Postkontobelege mit den entsprechenden Belastungen, aus denen auch der Ort des Leistungsbezugs und Leistungserbringer ersichtlich seien, der Steuerverwaltung vorliegen. Inwiefern die von der Steuerverwaltung erwähnten Luftbilder eine Nutzung zeigen würden, könne den Ausführungen der Steuerverwaltung nicht entnommen werden. Es sei korrekt, dass in G. zeitweise nicht benötigte Autos parkiert worden seien. Dies begründe hingegen noch keinen Wohnsitz. Der Internetanschluss in der Liegenschaft in G. bestehe, damit das Haus überwacht werden könne. Ausserdem falle ein gewisser Stromverbrauch an für Heizung etc., welche trotz Leerstand aufrechterhalten werden müsse. Zudem sei die Liegenschaft ab und zu vom jüngeren Sohn benutzt worden. Es sei korrekt, dass das Geschäft des Sohnes an der Musterstrasse 1 in A. eingetragen sei. Dies sei darauf zurückzuführen, dass der Sohn zum Zeitpunkt der Eintragung mit seinem Vater an der Musterstrasse 1 in A. gewohnt habe.

Zum Geschäftsort wird angefügt, dass die Domiziladresse in Kt. noch auf die Zeit vor dem Jahr 2015 zurückgehe, als der Rekurrent keine feste Bleibe in Kt. hatte. Die Steuerverwaltung könne aus dem Arbeitsweg nichts ableiten, da ein Arbeitsweg von ca. einer Stunde etliche Personen auf sich nehmen würden.

Mit Vernehmlassung vom 1. November 2023 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zunächst ruft sie in Erinnerung, dass der Rekurrent bezüglich der Steuerperioden 2012 bis 2014 damals noch angegeben habe, dass er noch keine passende Wohnung gefunden hätte und er bei Freunden und im Auto gelebt habe, bis er im Jahr 2016 ein passendes Mietobjekt in A. gefunden habe. Für die administrative Ummeldung auf der Einwohnerkontrolle, welche er auch erst im Jahr 2016 vorgenommen habe, habe er damals leider schlicht keine Zeit gefunden. Dies mute etwas gar unrealistisch an, da der Rekurrent über ein grosses Eigenheim in G. verfüge. Seine Hauptkundin sei weiterhin die C. in H. Auf deren Betriebsgelände habe er zwei Gebäude, in denen er seine Werkzeuge sowie Bau- und Werkmaterialien lagere, bewirtschaftete und allem Anschein nach auch die Aufträge seitens der C. vor Ort ausführe. Auf den eingereichten Rechnungen, welche zwar postalisch an die neue Adresse im Kanton Kt. gehen würden, sei als Lieferadresse die L. in H. abgedruckt. Des Weiteren habe die Wohnung an der Musterstrasse 1 in A. effektiv der Sohn des Rekurrenten benutzt, welcher dort auch ein Geschäft in Form einer Einzelfirma betreibe. Das neu vorgebrachte Mietverhältnis des Sohnes des Rekurrenten habe erst am 1. Dezember 2019 begonnen und damit vorliegend zeitlich noch keine Bedeutung. Die eingereichten Belege für Tankstellenbezüge, Autowäsche, Einkäufe bei Bäckereien etc. würden kein neues Wohn- und Firmendomizil nachzuweisen vermögen, zumal der Sohn des Rekurrenten in dieser Gemeinde wohnhaft sei und dort eine Einzelfirma betreibe und solche Belege sammeln könne oder auch über eine jeweilige Bank-/Kreditkarte verfüge. Aufgrund bundesgerichtlicher Rechtsprechung bliebe der bisherige Wohnsitz bis zur offiziellen Begründung eines neuen erhalten. Das sinngemäss Gleiche gelte auch für Firmendomizile, bei denen ein bloss formeller Eintrag dort keine Steuerpflicht begründe, wenn sich die eigentliche Firmensubstanz faktisch in einer Domizilgebühr erschöpfe. Bezüglich der weiteren Punkte verweise die Steuerverwaltung auf den einlässlich begründeten Einspracheentscheid.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 10'000.– pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt. Da

die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend gilt es zu beurteilen, wo der Rekurrent im Jahr 2018 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz hatte.

2.1. § 4 Abs. 1 StG bestimmt, dass natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Das Steuergesetz definiert den steuerrechtlichen Wohnsitz selbständig.¹ Einen solchen steuerrechtlichen Wohnsitz hat eine natürliche Person, wenn sie im Kanton wohnt oder ihren gesetzlichen Wohnsitz hat (vgl. § 4 Abs. 2 StG).

2.2. Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes setzt sich aus dem objektiven, äusseren Element des Aufenthaltes und dem subjektiven, inneren Element der Absicht dauernden Verbleibens zusammen.² Der Aufenthalt bzw. das tatsächliche Verbleiben einer Person (objektives Element) äussert sich in der physischen Anwesenheit derselben an einem bestimmten Ort. Die Absicht, dauernd dort zu verbleiben (subjektives Element), ist nicht abhängig von einer ausdrücklichen Willenserklärung des Betroffenen. Obwohl es sich um ein subjektives Merkmal handelt, ist die Absicht dauernden Verbleibens anhand von objektiven, äusseren Umständen zu ermitteln. Gemeinhin kann darüber kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen.³ Die Absicht eines dauernden Verbleibens ist gegeben, wenn sich aus den gesamten äusseren Umständen erschliesst, dass die Person auf unbestimmte Zeit und nicht nur vorübergehend an einem bestimmten Ort verweilen will.⁴ Dabei wird nicht die Absicht vorausgesetzt, an diesem Ort auf Lebzeiten zu verweilen; es genügt, dass die Person dort auf unbestimmte Zeit verweilen will, bis spätere Umstände Änderungen veranlassen.⁵ Die Absicht ist ferner an demjenigen Ort gegeben, an dem eine Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, was sich vor allem durch die Wohnsituation, die Aufenthaltsdauer und die an diesem Ort gelebten familiären und gesellschaftlichen Beziehungen äussern kann.⁶ Zu berücksichtigen sind etwa Zivilstand und Familienverhältnisse, die Art der Erwerbstätigkeit, regelmässige oder nicht regelmässige Rückkehr an einen vom Arbeitsort verschiedenen Ort, Dauer und Zweck der Aufenthalte an den jeweiligen Orten sowie die dortigen Wohnverhältnisse.⁷ Im Übrigen kommt es auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes nicht an; der Steuerwohnsitz ist insofern nicht frei wählbar.⁸ Es ist deshalb weder auf die bloss erklärten Wünsche des Steuerpflichtigen noch auf irgendwelche formellen Momente wie Hinterlegung der Schriften oder Ausübung der politischen Rechte abzustellen. Auch die polizeiliche An- und Abmeldung ist für die Frage des steuerrechtlichen Wohnsitzes bzw. des tatsächlichen Aufenthaltes nicht entscheidend.⁹ Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht. Ausserdem fällt eine bloss affektive Bevorzugung eines Ortes nicht ins Gewicht.¹⁰

2.3. Gemäss § 11 Abs. 2 StG endet die Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft unter anderem mit dem Wegzug des Steuerpflichtigen. Für eine Wohnsitzverlegung genügt es nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung allerdings nicht, die Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz zu lösen; entscheidend ist vielmehr, dass nach den gesamten Umständen ein neuer Wohnsitz begründet worden ist. Da grundsätzlich niemand an mehreren Orten zugleich Wohnsitz haben kann, bleibt in Anlehnung

¹ SIMONEK, in: Nefzger/Simonek/Wenk (Hrsg.), Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 4 N 2.

² Vgl. Urteil des Bundesgerichts (BGer) 2C_627/2011 / 2C_653/2011 vom 7. März 2012 E. 4.1.

³ Urteil des BGer 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014 E. 4.2.

⁴ Vgl. BGE 132 I 29 E. 4.1; SIMONEK, a. a. O., § 4 Rz. 6.

⁵ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 3 N 24.

⁶ Vgl. SIMONEK, a. a. O., § 4 Rz. 6.

⁷ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a. a. O., § 3 N 25.

⁸ Vgl. BGE 138 II 300 E. 3.2 m. w. H.

⁹ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a. a. O., § 3 N 25.

¹⁰ Vgl. statt vieler Urteil des BGer 2C_170/2019 vom 19. September 2019, E. 5.1.2. f.

an den Wohnsitzbegriff im Zivilgesetzbuch der einmal begründete Wohnsitz grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen (sog. *rémanence du domicile*). Nicht entscheidend ist, wann sich der Steuerpflichtige am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat.¹¹

2.4. Die zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes massgeblichen Tatsachen sind steuerbegründend und daher grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Die steuerpflichtige Person ist jedoch gemäss § 101 ff. StG zur Mitwirkung und zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Dies gilt insbesondere für Tatsachen, die eine andere Würdigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes im Vergleich zu den Vorperioden verlangen. Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist vom Steuerpflichtigen darzulegen. Dazu gehören nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben.¹²

2.5. Es ist unbestritten, dass der Rekurrent in G./BL einst seinen Lebensmittelpunkt und damit seinen steuerrechtlichen Wohnsitz hatte. Dieser steuerrechtliche Wohnsitz in G. bleibt so lange bestehen, bis ein neuer begründet worden ist. Der Rekurrent hat darzulegen, dass eine Wohnsitzverlegung nach A./KT stattgefunden hat.¹³

2.6. Das Steuergericht entschied über den steuerrechtlichen Wohnsitz des Rekurrenten bereits mit Urteilen vom 25. September 2020. In jenen Fällen waren die Steuerjahre 2012 bis 2014 Streitgegenstand. Das Steuergericht führte dazumal insbesondere aus, dass der Rekurrent weder eine Unterkunft in A. noch soziale Kontakte im Kanton Kt habe nachweisen können.¹⁴ Für das vorliegend streitbetroffene Steuerjahr legt der Rekurrent nun hinsichtlich der Wohnsituation einen Mietvertrag einer Wohnung in A. ins Recht. Diesem Mietvertrag ist zu entnehmen, dass der Rekurrent ab dem 1. Januar 2016 eine 2-Zimmer-Wohnung an der Musterstrasse 1 in A. gemietet hat. Es wird nicht in Abrede gestellt, dass der Rekurrent diese Wohnung gemietet hat und auch regelmässig die Miete bezahlt. Hingegen erscheint wenig glaubhaft, dass der Rekurrent tatsächlich in dieser Wohnung wohnt, in A. seine Freizeit verbringt und von dort zur Arbeit fährt. Vielmehr ist davon auszugehen, dass sich der Lebensmittelpunkt des Rekurrenten nach wie vor in G. befindet. So ist der Rekurrent nach wie vor Eigentümer der Liegenschaft in G. Er hat zwar nachgewiesen, dass aufgrund der Zonenvorschriften und der Lage in der Gewerbezone gewisse Schwierigkeiten bestehen, die Liegenschaft zu vermieten. Allerdings muss sich der Rekurrent entgegenhalten lassen, dass die Liegenschaft noch immer in seinem Eigentum steht. Aus den eingereichten Fotos, welche leerstehende Räume zeigen, kann nichts abgeleitet werden, da nicht ersichtlich ist, wann diese Aufnahmen entstanden sind. Des Weiteren legt die Steuerverwaltung dar, dass nach dem behaupteten Wegzug die Nebenkosten für Strom und Wasser für die Liegenschaft in G. keine Abnahme zeigten und nach wie vor ein Breitband-Internetanschluss bestehe. Der Rekurrent begründet den Internetanschluss in G. damit, dass dieser notwendig sei um die Liegenschaft zu überwachen. Bezüglich der Nebenkosten falle ein gewisser Stromverbrauch für die Heizung etc. an, welche trotz Leerstand aufrechterhalten werden müsse. Ausserdem sei die Liegenschaft ab und zu vom jüngeren Sohn benutzt worden. Es ist zwar nachvollziehbar, dass die Heizung trotz Leerstand aufrechterhalten werden muss, um Schäden zu vermeiden. Dennoch wäre bei einem Leerstand wohl eine deutliche Abnahme des Stromverbrauchs für die Heizung festzustellen. Stünde die Liegenschaft in G. leer resp. würde lediglich ab und zu vom jüngeren Sohn des Rekurrenten genutzt, so hätte zudem eine signifikante Abnahme für den weiteren Strom festgestellt werden müssen. Darüber hinaus führt die Steuerverwaltung aus, die Stromkosten betreffend die Wohnung in A. seien für eine überwiegende Nutzung zu gering ausgefallen. Den Eingaben des Rekurrenten lässt sich keine Begründung für diesen derart geringen Stromverbrauch für die Wohnung in A. entnehmen.

2.7. Des Weiteren war der ältere Sohn (Max) des Rekurrenten unbestrittenermassen ab dem 1. Oktober 2017 ebenfalls an der Musterstrasse 1 in A. gemeldet. Allerdings ist gemäss Mietvertrag vom 22. Dezember 2015 betreffend die Wohnung an der Musterstrasse 1 in A. lediglich eine Person als

¹¹ Vgl. BGE 138 II 300 E. 3.3.

¹² Vgl. BGE 138 II 300 E. 3.4.

¹³ Vgl. E. 2.3 f. hiervor.

¹⁴ Urteile des Steuergerichts (StGE) vom 25. September 2020, 510 20 9, 510 20 11, 510 20 12, 530 20 4, 530 20 6, 530 20 7, E. 3.5.

Nutzerin der Wohnung angegeben. Per 1. Dezember 2019 hat Max schliesslich eine Wohnung an der Musterstrasse 2 in A. bezogen. Auffallend ist dabei jedoch, dass auf der Internetseite der Firma von Max nach wie vor die Musterstrasse 1 in A. als Geschäftsadresse genannt wird.¹⁵ Zudem ist die Domiciladresse des Einzelunternehmens von Max «Max Dienstleistungen» gemäss Handelsregister ebenfalls nach wie vor die Musterstrasse 1 in A. Folglich bestehen gewisse Unstimmigkeiten, welche jedoch für das vorliegend streitbetroffene Steuerjahr nur bedingt relevant sind: Das Mietverhältnis für die Wohnung an der Musterstrasse 2 in A. hat erst im Jahr 2019 begonnen. Zudem ist bezüglich der auf der Internetseite der Max-Firma aufgeführten Adresse nicht bekannt, ob diese bereits im streitbetroffenen Jahr 2018 auf der Internetseite aufgeführt war.

2.8. Der Rekurrent reicht weiter eine Rechnung ein vom 20. Januar 2016 für die einwohneramtliche Anmeldung in A. Für die Beurteilung des steuerrechtlichen Wohnsitzes ist jedoch die schriftenpolizeiliche Ummeldung nicht entscheidend, sondern sie kann lediglich ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden.¹⁶ Das Steuergericht kann ungeachtet der einwohneramtlichen Anmeldung in A. zum Schluss kommen, dass der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten in G. liegt. Ausserdem ist darauf hinzuweisen, dass der Rekurrent in den bereits zuvor vom Steuergericht beurteilten Verfahren vorgebracht hat, sein Lebensmittelpunkt liege bereits seit dem Jahr 2012 im Kanton Kt. Weshalb es vier Jahre gedauert hat, um sich umzumelden, erschliesst sich nicht. Die vom Rekurrenten vorgebrachte hohe Arbeitsbelastung vermag dies nicht zu rechtfertigen.

2.9. Weiter ist auf die vom Rekurrenten eingereichten Belege von getätigten Ausgaben in der Region A. einzugehen. Zunächst ist festzuhalten, dass nicht nachgewiesen ist, dass es sich bei diesen Auslagen, um Auslagen des Rekurrenten handelt. Der Rekurrent reicht insgesamt 18 Belege betreffend getätigte Ausgaben in der Region A. ein, welche Ausgaben an 15 Tagen betreffen. Zudem offeriert er weitere Ausgaben zur Edition, welche sich einzig mittels der Postkontoauszüge nachvollziehen lassen. Total sind im gesamten Jahr 2018 gerade einmal an 28 Tagen Ausgaben in der Region A. aktenkundig. Dabei betrifft kein einziger Beleg eine Konsumation an einem Wochenende. Demgegenüber lassen sich aufgrund der Postkontoauszüge deutlich mehr Ausgaben im Kanton Basel-Landschaft feststellen. Im gesamten Jahr 2018 wurde die Bankkarte des Rekurrenten an 164 Tagen im Kanton Basel-Landschaft genutzt. Die Ausgaben fallen an 27 Tagen auf ein Wochenende. Darüber hinaus führt die Steuerverwaltung zutreffend aus, dass die Ausgaben nicht typische Lebenshaltungskosten mit Einkäufen von Lebensmitteln und Haushaltsartikeln, sondern vorwiegend Benzin- und Bargeldbezüge betreffen.

Der Rekurrent bringt vor, die Auslagen im Kanton Basel-Landschaft würden nur erfolgen, weil er morgens sehr früh bis abends sehr spät arbeite und daher aufgrund der Ladenöffnungszeiten gezwungen sei, seine Kommissionen während seinen Pausen an den Arbeitsorten zu tätigen. Dem ist entgegenzuhalten, dass es sich grösstenteils um Bargeldbezüge handelt, welche unabhängig von Öffnungszeiten getätigt werden können. Zudem ist festzuhalten, dass selbst wenn der Rekurrent an den Wochenenden arbeitet, dennoch auffallend ist, dass in A. keine einzige Ausgabe an einem Wochenendtag nachgewiesen ist, im Kanton Basel-Landschaft hingegen deren 27.

2.10. Unter Würdigung der gesamten Umstände kommt das Steuergericht zum Schluss, dass der Rekurrent keinen neuen Wohnsitz in A./KT begründet hat und sich sein Lebensmittelpunkt nach wie vor in G./BL befindet.

3.

Weiter ist zu prüfen, wo sich der Geschäftssitz des Einzelunternehmens des Rekurrenten im Jahr 2018 befunden hat.

3.1. Natürliche und juristische Personen sowie ausländische Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit sind nach § 6 Abs. 1 lit. a - c StG, unter Vorbehalt von § 6^{bis} Abs. 4 bzw. § 6^{ter} Abs. 4 StG, kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig, wenn sie (a) Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser von geschäftlichen Betrieben im Kanton sind; (b) im Kanton Betriebsstätten unterhalten; (c) im Kanton in festen Einrichtungen eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben. Bei persönlicher

¹⁵ Internet Homepage; besucht am 15. März 2024

¹⁶ Vgl. E. 2.2 hiervor.

Zugehörigkeit von natürlichen Personen ist die Steuerpflicht gemäss § 6^{bis} Abs. 1 StG unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons. Bei kaufmännischen Unternehmen, die sich am Ort ihrer Hauptniederlassung in das Handelsregister eintragen müssen, stimmen Ort des Geschäftsbetriebes und Ort des Sitzes in aller Regel überein. Ist dies nicht der Fall, wird dort keine wirtschaftliche Zugehörigkeit begründet, wo sich nur der formelle Sitz befindet, an welchem keine geschäftlichen Aktivitäten ausgeführt werden.¹⁷ Vom im Handelsregister eingetragenen Sitz können die Steuerbehörden beispielsweise abweichen, wenn dort weder Einrichtungen oder Infrastrukturen vorhanden sind, noch Geschäftshandlungen durchgeführt werden. Selbst wenn eine Infrastruktur vorhanden ist, ist auf einen solchen Ort nicht abzustellen, wenn sich in dieser Infrastruktur keine relevante Tätigkeit abspielt (blosses Briefkastendomizil).¹⁸

3.2. Die Einzelfirma «B.» hat ihren formellen Sitz an der Poststrasse in Kt. Dabei ist zu beachten, dass sich an dieser Adresse etliche weitere Geschäftsdomizile befinden. Eines davon gehört der D., welche dem Rekurrenten für die Domizilgewährung Rechnung gestellt hat. Die Post, welche an der Poststrasse in Kt. eingeht, wird dem Rekurrenten weitergeleitet. Es handelt sich bei der Geschäftsadresse an der Poststrasse in Kt. um eine reine Domiziladresse, an welcher keinerlei Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. Der Rekurrent macht denn auch nicht geltend, er würde die Geschäftstätigkeit in Kt. ausüben. Vielmehr stellt er sich auf den Standpunkt, er besorge die Leitung und Administration der Einzelunternehmung von seiner Wohnung in A. aus. Dort erstelle er seine Offerten und Rechnungen, plane seine Arbeit und erledige seine Post. In den obenstehenden Erwägungen wurde eingehend dargelegt, dass sich der Wohnsitz des Rekurrenten in G. befindet. Die nach wie vor im Eigentum des Rekurrenten stehende Liegenschaft in G. liegt zudem in der Gewerbezone und kann ohne Weiteres als Geschäftsdomizil genutzt werden.

3.3. Des Weiteren legt die Steuerverwaltung dar, die C. sei die Hauptkundin des Rekurrenten und der schnellste Arbeitsweg mit einem Motorfahrzeug von der Musterstrasse 1 in A. bis zur C. in H. betrage auch früh morgens um 04:00 Uhr zwischen 1 Stunde 10 Minuten und 1 Stunde 20 Minuten. Demgegenüber betrage der schnellste Arbeitsweg von der Liegenschaft in G. bis zur L. in H. nur 18 bis 20 Minuten. Es erscheine nicht glaubhaft, dass der Rekurrent seine administrativen und leitenden Tätigkeiten in A. ausübe und jeden Morgen in die Region des Kantons Basel-Landschaft fahre. Diesen Ausführungen der Steuerverwaltung ist beizupflichten. Der Rekurrent bringt demgegenüber vor, dass etliche Personen einen Arbeitsweg von ca. 1 Stunde auf sich nehmen würden. Es mag zwar zutreffen, dass ein Arbeitsweg von ca. 1 Stunde per se nichts Ungewöhnliches ist. Hingegen verfügt der Rekurrent vorliegend über die Liegenschaft in G., welche einen deutlich kürzeren Arbeitsweg ermöglicht. Aus diesem Grund erscheint es unglaublich, dass er täglich von A. in die Region des Kantons Basel-Landschaft fährt.

3.4. Aufgrund des Gesagten ist davon auszugehen, dass die Geschäftsführung und Leitung des Einzelunternehmens von G. aus ausgeübt wird. Die Einlösung der Geschäftsfahrzeuge in Kt. wie auch die Anmeldung bei der Ausgleichskasse in Kt. ist als reine Formalität anzusehen, welche keinen nennenswerten Einfluss auf die Beurteilung des Geschäftssitzes hat.¹⁹ Die Einzelfirma «B.» wird somit faktisch im Kanton Basel-Landschaft betrieben und ist im Kanton Basel-Landschaft steuerpflichtig.

4. Ferner ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung zu Recht eine Betriebsstätte in H. angenommen und mittels einer innerkantonalen Steuerauscheidung zwei Drittel des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit an H. und ein Drittel an G. zugewiesen hat.

4.1. Bei persönlicher Zugehörigkeit von natürlichen Personen ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons (§ 6^{bis} Abs. 1 StG). Gemäss § 6^{bis} Abs. 3 StG sowie § 1 Abs. 1 des Dekrets vom 19. Februar 2009 zum Steuergesetz, (Dekret StG; SGS 331.1) erfolgt die interkantonale Steuerauscheidung nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung. In § 31 Abs. 1 Dekret StG ist

¹⁷ Vgl. SIMONEK, a. a. O., § 6 N 3.

¹⁸ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a. a. O., § 4 N 7.

¹⁹ Dies wurde bereits in StGE vom 25. September 2020, 510 20 9, 510 20 11, 510 20 12, 530 20 4, 530 20 6, 530 20 7, E. 4.3 festgehalten.

sodann statuiert, dass für die Ausscheidung der Gemeindesteuern der natürlichen und juristischen Personen die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung sinngemäss anwendbar sind, sofern dem keine andren Bestimmungen entgegenstehen.

Zur Begründung einer Betriebsstätte bedarf es nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung keiner eigentlichen Geschäftsniederlassung (Filiale oder Zweigniederlassung) im handelsrechtlichen Sinn; es genügt, dass das Unternehmen an einem Ort ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen besitzt, mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs vollzieht.²⁰

4.2. Das Steuergericht stellte bereits in den Urteilen vom 25. September 2020 fest, dass der Rekurrent im Jahr 2009 auf dem Gelände der C. zwei Gebäude mit Büro und Werkzeug hat aufstellen lassen, welche klar als feste Einrichtung zu qualifizieren sind. Weiter wurde ausgeführt, dass es sich bei der C. um einen grossen und wichtigen Kunden handelt und es demnach auf der Hand liegt, dass die so geschaffene Infrastruktur geeignet ist, damit der Rekurrent oder seine Mitarbeiter die notwendigen geschäftsspezifischen Arbeiten bei der C. (und anderen Kunden) ausführen können. Die dort abgewickelten Tätigkeiten sind qualitativ und quantitativ wesentlich und insbesondere auch für den Rekurrenten nicht bloss von untergeordneter oder nebensächlicher Natur.²¹ An diesen Ausführungen ist auch für das hier massgebende Steuerjahr festzuhalten, zumal vom Rekurrenten weder bestritten wird, dass die C. seine Hauptkundin darstellt, noch dass auf dem Gelände der C. zwei Gebäude aufgestellt sind.

4.3. Der Rekurrent bringt vor, es müsse sich um eine Grossbaustelle handeln, damit eine Betriebsstätte vorliegen könne. Übliche Baustelleneinrichtungen würden für die Begründung einer Betriebsstätte nicht ausreichen. Auch der Umsatz von ein paar hunderttausend Franken genüge nicht, um eine Betriebsstätte anzunehmen. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Rekurrent auf dem Gelände der C. bereits im Jahr 2009 zwei Gebäude mit Büro und Werkzeug hat aufstellen lassen. Es handelt sich daher nicht um übliche Baustelleneinrichtungen. Vielmehr liegt eine ständige körperliche Anlage vor, welche als Betriebsstätte qualifiziert. Vor diesem Hintergrund spricht der Umsatz des Einzelunternehmens des Rekurrenten nicht gegen die Annahme einer Betriebsstätte.

4.4. Nach dem Gesagten kann als erstellt gelten, dass neben dem Geschäftsdomizil in G. noch eine Betriebsstätte in H. bei der C. vorliegt. Die von der Steuerverwaltung vorgenommene innerkantonale Steuerauscheidung mit einer Allokation von zwei Dritteln nach H. und einem Drittel nach G. ist nicht zu beanstanden.

5. Zusammenfassend erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 2'500.– zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 3 VPO), welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 e contrario VPO).

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...
4. ...

²⁰ BGE 110 Ia 190 E. 3 m. w. H.; 134 I 30 E. 2.3.; Urteil des BGer 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011, E. 3.2.1.

²¹ StGE vom 25. September 2020, 510 20 9, 510 20 11, 510 20 12, 530 20 4, 530 20 6, 530 20 7, E. 4.4.