



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

Entscheid vom 25. Oktober 2013 (510 13 52)

Spezialsteuerdomizil

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichterin Margrit Elbert, Steuer-
richter Dr. L. Schneider, Dr. Philippe Spitz, Dr. Pascal Leumann, Ge-
richtsschreiberin I. Wissler

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

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2010**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung zur Staatssteuer 2010 vom 24. Januar 2013 wurden die Pflichtigen zu einem steuerbaren Einkommen von insgesamt Fr. 263'936.-- veranlagt. Gemäss der Erläuterung auf der Veranlagung wurde der gesamte Gewinn aus der im Kanton D. registrierten Einzelfirma des Pflichtigen dem Kanton Basel-Landschaft zugewiesen.

2. Mit Schreiben vom 7. Februar sowie 22. März 2013 erhob die Vertreterin Einsprache und begehrte, die definitive Veranlagung der Staatssteuer 2010 vom 24. Januar 2013 sei aufzuheben und die gesamten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemanns seien dem Kanton D. zur alleinigen Besteuerung zuzuweisen. Bei nicht vollständiger Gutheissung der Einsprache sei eine Einspracheverhandlung durchzuführen. Zur Begründung führte sie u.a. aus, der Ehemann betreibe seit rund 12 Jahren in E. ein Beratungsgeschäft in der Rechtsform einer Einzelunternehmung unter dem Namen „F.“. Diese sei bereits im Jahre 2001 durch den Pflichtigen im Kanton D. mit Geschäftssitz in der Stadt E. registriert worden. Die Einkünfte der Einzelfirma seien ab 2001 bis und mit 2009 vollumfänglich am Geschäftsort im Kanton D. besteuert worden. Nun habe die Steuerverwaltung das Einkommen dem Kanton Basel-Landschaft zugewiesen. Das Hauptsteuerdomizil im Kanton Basel-Landschaft sei unbestritten. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt werde, und das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen seien am Geschäftsort zu versteuern.

Die Einzelunternehmung des Ehemannes verfüge seit dem 1. August 2001 über eigene Geschäftsräumlichkeiten an der G.-strasse in E.. Gemäss Mietvertrag stehe der „F.“ in E. ein eigenes Büro inklusive der dazu gehörigen Geschäfts-Infrastruktur ganzjährig zur Verfügung, welches der Pflichtige seit August 2001 für geschäftliche Zwecke nutze. Die Wortwahl „gelegentliche Benützung eines Sitzungszimmers“ in diesem Vertrag beziehe sich darauf, dass sich der Pflichtige geschäftsbedingt mehrheitlich am Sitze seiner Kunden aufhalte und dadurch nicht „rund um die Uhr“ auf ein zusätzliches Sitzungszimmer in den eigenen Büroräumlichkeiten in E. angewiesen sei. Die Miete der Jahre 2010 und 2011, sei in den jeweiligen Geschäftsabschlüssen korrekt verbucht und offen ausgewiesen worden. Aus der Liste der Key-Kunden seien die Einsatzorte ersichtlich. Die wichtigsten Kunden befänden sich unter anderem in Zürich, Luzern, Chur und Bern. Geschäftsstrategisch sei es sinnvoll sämtliche Tätigkeiten der Einzelfirma über einen zentral gelegenen Geschäftssitz in der Stadt E. auszuführen. Die „F.“ verfüge seit dem

29. August 2001 über einen Festnetztelefonanschluss in E.. Sie verfüge über eine angemessene und geeignete Büroinfrastruktur, um sämtliche anfallenden Geschäftstätigkeiten ordnungsgemäss ausüben zu können. Zwar möge diese bescheiden erscheinen; sie sei aber bedürfnisgerecht ausgestaltet, da sich die Beratungsdienstleistungen grundsätzlich von einem (Einzel-)EDV-Arbeitsplatz aus erledigen lassen könnten. Die Aberkennung eines Spezialsteuerdomizils sei eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen habe. Aufgrund der Ausführungen sei nachgewiesen, dass sich der Geschäftssitz der Einzelfirma seit dem Jahre 2001 ununterbrochen und auch weiterhin im Kanton D. befinde, weshalb sämtliche Einkünfte aus der Einzelunternehmung der alleinigen Besteuerung dem Kanton D. zuzuweisen seien.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 3. Juni 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, der Einsprache sei eine Vereinbarung der Firma H. AG, G.-strasse in E. beigelegt worden. Aus dieser gehe hervor, dass die Firma H. AG für Miete Büro, tägliche Leerung des Briefkastens und die tägliche Weiterleitung der eingegangenen Post und der Faxmitteilungen an den Pflichtigen, I.-strasse, J., eine Entschädigung in Höhe von Fr. 350.-- pro Monat, bzw. Fr. 4'200.-- pro Jahr erhalte. Die aufgeführten Dienstleistungen würden den Anforderungen an ein Steuerdomizil nicht genügen. Die veranlagende Behörde sei in ihrem Entscheid zu stützen. Nach Rücksprache mit dem Kanton D. habe sich letzterer mit diesem Vorgehen einverstanden erklärt. Einspracheverhandlungen seien im Kanton Basel-Landschaft nicht vorgesehen, weshalb diesem Begehren im Falle einer nicht vollständigen Gutheissung eine solche durchzuführen nicht entsprochen werden könne. Dies umso mehr, als sämtliche für den Entscheid benötigten Unterlagen vorliegen würden.

4. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit Schreiben vom 2. Juli 2013 Rekurs und begehrte, 1. Der Einsprache-Entscheid vom 3. Juni 2013 bezüglich der Veranlagung der Staatssteuern der Steuerperiode 2010 sei aufzuheben und die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes der Rekurrenten vollumfänglich der Besteuerung durch den Kanton D. zuzuweisen. 2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Zur Begründung führte sie aus, eine eingehende Begründung für die Besteuerungszuweisung zugunsten des Kantons Basel-Landschaft fehle vollständig. Den Rekurrenten sei es

nicht möglich nachzuvollziehen, auf Basis welcher Argumente die Steuerverwaltung zu besagten Entscheiden gelangt sei. Deshalb sei der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV in gravierender Hinsicht verletzt worden. Vorliegend habe die Vorinstanz in ihren Einsprache-Entscheiden vom 3. Juni 2013 lediglich ansatzweise angedeutet, welche Sichtweise die Behörde habe.

Für den Fall, dass wider Erwarten keine Verletzung des rechtlichen Gehörs festgestellt werden könne, seien die Einsprache-Entscheide auch aus materiellen Gründen ersatzlos aufzuheben. Der Rekurrent betreibe seit rund 12 Jahren in E. eine Einzelunternehmung. Die Einkünfte der Einzelfirma seien ab 2001 bis und mit 2009 vollumfänglich am Geschäftsort im Kanton D. besteuert worden. Bei Tätigkeiten, die ihrer Natur nach nicht überwiegend von an sich vorhandenen ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht würden, sondern dezentral bei diversen Kunden bzw. Abnehmern, könne es nicht darauf ankommen, wo diese wohnhaft seien. Es genüge, dass die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt würden.

Die Steuerbehörde trage grundsätzlich die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen. Die nachträgliche Aberkennung eines Spezialsteuerdomizils sei zweifellos eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörde nachzuweisen habe.

5. Mit Vernehmlassung vom 7. August 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, die Rekurrenten hätten eine Vereinbarung eingereicht, aus der hervorgehe, dass die H. AG, in E. als Gegenleistung für die Büromiete, die tägliche Leerung des Briefkastens sowie die tägliche Weiterleitung der eingegangenen Post und der Faxmitteilungen an Herrn A. B., I.-strasse, J., eine monatliche Entschädigung in Höhe von Fr. 350.-- pro Monat respektive von Fr. 4'200.-- pro Jahr erhalte. Die aufgeführten Dienstleistungen würden den Anforderungen an ein Steuerdomizil nicht genügen. Vielmehr stelle dies einen genügenden Hinweis dafür dar, dass sich die Geschäftstätigkeit in J. abspiele.

Im Weiteren sei festgestellt worden, dass keine der massgeblichen Gesellschaftsaktivitäten im Kanton D. stattfinden würden. Die im Handelsregister enthaltenen Angaben zum Sitz der Gesellschaft für die Bestimmung der Steuerpflicht seien nicht ausschliesslich massgebend. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung werde dort erblickt, wo eine Gesellschaft den wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt ihrer Existenz habe.

Aus der „gelegentlichen Benützung des Sitzungszimmers der H., der täglichen Leerung des (Sammel-)Briefkastens und der täglichen Weiterleitung der eingegangenen Post und der Faxmittlungen lasse sich zunächst ableiten, dass sich der Pflichtige nur äusserst unregelmässig in E. aufhalte. Es sei davon auszugehen, dass es sich bei der Adresse in E. lediglich um einen Briefkasten handle, wobei die Geschäftsführung an einem anderen Ort, dem sogenannten Verwaltungssitz, vorgenommen werde.

Im Weiteren sei unklar wo die Geschäftsunterlagen aufbewahrt würden. Aufgrund der Vereinbarung zwischen der H. AG und der „F.“ sei davon auszugehen, dass sich die aktuellen Unterlagen am Wohnsitz der Rekurrenten bzw. Beschwerdeführer in J. befinden würden. Ebenso stelle sich die Frage, wo die Korrespondenz geöffnet, gelesen und registriert und von wo aus sie beantwortet werde.

Da sich der Wohnsitz der Rekurrenten nach wie vor in J. befinde, müssten die notwendigen Unterlagen vor jedem Kundenbesuch in Zürich, Chur, Luzern oder Bern vorher am Geschäftssitz in E. abgeholt und dann anschliessend wieder dorthin zurückgebracht werden. Weiter müssten die hinterlassenen Telefonnachrichten abgehört, die Mail-Box kontrolliert, die Rechnungen bezahlt, die Buchhaltung geführt und neue Termine vereinbart werden, was wiederum voraussetzen würde, dass die Rekurrenten zumindest einmal pro Tag im Büro in E. anwesend sein müssten.

Der Festnetztelefonanschluss mit eigener Rufnummer sei nicht als Beweis zu werten, dass die Einzelfirma auch tatsächlich von diesem Ort aus verwaltet werde. Den Rekurrenten stehe der Nachweis, dass sie den grössten Teil ihrer Verwaltungstätigkeit (Terminvereinbarungen, Kundengespräche, Beratungen) über den Festnetzanschluss abwickeln mittels Nachreichung der im Jahr 2010 bezahlten Telefonrechnungen selbstverständlich offen.

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. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

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

2. Strittig ist vorliegend, ob der Kanton Basel-Landschaft die Einkünfte aus der Einzelfirma des Pflichtigen zu Recht besteuert hat oder ob die Besteuerung der Einkünfte dem Kanton D., dem Ort des Geschäftssitzes, zusteht. Zunächst ist hingegen die vom Vertreter der Pflichtigen geltend gemachte Verletzung des rechtlichen Gehörs zu prüfen. Nach dessen Auffassung habe sich die Steuerverwaltung nur ungenügend mit den vorgebrachten Argumenten des Rekurrenten auseinandergesetzt und den Einsprache-Entscheid nur unzureichend begründet.

a) Im Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) drückt sich ein zentraler Gehalt prozeduraler Fairness aus. Funktional dient das rechtliche Gehör einerseits der Sachverhaltsabklärung, andererseits ist es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht. Rechtsprechung und Lehre haben aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch verschiedene Teilgehalte abgeleitet: den Anspruch auf vorgängige Äusserung und Mitwirkung im Verfahren; das Recht auf Akteneinsicht, auf Entscheidungsbegründung und auf Rechtsbeistand (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, N 226).

Aus dem Anspruch der Parteien auf Begründung erwächst den Behörden die Pflicht, die Vorbringen tatsächlich zu hören, sorgfältig und ernsthaft zu prüfen und bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Die Behörde muss jedoch nicht alle vorgebrachten Argumente würdigen, sondern darf sich auf die Prüfung der entscheidungswesentlichen Argumente beschränken. Die Begründungsdichte genügt den verfassungsrechtlichen Standards, wenn sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft ablegen und diesen in voller

Kenntnis der Sachlage gegebenenfalls anfechten kann (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, a.a.O., N 237ff.).

Die Konsequenz einer Verletzung des Gehörsanspruchs ist grundsätzlich die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Auf Grund der formellen Natur gilt dies unabhängig davon, ob der Entscheid in einem korrekten Verfahren anders oder gleich ausgefallen wäre (Häfelin/Haller/Keller, Bundesstaatsrecht, N. 839).

b) Gemäss dem Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft § 123 Abs. 3 hat die Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen und der Gemeinde ihren begründeten Entscheid schriftlich und mit einer Belehrung über die Rechtsmittel zu eröffnen.

Die Rechtsprechung des Bundesgerichts bejaht seit 1970 einen Begründungszwang selbst dann, wenn keine entsprechende gesetzliche Norm vorliegt, denn es entspreche allgemeinen rechtsstaatlichen Prinzipien, dass dem Rechtssuchenden die Entscheidungsgründe eröffnet werden (vgl. Jürg Stadelwieser, Die Eröffnung von Verfügungen, Diss. St. Gallen, 1994, S. 186f.).

Während es nach gängiger Praxis genügt, beim Erlass der Veranlagung die Abweichungen von der Deklaration aufzuzeigen, muss der Einsprache-Entscheid eine Begründung enthalten. Die Begründung hat die rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen der Behörde aufzuzeigen, aufgrund derer der Entscheid getroffen wurde. Die Begründung muss es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die Erfolgchancen und die Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 123 N 10; vgl. auch mit weiteren Hinweisen: Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 14. Dezember 2007, 510 07 45, E 3, www.bl.ch/steuergericht).

c) Mit Entscheid vom 3. Juni 2013 hat die Steuerverwaltung die Einsprache des Pflichtigen abgewiesen. Der Einsprache-Entscheid ist in der Tat mit wenigen Sätzen nur sehr summarisch und knapp begründet. Die Argumente des Rekurrenten werden darin nicht aufgenommen. Dem Pflichtigen ist es anhand dieser äusserst knappen Formulierungen kaum möglich festzustellen, von welchen Grundsätzen und rechtlichen Überlegungen sich die Steuerbehörde hat leiten lassen.

Erst die Begründung ermöglicht dem Betroffenen, den fundierten Entscheid darüber zu treffen, ob er überhaupt ein Rechtsmittel ergreifen und die Verfügung sachgemäss an-

fechten will. Die Benachteiligung besteht ja bereits darin, dass er aufs Geratewohl, d.h. ohne Kenntnis der Entscheidungsgründe, "ein Rechtsmittel ergreifen muss, auf das er bei Kenntnis der Entscheidungsmotive unter Umständen verzichtet hätte" (vgl. Jürg Stadelwieser, a.a.O., S. 189f.).

d) Anerkanntermassen kann in gewissen Fällen dennoch auf die Begründung der Verfügung verzichtet werden. So in Anwendung von Art. 35 Abs. 3 VwVG, wenn die Behörde dem Begehren der Parteien voll entspricht und keine Partei eine Begründung verlangt. Ebenso kann auf die Begründung verzichtet werden, wenn dem Beteiligten die Entscheidungsgründe bereits aus dem Verfahren bekannt sind oder wenn er sie kennen müsste oder wenn bereits eine begründete provisorische Verfügung erlassen wurde (vgl. Jürg Stadelwieser, a.a.O., S. 187f.).

Vorliegend wurde das Begehren der Pflichten abgewiesen, weshalb auf eine Begründung gerade nicht verzichtet werden kann.

e) Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller (selbständiger) Natur. Das bedeutet, dass eine Rechtsmittelinstanz die eine Verletzung des Anspruchs feststellt, den angefochtenen Hoheitsakt aufheben muss ohne Rücksicht darauf, ob die Anhörung für den Ausgang des Verfahrens relevant ist, d.h. die Behörde zu einer Änderung des Entscheides veranlassen wird oder nicht. Die Rechtsprechung nimmt überwiegend an, der Mangel der Gehörsverweigerung werde „geheilt“, wenn die unterlassene Anhörung, Akteneinsicht oder Begründung im Rechtsmittelverfahren nachgeholt wird, das eine Prüfung im gleichen Umfang wie durch die Vorinstanz erlaubt; eine Rückweisung der Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs würde, so wird argumentiert, bloss zu einem formalistischen Leerlauf und einer unnötigen Verlängerung des Verfahrens führen. Grundsätzlich lässt das Bundesgericht die „Heilung“ allerdings nur zu, wenn die Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht besonders schwer wiegt; die „Heilung“ des Mangels soll die Ausnahme bleiben (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 1709ff.).

f) Es ist unbestritten, dass die Steuerverwaltung in ihrem Einsprache-Entscheid die Gründe für ihre ablehnende Haltung hätte ausführlicher darlegen, wie auch die Vorbringen des Rekurrenten hätte würdigen müssen und dass aus dieser mangelhaften Begründung folgend, das rechtliche Gehör klarerweise verletzt ist. Dass der Vertreter dennoch in der Lage war eine ausführliche Rekurschrift einzureichen und sich gegen den Einsprache-Entscheid zur Wehr zu

setzen, ist seinen Fachkenntnissen zuzuschreiben. Ob dies einem Laien ebenso gelungen wäre, ist hingegen zu bezweifeln. Dennoch hätte eine Aufhebung des Einsprache-Entscheides unter gleichzeitiger Rückweisung an die Einsprachebehörde zur ausführlichen Begründung gemäss Bundesgericht einen formalistischen Leerlauf und eine unnötige Verlängerung des Verfahrens zur Folge. Der Vertreter konnte Einsicht in die Akten nehmen und sich an der Verhandlung des Steuergerichts mehrfach ausführlich äussern. Die Steuerverwaltung hat in ihrer Vernehmlassung zum Rekurs, welche dem Rekurrenten zur Kenntnis gebracht wurde, ausführlich Stellung genommen. Hieraus ist zumindest im Nachgang zum Einsprache-Verfahren erkennbar geworden, auf welche sachlichen Gründe sich die Verwaltung stützt. Es ist aufgrund dieser Ausführungen festzustellen, dass im Laufe des Verfahrens vor Steuergericht die Verletzung des rechtlichen Gehörs geheilt worden ist, weshalb im Folgenden auf die materiellen Begehren des Rekurrenten einzugehen sein wird.

3. a) Natürliche Personen sind gemäss Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 sowie § 4 Abs. 1 StG kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben.

Natürliche und juristische Personen sowie ausländische Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit sind nach § 6 Abs. 1 lit. a-c StG, unter Vorbehalt von § 6bis Absatz 4 bzw. § 6ter Absatz 4, 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 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.

b) Die Pflichtigen haben Wohnsitz in J. und damit das Hauptsteuerdomizil unbestrittenermassen im Kanton Basel-Landschaft. Bis und mit dem Jahr 2009 wurden die Einkünfte aus der im Kanton D. registrierten Einzelfirma des Pflichtigen „F.“ auch dort besteuert. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft beansprucht nun in Absprache mit dem Kanton D. erstmals die alleinige Steuerpflicht für sich und hat für das Jahr 2010 auch das Einkom-

men aus der Einzelfirma veranlagt. Gemäss einer Aktennotiz der Steuerverwaltung sei der Verdacht aufgekommen, dass die „F.“ ihren Geschäftssitz nicht tatsächlich in E., sondern im Kanton Basel-Landschaft habe, weshalb man sich mit der Steuerverwaltung des Kantons D. darauf geeinigt habe, den Gewinn aus der Einzelfirma vollständig dem Kanton Basel-Landschaft zuzuweisen.

c) Grundsätzlich ist die Steuerverwaltung dazu berechtigt eine Veranlagung jährlich einer genauen Überprüfung zu unterziehen und diese entsprechend den Gegebenheiten anzupassen und zu ändern. Diesbezüglich besteht kein Anspruch auf Treu und Glauben. Dass die Steuerverwaltung diese Überprüfung dem Pflichtigen erst anlässlich der Veranlagung kundtut mag erstaunen, ändert daran aber nichts. Die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen entfalten zudem grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet. Die späteren Veranlagungen sind daher jederzeit einer erneuten umfassenden Überprüfung zugänglich (vgl. Der Steuerentscheid [StE] 2003 B 72.14.2 Nr. 31 E. 4.2; vgl. auch BStPra, Bd. XVI, S. 468; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 20. November 2009, 510 09 36, E 6, [StGE] 510 12 81 vom 1. März 2013 www.bl.ch/steuergericht).

d) Das Nebensteuerdomizil des Geschäftsorts mit ständigen Einrichtungen begründet gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts ein Spezialsteuerdomizil, wenn die Beteiligung am Geschäft zum Privatvermögen des Inhabers gehört. Ein Teil des Vermögens und des Einkommens des Teilhabers ist deshalb dort steuerbar. Beim Spezialsteuerdomizil wird dabei - im Gegensatz zum sekundären Steuerdomizil, bei dem eine proportionale Ausscheidung erfolgt - das Vermögen und Einkommen dem Spezialsteuerdomizil grundsätzlich objektmässig zugewiesen (vgl. Daniel de Vries Reilingh, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (Hrsg.) Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 10 N 1; ASA 57 582 E. 4).

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, und das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen sind nach der Rechtsprechung am Geschäftsort zu versteuern. Eine Niederlassung ausserhalb des Wohnsitzkantons kann allerdings nicht schon aufgrund einer bloss formalen

Erklärung (z.B. durch einen Handelsregistereintrag, einen Briefkasten oder gar ein Postfach) angenommen werden. Vielmehr muss sich die dortige Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen entfalten, welche aber nicht im Eigentum des Inhabers zu stehen haben. Eine Geschäftsniederlassung wird verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint. Dann sind Berufseinkommen und Erwerbsvermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar.

Wird ein solches Spezialsteuerdomizil geltend gemacht, so fordert die Praxis weiter, dass sich die Erwerbstätigkeit hauptsächlich am Geschäftsort abspielt. Bei Tätigkeiten, die ihrer Natur nach nicht überwiegend von an sich vorhandenen ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht werden, sondern dezentral bei diversen Kunden bzw. Abnehmern, kann es nicht darauf ankommen, wo diese wohnhaft sind. Es genügt, dass die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden.

Das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes ist im Übrigen vom sekundären Steuerdomizil der Betriebsstätte zu unterscheiden. Eine solche setzt ständige körperlichen Anlagen oder Einrichtungen an einem Ort voraus, wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht. Während also bei der Betriebsstätte quantitative (und qualitative) Überlegungen anzustellen sind, geht es beim Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes darum, wo sich der Mittelpunkt eines geschäftlichen Betriebes befindet. Nur wenn kein solcher zu lokalisieren ist, sind Erwerbseinkommen und -vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar (vgl. StE 2009 A 24.24.41 Nr. 3 E. 2.2; Daniel de Vries Reilingh, a.a.O., § 10 N 2ff.).

4. a) Im Folgenden wird daher zu untersuchen sein, ob die Argumente des Vertreters für oder gegen eine Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft sprechen.

Letzterer bringt vor, der Pflichtige betreibe seit 12 Jahren ein Beratungsgeschäft in Form einer Einzelfirma unter dem Namen „F.“. Diese sei bereits im Jahre 2001 im Kanton D. mit Geschäftssitz in der Stadt E. registriert worden. Bis im Jahre 2009 seien die Einkünfte der Einzelfirma im Kanton D. besteuert worden. Die „F.“ verfüge gemäss Vereinbarung mit der H. AG seit dem 1. August 2001 über eigene Geschäftsräumlichkeiten an der G.-strasse in E., was durch den Handelsregisterauszug der Einzelfirma bestätigt werde. Danach stehe der „F.“ ein eigenes Büro inkl. der dazu gehörenden Geschäfts-Infrastruktur ganzjährig zur Verfügung, was seit 2001 vollumfänglich für geschäftliche Zwecke genutzt werde. Die Wortwahl gelegentliche

Nutzung eines Sitzungszimmers beziehe sich darauf, dass sich der Inhaber geschäftsbedingt mehrheitlich am Sitze seiner Kunden aufhalte und nicht dauernd auf ein zusätzliches Sitzungszimmer in den eigenen Büroräumlichkeiten in E. angewiesen sei. Den Kontoauszügen 440900 Miete betr. die Jahre 2010 und 2011 könne entnommen werden, dass die monatlichen Mietzinszahlungen in den jeweiligen Geschäftsabschlüssen verbucht worden seien. Aus der Liste der Key-Kunden sei ersichtlich, dass sich die massgebenden Geschäftssitze der wichtigsten Kunden unter anderem in Zürich, Luzern, Chur und Bern befinden würden. Geschäftsstrategisch mache es Sinn sämtliche Tätigkeiten der Einzelfirma über einen zentral gelegenen Geschäftssitz in der Stadt E. auszuführen. Die Einzelfirma verfüge zudem seit August 2001 über einen Festnetzanschluss. Hinsichtlich der Beweislast führte der Vertreter aus, liege es am Kanton Basel-Landschaft darzulegen, dass das zuvor anerkannte Spezialsteuerdomizil neu als blosses, sogenanntes „Scheindomizil“ anzusehen sei. Die objektiv feststehenden Fakten (Handelsregistereintrag, ständige körperliche Anlage und Einrichtung) würden zugunsten des Vorliegens eines Spezialsteuerdomizils im Kanton D. sprechen. Es dränge sich durch diese Umstände umso weniger auf, die Folgen der Beweislosigkeit dem Rekurrenten aufzubürden.

b) Die Beweislastverteilung ist eine Rechtsfrage. Die gerichtliche Beweiswürdigung, selbst wenn sie auf Indizien beruht, und die sich daraus ergebenden tatsächlichen Schlussfolgerungen sind hingegen Tatfragen. Nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen. Demgegenüber ist die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet. Die subjektive Steuerpflicht einer Person ist eine steuerbegründende Tatsache, sodass der Beweis dafür der Steuerbehörde obliegt. Entsprechend dem System der gemischten Veranlagung ist die steuerpflichtige Person dabei mitwirkungspflichtig. Der steuerpflichtigen Person kann aber der Beweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt. Diese ursprünglich für das internationale Verhältnis aufgestellte Regel ist auch im interkantonalen Verhältnis massgebend. Die Regel kann gleichermassen herangezogen werden, wenn der Ort des Hauptsteuerdomizils oder ein Nebensteuerdomizil (sekundäres Steuerdomizil oder Spezialsteuerdomizil) fraglich ist. Dies gilt unabhängig davon, ob ein solches neu begründet oder ein bisheriges aufgehoben wird (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 2C_92/2012I vom 17. August 2012, E. 4.3 mit weiteren Hinweisen).

c) Anlässlich der Verhandlung des Steuergerichts bringt der Vertreter zudem vor, der Pflichtige sei Informatikingenieur. Die notwendigen Daten und Arbeitsunterlagen habe er auf einem Stick. Es sei nicht zwingend, dass er sich in E. aufhalte. Der Pflichtige habe aber in den zehn Jahren Fr. 50'000.-- Miete für die Büroräumlichkeiten bezahlt. Für ein Briefkastendomizil werde lediglich Fr. 150.-- monatlich berechnet. Die Raummiete koste mit Fr. 400.-- bis 500.-- wesentlich mehr. Seine renommierte Kundschaft empfangen er aus Diskretionsgründen in diesen Räumen. Der Pflichtige lege Wert auf die Trennung von Geschäft und Privat, worin ein weiterer Grund für die Anmietung separater Büroräumlichkeiten liege. Auf die Frage, wie gross die Bedeutung des Büros in E. sei, antwortete der Vertreter, der Pflichtige nutze dieses zu administrativen Zwecken, zur sicheren Lagerung von Kundendaten und zum Empfang von Kunden, wobei dies in der heutigen Zeit eher weniger geworden sei. Die sich in den Akten befindlichen Unterlagen bezüglich einer weiteren Festnetznummer betreffen gemäss Vertreter das Ferienhaus in K.. Möglicherweise arbeite der Pflichtige auch von dort aus.

d) Für ein Domizil der „F.“ im Kanton D. sprechen, die Eintragung im Handelsregister, das Vorhandensein von Büroräumlichkeiten mit entsprechender Infrastruktur, der Festnetzanschluss und auch die jahrelange Akzeptanz der Steuerverwaltung, woraus aber aufgrund obiger Ausführungen kein Vertrauensschutz ableitbar ist, da eine durch die Überprüfung der Sachlage festgestellte Veränderung zwingend zu einer Anpassung der Besteuerung an die tatsächlichen Gegebenheiten zu führen hat.

Die Argumente, welche gegen die Annahme des Geschäftsdomizils im Kanton D. sprechen sind, wie im Folgenden festzustellen sein wird, weitaus zahlreicher. Es ist nicht auszuschliessen, dass anfänglich nach der Gründung der „F.“ es aus den vorgebrachten Gründen seine Berechtigung hatte, die Einzelfirma von E. aus zu leiten. Zwischenzeitlich hat sich hingegen seit der Gründung der Einzelfirma die Informatik insoweit verändert, als dass heute praktisch davon auszugehen ist, dass Anbieter von Informatikdienstleistungen Zugriff auf sämtliche Daten über einen externen Server via Internet haben können und dies auch müssen, sodass ein fixer Arbeitsort nicht mehr notwendig ist. Zudem arbeitet der Rekurrent vornehmlich bei seinen Kunden, worauf es zunächst zwar nicht ankommen kann soweit die Leitung der Firma vom Geschäftsdomizil aus erfolgt. Im Umkehrschluss ist hingegen auch nicht ersichtlich, dass sich der Arbeitsort und damit der Geschäftssitz in E. befinden muss, wenn sich das Hauptsteuerdomizil unbestrittenermassen im Kanton Basel-Landschaft befindet. Der Einwand, man favorisiere

eine Trennung von Arbeit und Privatleben ist nicht zu beanstanden. Es lässt die Waagschale dennoch nicht zum Kanton D. kippen. Gegen die Annahme, das Domizil der „F.“ sei im Kanton D. spricht denn auch, dass der Telefonanschluss wenig genutzt wird und die Anrufe weitergeleitet werden. Ebenso verhält es sich mit der Weiterleitung der Post und der Korrespondenzen per Fax. Denn würde der Pflichtige ein bis zweimal wöchentlich in E. verweilen, wäre die Weiterleitung der Post nicht nötig. Auch die Höhe der monatlichen Entschädigung für die Büroräumlichkeiten und die Nutzung der Infrastruktur sowie die tägliche Weiterleitung der Post spricht nur für eine höchstens gelegentliche oder eher seltene Nutzung der Büroräumlichkeiten in E.. Der Nachweis, dass die Einzelfirma von E. aus geleitet wird, ist demzufolge nicht erbracht worden. Vielmehr wird der Pflichtige bereits aufgrund seiner Tätigkeit die strategischen und operativen Entscheide losgelöst vom Büro in E. treffen und dies allenfalls von wechselnden Orten aus tun, beispielsweise während seiner Fahrten zur Kundschaft, bei der Kundschaft selbst, oder an seinem Wohnort. Damit ist freilich nicht die Notwendigkeit von Büroräumlichkeiten generell in Abrede gestellt. Einzig die Notwendigkeit das Büro und damit den Sitz der „F.“ dem Kanton D. zuzuschreiben, entspricht den heutigen Gegebenheiten nicht mehr und ist demnach zu korrigieren.

Aufgrund all dieser Erwägungen erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist demnach abzuweisen.

5. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'000.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]) und es ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Den Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'000.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
 3. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.
 4. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde J. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler