

BGer 2C 588/2021 vom 2. Juni 2022

Bundesgericht, 2022-06-02, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_588_2021

FR: TF 2C 588/2021 du 2 juin 2022

IT: TF 2C 588/2021 del 2 giugno 2022

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Stadt und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2016 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Dagegen steht die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten offen (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 BGG i.V.m. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

E. 1.2

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann bei Beschwerden wegen interkantonaler Doppelbesteuerung auch eine allenfalls bereits rechtskräftige Veranlagung eines anderen Kantons für dieselbe Steuerperiode mitangefochten werden, obwohl es sich dabei nicht um ein letztinstanzliches Urteil im Sinne von Art. 86 BGG handelt. Der Instanzenzug muss nur in einem Kanton durchlaufen werden (BGE 139 II 373 E. 1.7 ; 133 I 300 E. 2.4 ; 133 I 308 E. 2.4; BGE 147 I 325 [nicht publizierte E. 1.2]; Urteil 2C_952/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 2.3).

E. 1.2.1

Die Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 22. November 2018 (welche weder durch den auf Nichteintreten lautenden Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2019 noch durch das Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 25. September 2020, mit welchem dieser Nichteintretensentscheid bestätigt wurde, ersetzt wurde) gilt deshalb als mitangefochten.

E. 1.2.2

Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit die Beschwerdeführer damit die Aufhebung des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 13. Dezember 2019 und des Urteils des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 25. September 2020 verlangen. Diese Entscheide, in denen nicht die Steuerpflicht infolge Bestehens einer Betriebsstätte im Kanton Basel-Landschaft thematisiert, sondern auf eine Einsprache wegen Verspätung nicht eingetreten bzw. dieser Nichteintretensentscheid durch das Steuer- und Enteignungsgericht bestätigt wurde, sind in Rechtskraft erwachsen und einer Anfechtung mittels Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht (mehr) zugänglich.

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.1 ; 142 I 155 E. 4.4.5) und verfügt es über volle Kognition (Art. 95 BGG ; BGE 141 V 234 E. 2). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten prüft das Bundesgericht nur, wenn eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil nach Art. 105 Abs. 1 BGG den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat. Die vorinstanzlichen Feststellungen können gemäss Art. 105 Abs. 2 BGG nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, das heisst willkürlich ermittelt worden sind (BGE 140 III 115 E. 2; 137 II 353 E. 5.1) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.2 ; 142 I 135 E. 1.6). Die beschwerdeführende Partei hat substantiiert darzulegen, inwiefern der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt im Lichte der vorstehenden Regeln zu ergänzen ist; wird sie dieser Anforderung nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1).

E. 3

Die Beschwerdeführer wenden sich mit mehreren Vorbringen gegen die vollständige Inanspruchnahme der Steuerhoheit durch den Kanton Basel-Stadt ab der Steuerperiode 2016, nachdem dieser Kanton ab dem 1. Januar 1999 und "bei gleichbleibenden Verhältnissen bis auf weiteres" eine Steuerteilung zwischen den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft mit Bezug auf die Einkünfte des Beschwerdeführers aus dessen Anwaltstätigkeit im Verhältnis 2/3 (Basel-Stadt) zu 1/3 (Basel-Landschaft) zugestanden hatte.

E. 3.1

Diese Vorbringen sind vor dem Hintergrund der folgenden Rechtsprechung des Bundesgerichts zu beurteilen:

E. 3.1.1

Nach ständiger Praxis kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; der Rechtskraft ist nur das Dispositiv einer Verfügung zugänglich, nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung beruht, können in einer späteren Periode jederzeit abweichend beurteilt werden (BGE 143 II 674 E. 3.1 ; 140 I 114 E. 2.4.3; Urteile 2C_719/2021 vom 7. Dezember 2021 E. 4.3; 2C_939/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.3.3; 2C_551/2018 vom 11. Juni 2019 E. 2.2.5).

E. 3.1.2

Die für die Bestimmung des Steuerwohnsitzes konstituierenden Sachverhaltselemente sind von den Behörden von Amtes wegen abzuklären (Untersuchungsgrundsatz, vgl. BGE 138 II 300 E. 3.4). Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber (Art. 42 Abs. 1 StHG). Wird eine unbeschränkte Steuerpflicht bestritten, so besteht bei jedenfalls vorhandener beschränkter Steuerpflicht zwar kein Anspruch auf einen eigentlichen Steuerdomizilentscheid, da es nur um den Umfang der Steuerpflicht geht (Urteil 2C_799/2017 vom 18. September 2018 E. 4.1). Was die Mitwirkung betreffend die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht betrifft, so erstreckt sich die Mitwirkungspflicht jedenfalls auf die dafür relevanten Tatsachen und Indizien, über die der Steuerpflichtige Auskünfte zu erteilen hat (vgl. Urteile 2C_323/2021 vom 8. März 2022 E. 2.4 einl.; 2C_211/2021/ 2C_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.1.1 mit Hinweisen).

E. 3.1.3

In Bezug auf die Beweislast gilt grundsätzlich, dass es den Behörden obliegt, die subjektive Steuerpflicht als steuerbegründende Tatsache darzutun. Der steuerpflichtigen Person kann allerdings der Gegenbeweis 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 (Urteile 2C_323/2021 vom 8. März 2022 E. 2.4.1; 2C_533/2018 vom 30. Oktober 2019 E. 2.5 und 2.5.1; 2C_565/2016 vom 21. Dezember 2016 E. 2.3).

E. 3.1.4

Wenn allerdings der frühere Wohnsitzkanton für ein paar Jahre anerkennt, dass sich das Hauptsteuerdomizil in einem anderen Kanton befand, so kann er zwar auf eine neue Steuerperiode hin die Besteuerungshoheit wieder in Anspruch nehmen, hat aber gemäss der genannten Grundregel eine massgeblich veränderte Faktenlage zu seinen Gunsten nachzuweisen. Gelingt ihm dies nicht, bleibt es bei der vorherigen Domizilzuordnung. Das gilt jedenfalls dann, wenn die steuerpflichtige Person ihren Mitwirkungspflichten im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist (Urteile 2C_323/2021 vom 8. März 2022 E. 2.4.2; 2C_911/2018 vom 17. März 2020 E. 4.2; 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.4; 2C_533/2018 vom 30. Oktober 2019 E. 2.5.2; 2C_827/2008 vom 16. Juni 2009 E. 4.1; je m.w.H.).

E. 3.2

Die Beschwerdeführer werfen dem Appellationsgericht zuerst vor, der Inanspruchnahme der vollumfänglichen Besteuerungskompetenz durch den Kanton Basel-Stadt eine offensichtlich unzutreffende Sachverhaltsermittlung zugrunde gelegt zu haben.

E. 3.2.1

Sie führen zunächst aus, die Vorinstanz sei davon ausgegangen, dass sich die Verhältnisse des Beschwerdeführers offensichtlich geändert hätten, und habe vor allem deshalb das (weitere) Bestehen einer Betriebsstätte in U._____ verneint; das sei so nicht zutreffend, insbesondere beinhalte die Tätigkeit, welche der Beschwerdeführer an seiner Privatadresse in U._____ ausführe, keine nennenswerten Klientenkontakte, sondern bestehe vorwiegend in aufwändigem Aktenstudium und im Verfassen umfangreicher Eingaben und Rechtsschriften; er nutze die Räumlichkeiten in seinem Eigenheim, um an diesen aktenreichen Fällen ungestört arbeiten und sich räumlich ausbreiten zu können; diese zentralen Aspekte seiner Tätigkeit habe die Vorinstanz vollkommen unberücksichtigt

gelassen und damit den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt.

E. 3.2.2

Dieses Vorbringen genügt jedoch nicht den Anforderungen, die für die Rüge einer offensichtlich unrichtigen oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruhenden Sachverhaltsfeststellung gelten (vgl. oben E. 2.2), denn die Beschwerdeführer stellen dem angefochtenen Urteil nur ihre eigene Sicht der Dinge gegenüber. Darüber hinaus ist nicht ersichtlich, inwiefern die vorinstanzliche Sachverhaltsermittlung geradezu willkürlich sein sollte. Das Appellationsgericht hat zwar hervorgehoben, dass sich die Verhältnisse beim Beschwerdeführer geändert hätten. Diese Feststellung bezieht sich indessen nicht auf Art und Umfang der durch den Beschwerdeführer gemäss eigener Darstellung in seiner Privatliegenschaft ausgeübten beruflichen Tätigkeit, sondern darauf, dass die familiären Verhältnisse - die Beschwerdeführer haben Kinder, die 2000 noch klein und damit betreuungsbedürftig waren - sich inzwischen verändert hätten. Diesen Umstand hat die Vorinstanz indessen nicht als wesentlich für die Verneinung einer Betriebsstätte in U._____ eingestuft. Als entscheidend hat sie vielmehr angesehen, dass der Beschwerdeführer auch auf eine entsprechende Aufforderung der Steuerverwaltung zur Einreichung von Belegen für die fortbestehende geschäftliche Erreichbarkeit in U._____ hin die von ihm geforderten Belege nicht beigebracht, sondern sogar darauf verzichtet habe, weitere Unterlagen einzureichen. Gestützt auf diese Feststellung wird im angefochtenen Urteil gefolgert, dass damit "diese Tatsachen für das Verwaltungsgericht als anerkannt" gälten (vgl. dort E. 2.5). Darin liegt jedenfalls keine unhaltbare Sachverhaltsfeststellung, da die Vorinstanz nicht die Art der behaupteten Tätigkeit in der Privatliegenschaft in U._____ unberücksichtigt gelassen, sondern zulasten der Beschwerdeführer angenommen hat, dass kein Nachweis für eine solche Tätigkeit geleistet worden sei.

E. 3.3

Eine andere Frage ist, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Steuerverwaltung Basel-Stadt den Beschwerdeführern die subjektive Beweisführungslast und die objektive Beweislast für die tatsächlichen Umstände auferlegen durfte, welche (erst) die Annahme des Vorliegens einer Betriebsstätte in U._____ würden rechtfertigen können.

E. 3.3.1

Die Beschwerdeführer sind der Auffassung, die Steuerverwaltung hätte ihnen den Nachweis für das Weiterbestehen einer Betriebsstätte in U._____ nicht auferlegen dürfen. Die angebliche Veränderung in den relevanten tatsächlichen Verhältnissen werde nicht einmal begründet. Mangels einer solchen Veränderung liege die Beweislast bei der Steuerverwaltung Basel-Stadt.

E. 3.3.2

Schon im Jahr 2000 bildete die Frage, ob die Anwaltspraxis des Beschwerdeführers in Basel-Stadt über eine Betriebsstätte in dessen Privatliegenschaft in U._____ verfügte, Gegenstand des Veranlagungsverfahrens. Es fanden diesbezüglich Besprechungen bzw. Verhandlungen zwischen den Beschwerdeführern und der Steuerverwaltung Basel-Stadt statt, aufgrund derer die Steuerverwaltung Basel-Stadt am 25. Oktober 2000 - offenbar gestützt auf die Sachdarstellung des Beschwerdeführers und, wie die Beschwerdeführer selbst einräumen, ohne weitere eigene Abklärungen vorgenommen zu haben - "ab Januar 1999 und bei gleichbleibenden Verhältnissen bis auf weiteres" eine Betriebsstätte in

U._____ anerkannte.

E. 3.3.3

Darin liegt der entscheidende Unterschied gegenüber den Fällen, in denen die oben in E. 3.1.4 dargestellte Rechtsprechung zur Wiederinanspruchnahme einer zuvor einem anderen Kanton überlassenen Besteuerungskompetenz anzuwenden ist. Auch vorliegend haben die Steuerbehörden des Kantons Basel-Stadt zwar eine Betriebsstätte im Kanton Basel-Landschaft und die damit verbundene Steuerteilung ab dem Jahr 1999 hingenommen, ohne zuvor besondere Abklärungen vorgenommen zu haben. Im Gegensatz zu den Anwendungsfällen der besagten Rechtsprechung stand hier jedoch die ab der Steuerperiode 1999 gültige Zusage, eine Betriebsstätte in U._____ zu akzeptieren, unter dem Vorbehalt gleichbleibender Verhältnisse und erfolgte vor allem nur "bis auf weiteres". Unter solchen Umständen ist nicht zu beanstanden, wenn die Steuerverwaltung Basel-Stadt mehr als 15 Jahre nach dem Schreiben vom 25. September 2000 das Bestehen einer Betriebsstätte in U._____ wiederum in Frage stellte bzw. die Beschwerdeführer aufforderte, Unterlagen und Belege beizubringen. Damit versties die Steuerverwaltung Basel-Stadt nicht gegen Treu und Glauben; ebenso wenig rechtfertigte sich, wie die Beschwerdeführer geltend machen, eine Umkehr der Beweislast, indem die Steuerverwaltung das Fehlen der Voraussetzungen für eine Betriebsstätte hätte nachweisen bzw. es mangels eines solchen Nachweises bei der bisherigen Steuerteilung hätte belassen müssen. Die Beschwerdeführer leiten aus dem Vorliegen der Betriebsstätte die Zuweisung eines Teils ihrer Einkünfte an den Kanton Basel-Landschaft ab, in dem entsprechende Einkünfte einkommenssteuerlich weniger stark belastet werden als in Basel-Stadt. Folgerichtig traf sie mit Bezug auf Tatsachen, welche auf das Bestehen einer Betriebsstätte in U._____ schliessen liessen, eine Mitwirkungspflicht. Weiter trugen sie nach der Normentheorie (BGE 144 II 427 E. 8.3.1; Urteil 2C_41/2021 vom 5. August 2021 E. 6.1.2, je m.H.) für das Vorliegen dieser für sie im Ergebnis steuermindernden Tatsachen die objektive Beweislast.

E. 3.4

Den Beschwerdeführern kann auch dort nicht gefolgt werden, wo sie vorbringen, sie hätten nicht damit rechnen müssen, dass sie plötzlich dazu angehalten würden, Unterlagen beibringen zu müssen, um die gleichbleibenden Verhältnisse zu belegen.

E. 3.4.1

Sie machen geltend, die Steuerverwaltung habe 2017 plötzlich rückwirkend Nachweise für das Bestehen einer Betriebsstätte, insbesondere Telefonanrufdetails und Jahreskontoauszüge, verlangt. Von einer Rückwirkung kann hier jedoch keine Rede sein. Die Steuerverwaltung teilte den Beschwerdeführern vielmehr mit, dass für die noch nicht veranlagten Steuerperioden 2014 und 2015 wie bis anhin, d.h. unter Ausscheidung eines Teils des im Anwaltsbüro des Beschwerdeführers erwirtschafteten Einkommens in den Kanton Basel-Landschaft als Betriebsstättekanton, verfahren werde. Erst ab der Steuerperiode 2016 anerkannte die Steuerverwaltung Basel-Stadt keine Betriebsstätte in U._____ mehr. Auch von einem Verstoss gegen Treu und Glauben kann in diesem Zusammenhang umso weniger gesprochen werden, als die Verständigung aus dem Jahr 2000 keine "Vorwarnpflicht" der Steuerverwaltung zu begründen vermochte, d.h. eine Pflicht, eine allfällige erneute Prüfung der tatsächlichen Grundlagen für eine Betriebsstätte in U._____ noch weit vor Vornahme der Veranlagung 2017 anzukündigen, damit der

Beschwerdeführer während des laufenden Geschäftsjahrs 2016 die in U. _____ abgewickelten Geschäftstätigkeiten möglichst umfassend hätte dokumentieren können.

E. 3.4.2

Eine Unmöglichkeit, die geforderten Belege beizubringen, ist unter den hier gegebenen Umständen ebenfalls nicht ersichtlich. Unbestritten setzte die behauptete berufliche Tätigkeit in U. _____ das Vorhandensein einer erheblichen Infrastruktur in der Privatliegenschaft (Büroeinrichtung, EDV-Einrichtung, Verfügbarkeit aktueller juristischer Literatur usw.) voraus. Nur schon deshalb hätten die Beschwerdeführer durchaus die Möglichkeit gehabt, geeignete Beweismittel für das Weiterbestehen einer Betriebsstätte in U. _____ anzubieten. Wenn sie dies nicht getan bzw. nicht einmal versucht haben, so haben sie sich die Folgen ihres Verhaltens, nämlich den aufgrund der resultierenden Beweislosigkeit zu ihren Lasten gefällten Beweislastentscheid selbst zuzuschreiben.

E. 4.1

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde mit Bezug auf das Urteil der Vorinstanz, welches allein den Kanton Basel-Stadt betrifft, als unbegründet und ist daher insoweit abzuweisen. Dagegen ist die Beschwerde mit Bezug auf den Kanton Basel-Landschaft gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. oben E. 1.2.2). Die Veranlagungsverfügung des Kantons Basel-Landschaft für die Staatssteuer der Steuerperiode 2016 vom 22. November 2018 ist aufzuheben, da insoweit ein Verstoß gegen Art. 127 Abs. 3 BV vorliegt. Die Angelegenheit ist zur Vornahme einer neuen Veranlagung für das Steuerjahr 2016 - unter Ausklammerung des Einkommens des Beschwerdeführers aus seiner selbständigen Erwerbsarbeit als Rechtsanwalt bzw. unter blosser Berücksichtigung dieser Einkünfte bei der Bestimmung des Steuersatzes - sowie zur Rückerstattung der zu viel bezogenen Steuern an die Steuerverwaltung Basel-Landschaft zurückzuweisen.

E. 4.2

Da die Beschwerdeführer gegenüber dem Kanton Basel-Stadt unterliegen, jedoch gegenüber dem Kanton Basel-Landschaft obsiegen, soweit auf ihre Beschwerde eingetreten werden kann, rechtfertigt es sich, ihnen (unter solidarischer Haftbarkeit zwischen den Ehepartnern) die Hälfte der Gerichtskosten aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG ; vgl. Urteile 2C_323/2021 vom 8. März 2022 E. 4.2; 2C_153/2021 vom 25. August 2021 E. 6.2). Die andere Hälfte trägt der Kanton Basel-Landschaft, da er Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 4 BGG). Dem Kanton Basel-Stadt als obsiegender Partei steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG). Der Kanton Basel-Landschaft ist dagegen zu verpflichten, den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen (vgl. Art. 65 f. u. 68 BGG).

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