



**Steuer- und Enteignungsgericht
Basel-Landschaft
Abteilung Steuergericht**

Entscheid vom 18. Oktober 2013 (510 13 26)

Wohnsitz

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Jörg Felix, Steuerrichterin Margrit Elbert, Steuerrichter Dr. Philippe Spitz, Peter Salathe, Gerichtsschreiberin D. da Silva

Parteien A. B. und B. B., vertreten durch C.

Rekurrenten

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2009**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2009 vom 18. November 2010 wurden die Pflichtigen zu einem Steuerbetrag von Fr. 4'322.05 veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 15. Dezember 2010 erhoben die Pflichtigen Einsprache und begeherten sinngemäss, dass die Veranlagungsverfügung aufzuheben sei.

Die Pflichtigen führten aus, dass sich ihr "Hauptwohnsitz" seit dem 1. November 2001 in Frankreich (...) befinde und sie seit 2004 in Frankreich steuerpflichtig seien.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 4. März 2013 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung machte die Steuerverwaltung geltend, natürliche Personen seien kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig. Die Pflichtigen seien seit 1. September 2001 in D. angemeldet. Die Tochter sei am 11. August 2003 in die dortige Sekundarschule eingetreten und habe diese Ende Juni 2008 wieder verlassen. Auch der Sohn habe bis Juni 2010 sämtliche Schulstufen in D. absolviert. Der Rekurrent selber habe in der beachtlichen Steuerperiode bei E. in F. gearbeitet. Eine Abmeldung aus D. sei von ihm nicht vorgenommen worden. Des Weiteren würden in den verschiedenen Belegen der eingereichten Steuererklärungen der Jahre 2008 und 2009 alle Adressen auf G.-strasse in D. lauten. Insbesondere sei dies auch beim Lohnausweis, bei der Bescheinigung über Vorsorgebeiträge sowie Leistungsabrechnungen der Krankenkasse der Fall. Zudem sei die Steuererklärung handschriftlich ausgefüllt und von beiden Ehegatten unterzeichnet worden, womit sie bestätigen würden, dass sich ihr Wohnsitz an der G.-strasse in D. befinde.

Bei Personen, welche eine Ansässigkeit sowohl in Frankreich als auch in der Schweiz nachweisen könnten, gebe die Staatsbürgerschaft den Ausschlag für die Steuerpflicht. Somit sei auch nach diesen Bestimmungen eine Steuerpflicht in D. erwiesen.

4. Mit Rekurs vom 22. März 2013 begehrte der Vertreter der Pflichtigen, dass die Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuer 2009 aufzuheben oder durch eine sog. Null-Veranlagung zu ersetzen sei und dass festzustellen sei, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz der Pflichtigen seit dem 1. Januar 2009 in Frankreich (...) befinde, unter o/e Kostenfolge.

Zur Begründung machte er geltend, die Pflichtigen seien seit dem Jahr 2001 in Frankreich (...) wohnhaft. Es sei von ihnen in den Jahren 2004 bis 2008 bewusst eine Doppelbesteuerung in Kauf genommen worden, weil sie ihre Kinder in D. zur Schule hätten schicken wollen. Inzwischen sei die Schule aber von beiden Kindern beendet worden, weshalb die Doppelbesteuerung nicht mehr länger getragen werde. Bezüglich der Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes seien rein formelle Momente unmassgeblich. Ebenso wenig vermöge die Adressierung von Lohnausweisen und dergleichen einen steuerrechtlichen Wohnsitz zu begründen. An der G.-strasse in D. wohne nur die Mutter zusammen mit der Familie des Bruders des Pflichtigen. Die Pflichtigen und ihre Kinder hätten zuweilen Kurzbesuche abgestattet und die dorthin geschickte Post abgeholt, aber nie dort übernachtet. Sie hätten in der Schweiz keinerlei Wohnstätte. Die Pflichtigen hätten am 26. Oktober 2001 ihr neu erstelltes Einfamilienhaus in Frankreich (...), bezogen und es seither ununterbrochen zusammen mit ihren Kindern bewohnt, was insbesondere aus den Rechnungen für Gas- und Elektrizitätsbezügen ersichtlich sei. Von dort aus hätten die Kinder auch die Schule im angrenzenden D. besucht. Der Ehemann habe tagsüber in F. gearbeitet, weswegen es sich bei ihm um einen echten Grenzgänger handle, der ausschliesslich am Wohnsitz steuerpflichtig sei. Am 6. Mai 2002 habe die französische Zollverwaltung von den Pflichtigen die protokollierte Erklärung erhalten, dass sich der steuerliche Wohnsitz in Frankreich (...) befinde, weswegen sie auch das Fahrzeug haben entsprechend verzollen müssen. Seit dem 1. Januar 2004 seien die Pflichtigen unbeschränkt in Frankreich steuerpflichtig.

5. Mit Vernehmlassung vom 12. April 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.

Es falle auf, dass die Steuerpflichtigen die Doppelbesteuerung insbesondere im Hinblick auf die Ausbildung ihrer Kinder bewusst in Kauf genommen hätten. Aufgrund ihres Wohnsitzes in der Schweiz seien sie ausserdem in den Genuss verschiedener weiterer Vorteile gekommen, wie den Vorzügen des Schweizerischen Gesundheitssystems, verbilligter Einheimischentarife für öffentliche Verkehrsmittel oder der Vermeidung der Quellensteuer, so dass die Vorteile die Nachteile der Doppelbesteuerung weitgehend überwogen oder zumindest ausgeglichen hätten.

Überdies sei allein die Tatsache, dass man während Jahren eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung einreiche und sich erst im Jahr der Beendigung der obligatorischen Schul-

pflicht des jüngsten Sohnes auf die Unrechtmässigkeit der Doppelbesteuerung berufe geradezu rechtsmissbräuchlich, insbesondere deswegen, weil es sich vorliegend um die Steuerperiode 2009 handle und der jüngste Sohn seine obligatorische Schulzeit erst im Jahr 2010 beendet habe. Die Pflichtigen würden sich nur deswegen auf die Unrechtmässigkeit der Doppelbesteuerung berufen, weil sich diese erstmals nachteilig auswirke. Daher wollten sie nun ab dem Steuerjahr 2009 nicht mehr in der Schweiz besteuert werden. Die Pflichtigen unterlägen aber nach wie vor - mindestens jedoch bis zu ihrer definitiven Abmeldung bei der Gemeinde D. - der schweizerischen Steuerhoheit.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts und zwei Richterinnen und Richter beurteilt. Stellen sich bei Rekursen nach den Absätzen 1 und 2 Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung, kann der Einzelrichter beziehungsweise das Dreiergremium den Fall dem Fünfergremium zur Beurteilung übertragen (§ 129 Abs. 5 StG).

Nach Prüfung des Sachverhaltes ist das Steuergericht zum Schluss gekommen, dass es sich beim vorliegenden Rekurs um eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung handelt, weshalb der Fall dem Fünfergremium zur Beurteilung übertragen wurde.

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

2. Der Beurteilung untersteht vorliegend, ob die Steuerpflichtigen in D., Kanton Basellandschaft, steuerpflichtig sind.

3. a) Gemäss § 4 Abs. 1 StG und Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sind natürliche Personen im Kanton Basel-Landschaft kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie hier ihren steuerrechtlichen Wohnsitz haben.

b) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Hauptsteuerdomizil) einer unselbständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet (vgl. Art. 23 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB]; Art. 3 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; Art. 3 Abs. 2 StHG; Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 132 I 29, E. 4.1). Dieser Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person. Auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an; der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen keine entscheidende Bedeutung zu; das sind bloss äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (vgl. Entscheid des Steuerggerichts [StGE] Nr. 510 09 37 vom 18. September 2009, E. 3a). Wenn sich eine Person abwechselungsweise an zwei Orten aufhält, namentlich wenn ihr Arbeitsort und ihr sonstiger Aufenthaltsort auseinanderfallen, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Bei unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur. Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (BGE 132 I 29, E. 4.2 mit Hinweisen; BGE 2C_770/2007 vom 29. April 2008, E. 3.1).

c) Bei verheirateten Personen werden die persönlichen und familiären Kontakte zum Ort, an dem sich ihre Familie (Ehegatte und Kinder) aufhält, als stärker erachtet als diejenigen zum Arbeitsort, wenn sie in nicht leitender Stellung unselbständig erwerbstätig sind und täglich oder an den Wochenenden regelmässig an den Familienort zurückkehren. Demnach unterstehen verheiratete Pendler oder Wochenaufenthalter grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit desjenigen Kantons, in dem sich ihre Familie aufhält; anders verhält es sich nur, wenn sie in leitender Stellung tätig sind (vgl. zum Ganzen BGE 2P.260/2004 vom 28. April 2005, E. 2.2).

Diese Praxis findet auch auf ledige Personen Anwendung, zählt die Rechtsprechung doch Eltern und Geschwister ebenfalls zur Familie des Steuerpflichtigen. Allerdings werden die Kriterien, nach denen entschieden wird, wann anstelle des Arbeitsorts der Aufenthaltsort der Familie als Hauptsteuerdomizil anerkannt werden kann, in der Praxis besonders streng gehandhabt; dies folgt aus der Erfahrung, dass die Bindung zur elterlichen Familie regelmässig lockerer ist als jene unter Ehegatten. Bei ledigen Steuerpflichtigen ist vermehrt noch als bei verheirateten Personen zu berücksichtigen, ob weitere als nur familiäre Beziehungen zum einen oder anderen Ort ein Übergewicht begründen. Dadurch erhält der Grundsatz, wonach das Hauptsteuerdomizil von Unselbständigerwerbenden am Arbeitsort liegt, grösseres Gewicht: Selbst wenn ledige Steuerpflichtige allwöchentlich zu den Eltern oder Geschwistern zurückkehren, können die Beziehungen zum Arbeitsort überwiegen. Dies kann namentlich zutreffen, wenn sie am Arbeitsort über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen oder sich dort eine Wohnung selber eingerichtet haben oder dort über einen besonderen Freundes- und Bekanntenkreis verfügen. Besonderes Gewicht haben in diesem Zusammenhang auch die Dauer des Arbeitsverhältnisses und das Alter des Steuerpflichtigen (BGE 2P.200/2006 vom 14. Dezember 2006 E. 3.1; BGE 125 I 54, E. 2b/bb je mit Hinweisen). Auch ein Konkubinatsverhältnis ist gewöhnlich stärker zu gewichten als die Bindungen zum Familienort (vgl. BGE 2C_770/2007 vom 29. April 2008, E. 3.1 mit weiteren Hinweisen).

Die Kontakte müssen sich auf einen bestimmten Ort beziehen; es genügt nicht, dass die Beziehungen generell zu einer bestimmten Region insgesamt bestehen. Werden am Wochenende und in der Freizeit Beziehungen zu mehreren Orten gepflegt, ist eher anzunehmen, dass der Lebensmittelpunkt und damit der steuerrechtliche Wohnsitz am Arbeitsort ist (vgl. Arnold, Der steuerrechtliche Wohnsitz natürlicher Personen im interkantonalen Verhältnis nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 68, S. 458).

d) Bei internationalen Verhältnissen bestimmt grundsätzlich das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) das Steuerdomizil, welches aber regelmässig auf das nationale Recht verweist. Besteht kein DBA, gilt uneingeschränkt das nationale Recht. Besteht dagegen ein DBA, ist im Licht des betreffenden DBA zu prüfen, ob die Steuerhoheit der Schweiz allenfalls durch die negative Wirkung des Staatsvertragsrechts auf das Landesrecht eingeschränkt wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 3 N 5).

Gemäss dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9. September 1966 (DBA CH-F) gilt eine Person nach Art. 4 Abs. 1 als „in einem Vertragsstaat ansässige Person“, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Ist nach Art. 4 Abs. 1 DBA CH-F eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt nach Art. 4 Abs. 2 DBA CH-F folgendes: Die Person gilt als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt, wobei dieser Ausdruck den Mittelpunkt der Lebensinteressen, d.h. den Ort bezeichnet, zu dem die engsten persönlichen Beziehungen bestehen (lit. a); kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat die Person den Mittelpunkt der Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat (lit. b); hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sie als in dem Vertragsstaat ansässig, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt (lit. c).

4. a) Im vorliegenden Fall begründet die Steuerverwaltung ihre Auffassung, wonach die Pflichtigen ihren Wohnsitz in D. und somit im Kanton Basel-Landschaft haben, damit, dass sich die Schriften der Rekkurrenten seit dem 1. September 2001 in D. befänden. Des Weiteren würden die Kinder der Pflichtigen die Schule in D. besuchen und der Pflichtige selbst sei in F. unselbständig erwerbstätig. Überdies hätten die Pflichtigen jeweils eine ausgefüllte Steuererklärung abgegeben und insbesondere auch die Anschrift in D. angegeben. An ebendiese Anschrift seien auch der Lohnausweis, die Krankenkassenbelege und weitere Schriften adressiert wor-

den, ebenso erfolgte eine Prämienverbilligung mit der dortigen Adresse. Zudem wird den Pflichtigen ein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben als Verbot widersprüchlichen Verhaltens und des Rechtsmissbrauchs vorgeworfen.

b) Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kommt der Hinterlegung der Schriften keine entscheidende Bedeutung zu, sondern stellt lediglich ein Indiz dar. Ebenso verhält es sich mit den übrigen Argumenten der Steuerverwaltung. Sie alle können lediglich als Hinweise für die Bestimmung eines steuerrechtlichen Wohnsitzes in D. dienen. In casu konnten diese Hinweise allerdings entkräftet werden. Die Pflichtigen bezogen im Jahr 2001 ein in Frankreich (...) erworbenes Einfamilienhaus und können das Bewohnen dieses Hauses unter anderem mit Strom- und Gasrechnungen nachweisen. An der Adresse in D. hingegen sind die Mutter des Pflichtigen sowie sein Bruder samt Ehefrau und Sohn angemeldet, was es schwer vorstellbar macht, dass auch noch die beiden Pflichtigen mit ihren zwei Kindern Platz in diesem Einfamilienhaus finden sollen. Auch liegen eine Bestätigung der unbeschränkten Steuerpflicht in Frankreich sowie ein Einkommenssteuerbescheid aus Frankreich betreffend das Einkommen 2009 vor. Bezüglich der Tatsache, dass der Pflichtige in F. berufstätig ist und seine Kinder die Schule in D. besuchten, konnte glaubhaft gemacht werden, dass die Pflichtigen nach der Arbeitstätigkeit oder dem Besuch der Schule jeweils wieder an ihren Wohnort in Frankreich (...) zurückgekehrt sind.

Bezüglich des vorgeworfenen rechtsmissbräuchlichen Verhaltens der Pflichtigen lässt sich aus den Akten zum Einspracheverfahren im Jahr 2005 erkennen, dass die Gemeinde D. damals schon um die Wohnsituation der Pflichtigen wusste, aber zugunsten der Steuererträge auf weitere diesbezügliche Schritte verzichtete. Demzufolge kann dem Argument des rechtsmissbräuchlichen Verhaltens, welches auf Seite der Pflichtigen vorgelegen haben soll, nicht gefolgt werden.

c) Aufgrund all dieser Hinweise erachtet es das Steuergericht als erwiesen, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz der Pflichtigen in der Steuerperiode 2009 nicht im Kanton Basel-Landschaft befand. Mögliche unrechtmässig in Anspruch genommene Leistungen, wie diejenigen von der Schule in D. oder Prämienverbilligungen, können nicht in die Beurteilung des steuerrechtlichen Wohnsitzes miteinfließen, sondern sind separat von den zuständigen Stellen zu prüfen.

d) Die Steuerverwaltung wies zusätzlich darauf hin, dass in Fällen, in denen aufgrund Art. 4 Abs. 2 lit. a und b DBA F/CH keine Zuordnung stattfinden kann und die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten hat, sie in dem Vertragsstaat als ansässig gilt, dessen Staatsangehörigkeit sie besitzt. Letztlich erfolgt somit auch eine Zuordnung über das Kriterium der Staatsangehörigkeit nach Art. 4 Abs. 2 lit. c DBA F/CH, was bedeutet, dass die Rekurrenten im Zweifelsfalle aufgrund ihrer Staatsangehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig wären. Vorliegend ist jedoch entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung die Anrufung von Art. 4 Abs. 2 lit. c DBA F/CH nicht erforderlich, da es wie oben dargelegt genügend Hinweise dafür gibt, dass sich der Wohnsitz der Pflichtigen im fraglichen Zeitraum in Frankreich (...) befand.

In Würdigung aller aktenkundigen äusseren Umstände kommt das Steuergericht deshalb zum Schluss, dass die Pflichtigen ihren Wohnsitz in der Steuerperiode 2009 nicht im Kanton Basel-Landschaft hatten und nicht in D. wohnhaft waren. Die Pflichtigen konnten somit die Vermutung der Steuerverwaltung, dass sich ihr Lebensmittelpunkt und damit der steuerrechtliche Wohnsitz im Kanton Basel-Landschaft befanden, umstossen.

Somit erweist sich der Rekurs als begründet und er ist daher gutzuheissen.

5. a) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Für das Rekursverfahren macht der Vertreter der Pflichtigen für die beiden Parallelverfahren Staats- und direkte Bundessteuer ein Honorar in der Höhe von Fr. 3'738.40 inkl. MWSt geltend. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird den Pflichtigen eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1'869.20 (Fr. 3'738.40 / 2) inkl. Auslagen und MWSt zu Lasten der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zugesprochen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. Es werden keine Kosten erhoben. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 800.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.
3. Die Steuerverwaltung hat den Rekurrenten eine Parteientschädigung in Höhe von Fr. 1'869.20 (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.
4. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde D. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin i.V.:

C. Baader

D. da Silva