STRK.2023.68

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 23. Mai 2024

Mitwirkende	lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel (Vorsitz), lic. iur. Adrian Rüegg, Jarkko Schäublin, Dr. Philipp Ziegler und MLaw Rebecca Mühlebach (Gerichtsschreiberin)
Parteien	**X AG** […] vertreten durch A, Rechtsanwalt und Notar […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Steuerpflicht ab 2020 (Steuerpflicht einer juristischen Person, § 59 StG, Vertrauensschutz)

Sachverhalt

A. Die Rekurrentin, die X AG, hat ihren Sitz in B (NW). Alleinaktionär und Verwaltungsratspräsident mit Einzelunterschrift ist Herr C. Bis zur Steuerperiode 2019 erachtete die Steuerverwaltung die Rekurrentin aufgrund vorhandenen Grundeigentums im Kanton Basel-Stadt als beschränkt steuerpflichtig.

Mit Verfügung vom 3. Januar 2023 erklärte die Steuerverwaltung die Rekurrentin ab Steuerperiode 2020 als im Kanton Basel-Stadt aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig. Sie begründete dies damit, dass sich die Geschäftsräumlichkeiten der Rekurrentin gemäss dem Internetauftritt an der D-Strasse […], E (BS) befänden. Die dort hinterlegte Telefonnummer weise eine Basler Vorwahl auf. Dies decke sich auch mit den Angaben im Telefonbuch. Diese Indizien würden darauf hinweisen, dass die Rekurrentin ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton Basel-Stadt ausübe und daher in Basel-Stadt aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig sei.

B. Mit Schreiben vom 1. Februar 2023 erhob die Rekurrentin, vertreten durch A, Rechtsanwalt und Notar, dagegen Einsprache.

Mit Entscheid vom 13. Juli 2023 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, dass der Sitz in B (NW) lediglich formeller Natur sei.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 17. August 2023. Die Rekurrentin, wiederum vertreten durch A, Rechtsanwalt und Notar, beantragt, die unbeschränkte Steuerpflicht sei in B (NW) zu belassen. Dies unter o/e-Kostenfolge.

Mit Vernehmlassung vom 27. September 2023 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 4. Oktober 2023 hält die Rekurrentin an ihrem Antrag fest und reicht verschiedene Unterlagen ein.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2023 verzichtet die Steuerverwaltung auf eine Duplik.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 13. Juli 2023 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter der Rekurrentin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 17. August 2023 (persönlich überbracht) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 13. Juli 2023 betreffend Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt aufzuheben und die unbeschränkte Steuerpflicht in B (NW) zu belassen. Dies unter o/e-Kostenfolge.

   b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die Rekurrentin zu Recht der Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt unterworfen hat.

3. a) Gemäss Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) sind Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine, Stiftungen und die übrigen juristischen Personen steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet.

   b) Gemäss § 59 StG sind juristische Personen aufgrund ihrer persönlichen Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet.

   c) Die Steuerpflicht beginnt mit der Gründung der juristischen Person, mit der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung aus dem Ausland in den Kanton oder mit dem Erwerb von im Kanton steuerbaren Werten (§ 63 Abs. 1 StG). Bei Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung aus dem Kanton in einen anderen Kanton oder aus einem anderen Kanton in den Kanton besteht die Steuerpflicht im Kanton für die Dauer der gesamten Steuerperiode (Abs. 3).

   d) Obwohl sich die persönliche Zugehörigkeit primär nach dem Sitz der Gesellschaft richtet, muss die Verwaltungstätigkeit nicht dort erfolgen. Der Sitz kann bloss formel-

ler Natur sein (sog. Briefkastendomizil), wonach in der Folge für die Frage der Steuerpflicht auf den Ort der tatsächlichen Verwaltung abgestellt wird (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 55 N 7). Im interkantonalen Verhältnis befindet sich demnach das Hauptsteuerdomizil grundsätzlich am Sitz, sofern nicht die tatsächliche Verwaltung bzw. die leitende Tätigkeit in einem anderen Kanton erfolgt. Bei der Beurteilung sind die gesamten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen (vgl. Ziegler in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 59 N 17).

e) Die Steuerverwaltung macht geltend, dass der im Handelsregister eingetragene Sitz der Rekurrentin in B (NW) lediglich formeller Natur sei. Dies, weil die Rekurrentin dort über keine nachgewiesenen festen Einrichtungen oder Personal verfüge. Massgeblich für die Bestimmung des Hauptsteuerdomizils sei deshalb der Ort, an welchem die Rekurrentin tatsächlich geleitet werde. Da die Rekurrentin nachgewiesenermassen nur im Kanton Basel-Stadt über eine feste Einrichtung und Infrastruktur verfüge, liege der Ort der tatsächlichen Verwaltung im Kanton Basel-Stadt.

f) Die Rekurrentin setzt sich in ihrem Rekurs nicht mit den Erwägungen der Steuerverwaltung auseinander und kann die Argumente der Steuerverwaltung, welche für eine Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt sprechen somit auch nicht entkräften.

4. a) Die Rekurrentin macht vorliegend geltend, dass sie angesichts des während 34 Jahren bestehenden und stets unbestrittenen Hauptsteuerdomizils am statutarischen Sitz in B (NW) darauf vertrauen dürfe, dass sich dieses auch in Zukunft dort befinde. Herr C habe die vorbehaltlose Zusicherung erhalten, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Rekurrentin an deren statutarischem Sitz in B (NW) befinde und die dortigen Behörden für die Besteuerung zuständig seien. An diese Vertrauensgrundlage sei die Steuerverwaltung gebunden, selbst wenn sie unrichtig sei.

b) Mit den Voraussetzungen gemäss § 59 StG betreffend die Steuerpflicht einer juristischen Person setzt sich die Rekurrentin in ihrem Rekurs nicht auseinander. Sie beruft sich auf den Vertrauensschutz gemäss Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV).

c) Gemäss Art. 9 BV hat jede Person das Recht, von den staatlichen Organen ohne Willkür und nach Treu und Glauben behandelt zu werden. Lehre und Rechtsprechung leiten daraus den Grundsatz des Vertrauensschutzes ab. Demnach hat jeder Bürger Anspruch darauf, in seinem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen

oder in andere, bestimmte Erwartungen begründende Verhaltensweisen der Behörden geschützt zu werden (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 8. Auflage, Zürich 2020, 622 ff.).

d) Damit sich jemand auf den Vertrauensschutz berufen kann, müssen verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein. So wird zunächst verlangt, dass eine Vertrauensgrundlage vorhanden ist. Diese ist gegeben, wenn das Verhalten eines staatlichen Organs bei einem Betroffenen - insbesondere bei einem Rechtsanwendungsakt - bestimmte Erwartungen auslöst (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 621 ff.). Darauf kann sich lediglich derjenige berufen, der von der Vertrauensgrundlage Kenntnis hatte und der ihre allfällige Fehlerhaftigkeit nicht kannte und auch nicht hätte kennen sollen, mithin also gutgläubig gewesen ist (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 654). Des Weiteren kann grundsätzlich nur derjenige den Vertrauensschutz anrufen, der gestützt auf sein Vertrauen eine Disposition getätigt hat, die nicht ohne Nachteil wieder rückgängig gemacht werden kann (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 659 ff.). Selbst wenn die eben genannten Voraussetzungen erfüllt sind, kann sich der Bürger nicht auf den Vertrauensschutz berufen, wenn dem Vertrauensschutz ein überwiegendes öffentliches Interesse entgegensteht. Im Einzelfall ist daher eine Interessenabwägung zwischen dem Vertrauensschutz und dem mit der verletzten Norm verfolgten öffentlichen Interesse vorzunehmen; diese Interessenabwägung bildet eine Schranke des Vertrauensschutzes (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 664 ff.).

e) Weitere Voraussetzung für den Vertrauensschutz ist eine darauf gestützte, irreversible Disposition.

f) Eine Veranlagung besitzt immer nur für die betreffende Steuerperiode Rechtskraft. Eine für diese Periode entschiedene Frage kann in einer folgenden Steuerperiode erneut beurteilt werden und ist somit einer neuen, umfassenden Überprüfung zugänglich. Die von der Steuerverwaltung getroffene Beurteilung hat daher keine Zusicherungswirkung für die nachfolgenden Steuerperioden. Die Steuerverwaltung kann demzufolge in späteren Steuerperioden aufgrund einer erneuten Prüfung zu einem anderen Ergebnis gelangen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 131 N 6). Die Steuerverwaltung kann somit den Bestand und den Umfang der subjektiven Steuerpflicht einer juristischen Person in jeder Steuerperiode aufs Neue überprüfen und gegebenenfalls unterschiedlich würdigen (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2020.00119 vom 10. März 2021 E. 3.3.3).

g) Die für die Steuerperioden bis 2019 vorgenommenen rechtskräftigen Veranlagungen stellen daher keine taugliche Vertrauensgrundlage für weitere Steuerperioden dar. Die Rekurrentin reicht keine Zusicherungen ein, welche den Umfang der subjektiven Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt betreffen und macht auch keine solchen geltend. Somit fehlt es an einer Vertrauensgrundlage, weshalb sich die Rekurrentin nicht auf den Vertrauensschutz berufen kann.

h) Die Steuerverwaltung hält zudem richtigerweise fest, dass das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts dem Interesse der Rekurrentin am Vertrauensschutz grundsätzlich vorgeht.

i) Die Rekurrentin rügt im Rekurs eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots und verlangt gestützt darauf betreffend der Feststellung ihres Hauptsteuerdomizils eine Gleichbehandlung im Unrecht. Das Bundesgericht hält fest, dass wenn eine Behörde nicht nur in einem oder in einigen Fällen, sondern in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht, und sie zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden werde, so kann der die steuerpflichtige Person gestützt auf Art. 8 Abs. 1 BV verlangen, gleich behandelt, d.h. ebenfalls gesetzwidrig begünstigt zu werden. Nur wenn eine Behörde nicht gewillt ist, eine rechtswidrige Praxis aufzugeben, überwiegt das Interesse an der Gleichbehandlung der Betroffenen gegenüber demjenigen an der Gesetzmässigkeit (BGE 146 I 105 E. 5.3.1). Im vorliegenden Fall wird nicht geltend gemacht, dass die Steuerverwaltung bei der Bestimmung des Hauptsteuerdomizils von juristischen Personen in ständiger Praxis die gesetzlichen Vorschriften verletzt. Eine Gleichbehandlung im Unrecht kommt demgemäss nicht in Frage.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sich die Rekurrentin nicht auf den Vertrauensschutz oder auf eine Gleichbehandlung im Unrecht berufen kann und die Steuerverwaltung die Rekurrentin deshalb zu Recht der Steuerpflicht im Kanton Basel-Stadt und damit am Ort der tatsächlichen Verwaltung unterworfen hat. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 900.00 festgelegt.

Beschluss

://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 900.00.

3. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.