

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.50 vom 10. November 2020

BS Appellationsgericht, 2020-11-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2020.50

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.50 du 10 novembre 2020

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2020.50 del 10 novembre 2020

Erwägungen

E. 1

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission kann bezüglich der kantonalen Steuern Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des Steuergesetzes [StG, SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 in Verbindung mit § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [GOG, SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

1.2 Zum Rekurs ist legitimiert, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Abänderung hat (§ 13 Abs. 1 VRPG). Dies trifft auf die Rekurrentin als Adressatin 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.

1.3 Die 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.

1.4 Da 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).

E. 2

2.1 Juristische Personen sind in einem Kanton aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in diesem Kanton befindet (Art. 20 Abs. 1 StHG; § 59 StG; BGer 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.2; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.1; Oesterhelt/Schreiber, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 20 StHG N 7). Der Sitz und der Ort der tatsächlichen Verwaltung sind grundsätzlich alternative Anknüpfungstatbestände für die Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019

E. 2.1; Oesterhelt/Schreiber, a.a.O., Art. 20 N 7 f. und 12 f.). Wenn sich der Sitz und der Ort der tatsächlichen Verwaltung in unterschiedlichen Kantonen befinden, entscheidet sich nach der auf Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV, SR 101) gestützten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot, welches der beiden Anknüpfungsmerkmale im interkantonalen Verhältnis Vorrang hat (VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.1; vgl. BGer 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3; Oesterhelt/Schreiber, a.a.O., Art. 20 N 13 und 31). Danach befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer juristischen Person im interkantonalen Verhältnis grundsätzlich am Sitz der juristischen Person. Wenn dem Sitz in einem anderen Kanton ein Ort gegenübersteht, an dem die sich normalerweise am statutarischen Sitz abspielende Geschäftsführung und Verwaltung, d.h. die leitende Tätigkeit in Wirklichkeit vor sich geht, befindet sich das Hauptsteuerdomizil jedoch dort (BGer 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.4, 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1, 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 2.1; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.1). Die Lehre hat die bundesgerichtliche Rechtsprechung teilweise so verstanden, dass dem Sitz die Anerkennung als Hauptsteuerdomizil erst und nur dann verweigert wird, wenn ihm bloss formelle Bedeutung zukommt, wenn er künstlich geschaffen erscheint bzw. wenn er ein Briefkastendomizil darstellt (vgl. BGer 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.5; Jung, Hauptsteuerdomizil juristischer Personen: international und interkantonal [1. Teil], in: Expert Focus 2017 S. 169, 171; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 8 N 5). Gemäss einem kürzlich gefällten Urteil des Bundesgerichts zeigt eine Gesamtschau seiner Rechtsprechung jedoch, dass es das Hauptsteuerdomizil im Konfliktfall nur dann dem Sitzkanton zuerkannt hat, wenn die juristische Person tatsächlich dort geleitet worden ist bzw. die tatsächliche Verwaltung in einem anderen Kanton nicht bewiesen gewesen ist, und dass sich bei festgestellter tatsächlicher Verwaltung in einem anderen Kanton das Hauptsteuerdomizil immer dort befunden hat. Im interkantonalen Verhältnis liegt das Hauptsteuerdomizil nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung somit immer und ausschliesslich am Ort der tatsächlichen Verwaltung. Wie sich Art. 56 des Zivilgesetzbuches (ZGB, SR 210) entnehmen lässt, geht der Gesetzgeber zwar davon aus und entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass dieser Ort mit dem Sitz zusammenfällt. Gelingt einem Kanton aber der Beweis, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung auf seinem Gebiet und nicht im Sitzkanton befindet, ist dem Sitzkanton die unbeschränkte Steuerhoheit über die juristische Person entzogen (BGer 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.6; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.1). Dies gilt auch dann, wenn die juristische Person im Sitzkanton nicht nur ein Briefkastendomizil hat, sondern über Räumlichkeiten verfügt, in denen gewisse Tätigkeiten ausgeübt werden (VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.1; vgl. BGer 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.3.6 und 3.2 f.). Ein Briefkastendomizil kommt im interkantonalen Verhältnis als Hauptsteuerdomizil nicht in Frage (BGer 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.1; vgl. Jung, a.a.O., S. 171). Als Briefkastendomizil wird ein Sitz bezeichnet, der den wirklichen Verhältnissen in keiner Weise entspricht und als künstlich geschaffen erscheint (BGer 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.1). Ein Briefkastendomizil im Sinn des Steuerrechts liegt vor, wenn keine minimale funktionstüchtige Infrastruktur vorhanden ist oder wenn zwar eine minimale funktionstüchtige Infrastruktur vorhanden ist, diese jedoch nicht tatsächlich für geschäftliche und administrative Funktionen (nicht notwendigerweise Geschäftsführungsfunktionen) genutzt wird und bloss künstlich

erschaffen erscheint (VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.1; Jung, a.a.O., S. 171 f.; Jung, Hauptsteuerdomizil juristischer Personen: international und interkantonal [3. Teil], in: Expert Focus 2017 S. 445, 449 f.). Somit kann der Sitz einer juristischen Person auch dann als Briefkastendomizil qualifiziert werden, wenn sie dort zwar ein Büro gemietet hat, darin aber keine Tätigkeit für die juristische Person ausgeübt wird (VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.1; vgl. BGer 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.2 f.; Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 8 N 8). Indizien für ein Briefkastendomizil sind insbesondere das Fehlen von Personal, Büros oder anderen Einrichtungen, die Unerreichbarkeit per Telefon, eine Adressumleitung und der Umstand, dass die Sitzung der Gesellschaftsorgane (Verwaltungsrat, Generalversammlung) nicht am Sitz der Gesellschaft durchgeführt werden (VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.1; Zweifel/Hunziker, a.a.O., § 8 N 8).

E. 2.2

2.2.1 Als Sitz einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gilt der Ort, den die Statuten als solchen bezeichnen (Art. 776 Ziff. 1 des Obligationenrechts [OR, SR 220] in Verbindung mit Art. 56 ZGB).

2.2.2 Der Ort der tatsächlichen Verwaltung liegt dort, wo die Gesellschaft ihren wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt hat bzw. wo die normalerweise am Sitz ausgeübte Geschäftsführung besorgt wird (BGer 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2, 2C_1086/2012 vom 16. Mai 2013 E. 2.2; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.3). Massgebend ist die Führung der laufenden Geschäfte im Rahmen des Gesellschaftszwecks. Bei mehreren Orten ist der Schwerpunkt der Geschäftsführung massgebend (BGer 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1, 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.2, 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2, 2C_1086/2012 vom 16. Mai 2013 E. 2.2; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.3). Die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person ist abzugrenzen einerseits von der blossen administrativen Verwaltung und andererseits von der Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane, soweit sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentliche Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt (BGer 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.2, 2C_1086/2012 vom 16. Mai 2013 E. 2.2; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.3). Die Erledigung der gewöhnlichen, laufenden administrativen Arbeiten der Gesellschaft stellt aber ein Indiz für den Ort der tatsächlichen Verwaltung dar (VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.3; vgl. BGer 2C_539/2017 vom 7. Februar 2019 E. 3.1). Der Ort der Verwaltungsratssitzungen oder der Generalversammlungen oder der Wohnsitz der Aktionäre sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht entscheidend, es sei denn, die Geschäftsführung konzentrierte sich bei einer Person, die ihre Tätigkeit an verschiedenen Orten wahrnimmt, ohne dass die Gesellschaft über feste Einrichtungen und eigenes Personal verfügt (BGer 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.2, 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.2; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.3). Die Tätigkeit der obersten Gesellschaftsorgane ist nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur insoweit nicht massgebend, als sie sich auf die Ausübung der Kontrolle über die eigentlichen Geschäftsleitung und gewisse Grundsatzentscheide beschränkt (VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.3; vgl. BGer 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 E. 2.2, 2C_1086/2012 vom 16. Mai 2013 E. 2.2).

2.3 Ein Kanton, der behauptet, die tatsächliche Verwaltung einer juristischen Person mit Sitz in einem anderen Kanton befinde sich auf seinem Gebiet, trägt dafür im Verhältnis zur potentiell steuerpflichtigen juristischen Person die Beweislast (BGer 2C_627/2017 vom

1. Februar 2019 E. 2.3.3; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.4). Er hat deshalb die Umstände darzutun und zu beweisen, aus denen sich ergibt, dass die tatsächliche Verwaltung im betreffenden Kanton besorgt wird (VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.4; vgl. BGer 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.3). Erscheint aber der durch den Kanton geltend gemachte Ort der tatsächlichen Verwaltung als sehr wahrscheinlich, genügt dies in der Regel als Hauptbeweis und obliegt es der juristischen Person, den Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung ausserhalb des Kantons zu erbringen (BGer 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2.3, 2C_848/2017 vom 7. September 2018 E. 3.3; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.4; vgl. Jung, a.a.O., S. 173). Der von der Praxis der juristischen Person auferlegte Gegenbeweis geht auf eine natürliche Vermutung zurück. Wenn ein Ort aufgrund bestimmter Anhaltspunkte als Ort der tatsächlichen Verwaltung als sehr wahrscheinlich erscheint, besteht eine natürliche Vermutung dafür, dass dieser Ort auch der Ort der tatsächlichen Verwaltung ist (BGer 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 3.2; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.4). Eine natürliche Vermutung wird bereits dann zerstört, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, welche offensichtlich geeignet sind, die Vermutung zu entkräften (BGer 2C_549/2018 vom 30. Januar 2019 E. 3.3; VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.4). Nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung ist der Gegenbeweis erbracht, wenn die juristische Person genügend Anhaltspunkte für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung vorbringt, sodass der von der Steuerbehörde angenommene Ort der tatsächlichen Verwaltung nicht mehr als sehr wahrscheinlich erscheint (VGE VD.2019.85 vom 1. Juli 2019 E. 2.4; vgl. Jung, a.a.O., S. 173 und 449 f.).

E. 3

3.1 Der Sitz der Rekurrentin befand sich vom 27. August 2012 bis am 16. Januar 2018 in [...] im Kanton Basel-Landschaft. Aufgrund der von der Steuerrekurskommission festgestellten und nachstehend dargelegten Umstände erscheint es aber sehr wahrscheinlich, dass der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung seit dem Jahr 2015 im Kanton Basel-Stadt gelegen hat. Damit obliegt der Gegenbeweis für den von ihr behaupteten Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Basel-Landschaft der Rekurrentin. Diesen Gegenbeweis hat sie nicht erbracht, wie sich aus den nachstehenden Erwägungen ergibt.

E. 3.2

3.2.1 Die Rekurrentin erbringt gemäss dem Handelsregistereintrag Design-, Ingenieur- und Beratungsdienstleistungen für Realisierungsprojekte von Produktionsstätten. Zum Gesellschaftszweck gehört sodann die Übernahme von Regieaufträgen und Büroarbeiten in diesen Bereichen. B_____ war einziger Geschäftsführer mit Einzelunterschrift. E_____ war nicht zeichnungsberechtigt (Handelsregisterauszug vom 11. Februar 2019; vgl. angefochtener Entscheid, E. 5c). Anlässlich des Augenscheins des Revisorats der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, welcher unstrittig im Jahr 2017 während der Revision der Rekurrentin stattfand (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5d, sowie hinten, E. 3.3.2), wurde festgestellt, dass unter der Anschrift [...], weder ein Briefkasten noch ein Klingelfeld noch sonstige Hinweise auf ein Domizil der Rekurrentin vorhanden waren. Zu dieser Zeit bestand das Mietverhältnis der Rekurrentin noch bzw. dieses wurde erst mit Schreiben vom 29. September 2017 auf den 31. Dezember 2017 gekündigt (angefochtener Entscheid, E. 5d; act. 8 S. 10). Wohl ist mit der Steuerrekurskommission davon auszugehen, dass die Informationen aus dem Jahr 2017 nur begrenzt Rückschlüsse auf die tatsächlichen Umstände in der Steuerperiode 2015 zulassen und für das Jahr 2015 höchstens

als Indizien betrachtet werden können (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5d). Wie nachstehend dargelegt wird, bestehen aber auch für die Jahre 2015 und 2016 genügend Anhaltspunkte dafür, dass die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin im Kanton Basel-Stadt besorgt wurde.

3.2.2 Der eingereichte Mietvertrag vom 31. März 2011 wurde zwischen der Rekurrentin und der C____ AG geschlossen (vgl. act. 8 S. 12 f.). Gemäss den unbestritten gebliebenen vorinstanzlichen Feststellungen befand sich der Sitz der C____ AG ebenfalls an der [...] und wohnte deren einziges Verwaltungsratsmitglied (mit Einzelunterschrift) D____ an derselben Adresse (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5i). Mangels eines Telefonbucheintrags der Rekurrentin und weil das Wohnhaus sowohl als private Räume von D____ wie auch als Büros für die beiden erwähnten Gesellschaften diente, ging die Steuerrekurskommission von einem Untermietvertrag zwischen den beiden erwähnten Gesellschaften aus (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5i). Dies ist nicht zu beanstanden. Der Mietvertrag vom 31. März 2011 bezog sich auf ein «Büro mit WC», umfassend eine Mietfläche von 18,5 m². Der Mietzins belief sich monatlich auf CHF 150.■ inkl. Neben- und Betriebskosten (vgl. act. 8 S. 12). Die Steuerrekurskommission hielt zutreffend fest, dieser Mietzins sei so tief, dass nicht von der Vermietung eines Zimmers ausgegangen werden könne, und qualifizierte den ungewöhnlich tiefen Mietzins zu Recht als Indiz für ein «Briefkastendomizil» (angefochtener Entscheid, E. 5j und 5l; vgl. zum Begriff des «Briefkastendomizils vorne, E. 2.1). Mit der Steuerrekurskommission ist weiter davon auszugehen, dass Unstimmigkeiten in den Akten ebenfalls dagegen sprechen, dass die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin pro 2015 in [...] besorgt worden ist. So war gemäss dem eingereichten Mietvertrag als Mietbeginn der 1. August 2011 vereinbart worden, während der Sitz der Rekurrentin gemäss Handelsregisterauszug erst per 27. August 2012 dorthin verlegt wurde (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5j). Weiter wich der im Vertrag festgelegte Bruttomietzins von monatlich CHF 150.■ bzw. jährlich CHF 1'800.■ erheblich von dem in der Buchhaltung für die Steuerperiode 2015 ausgewiesenen Mietaufwand von CHF 12'996.■ ab (vgl. act. 8 S. 82). Die fraglichen Abweichungen hat die Rekurrentin bis heute nicht plausibilisiert (vgl. auch hinten, E. 3.3.6). Die Schlussfolgerung der Steuerrekurskommission, wonach der verbuchte Mietaufwand betragsmässig eher den privaten Wohnkosten von B____ entsprach (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5j), erweist sich als naheliegend, nachdem aus dem Vergleich der beiden Adresshistorien der Rekurrentin und von B____ hervorgeht, dass der jeweilige Sitz der Rekurrentin ■ vor der statutarischen Sitzverlegung nach [...] und seit der Rückverlegung des statutarischen Sitzes nach [...] ■ jeweils mit der Wohnadresse des Geschäftsführers B____ übereinstimmte (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5k; act. 8 S. 72 f.). Schliesslich stellte die Steuerrekurskommission fest, dass der Geschäftsführer der Rekurrentin ausschliesslich im Kanton Basel-Stadt Auslagen gehabt habe (angefochtener Entscheid, E. 5l). Die Steuerrekurskommission schloss aus all dem, die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin sei jeweils von B____ in seinen privaten Räumlichkeiten und damit im Kanton Basel-Stadt besorgt worden und es erscheine als unwahrscheinlich, dass der Geschäftsführer der Rekurrentin jeweils nach [...] gereist sei, um dort zu arbeiten bzw. die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin von diesem Ort zu steuern (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5j-5l). E____ konnte die laufenden Geschäfte der Rekurrentin mangels Zeichnungsberechtigung nicht führen.

3.2.3 Diesen Schlussfolgerungen ist beizutreten und gestützt auf die von der Steuerrekurskommission dargelegten und sich aus den Akten ergebenden Gesamtumstände ist es als sehr wahrscheinlich anzusehen, dass die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin nicht in [...], sondern vom Wohnsitz des Beteiligungsinhabers und Geschäftsführers im Kanton Basel-Stadt aus erfolgt ist (vgl. zum Ganzen auch angefochtener Entscheid, E. 51 und 6).

E. 3.3

3.3.1 Die Rekurrentin hat im vorliegenden Verfahren nichts vorgebracht, das geeignet wäre, diese natürliche Vermutung für die tatsächliche Verwaltung im Kanton Basel-Stadt zu entkräften.

3.3.2 Die Steuerrekurskommission stellte fest, der Augenschein des Revisorats habe im Jahr 2017 stattgefunden (angefochtener Entscheid, E. 5d). Dies ist unbestritten (Rekurs, S. 6 f.). Ob der Augenschein vor dem 28. September 2017 oder im November 2017 stattgefunden hat, ist irrelevant. Auf die diesbezüglichen Ausführungen der Rekurrentin (Rekurs, S. 6 f.) ist deshalb nicht weiter einzugehen.

3.3.3 Die Rekurrentin behauptet, sie habe formell nachgewiesen, in welchem Zeitraum sich die Verwaltung der Gesellschaft im Kanton Basel-Landschaft befunden habe, bzw. sie habe aufgrund vorliegender Beweisschriften und benannter Zeugen formell nachgewiesen, dass die Tatsachen für die Verwaltung der Gesellschaft im Kanton Basel-Landschaft sprächen (Rekurs, S. 4 und 6 f.). Diesbezüglich verweist sie unter anderem auf Schreiben vom 11. März 2019, 25. Mai 2018 und 12. Januar 2018 (Rekurs, S. 7). Der pauschale Verweis auf weitere im bisherigen Verfahren angeblich eingereichte und beantragte Beweismittel genügt den Begründungsanforderungen gemäss § 164 Abs. 2 in Verbindung mit § 171 Abs. 2 StG nicht (vgl. VGE VD.2018.105 und VD.2018.106 vom 20. März 2019 E. 1.3.2, VD.2018.118 vom 24. September 2018 E. 2.1). Darauf ist deshalb nicht weiter einzugehen. Im Übrigen stellte die Steuerrekurskommission fest, es sei nicht nachvollziehbar, inwieweit die als Zeugen angeführten Personen beweistaugliche Auskünfte zur Frage des tatsächlichen Sitzes der Rekurrentin erteilen könnten. Deshalb sei auf die betreffenden Beweisabnahmen zu verzichten (angefochtener Entscheid, E. 5g). Die Rekurrentin legt nicht dar, inwiefern diese Erwägungen unrichtig sein könnten. Im Übrigen sind die Schreiben vom 11. März 2019, 25. Mai 2018 und 12. Januar 2018 sowie die darin genannten Beweismittel nicht geeignet, zu beweisen, dass sich die tatsächliche Verwaltung der Rekurrentin im Kanton Basel-Landschaft befunden hat. Beim Schreiben vom 11. März 2019 handelt es sich um den Rekurs der Rekurrentin an die Steuerrekurskommission. Darin behauptet die Rekurrentin ohne weitere Substanziierung, der zuständigen Dienststelle sei in der Vergangenheit mehrmals in Wort und Schrift mitgeteilt worden, dass sich unter anderem im Betrachtungszeitraum der Sitz der Gesellschaft, Domizil und Verwaltung, im Kanton Basel-Landschaft befinde. Diverse jeweils per Einschreiben zugestellte Schriftstücke, wie Kündigung und Sitz gemäss Art. 56 ZGB sowie Mietvertrag und Zeugen würden dies beweisen. Wie die genannten Zeugen in der Lage sein sollten, für die Frage des Ortes der tatsächlichen Verwaltung relevante Aussagen zu machen, wird jedoch nicht begründet und ist nicht ersichtlich. Der ebenfalls genannte B_____ ist inzwischen einziger Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift der Rekurrentin. Damit kann er nicht Zeuge sein und sind seine Aussagen nicht geeignet, den Ort der tatsächlichen Verwaltung zu beweisen. Beim Schreiben vom 25. Mai 2018 handelt es sich um die Einsprachebegründung der Rekurrentin. Darin behauptet die Rekurrentin ohne weitere

Substanziierung, die Steuerverwaltung sei mehrmals, letztmals einen Monat vor dem Erlass der Verfügung, mit eingeschriebenem Brief über den tatsächlichen Sitz der Gesellschaft im Kanton Basel-Stadt schriftlich in Kenntnis gesetzt worden. Der Einsprachebegründung lagen Schreiben vom 12. Januar 2018 und 29. September 2017 bei. Mit dem Schreiben vom 12. Januar 2018 behauptete die Rekurrentin gegenüber der Steuerverwaltung, dass sie am 29. September 2017 umgezogen sei, dass ihre Adresse bis 31. Dezember 2017 [...] gelautet habe und ab 1. Januar 2018 [...] laute und dass die Zuständigkeit der Steuerverwaltung Basel-Landschaft für die Steuerperioden 2012 bis 2017 bestehen bleibe. Mit dem von der Rekurrentin und der Vermieterin unterzeichneten Schreiben vom 29. September 2017 soll der Mietvertrag für Büroräumlichkeiten an der [...] per 31. Dezember 2017 aufgelöst worden sein. Aus den von der Steuerrekurskommission genannten Gründen (vgl. angefochtener Entscheid, E. 5j f. sowie vorne, E. 3.2.2) ist auch dieser Mietvertrag zum Beweis der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Basel-Landschaft nicht geeignet.

3.3.4 Die Steuerrekurskommission stellte fest, die Rekurrentin habe in ihren Eingaben teilweise Dokumente aufgeführt, die nicht eingereicht worden seien (angefochtener Entscheid, E. 5g). Die Rekurrentin macht geltend, dies entspreche nicht den Tatsachen (Rekurs, S. 4). Sie nennt aber kein einziges Dokument, das relevant sein und von der Steuerrekurskommission nicht berücksichtigt worden sein soll. Mangels Entscheiderheblichkeit ist auf die Frage, ob alle von der Rekurrentin aufgeführten Dokumente eingereicht worden sind oder nicht, nicht weiter einzugehen.

3.3.5 Die Steuerrekurskommission stellte fest, der Vorwurf der Rekurrentin, das rechtliche Gehör sei ihr nicht genügend gewährt worden, sei nicht haltbar. Die Rekurrentin habe zu gegebener Zeit die Möglichkeit zur Stellungnahme gehabt und davon mit der Einsprachebegründung, der Rekursbegründung und der Replik Gebrauch gemacht (angefochtener Entscheid, E. 5h). Die Rekurrentin macht geltend, ihr Vorwurf, das rechtliche Gehör sei ihr nicht rechtzeitig gewährt worden, sei begründet (Rekurs, S. 4). Zudem behauptet sie, es sei ihr wiederholt verwehrt worden, betreffend die Steuerpflicht für die Steuerperiode 2015 form- und fristgerecht Stellung zu nehmen (Rekurs, S. 5 f.; vgl. auch Rekurs, S. 7). Diese pauschalen Vorwürfe sind nicht geeignet, die Richtigkeit der Feststellungen der Steuerrekurskommission in Frage zu stellen. Auf die Rüge der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist mangels hinreichender Begründung nicht weiter einzugehen.

3.3.6 Die Steuerrekurskommission stellte fest, der im Mietvertrag für die [...] vom 31. März 2011 festgelegte Mietzins von monatlich CHF 150.■ weiche erheblich vom in der Buchhaltung ausgewiesenen Mietaufwand ab. Aus dem Kontoblatt vom 15. November 2017 sei ersichtlich, dass in der Steuerperiode 2015 nicht die im Rekursverfahren geltend gemachte Kosten von CHF 1'800.■, sondern CHF 12'996.■ als Mietkosten verbucht worden seien. Es seien weder im vorliegenden Verfahren noch im Rahmen der Revision durch die Steuerverwaltung Basel-Landschaft Buchungsbelege für den restlichen Betrag vorgelegt worden. Der verbuchte Mietaufwand entspreche betragsmässig eher den privaten Wohnkosten des Alleinaktionärs und Geschäftsführers der Rekurrentin (angefochtener Entscheid, E. 5k). Die Rekurrentin macht geltend, es sei nicht richtig, dass die in der Buchhaltung ausgewiesenen Aufwendungen nicht den Tatsachen entsprächen (Rekurs, S. 4 und 6). Sie liefert aber weder eine Erklärung für die von der Steuerrekurskommission festgestellte Differenz noch einen Beleg für einen CHF 1'800.■ übersteigenden Mietaufwand. Damit sind ihre Ausführungen nicht geeignet, die Richtigkeit der

Feststellungen der Steuerrekurskommission in Frage zu stellen (vgl. auch vorne, E. 3.2.2).

3.3.7 Die von der Rekurrentin unter dem Titel «Fazit» behaupteten Umstände (Rekurs, S. 7 f.) sprechen nicht für die tatsächliche Verwaltung der Gesellschaft im Kanton Basel-Landschaft und sind nicht geeignet, die Richtigkeit des angefochtenen Entscheids in Frage zu stellen.

E. 3.4

Damit ist der Gegenbeweis misslungen und der Hauptbeweis erbracht, dass sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung der Rekurrentin im Kanton Basel-Stadt befand (vgl. vorne, E. 2.3). Folglich war sie seit dem Jahr 2015 im Kanton Basel-Stadt aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. vorne, E. 2.1).

E. 4

Nach dem Gesagten ist der Rekurs abzuweisen. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin dessen Kosten zu tragen (Art. 30 Abs. 1 VRPG). Diese werden auf CHF 1'800.─ festgesetzt (§ 23 Abs. 2 des Reglements über die Gerichtsgebühren [SG 154.810]).

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