

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.234 vom 16. Juni 2017**

BS Appellationsgericht, 2017-06-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2020.234](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2020.234)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.234 du 16 juin 2017

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.234 del 16 giugno 2017

## **Erwägungen**

### **E. 1**

VRPG). Dies trifft auf die Rekurrierenden als Adressaten des angefochtenen Entscheides zu. Der Rekurs wurde rechtzeitig eingereicht und begründet (§ 171 Abs. 2 in Verbindung mit § 164 Abs. 2 StG), weshalb darauf einzutreten ist.

1.3Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (siehe § 171 StG). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat.

1.4Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK, SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5; vgl. auch BGer 2C\_114/2017 vom 14. Februar 2018 E. 2.2, mit Hinweisen).

### **E. 2**

2.1Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens bildet die Frage, ob die Rekurrierenden für das Steuerjahr 2016 bezüglich der selbständigen Erwerbstätigkeit des Ehemanns in [...] und damit aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit vollumfänglich der Steuerhoheit des Kantons Basel-Stadt zu unterstellen sind oder ob aufgrund der Geschäftseinrichtung des Rekurrenten an seinem privaten Wohnsitz in [...] weiterhin eine Steuerteilung zwischen den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft im Verhältnis von zwei Dritteln zu einem Drittel zu erfolgen hat.

2.2Diesbezüglich legt die Vorinstanz in rechtlicher Hinsicht zunächst zutreffend dar, dass natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in einem Kanton aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten, Grundstücke besitzen, nutzen, vermitteln oder damit handeln (Art. 4 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes [StHG, SR 642.14]). Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird (§ 2 Abs. 1 der Steuerverordnung [StV, SG 640.110]).

Diese Steuerpflicht des Rekurrenten aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Basel-Stadt ist unbestritten, betreibt der Rekurrent doch in [...] an der [...] sein Advokaturbüro. Strittig ist dagegen, ob der Rekurrent auch im Kanton Basel-Landschaft

eine Betriebsstätte unterhält. Wie die Vorinstanz diesbezüglich ebenfalls zutreffend ausführt, liegt eine Betriebsstätte gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor, wenn an einem Ort in einer ständigen körperlichen Anlage oder Einrichtung ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs eines Unternehmens vollzogen wird (vgl. BGer 2P.249/2006 vom 29. Januar 2007 E. 3.1; dazu auch Oesterhelt/Schreiber, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 21 N 18 ff., mit weiteren Hinweisen sowie Oesterhelt/Seiler, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, a.a.O., Art. 4 N 14).

2.3 Die Vorinstanz erwog in tatsächlicher Hinsicht, die Steuerverwaltung habe den Rekurrierenden mit E-Mail vom 20. Juli 2017 zugesichert, dass der Aufwand für das Arbeitszimmer des Rekurrenten in der Privatliegenschaft in [...] weiterhin gewährt werde, wodurch die Voraussetzung einer ständigen und festen Geschäftseinrichtung erfüllt sei. Weiter habe die Steuerverwaltung mit Rückfrage zur Steuererklärung für das Jahr 2014 am 23. Mai 2017 Anrufrdetails für die Telefonnummern der Anschlüsse in [...] verlangt, und auf deren Edition hätten die Rekurrierenden verzichtet. Es sei daher davon auszugehen, dass keine geschäftlichen Telefonate über den Anschluss in [...] getätigt worden seien und damit auch keine qualitative und quantitative Geschäftstätigkeit in [...] vorliege. Gemäss einer Notiz des Veranlagungssachbearbeiters seien die Rekurrierenden denn auch mit der Aufhebung der Betriebsstätte in [...] ab der Steuerperiode 2016 einverstanden gewesen (vgl. angefochtener Entscheid, E. 4.c).

2.4 Die Rekurrierenden sind demgegenüber der Ansicht, dass die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission zu Unrecht davon ausgegangen seien, in [...] liege keine Betriebsstätte vor (vgl. dazu Rekurs, Rz. 12). Zur Begründung dieser Auffassung machen sie einzig geltend, dass sich die Verhältnisse seit der mit Schreiben vom 25. Oktober 2000 mit der Steuerverwaltung getroffenen Vereinbarung (act. 3/5) nicht geändert hätten.

2.5 Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Im vorstehend genannten Schreiben wurde zwar ausgeführt, dass die interkantonale Steuerauscheidung bezüglich des Einkommens des Rekurrenten aus seinem Advokaturbüro im Verhältnis von zwei Dritteln für den Kanton Basel-Stadt und einem Drittel für den Kanton Basel-Landschaft erfolgt sei. Dies geschah jedoch unter der Voraussetzung der «gleichbleibenden Verhältnisse bis auf Weiteres» sowie «in Anbetracht der Gesamtumstände», dass der Rekurrent damals an seinem «Wohnort in [...] einen entsprechenden Arbeitsraum eingerichtet hat, wo er ebenfalls telefonisch und per Fax erreichbar ist» und sich «zusammen mit seiner Gattin am Wohnort teilweise auch der Betreuung seiner noch kleinen Kinder» widmet. Abgesehen von der zeitlich bedingten offensichtlichen Veränderung der genannten familiären Umstände bestreiten die Rekurrenten jedoch in ihrem Rekurs nicht, dass sie die am 23. Mai 2017 seitens der Steuerverwaltung eingeforderten Belege für die fortbestehende geschäftliche Erreichbarkeit am Wohnsitz in [...] nicht geliefert und gemäss Angaben des Veranlagungssachbearbeiters sogar darauf verzichtet haben, die entsprechenden Unterlagen einzureichen (vgl. dazu Unterlagen Steuerverwaltung, Schreiben vom 23. Mai 2017 mit handschriftlicher Notiz). Damit gelten diese Tatsachen für das Verwaltungsgericht als anerkannt (vgl. dazu § 18 Abs. 1 Satz 4 VRPG). Daraus folgt mit den Erwägungen der Vorinstanz, dass die materiellen Voraussetzungen für die frühere Steuerteilung für das Steuerjahr 2016 nicht mehr erfüllt gewesen sind.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass eine Veranlagung immer nur für die betreffende Steuerperiode Rechtskraft besitzt, weshalb eine für diese Periode entschiedene Frage in einer folgenden Steuerperiode einer neuen, umfassenden Überprüfung zugänglich ist. Die von der Steuerverwaltung getroffenen Beurteilungen haben daher keine Zusicherungswirkung für die nachfolgenden Steuerperioden

(Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Bern 2016, Art. 131 N 6; VGE VD.2017.285 vom 24. September 2018 E. 3.3, mit Hinweis auf BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120).

### **E. 3**

3.1 Weiter stellen sich die Rekurrierenden auf den Standpunkt, dass eine rückwirkende Aufhebung der genannten Vereinbarung vom 25. Oktober 2000 nicht erlaubt sei. So machen sie unter Berufung auf einen früheren Entscheid der Steuerrekurskommission (STRK.2013.151 vom 22. Mai 2014) geltend, dass eine rückwirkende Änderung einer langjährigen Veranlagungspraxis unzulässig sei. In jenem Fall habe die Steuerrekurskommission entschieden, wenn eine «falsche Praxis der Steuerverwaltung» bereits über einen längeren Zeitraum angewandt worden sei, sei dies geeignet, bei den Steuerpflichtigen die bestimmte Erwartung zu begründen, dass es sich um eine gefestigte Praxis handle und sie im Folgejahr wieder gleichbehandelt würden. Es lägen irreversible Dispositionen vor, wenn die Steuerpflichtigen es aufgrund der lange andauernden Praxis unterlassen hätten, die notwendigen Vorkehrungen zu treffen respektive die entsprechenden Belege zu erstellen, um die Anerkennung einer auswärtigen Betriebsstätte zu ermöglichen. Es sei dem Rekurrenten aufgrund der unerwarteten Praxisänderung gar nicht mehr möglich gewesen, allenfalls seine Einrichtungen, seine Rechnungsstellung und sein Rechnungswesen für das betreffende Steuerjahr anzupassen. Weil diese Unterlassungen nicht mehr nachgeholt werden könnten, sei die entsprechende Voraussetzung für eine Berufung auf den Vertrauensschutz erfüllt. Vor diesem Hintergrund sei die Steuerrekurskommission im damaligen Entscheid zum Schluss gekommen, dass die Steuerverwaltung ihre Praxis nicht ohne Vorwarnung hätte ändern dürfen. Vielmehr hätte sie das betreffende Steuerjahr noch nach der alten Praxis veranlagern und die Steuerpflichtigen zunächst informieren müssen, dass die bisherigen Veranlagungen falsch seien und sie daher ihre Praxis zu ändern beabsichtige. Auch vorliegend habe die Steuerverwaltung die Rekurrierenden erst mit Schreiben vom 16. Juni 2017, mithin nach Ablauf des Steuerjahres 2016, darüber informiert, dass die in [...] bisher anerkannte Betriebsstätte rückwirkend ab dem 1. Januar 2016 nicht mehr anerkannt werde. Damit sei es ihnen unmöglich gewesen, entsprechende Vorkehrungen zu treffen und Unterlagen zu erstellen, um die weitere Anerkennung des Arbeitsplatzes in [...] als Betriebsstätte zu ermöglichen. Die Ankündigung habe sie unerwartet getroffen. Auch im Schreiben vom 23. Mai 2017, mit welchem die Steuerverwaltung für das Steuerjahr 2014 ergänzende Auskünfte verlangt habe, habe sie nicht den Anschein erweckt, dem Büro in [...] demnächst die Qualifikation als Betriebsstätte abzusprechen. Die Praxis und das Verhalten der Steuerverwaltung habe bei ihnen die begründete Erwartung hervorgerufen, dass auch das bereits abgelaufene Steuerjahr 2016 gemäss der bisherigen Vereinbarung mit dem Kanton Basel-Landschaft veranlagt werde (vgl. Rekurs, Rz. 13■16).

3.2 Der Grundsatz von Treu und Glauben gemäss Art. 9 der Bundesverfassung (BV, SR 101) und § 10 der Kantonsverfassung (KV BS, SG 111.100) verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges,

bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden. Voraussetzung dafür ist, dass die Person, die sich auf den Vertrauensschutz beruft, berechtigterweise auf diese Grundlage vertrauen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann. Schliesslich scheidet die Berufung auf Treu und Glauben dann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen entgegenstehen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich 2020, Rz. 620 ff.; BGE 134 I 23 E. 7.6.1 S. 40, 130 I 26 E. 8.1 S. 60; VGE VD.2017.109 vom 21. November 2018 E. 8.2.1, VD.2017.11 vom 24. August 2017 E. 2.3.4.1, VD.2016.122 vom 20. Januar 2017 E. 3.2.1, VD.2015.189 vom 17. Oktober 2016 E. 4.4.2, VD.2011.198 vom 9. Februar 2012 E. 4.3). Diese Grundsätze finden auch im Steuerrecht Anwendung (VGE VD.2017.92 vom 11. Juni 2018 E. 3.2.1). Als Folge der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht wird der Vertrauensschutz in diesem Bereich allerdings nur zurückhaltend gewährt (VGE VD.2017.24 vom 14. April 2018 E. 3.2.2, VD.2017.81 vom 6. Februar 2018 E. 3.2.2, VD.2014.85 vom 26. September 2014 E. 2.4.2 mit weiteren Hinweisen; BGer 2A.279/2006 vom 26. Februar 2007 E. 3.3). Dem entspricht insbesondere, dass sich die Rechtskraft einer Steuerveranlagung, wie in vorstehender Erwägung 2.5 ausgeführt, nur auf die entsprechende Steuerperiode bezieht und daraus allein kein geschütztes Vertrauen abgeleitet werden kann. Im System der periodischen Veranlagung beziehen sich Veranlagungsverfügungen nur auf die betreffende Veranlagungsperiode und können grundsätzlich keine behördliche Zusicherung für künftige Veranlagungen sein. Der Grundsatz von Treu und Glauben verbietet den Steuerbehörden deshalb nicht, eine Rechtsfrage, die früher zu Gunsten der steuerpflichtigen Person entschieden worden ist, in einer späteren Veranlagungsperiode anders zu beurteilen (vgl. BGer 2P.284/2004 vom 6. April 2005 E. 4.4, 2C\_301/2009 und 2C\_302/2009 vom 15. Oktober 2009 E. 4.4). Es liegt im Wesen der periodischen Veranlagung, dass die Steuerbehörde die Möglichkeit erhält, jeweils eine neue Beurteilung vorzunehmen und auch allfällige frühere Fehlleistungen zu korrigieren bzw. nicht mehr zu wiederholen; darin liegt kein widersprüchliches Verhalten, sondern es ist Ausprägung des Gesetzmässigkeitsprinzips im Steuerrecht (VGE VD.2017.285 vom 24. September 2018 E. 3.3, VD.2017.81 vom 6. Februar 2018 E. 3.2.2).

3.3 Als Vertrauensgrundlage beziehen sich die Rekurrierenden auf das bereits erwähnte Schreiben der Steuerverwaltung vom 25. Oktober 2000, in welchem die Steuerteilung zwischen den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft dargelegt wird. Damit sollte offensichtlich über eine einzelne Steuerperiode hinaus eine Grundlage für die Steuerausscheidung zwischen den beiden Kantonen getroffen werden. Daraus folgt, dass die Praxis zur fehlenden Rechtskraftwirkung der sich bloss auf eine Steuerperiode beziehenden Steuerveranlagung nicht unbesehen auf den vorliegenden Sachverhalt angewandt werden kann. Die Steuerteilung sollte vielmehr «bis auf Weiteres» gelten. Dies galt allerdings explizit unter dem Vorbehalt «bei gleichbleibenden Verhältnissen». Bereits vor diesem Hintergrund waren die Rekurrierenden gehalten, die gleichbleibenden Verhältnisse zu dokumentieren.

Eine solche Dokumentation forderte die Steuerverwaltung im Jahr 2017 ein: Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens für die Steuern pro 2014 verlangte sie mit Schreiben vom 23. Mai 2017 den Nachweis der «Monatsabrechnungen mit Anrufdetails und Rechnungsbeträgen der Telefonanschlüsse [...] sowie [...] pro 2014» sowie der «Jahreskontoauszüge mit sämtlichen Bewegungen der Geschäftskonti [...], [...] sowie [...] und [...] (a.o. Zahlungen)». Gemäss dem handschriftlichen Vermerk auf der Aktenkopie

dieses Schreibens soll sich der Rekurrent telefonisch mit der Aufhebung der Betriebsstätte in Basel-Landschaft einverstanden erklärt haben, weshalb er die verlangten Unterlagen nicht einreichen werde. In den Akten wurde dabei die Notiz «Aufhebung allerdings erst ab Periode 2016» vermerkt. Daraus schloss die Vorinstanz einen Verzicht und ein Einverständnis, aus dem sich ergebe, dass «keine geschäftlichen Telefonate über den Anschluss in [...] getätigt» worden seien «und somit auch keine qualitative und quantitative Geschäftstätigkeit in [...]» vorliege (vgl. angefochtener Entscheid, E. 4.c).

3.4 Die Rekurrenten bestreiten diese Feststellung der Vorinstanz nicht substantiiert, weshalb diese Tatsachen als anerkannt gelten (vgl. § 18 Abs. 1 Satz 4 VRPG und oben E. 2.5). Mit seinem Rekurs macht er einzig geltend, weiterhin in [...] über ein Arbeitszimmer zu verfügen, wo er ungestört arbeiten könne (vgl. Rekurs, Ziff. 5 S. 3). Belege zum Quantitativen bleibt er aber weiterhin schuldig. Im Übrigen ist nicht ersichtlich, weshalb sich die Rekurrierenden zu jenem Zeitpunkt nicht den verlangten Beweis hätten sichern können, wenn damit der Nachweis der weiterbestehenden Voraussetzungen für eine Betriebsstätte in [...] möglich gewesen wäre. Bereits darin unterscheidet sich die tatsächliche Ausgangslage von jener des angerufenen Entscheids der Steuerrekurskommission (STRK.2013.151 vom 22. Mai 2014). Damit kann offenbleiben, ob den damaligen Konklusionen der Vorinstanz gefolgt werden kann. Soweit die Rekurrierenden also Dispositionen getroffen haben, ist nicht ersichtlich, inwiefern sie dies auf der Grundlage des Schreibens vom 25. Oktober 2000 bezüglich der Steuerteilung getan haben sollen. Allfällige Dispositionen betrafen vielmehr die Voraussetzungen, unter welchen damals die Steuerteilung vorgenommen wurde, nota bene nur bis auf Weiteres sowie bei gleichbleibenden Verhältnissen.

3.5 Weiter ist festzustellen, dass die Anerkennung einer Betriebsstätte bereits mit Verfügung vom 16. Juni 2017 per 1. Januar 2016 widerrufen worden ist. Darin wurde die bisherige Regelung für die noch nicht verfügbaren Steuerperioden der Jahre 2014 und 2015 explizit weiter vorbehalten. In der Veranlagungsverfügung vom 29. Juni 2017 für die kantonalen Steuern pro 2015 wurde nochmals explizit darauf hingewiesen, dass ab dem 1. Januar 2016 keine Betriebsstätte in Basel-Landschaft ausgeschieden werde. Die Steuererklärung der Rekurrierenden für die Steuern pro 2016 erfolgte indessen mit Eingabe vom 8. Juni 2018. Zu diesem Zeitpunkt hatten die Rekurrierenden somit längst Klarheit darüber, dass die Steuerverwaltung die Steuerteilung für die Steuern 2016 nicht mehr akzeptieren würde. Soweit die Rekurrenten dies weiterhin hätten berücksichtigt haben wollen, hätten sie mit der Steuerklärung für das Jahr 2016 den entsprechenden Beweis ohne Weiteres führen können. Ebenso hätten sie sich, wie die Vorinstanz zutreffend erwog, gegen die weitere Anerkennung einer Steuerteilung durch die Steuerverwaltung Basel-Landschaft wehren können. Die Rekurrierenden bestreiten in diesem Zusammenhang auch nicht, dass auf ihre diesbezügliche Einsprache vom 18. Januar 2019 gegen die Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 22. November 2018 wegen Frist säumnis nicht eingetreten worden ist. Eine treuwidrige Rückwirkung kann der Vorinstanz daher nicht vorgeworfen werden.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sich die Rekurrenten gegen die Doppelbesteuerung, bestehend aus der Besteuerung des gesamten Gewinns durch den Kanton Basel-Stadt und eines Drittels durch den Kanton Basel-Landschaft, mangels rechtzeitiger Anfechtung im Kanton Basel-Landschaft nunmehr mittels einer Beschwerde ans Bundesgericht wehren können (BGE 133 I 300 E. 2.4 S. 307).

#### **E. 4**

Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass sich der Rekurs als unbegründet erweist und daher abzuweisen ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens tragen die Rekurrierenden dessen Kosten (§ 30 Abs. 1 VRPG). Den Umständen des Falls und dem verursachten Aufwand angemessen erscheint die Erhebung einer Gebühr von CHF 2'500.■ (§ 23 Abs. 2 des Gerichtsgebührenreglements [GGR, SG 154.810]).

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