



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

Entscheid vom 3. November 2017 (510 17 76)

Wohnsitz

_____ Besetzung

Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Jörg Felix, Robert Richner, Peter Salathe, Dr. Philippe Spitz, Gerichtsschreiberin I. Wissler

_____ Parteien

A.B._____ und B.B._____, vertreten durch Kessler Landolt Giacomini & Partner, Herr Dr. iur. Patrick Sutter, Oberer Steisteg 18, 6431 Schwyz

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

_____ betreffend

Staatssteuer 2015

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 24. April 2017 wurden die Pflichtigen aufgrund des tatsächlichen Wohnsitzes in C._____ im Kanton Basel-Landschaft veranlagt.

2. Mit Schreiben vom 18. Mai 2017 erhob der damalige Vertreter der Pflichtigen Einsprache und begehrte, es sei dem Kanton D._____ mitzuteilen, dass der Widerruf der Veranlagungen aufzuheben und eine bereinigte Veranlagungsverfügung zuzustellen sei. Der Kanton Basel-Landschaft habe für die Eigentumswohnung in C._____ die interkantonale Steuerauscheidung vorzunehmen. Zur Begründung führte er u.a. aus, der Einsprache würden mehrere Beweise, dass die Ummeldung in die Gemeinde E._____ ordnungsgemäss stattgefunden habe, beiliegen. So datiere die Wegzugsmeldung vom 23. November 2015 und die Anmeldebestätigung in E._____ vom 3. Dezember 2015. Der Mietvertrag in E._____ gelte ab dem 1. Dezember 2015. Aufgrund der Jobsuche, habe sich die Ehefrau in O._____ oder Umgebung niederlassen wollen. Die Rechnung für den Umzugswagen datiere vom 2. Dezember 2015. Zusätzlich würden Bilder vom Umzugstag beiliegen. Die Pflichtige sei auf Arbeitssuche gewesen und habe für die ehemalige Arbeitgeberin lediglich telefonisch erreichbar sein müssen. Im Dezember 2015 sei sie nicht mehr in der Geschäftsstelle in P._____ gewesen. Der Ehemann sei viel auf Geschäftsreisen und arbeite zudem mehrheitlich im „Home Office“ von E._____ aus. Die Eigentumswohnung in C._____ habe man vermieten wollen, wobei im Dezember kein Mieter habe gefunden werden können. Im Weiteren könnten auch Zeugen (Umzugshelfer und Apotheker) die Niederlassung der Familie in E._____ bestätigen.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 7. Juli 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, bezugnehmend auf die vorliegende Aktenlage sei festzustellen, dass im Zuge der Einsprache lediglich die Umzugsrechnung, die Wegzugs- und Zugzugsmeldung der Gemeinden und Fotos des Umzugs in die Wohnung nach E._____, nachgereicht worden seien. Die für eine Beurteilung einer Sitzverlegung notwendigen Beweise wie Wasser- und/oder Elektrizitätsrechnungen (sowohl in der Wohnung in E._____ als auch in C._____), welche einen tatsächlichen Verbrauch aufgrund eines tatsächlichen Aufenthalts nachweisen würden, seien obwohl verlangt nicht vorgelegt worden. Die Pflichtigen hätten auch keine Kontoauszüge oder Einkaufsquittungen vorgelegt, welche einen täglichen Aufenthalt in E._____ glaubhaft bestätigen würden. Die eingereichten Wegzugs- und Anmeldebestätigungen wür-

den einen tatsächlichen dauerhaften Aufenthalt bzw. eine Verlegung des Mittelpunkts des Lebensinteresses allein nicht beweisen. Auch allfällige Zeugenaussagen der Umzugshelfer würden an diesem Umstand nichts ändern, da die Einrichtung für eine möblierte Ferienwohnung in gleichem Masse umgezogen bzw. beschafft werden müsse, wie dies bei dem Bezug einer Wohnung für den ständigen Aufenthalt notwendig wäre. Betreffend die Liegenschaft in C.____ sei abschliessend festzustellen, dass die im Jahr 2015 unterlassene Vermietung, die im Jahr 2015 getätigten Investitionen sowie die im Mai 2017 wieder erfolgte Anmeldung, als ständiger Wohnsitz, in der Gemeinde in C.____ einzig den Schluss zulassen würde, dass der Mittelpunkt des Lebensinteresses in C.____ zu keinem Zeitpunkt aufgegeben worden sei.

4. Mit Schreiben vom 9. August 2017 erhob der neue Vertreter der Pflichtigen Rekurs und begehrte, 1. Es sei in Aufhebung der Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2015 vom 24. April 2017 und des Einsprache-Entscheids Staatssteuer 2015 vom 7. Juli 2017 festzustellen, dass die Rekurrenten per 31. Dezember 2015 aufgrund ihres Wohnsitzes im Kanton D.____, im Kanton Basel-Landschaft aufgrund ihrer Liegenschaft nur sekundär steuerpflichtig gewesen seien. 2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Vorinstanz bzw. des Staates.

Zur Begründung führte er u.a. aus, nach der Umstrukturierung in der Q.____ habe sich die Ehefrau dazu entschlossen einen Internet-Webshop für N.____ zu eröffnen. Die Übernahme einer Webseite mit Domain im Dezember 2015 sei jedoch gescheitert. Im Mai 2016 sei die K.____ AG in E.____ gegründet worden, wobei bisher keine operative Tätigkeit erfolgt sei. Der Ehemann habe weiterhin in P.____ gearbeitet, sei von E.____ aus gependelt und habe vereinzelt in C.____ übernachtet, weshalb die Rekurrenten die Wohnung zunächst behalten hätten. Inzwischen sei die Ehefrau von der Q.____ wieder zurückgerufen worden und sie arbeite nun seit dem 16. Januar 2017 wieder in P.____. Im Mai 2017 seien die Rekurrenten schliesslich wieder zurück nach C.____ gezogen.

Nach Beendigung des Arbeitsvertrages habe sich die Rekurrentin bei der ALK D.____ als arbeitslos gemeldet. Die Korrespondenz sei über die Adresse in E.____ erfolgt. Die Rekurrenten hätten zudem versucht ein Eigenheim in E.____ zu erwerben. Mit ihrem Wegzug aus C.____ hätten die Rekurrenten am 19. November 2015 ihren ISDN Anschluss bei der Swisscom gekündigt. Gleichzeitig sei am neuen Wohnort ein Vertrag mit der UPC geschlossen worden. Der Wohnsitzwechsel sei an alle relevanten Stellen gemeldet worden. Die Apotheke, der Besuch beim Tierarzt sowie die Kreditkarten-Transaktionsliste würden ebenfalls belegen, dass die Rekurrenten nach ihrem Umzug praktisch ausschliesslich in E.____ und Umgebung eingekauft hätten. Im Jahre 2016 hätten die Rekurrenten eine Hausangestellte für ihre Woh-

nung in E.____ beschäftigt und mit der Ausgleichskasse D.____ abgerechnet. Dass für die Rekurrenten ab Dezember 2015 die stärksten Beziehungen zu E.____ bestanden hätten, würden auch der Wasserverbrauch sowie die Strom- und Erdgasrechnungen belegen. Der Energieverbrauch in C.____ sei dagegen stark gesunken. Im Übrigen könnten zahlreiche Zeugen genannt werden, die bestätigen würden, dass die Rekurrenten im Dezember 2015 ihren Lebensmittelpunkt nach E.____ verlegt hätten. Dass der Aufbau des eigenen Unternehmens und der Haus- bzw. Wohnungskauf in E.____ bzw. Verkauf in C.____ nicht so voran gegangen seien, wie sich die Rekurrenten das vorgestellt hätten, und die Ehefrau wieder bei der Q.____ tätig sein werde, habe damals beim Umzug nach E.____ noch niemand vorhersehen können.

5. Mit Vernehmlassung vom 21. September 2017 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, es liege keine Doppelbesteuerung mit D.____ vor, da letzterer seine Veranlagungsverfügung betr. 2015 widerrufen habe. Deswegen sei auch nicht unter den Kantonen strittig, in welchem das Hauptsteuerdomizil bestehe. Die Rekurrenten würden in C.____ über ein Eigenheim mit einer Wohnfläche von 336 m² und zwei Autoeinstellplätzen verfügen. In den beiden Autoeinstellplätzen würden die zwei unter der Nummer BL (...) durchgehend im Kanton BL eingelöst, jedoch bislang nicht deklarierten, Fahrzeuge parkiert. In der Gemeinde E.____ hätten die Rekurrenten per 1. Dezember 2015 eine möblierte 2.5 Zimmer Wohnung im 1. OG eines EFH für Fr. 800.-- pro Monat gemietet. Die Steuerverwaltung des Kantons D.____ habe darüber informiert, dass an der gleichen Adresse zugleich auch eine quellenbesteuerte Person angemeldet gewesen sei. Ferner hätten die Liegenschaftseigentümer die Vermietung bloss eines Zimmers deklariert. Wohnungen, welche dem tatsächlichen und alleinigen Wohngebrauch dienen würden, seien in der Gemeinde E.____ kaum unter Fr. 2'000.-- zu haben. Die Rekurrenten hätten am 5. Dezember 2015 einen Lieferwagen gemietet. Fotos würden den Belad des Fahrzeugs mit diversen Kartons und Papiertragtaschen zeigen. Allein aus diesen Fotos könne nicht geschlossen werden, dass die bisherige Möblierung sowie die Kleider und Haushaltsgegenstände von C.____ nach E.____ gezügelt worden seien. Inwieweit die Bestätigung eines Apothekers in E.____, dass bei ihm Medikamente gekauft worden seien oder gar die Impfung eines Hundes bei einer Tierarztpraxis in E.____ den Nachweis eines Wohnsitzes im Steuerjahr 2015 begründen sollten, bleibe schleierhaft. Ebenso schleierhaft sei die beantragte Anrufung von Zeugen, welche Wohnsitz in F.____, G.____, H.____ und den I.____ hätten und verlässliche Aussagen über die tatsächliche Wohnsituation der Rekurrenten im Steuerjahr 2015 machen sollten. Per Ende Dezember 2015 müsse deshalb immer noch C.____ als massgebender Wohnort angesehen werden.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an Ihren Begehren fest.

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. Umstritten ist vorliegendenfalls, ob die Pflichtigen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für das Steuerjahr 2015 im Kanton Basel-Landschaft oder im Kanton D.____ steuerpflichtig sind. Zu prüfen ist demnach, ob sich der steuerliche Wohnsitz der Pflichtigen per 31. Dezember 2015 in C.____ oder wie es die Pflichtigen behaupten, in E.____ befand.

a) 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 sind natürliche Personen kraft persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz bzw. im Kanton hat eine natürliche Person namentlich, wenn sie sich hier mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (Art. 3 Abs. 2 StHG). Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes setzt sich damit aus einem objektiven, äusseren (Aufenthalt) und einen subjektiven, inneren Element (Absicht) zusammen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts, 2C_1267/2012 vom 1. Juli 2013, E. 3.1; 2C_678/2013 vom 28. April 2014, E. 2.1, www.bger.ch; Entscheid des Steuerge-

richts [StGE] vom 5. Dezember 2014, 510 14 60, E. 3a.; StGE vom 19. Juni 2015, 510 15 16 E. 3a, www.bl.ch/steuergericht).

b) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung befindet sich der steuerrechtliche Wohnsitz einer Person dort, wo faktisch der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen liegt (vgl. BGE 138 II 300, E. 3.2; BGE 132 I 29 E. 4.1; BGE 125 I 54 E. 2; BGE 123 I 289 E. 2a). Bei der Bestimmung des Lebensmittelpunktes ist von objektiven, äusseren Umständen auf innere Tatsachen zu schliessen. Darüber kann gemeinhin kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen. Hierzu ist eine sorgfältige Berücksichtigung und Würdigung sämtlicher Berufs-, Familien- und Lebensumstände notwendig, namentlich der Wohnsituation, die Aufenthaltsdauer und die an diesem Ort gelebten familiären und gesellschaftlichen Beziehungen. Pflegt eine Person Kontakte zu mehreren Orten, ist für die Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Bei unselbständigerwerbenden Steuerpflichtigen ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist doch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur. Dabei ist diese Frage jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. Simonek in: Nefzger/Simonek/ Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 4 N 6; BGE 2C_678/2013 vom 28. April 2014, E. 2.2; BGE 2C_576/2008 vom 14. April 2009, E. 3.1).

c) Die "Absicht dauernden Verbleibens" gemäss Art. 3 Abs. 2 StHG setzt nicht voraus, dass die steuerpflichtige Person an einem Ort für immer oder doch für unbestimmte Zeit verbleibt. Es genügt, den Aufenthaltsort bis auf Weiteres zum Mittelpunkt der Lebensverhältnisse zu machen und ihm dadurch eine gewisse Stabilität zu verleihen, selbst wenn mit der Möglichkeit des Wechsels aus bestimmten Gründen zu rechnen ist oder sogar feststeht, dass der Aufenthalt nach einiger Zeit wieder aufhört. Dagegen ist ein bloss vorübergehender (Ausland-) Aufenthalt mit fortdauerndem Willen, den bisherigen Wohnort als Mittelpunkt der Lebensverhältnisse aufrechtzuerhalten, nicht geeignet, einen neuen Wohnsitz zu begründen (vgl. BGE 2C_678/2013 vom 28. April 2014, E. 2.2 mit weiteren Hinweisen, www.bger.ch; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 5. Dezember 2014, 510 14 60, E. 3c, www.bl.ch/steuergericht; Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.] Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 6 N 8).

d) Auf die bloss geäusserten Wünsche der steuerpflichtigen Person oder die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes kommt es nicht an. Der steuerrechtliche Wohnsitz ist insofern nicht frei wählbar. Gleichermassen spielt das polizeiliche Domizil, an welchem die Schriften hinterlegt sind oder wo die politischen Rechte ausgeübt werden keine entscheidende Rolle: Als äussere Merkmale können sie ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden, falls auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht (vgl. BGE 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014, E. 4.2, www.bger.ch; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 5. Dezember 2014, 510 14 60, E. 3c, www.bl.ch/steuergericht).

Der Wohnsitzwechsel erfolgt zum Zeitpunkt, wenn die Absicht des dauernden Verbleibens am neuen Wohnort tatsächlich gelebt wird und durch diesen Aufenthalt eine Verschiebung des Lebensmittelpunktes stattfindet. Es ist somit erforderlich, dass der Wille zur Wohnsitzverlegung tatsächlich in die Tat umgesetzt worden ist und nach den Umständen objektiv erkennbar ist (vgl. Jakob Rütscbe/Eliane Fischer, a.a.O., § 35 N 8).

e) Als steuerbegründende Tatsache trägt grundsätzlich die Steuerbehörde die Beweislast für den steuerrechtlichen Wohnsitz. 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. Diese ursprünglich für das internationale Verhältnis aufgestellte Regel ist nach der Praxis des Bundesgerichts auch im interkantonalen Verhältnis anwendbar (vgl. Jakob Rütscbe/Eliane Fischer, a.a.O., § 35 N 11). Es ist vom Steuerpflichtigen darzulegen, dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben. Wird der Nachweis der Wohnsitzverlegung nicht erbracht, besteht das bisherige Domizil gemäss dem Gesagten fort (vgl. BGE 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014, E. 4.4; BGE 138 II 300 E. 3.3 S. 306, www.bger.ch; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 5. Dezember 2014, 510 14 60, E. 4a, www.bl.ch/steuergericht).

3. a) Der Vertreter der Pflichtigen reichte an der heutigen Verhandlung einen chronologischen Ablauf der Ereignisse, sowie diverse weitere Beweisunterlagen ein. Diese werden soweit erforderlich, zusammen mit den bereits vorliegenden Unterlagen in den nun folgenden Erwägungen berücksichtigt.

Die dem Rekurs beigelegten Unterlagen betreffen u.a. den Kauf der Webseite J.____, diverse Korrespondenzen betr. die Absicht eine Liegenschaft in E.____ zu erwerben,

die Kündigung bei der Swisscom, die Adressänderung bei der Krankenkasse, Rechnungen betr. den Strom- und den Erdgasverbrauch sowie Transaktionen der Kreditkarte der Pflichtigen und weitere Unterlagen. Der Einsprache waren u.a. die Anmeldung in E.____ sowie die Wegzugsmeldung nach C.____, der Mietvertrag betr. die Wohnung in E.____, der Mietvertrag für das Umzugsfahrzeug, sowie Fotos des Fahrzeugs im Zeitpunkt des Einkaufs bei einer Möbelfirma beigelegt.

b) Aufgrund der Fülle der eingereichten Beweisunterlagen ist zunächst auf die wichtigsten Beweise betreffend die damalige Wohnsituation der Pflichtigen einzugehen.

Die möblierte 2,5-Zimmer-Wohnung wurde auf den 1. Dezember 2015 auf unbestimmte Zeit zu einem Preis von Fr. 800.-- pro Monat gemietet. Die eingereichten Fotos zeigen eine vollständig möblierte Wohnung mit hohem Ausbaustandard. Die an der heutigen Verhandlung eingereichten Grundrisspläne der Liegenschaft in E.____ zeigen im Erdgeschoss einen Weinkeller, einen Heizraum, drei Zimmer einen Gang und zwei Garagen, welche jeweils rechts und links angeordnet sind. Das Obergeschoss besteht aus einem Schlafzimmer mit Ankleide, zwei Bäder, Küche, Esszimmer, ein Wohnzimmer, Balkon und einem weiteren Zimmer. Das Dachgeschoss kann in drei Räume (zwei Zimmer und einen Abstellraum) unterteilt werden. Der Vertreter führte heute aus, die Rekurrenten hätten die Wohnung im Ober- und Dachgeschoss zu einem günstigen Preis mieten können, unter der Bedingung, dass sie sich um das Haus und um den Garten kümmern und für sämtliche Nebenkosten hätten aufkommen müssen. Ausserdem hätten sie ausziehen müssen, sobald sich ein Käufer für die Liegenschaft gefunden hätte. Der lediglich vom Ehemann unterzeichnete Mietvertrag wurde jedoch bedingungslos auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Für die dargelegten Bedingungen betr. die Übernahme der Gartenpflege sowie einem sofortigen Auszug bei Verkauf der Liegenschaft gibt es keine Beweise. Die Höhe der Miete spricht nur für die Miete eines einzigen Zimmers. Dazu finden sich auf den entsprechenden Seiten im Internet mehrere Angebote, welche sich im gleichen Rahmen bewegen. Die Mietpreise für eine Drei- resp. Vierzimmerwohnung sind hingegen mehr als doppelt so hoch. Teilweise beträgt die Miete im Falle eines Objektes mit hohem Standard bis zu Fr. 4'000.-- monatlich. Es bestehen damit berechtigte Zweifel an der Darstellung des Vertreters sowie der Pflichtigen. Die Pflichtigen haben zu allen möglichen Argumenten sehr ausführliche Dokumentationen angefertigt, auf welche später noch einzugehen sein wird. Vor diesem Hintergrund und aus Gründen der Planungs- und Rechtssicherheit erscheint es als unwahrscheinlich, dass die vom Vertreter vorgetragenen Bedingungen lediglich mit Handschlag hätten vereinbart werden sollen. Was die Liegenschaft in C.____ angeht, ist festzuhalten, dass die Vermietung letzterer bis Ende Dezember 2015 aufgrund der ausgenommenen Kündigungsfrist per 31. Dezember

nicht einfach hätte bewerkstelligt werden können. Die Liegenschaft wurde hingegen auch in der Zukunft nicht vermietet, was im Übrigen mit der Aussage des Vertreters auf Seite 15 des Rekurses übereinstimmt. Demgemäss sei es verständlich, dass sich die Ehegatten in ihren vorzüglichen finanziellen Verhältnissen die Last einer Vermietung nicht hätten auferlegen wollen, da diese zum allgemeinen Haushaltsbudget nichts Relevantes hätte beitragen können, sie aber durch den damit verbundenen Aufwand und potentiellen Ärger mit den Mietern viel wertvolle Freizeit aufgegeben hätten, die sie lieber mit Reisen verbringen würden anstatt ständig für die Mieter erreichbar zu sein. Aufgrund dieser Äusserung sowie in Anbetracht des Verlaufs der Ereignisse hinsichtlich der Liegenschaft in C.____ ist festzustellen, dass die Pflichtigen ihre Liegenschaft in C.____ zu keinem Zeitpunkt vermieten oder verkaufen wollten. Zudem erscheinen die Verkaufsbemühungen als sehr rudimentär. Der E-Mail-Verkehr zwischen dem 2. und 5. Juni 2017 enthält beispielsweise keinen Hinweis darauf, dass der Besuch der Maklerin aufgrund des Verkaufs der Liegenschaft erfolgen sollte. Schliesslich wären die Verkaufsbemühungen ohnehin ausserhalb der hier zur Beurteilung stehenden Steuerperiode. Die Bemerkung des Vertreters eine Vermietung der Liegenschaft in C.____ hätte keinen relevanten Ertrag eingebracht erweist sich als Schutzbehauptung. Vergleichbare Objekte, welche zur Vermietung angeboten werden, die jedoch deutlich weniger Wohnfläche aufweisen, werden zu einem Preis von bis zu Fr. 5'000.-- pro Monat inseriert. Auch wenn sich die Rekurrenten in einer sehr wohlhabenden finanziellen Situation befanden und dies auch heute noch tun, ist der freiwillige Verzicht auf derart hohe Mieteinnahmen bei einer definitiven Verlegung des Wohnsitzes an einen anderen Ort nicht nachvollziehbar, es sei denn, die Rekurrenten waren sich mit der Verlegung des Wohnsitzes unsicher. In Anbetracht der Tatsache, dass die Pflichtigen in C.____ eine grosse Eigentumswohnung besaßen, welche sie die ganze Zeit weder vermieten noch verkaufen wollten, haben sie ihre Beziehungen zu C.____ gar nie gelöst, vielmehr wurde der Wohnsitz in C.____ absichtlich beibehalten.

Dem zivilrechtlichen Wohnsitzkonzept liegen zwei Prämissen zugrunde, die dessen Einheitlichkeit betreffen. Erstens hat jedermann einen Wohnsitz und zweitens hat jedermann bloss einen einzigen Wohnsitz (Art. 23 Abs. 2 ZGB). Diese Prämissen gelten mit gewissen Ausnahmen auch für den steuerrechtlichen Wohnsitzbegriff (Oesterhelt/Moritz Seiler in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 3 StHG N 64). Einen alternierenden Wohnsitz, wo mehrere Kantone die Besteuerungshoheit beanspruchen können, machen die Pflichtigen nicht geltend. Um demnach einen neuen Wohnsitz in E.____ zu begründen, hätten die Pflichtigen denjenigen in C.____ jedoch aufgeben müssen. Sie hätten die Wohnung zeitnah nach dem Umzug zur Vermietung und oder zum Verkauf ausschreiben müssen. Dies haben sie jedoch nicht getan. Zudem wurde die Wohnung in C.____ in ihrem ur-

sprünglichen Zustand, mit allen Einrichtungsgegenständen, belassen. Ein Umzug im eigentlichen Sinne unter Mitnahme aller und nicht nur der persönlichen Gegenstände hat gar nie stattgefunden. Damit ist der Beweis, dass die Pflichtigen ihren Wohnsitz in C.____ aufgegeben haben misslungen. Da die Pflichtigen ihren Wohnsitz in C.____ nicht aufgegeben haben, konnten sie demzufolge in E.____ auch keinen neuen Wohnsitz begründen.

c) Hinsichtlich der übrigen von den Pflichtigen eingereichten Belege ist folgendes auszuführen: die Dokumentation betreffend den Kauf der Webseite J.____ ist zum Beweis der Verlegung des Wohnsitzes wenig hilfreich, kann eine Internetseite von überall aus der Welt betrieben werden. Selbst wenn der Kauf geglückt wäre, würde dies das Argument der Verlegung des Wohnsitzes nicht weiter stützen. Die Gründung der Firma K.____ AG mit Sitz in E.____ hatte in Anbetracht der Sachlage wohl einzig den Sinn die steuerliche Belastung allfälliger Erträge möglichst tief zu halten. Der Nachweis von Adressänderungen bei der Krankenkasse oder bei der Bank vermag einen tatsächlichen Umzug nicht zu beweisen. Gleiches gilt vorliegend für die eingereichten Strom- resp. Erdgasabrechnungen. Möglicherweise haben sich die Rekurrenten an beiden Orten aufgehalten, ohne ihren Wohnsitz zu verlegen, was dazu geführt hat, dass an beiden Orten Energiekosten angefallen sind. Anmeldungen und Wegzugsmeldungen bei den Gemeinden sind für sich betrachtet jeweils nicht dazu geeignet eine Wohnsitzverlegung zu beweisen. Sie sind wie viele andere Beweismittel lediglich als „Puzzleteil“ im Ganzen zu verstehen. Insofern haben sie eher einen geringen Beweiswert. Den Fotos vom vermeintlichen Umzug von C.____ nach E.____ ist der Beweischarakter ebenfalls abzuerkennen. Zum einen können diese Bilder von irgendwoher von irgendjemandem stammen (das Nummernschild ist nicht sichtbar) und zum anderen wirken die Photographien zur Erreichung des zugelegten Zwecks geradezu aufgesetzt. Es ist eher unwahrscheinlich, dass vom Einkauf von Möbeln in einem grossen Möbelgeschäft zufälligerweise und im Alltags- resp. Umzugsstress Fotos geschossen werden. Vielmehr wurde der Einkauf fotografisch festgehalten, um bei allfälligen Beweisschwierigkeiten darauf zugreifen zu können. Schliesslich ist auch das Mieten eines Transporters und der Einkauf in einem Möbelgeschäft noch kein Beweis für eine Wohnsitzverlegung. Die gekauften Einrichtungsgegenstände hätten auch für die Liegenschaft in C.____ verwendet werden können. Nichts anderes ergibt sich aus den Belegen der Kreditkartenabrechnung. Auch diesen ist eher eine geringe Beweiskraft zuzusprechen. Aufgrund der Tatsache, dass die Schweiz ein kleines Land ist und man zur Bewältigung von Nord nach Süd und von Ost nach West im Vergleich zu anderen Ländern sehr kurze Wege zu bewältigen hat, sind die Transaktionen nicht weiter aufschlussreich. Letztlich ist auf den eingereichten Seiten kein Name, keine Kreditkartennummer und auch sonst keine weitere Information ersichtlich, welche einen Rück-

schluss auf die Rekurrenten zulassen würde. Selbst wenn dies möglich wäre, sind die Wege in der Schweiz wie bereits gesehen doch verhältnismässig kurz. Insgesamt erweist sich der Ablauf der vorliegenden Ereignisse und dem was hier vorgebracht wurde als geradezu konstruiert.

Verständlich ist hingegen, dass die Rekurrentin nach ihrer Kündigung und Freistellung durch die Q.____ nach einer Umorientierung gesucht hat. Zur Erreichung dieser Zwecke ist es durchaus nachvollziehbar, dass die Rekurrenten eine Zweitwohnung auf dem Land angemietet haben. Wenig glaubhaft ist allerdings, dass der Ehemann seiner Arbeit mehrheitlich von E.____ aus nachging. Dies erscheint im Hinblick auf die Tatsache, dass er weiterhin bei der Q.____ in P.____ angestellt war doch als eher unwahrscheinlich. Glaubhaft ist einzig, dass die Rekurrenten, wann immer möglich, die Wohnung in E.____ zur Erholung an den Wochenenden oder arbeitsfreien Zeit genutzt haben. Da die Rekurrentin von ihrer Arbeit freigestellt war, ist es auch glaubhaft, dass sie sich zur Erholung und Entspannung etwas länger als ihr berufstätiger Ehemann in E.____ aufhielt und demnach auch Einkäufe in der Umgebung oder in der Apotheke tätigte oder mit dem Hund zum Tierarzt ging. Dies alles beweist hingegen nicht, dass auch der Wohnsitz an den Ort der Erholung und Entspannung verlegt worden war. Vielmehr erhält die Wohnung in E.____ den Status einer gemieteten Ferienwohnung, welche je nach Lebensumstand einmal mehr oder einmal weniger aufgesucht wird. Dass an der gleichen Adresse in E.____ an der M.____strasse 1 zur gleichen Zeit noch eine weitere Person gemeldet war, ist nicht entscheidend, da sich in der Liegenschaft im Erdgeschoss eine Einliegerwohnung befindet. Die Beurteilung, ob die damaligen Eigentümer der Liegenschaft alle Einkünfte aus der Vermietung deklariert haben, ist Sache des Kantons D.____. Schliesslich ist festzustellen, dass im Ausland wohnhafte Bekannte resp. Freunde der Rekurrenten nicht dazu geeignet sind eine Auskunft darüber zu erteilen, ob die Rekurrenten ihren Wohnsitz tatsächlich von einem Ort in einen anderen verlegt haben. Dies könnten bestenfalls unmittelbare Nachbarn oder allenfalls ein Hauswart tun. Derartige Beweise sind jedoch nicht eingereicht worden und würden wohl für die Zukunft nur noch als Gefälligkeitsbescheinigungen angesehen werden müssen. Auch ein allfälliger Nachweis von neu geknüpften Kontakten in E.____ selbst wurde nicht vorgelegt. Bei einer Verlegung des Wohnsitzes wird nicht nur der Wohnort, sondern auch ein Teil des sozialen Umfeldes an den neuen Ort verlegt oder aber zumindest neu geknüpft. Die von den Rekurrenten vorgebrachten Kontakte wie Tierarzt und Apotheker sind hingegen neutrale Personen und gehören nicht zum sozialen Umfeld. Damit fällt auch die Bestätigung des Apothekers nicht weiter ins Gewicht. Die Bemühungen der Rekurrenten, eine Liegenschaft in E.____ zu erwerben, ist ebenfalls als nicht entscheidend relevant zu betrachten. Aus den zahlreichen E-Mails wird nicht ersichtlich, was die Rekurrenten genau suchen. Dabei hat es sich durchaus um eine Wohnung handeln können, die die Rekurrenten ferienhalber oder als Kapitalanlage nutzen wollten. Da es

erfahrungsgemäss im Kanton D.____ und dabei in E.____ sehr schwierig ist, ein entsprechendes Objekt zu finden, ist auch die Anzahl der Anfragen bei den Immobilienmaklern oder die Anzahl der Angebote nicht weiter zu würdigen. Jedenfalls ist auch dieses Argument eines unter vielen, oder bestenfalls dazu tauglich, zu beweisen, dass die Rekurrenten einfach nur eine Liegenschaft erwerben wollten. Auch die nicht umgemeldeten Fahrzeuge der Rekurrenten weisen klar darauf hin, dass der Wohnsitz sich die ganze Zeit in C.____ und damit im Kanton Basel-Landschaft befunden hat.

Abschliessend ist festzuhalten, dass der Widerruf der Veranlagungsverfügung des Kt. D.____ wohl unangefochten blieb und hingenommen wurde. Insgesamt bringen die Rekurrenten eine Fülle von Argumenten vor und verlieren sich damit im Detail. Wesentlich aber ist im vorliegenden Fall die unter Ziffer 3b der Erwägungen geschilderte Wohnsituation der Pflichtigen in C.____ und in E.____. Demgemäss befand sich der Wohnsitz der Pflichtigen durchgehend in C.____, womit die Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft für das Jahr 2015 gegeben ist.

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

4. Ausgangsgemäss haben die Rekurrenten gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- zu bezahlen und es ist ihnen gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

Demgemäss wird erkannt:

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