



Urteil vom 4. April 2025 (530 24 24)

Quellensteuer / Eintretensvoraussetzungen / Steuerrechtlicher Wohnsitz

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter S. Schmid (Ref.),
M. Angehrn, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien **A.**____,

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

betreffend **Quellensteuer**

Sachverhalt:

A.

Der Rekurrent hat mit Eingabe vom 11. Mai 2024 einen Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung [NOV] für das Steuerjahr 2023 gestellt.

Die Steuerverwaltung wies den Antrag auf NOV mit Verfügung vom 11. Mai 2024 ab und führte zur Begründung aus, dass eine quellensteuerpflichtige Person mit Ansässigkeit im Ausland bis am 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres bei der kantonalen Steuerverwaltung eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen könne, wenn im entsprechenden Steuerjahr mindestens 90 % ihrer weltweiten Bruttoeinkünfte in der Schweiz der Steuer unterlägen (Quasi-Ansässigkeit). Da der Anteil der weltweiten Einkünfte des Pflichtigen im Jahr 2023 unter der 90 %-Grenze läge, würde er in steuerlicher Hinsicht als nicht quasi-ansässig gelten, weshalb er 2023 kein Anrecht darauf habe, dass eine nachträglich ordentliche Veranlagung durchgeführt werde.

B.

Mit Eingabe vom 26. August 2024 erhob der Pflichtige dagegen Einsprache und führte zur Begründung unter anderem aus, dass er fristgerecht mündlich widersprochen habe und nun wie telefonisch vereinbart, gegen den am 15. Juli 2024 zugestellten Entscheid Einsprache erhebe. Da der Pflichtige krank gewesen sei, wäre ihm dies nicht früher möglich gewesen. Er sei nicht einverstanden, dass seine Besteuerung in der Quellensteuer belassen werde. Zur Begründung führte er aus, dass Arbeitnehmer, die keine Niederlassungsbewilligung aber doch einen steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz hätten, bei unselbständiger Erwerbstätigkeit an der Quelle besteuert würden. Art. 37a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) werde herangezogen, um diesen Prozess zu vereinfachen. Die Steuerverwaltung gehe davon aus, dass er Wochenaufenthalter mit Lebensmittelpunkt im Ausland sei. Dabei stütze sie sich auf § 68k des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) i.V.m Art 91 DBG. § 68k StG betreffe den Fall von Ausländern, die keinen steuerrechtlichen Wohnsitz hätten oder sich für kurze Zeit in der Schweiz aufhielten. Da sich der Pflichtige aber seit über fünf Jahren in der Schweiz aufhalte und einen gewöhnlichen Wohnsitz hier habe, sei diese Norm nicht anwendbar. Auch § 68a StG besage, dass ausländische Arbeitnehmer, welche die ausländerrechtliche Niederlassungsbewilligung nicht besäßen, im Kanton jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt hätten, für ihr Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit einem Steuerabzug an der Quelle unterworfen seien. Da er die Niederlassungsbewilligung erhalten habe, müsse er zwingend aus der Quellensteuerpflicht ausscheiden und falle damit automatisch ins ordentliche Veranlagungsverfahren mit seiner Ehefrau. Die Ausführung der Quellensteuer ende im Monat der Erteilung der Bewilligung, was hier im Monat April 2024 sei. Das Argument der Steuerverwaltung, der Lebensmittelpunkt des Pflichtigen sei im Ausland, überzeuge nicht, da sich das Steuerdomizil von in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten grundsätzlich dort befinde, wo sie während der Woche wohnten oder arbeiteten, auch wenn sie ihre Wochenenden regelmässig an einem anderen Ort verbringen würden, zu dem sie intensive Beziehungen pflegten. Die Familie befinde sich dort, da seine Ehefrau einer Ausbildung nachgehe. Diese solle sie nicht abbre-

chen, um nochmals hier anzufangen. Bei jeder möglichen Gelegenheit sei die restliche Familie in der Schweiz. Die Absicht des Verbleibs im Kanton Basel-Landschaft sei dauerhaft und werde sich nicht ändern. Der Erhalt der Niederlassungsbewilligung sei ein Indiz dafür.

Mit Entscheid vom 23. September 2004 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und führte zur Begründung aus, dass im Ausland wohnhafte Wochenaufenthalter der Quellensteuerpflicht unterlägen. Da der Pflichtige seinen Lebensmittelpunkt nicht im Kanton Basel-Landschaft habe, unterliege er trotz Erhalts der C-Bewilligung weiterhin der Quellensteuer.

C.

Mit Schreiben vom 24. Oktober 2024 erhebt der Pflichtige Rekurs und beantragt sinngemäss, dass er aufgrund des Erhalts der Niederlassungsbewilligung C nicht mehr der Quellensteuer unterworfen sei. Zur Begründung verweise er auf seine ausführliche Begründung in der Einsprache vom 26. August 2024. Im angefochtenen Einspracheentscheid vom 23. September 2024 sei auf seine Ausführungen nicht eingegangen worden, sondern es seien lediglich die gleichen Ausführungen wiederholt worden.

In der Vernehmlassung vom 13. Januar 2025 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie unter anderem aus, der Rekurrent sei derzeit bei der B.____ AG in C.____ angestellt, während sich sein Familienwohnsitz zusammen mit seiner Ehefrau offiziell in D.____, Deutschland, befinde. Er gelte somit in steuerrechtlicher Hinsicht als Wochenaufhalter in E.____ mit ausländischem Wohnsitz. Der Rekurrent habe im Vorverfahren einen Antrag auf eine nachträgliche ordentliche Veranlagung für das Steuerjahr 2023 gestellt. Bereits 2021 und 2022 habe der Rekurrent einen NOV-Antrag gestellt und da gemäss Berechnungstabelle über 90 % der (Erwerbs-)Einkünfte in der Schweiz erwirtschaftet worden seien, habe für beide Jahre eine nachträgliche Steuerveranlagung (mit internationaler Steuerabgrenzung) durchgeführt werden können. Da im streitbetroffenen Jahr, im Gegensatz zu den beiden Vorjahren, der Anteil der (Erwerbs-)Einkünfte in der Schweiz im Vergleich zum Total aller weltweiten Einkünfte unter der Massgeblichkeitsgrenze von 90 % gelegen habe, sei er nicht für eine «Quasi-Ansässigkeit» qualifiziert, welche eine NOV rechtfertigen würde. Die «Quasi-Ansässigen» seien verpflichtet, jedes Jahr einen Antrag einzureichen, mit Berechnung der «Inlandsquote» und dem Nachweis, dass über 90 % erreicht worden seien. Es werde sodann geprüft und entschieden, ob eine NOV durchgeführt werden könne. Der Erhalt der ausländischen Niederlassungsbewilligung (sog. «C-Ausweis») im Verlauf des Jahres 2024 reiche für Personen mit ausländischem Wohnsitz für das Ausscheiden aus der Quellensteuerpflicht nicht aus. Auch Personen mit Schweizer Staatsangehörigkeit und Wohnsitz im Ausland unterständen für ihr in der Schweiz erzielttes Erwerbseinkommen der Quellensteuer.

Pflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, denen hier bestimmte steuerbare Einkünfte zuflössen, unterlägen in der Schweiz einer anteiligen, also lediglich beschränkten Steuerpflicht kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Da solche Personen regelmässig auch über andere Einkünfte und Vermögenswerte verfügten, die ausschliesslich im Ausland besteuert werden dürften, gehe die Quellensteuerregelung für Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz sachgerecht davon aus, dass das primäre Besteuerungsrecht einem anderen Staat zustehe - im vorliegenden Fall also Deutschland. Insofern könnten im ausländi-

schen Wohnsitzstaat auch die persönlichen und familiären Bedürfnisse steuerlich angemessen berücksichtigt werden. Das Einkommen, das eine nichtansässige Person im Arbeitsortsstaat erziele, stelle dagegen nur einen Teil ihrer Gesamteinkünfte dar. Nach den Zuteilungsnormen des internationalen Steuerrechts bzw. gemäss den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) werde Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit grundsätzlich am Arbeitsort besteuert, wie im vorliegenden Fall. Unter den Begriff der Wochenaufenthalter fielen im Ausland ansässige Arbeitnehmer, welche in der Schweiz arbeiteten und in der Regel an den Wochenenden an ihren Wohnsitz zurückkehrten. Während Grenzgänger grundsätzlich täglich an ihren Wohnort im Ausland zurückkehrten, würden internationale Wochenaufenthalter zwar nicht täglich, aber doch regelmässig an ihren Wohnort im Ausland zurückkehren. Mangels Kontinuität des Aufenthalts würden sie in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz bzw. qualifizierten Aufenthalt begründen und seien daher nur beschränkt steuerpflichtig und würden an der Quelle besteuert. Die von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen sähen keine Sonderregelungen zur Besteuerung von Wochenaufenthaltern vor. Damit hätten die in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen (allgemeinen) Bestimmungen über die Zuteilung von Erwerbseinkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit Geltung, d.h. die Steuerhoheit für die Besteuerung der Erwerbseinkünfte stehe dem Staat des Arbeitsorts zu. Im vorliegenden Fall wären das die Schweiz resp. der Kanton Basel-Landschaft. Zudem sei kein Wohnsitz im Sinne des Steuergesetzes erforderlich, da eine erteilte Niederlassungsbewilligung nicht automatisch auch auf einen Wohnsitz schliessen lasse.

Das Bundesgericht habe mit Verweis auf die EuGH-Rechtsprechung erkannt, dass es gegen das Freizügigkeitsabkommen verstosse, wenn ein Grenzgänger, der in Frankreich wohne und in der Schweiz arbeite und hier mehr als 90 % seines Einkommens erziele, im Rahmen der Quellenbesteuerung deutlich weniger Steuerabzüge vornehmen könne, als wenn er in der Schweiz wohnhaft, d. h. ansässig wäre. Zur rechnerischen Ermittlung dieser 90 %-Quote der Bruttoeinkünfte würden alle nach Schweizer Recht steuerbaren Einkünfte berücksichtigt, auch wenn diese im Ausland nicht steuerbar seien, wie beispielsweise ein Eigenmietwert auf selbstgenutztem Wohneigentum im Ausland.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 und 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall über CHF 3'000.– liegt und CHF 10'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, von der Dreierkammer des Steuergerichts beurteilt.

1.2. § 130 StG i.V.m. § 47 Abs. 1 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung [VPO]; SGS 271) regelt die Voraussetzungen, unter welchen einer Person die materielle Beschwer zuerkannt wird. Demnach

wird vorausgesetzt, dass sie von der angefochtenen Verfügung berührt oder betroffen ist (Erfordernis des Betroffenseins) und ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der angefochtenen Verfügung (Erfordernis des schutzwürdigen Interesses) hat.¹

Nach ständiger allgemeiner Praxis zur materiellen Beschwer muss das Rechtsschutzinteresse unmittelbar und konkret sein. Dies bedeutet, dass bereits mit dem Obsiegen der praktische Nutzen eintreten muss bzw. der drohende Schaden abgewendet werden kann. Kein ausreichendes Rechtsschutzinteresse besteht, wenn die Interessen in einem anderen Verfahren gewahrt werden können.²

1.3. Als Adressat der Veranlagungsverfügung hat der Rekurrent Parteistellung und ist durch den angefochtenen Entscheid berührt. Folglich ist er formell beschwert.

1.4. Die Einsprache nach § 122 StG BL ist ihrer Rechtsnatur nach ein echtes ordentliches Rechtsmittel,³ wie auch der Rekurs nach § 124 StG ein ordentliches Rechtsmittel ist, mit welchem formell noch nicht rechtskräftige Einspracheentscheide angefochten werden können.⁴ Ordentliche Rechtsmittel können im laufenden Verfahren eingelegt werden, solange die zugrundeliegende Verfügung nicht in Rechtskraft erwachsen ist. Anfechtungsobjekt der Einsprache als verwaltungsinternes Rechtsmittel ist eine Verfügung der Steuerbehörde. Eine Einsprache kann innert 30 Tagen seit Eröffnung der Verfügung eingelegt werden.⁵ Es handelt sich dabei um eine gesetzliche Frist, die nicht erstreckt werden kann. Verstreicht die Rechtsmittelfrist ungenutzt, erwächst die Verfügung in Rechtskraft und kann daher nicht mehr mit einem ordentlichen Rechtsmittel angefochten werden. Dasselbe gilt sinngemäss für den Rekurs gegen einen Einspracheentscheid.

Mit Verfügung vom 11. Mai 2024 hat die Steuerverwaltung den Antrag des Rekurrenten auf Besteuerung im ordentlichen Verfahren (NOV) aufgrund seiner Quasi-Ansässigkeit abgelehnt. Der Rekurrent hatte somit das Recht innert 30 Tagen seit der Eröffnung der Verfügung schriftlich Einsprache bei der Steuerverwaltung zu erheben, was auch so in der Rechtsmittelbelehrung festgehalten war. Mit Schreiben «Erneute Einsprache gegen den am 15. Juli 2024 (zugestellt am 19.07.2024) erstellten Entscheid ID xx» vom 26. August 2024 gelangte der Pflichtige erst nach Ablauf der Einsprachefrist an die Steuerverwaltung. Sinngemäss beantragte er, der Entscheid sei aufzuheben und er sei aus der Quellensteuerpflicht zu entlassen, da er seit April 2024 über die Niederlassungsbewilligung C verfüge und er daher fortan gemäss den Angaben im Baselbieter Steuerbuch ordentlich zu besteuern sei und nicht mehr der Quellensteuer unterstehe. In dieser Eingabe äusserte sich der Pflichtige weder zum Thema der strittigen Quasi-Ansässigkeit in der Steuerperiode 2023 noch bezog er sich darin auf die Verfügung vom

¹ Vgl. HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 10. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2020, Rz. 1150.

² Vgl. KÖLZ/HÄNER/BERTSCHI, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2013, S. 331.

³ MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Aufl. 2022 Basel, Art. 48 N 1.

⁴ SILVIA HUNZIKER/CORINNA BIGLER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 50 N 4.

⁵ Art. 122 Abs. 1 StG.

11. Mai 2024, gegen welche ein Rechtsmittel bestanden hätte. Es ist somit davon auszugehen, dass die Verfügung vom 11. Mai 2024 unanfechtbar in Rechtskraft erwachsen ist, zumal der Pflichtige zu keinem Zeitpunkt behauptet hat, die Verfügung vom 11. Mai 2024 sei ihm gegenüber nicht eröffnet worden. Vielmehr führte er an, krank gewesen zu sein und es ihm daher nicht möglich gewesen sei, sich früher um die Angelegenheit kümmern zu können. Die Strenge der gesetzlichen Fristbestimmung kann lediglich durch die Möglichkeit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemildert werden. Das Steuergesetz enthält keine Bestimmungen über die Möglichkeit einer Fristwiederherstellung, auch Restitution genannt. Es ist auf die Regelungen zur Restitution im Verwaltungsverfahrensgesetz Basel-Landschaft vom 13. Juni 1988 (VwVG; SGS 175) abzustellen. Gemäss § 5 Abs. 5 VwVG kann eine Partei innert 10 Tagen seit Wegfall des Hindernisses die Wiederherstellung der Frist verlangen, wenn sie unverschuldet verhindert war, fristgemäss zu handeln. Auf eine Wiederherstellung der Frist ist nur dann zu erkennen, wenn die Säumnis auf ein «unverschuldetes Hindernis», also auf die - objektive und subjektive - Unmöglichkeit, rechtzeitig zu handeln, zurückzuführen ist. Die Wiederherstellung ist dabei nach der bundesgerichtlichen Praxis nur bei klarer Schuldlosigkeit des Gesuchstellers zu gewähren und wenn der Rechtssuchende verhindert ist, selber zu handeln und er in nach den Umständen zumutbarer Weise keinen Dritten mit der Interessenwahrung beauftragen konnte. Die Wiederherstellung kann nicht gewährt werden, wenn die Partei den Beizug eines Vertreters versäumt hat.⁶ Somit rechtfertigen nur erhebliche Hinderungsgründe wie etwa eine ernsthafte Erkrankung, Unglücks- oder Todesfälle in der Familie, Militärdienst, nicht vorsehbare Landesabwesenheit oder Ähnliches, welche ein fristgerechtes Handeln praktisch verunmöglichen, eine Restitution.⁷ Eine unsubstanzierte Geltendmachung einer nicht näher ausgeführten Krankheit kann demzufolge keinen solchen unverschuldeten Säumnisgrund darstellen. Der Pflichtige hatte einen Antrag auf Nachträgliche ordentliche Veranlagung gestellt und musste somit damit rechnen, dass ihm jederzeit ein Bescheid zugehen könnte. Im Weiteren hatte der Pflichtige selbst eine solche Verfügung verlangt. Auch hier hätte er jederzeit mit der Zustellung der unanfechtbaren Verfügung rechnen müssen. Es wäre dem Pflichtigen zumutbar und möglich gewesen, sich auch bei Krankheit so zu organisieren, dass er keinen Rechtsnachteil erleidet.

Da er die Rechtsmittelfrist gegen die Verfügung vom 11. Mai 2024 ungenutzt verstreichen liess, erwuchs diese in Rechtskraft. Darüber hinaus ist vorliegend kein Revisionsgrund ersichtlich, welcher ein Zurückkommen auf die ursprüngliche Verfügung mit einem ausserordentlichen Rechtsmittel rechtfertigen würde. Somit hat die Steuerperiode 2023 als rechtskräftig veranlagt zu gelten. Folglich ist es nicht möglich, gegen die rechtskräftige Verfügung der Quellensteuer 2023 das ordentliche Rechtsmittel des Rekurses zu erheben. Soweit der Rekurrent Anträge zur Steuerperiode 2023 stellt, können diese nicht im vorliegenden Verfahren behandelt werden und es ist darauf nicht einzutreten.

2.

Vorliegend unterliegt somit nur noch der Beurteilung, ob die Steuerverwaltung den Rekurrenten in der Steuerperiode 2024 zu Recht der Besteuerung an der Quelle unterworfen hat.

⁶ Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_401/2007 vom 21. Januar 2008, E. 3.3.

⁷ Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 15. Januar 2016, 510 15 70, E. 6.

2.1. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) ist der steuerrechtliche Wohnsitz (Steuerdomizil) einer unselbständig erwerbenden Person derjenige Ort, wo sich die betreffende Person mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält⁸ bzw. wo sich der Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen befindet.⁹ Dem polizeilichen Domizil, wo die Schriften hinterlegt sind oder die politischen Rechte ausgeübt werden, kommt dagegen keine entscheidende Bedeutung zu. Das sind bloss äussere Merkmale, die ein Indiz für den steuerrechtlichen Wohnsitz bilden können, wenn auch das übrige Verhalten der Person dafür spricht.¹⁰

Wenn sich eine Person abwechselungsweise an zwei Orten aufhält, ist für die Bestimmung des Steuerwohnsitzes darauf abzustellen, zu welchem Ort sie die stärkeren Beziehungen unterhält. Bei unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen ist das gewöhnlich der Ort, wo sie für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt nehmen, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen, ist auch der Zweck des Lebensunterhalts dauernder Natur.¹¹ Der Mittelpunkt der Lebensinteressen bestimmt sich für die Steuerhoheit nach der Gesamtheit der objektiven, äusseren Umstände, aus denen sich diese Interessen erkennen lassen, nicht nach den bloss erklärten Wünschen der steuerpflichtigen Person.¹² Die Frage, zu welchem der Aufenthaltsorte die steuerpflichtige Person die stärkeren Beziehungen unterhält, ist jeweils aufgrund der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles zu beurteilen.

2.2. Gemäss § 125 Abs. 2 StG hat das Steuergericht die gleiche Kognition wie die Steuerverwaltung und kann sowohl den Sachverhalt als auch Rechtsfragen frei überprüfen (vgl. § 126 StG). In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen.¹³ Ein allgemein gültiges Mass für das Beweismass lässt sich nicht aufstellen. Unter welchen Voraussetzungen ein rechtserheblicher Sachverhalt als ungeklärt betrachtet werden muss, respektive welcher Grad der Gewissheit erreicht werden muss, um eine Tatsache als wahr erscheinen zu lassen, hängt von den konkreten Umständen im Einzelfall ab. Dabei muss zumindest glaubhaft gemacht werden, dass sich eine Tatsache so zugetragen hat wie behauptet, ohne das Gegenteil auszuschliessen. Es genügt in der Regel, wenn die Überzeugung der Behörde von der Lebenserfahrung und Vernunft getragen und auf sachlichen Gründen abgestützt ist. Besteht eine Sachverhaltslücke, so ist diese zu schliessen, indem die Veranlagungsbehörde jene tatsächlichen Verhältnisse als dargetan annimmt, die nach pflichtgemäsem Ermessen aufgrund der bekannten übrigen Umstände am wahrscheinlichsten erscheinen.¹⁴

⁸ Vgl. auch Art. 3 Abs. 2 StHG; Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 23 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210).

⁹ Urteile vom 20. Januar 1994, E. 2a, StR 4911994 580 ff. und ASA 63 836.

¹⁰ Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 108 Ia 252, E. 5a; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 63, S. 836.

¹¹ StGE vom 18. September 2009, 510 09 37, E. 3 a).

¹² BGE 113 Ia 465, E. 3.

¹³ Vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2018, § 19 N 8 ff.

¹⁴ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., Zürich 2023, Art. 123 N 74 ff.

2.3. Aus dem in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verankerten Anspruch der Betroffenen auf rechtliches Gehör ergibt sich als Teilgehalt unter anderem die grundsätzliche Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Die Begründung muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist hingegen, dass sich der Entscheid mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt.¹⁵ Die Konsequenz einer Verletzung des Gehörsanspruchs ist grundsätzlich die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Aufgrund der formellen Natur gilt dies unabhängig davon, ob der Entscheid in einem korrekten Verfahren anders oder gleich ausgefallen wäre.¹⁶

2.4. Das Schreiben der Steuerverwaltung vom 15. Juli 2024, gegen welches der Rekurrent mit Schreiben vom 28. August 2024 Einsprache erhoben hatte und welches den Gegenstand des Einspracheentscheides der Steuerverwaltung vom 23. September 2024 bildete, ist die Kopie einer Mitteilung an den Arbeitgeber des Pflichtigen, dass weiterhin die Quellensteuer auf dem Erwerbseinkommen des Pflichtigen zu erheben sei. Gegen dieses Schreiben besteht grundsätzlich kein Rechtsmittel, da dem Schreiben kein Verfügungscharakter zukommt. Demnach hätte die Steuerverwaltung mangels eines tauglichen Rechtsmittels auf die mit Schreiben vom 26. August 2024 gegen das Schreiben vom 15. Juli 2024 erhobene Einsprache nicht eintreten dürfen. Vielmehr hätte diese Eingabe von der Steuerverwaltung als Gesuch um einen anfechtbaren Vorbescheid betreffend die steuerliche Ansässigkeit des Pflichtigen in der Schweiz entgegengenommen und entsprechende Abklärungen zum grundlegenden Sachverhalt vorgenommen werden müssen. Überdies hätte der Einspracheentscheid vom 23. September 2024 inhaltlich einlässlicher begründet werden müssen, sodass der Pflichtige seine Chancen und Risiken hätte abwägen können, um sein weiteres Vorgehen bestimmen zu können. Die Steuerverwaltung hat indes in ihren Ausführungen betreffend den Lebensmittelpunkt schlicht festgehalten, dieser liege nicht im Kanton Basel-Landschaft. Diese Qualifizierung erfolgte zudem in einem Zeitpunkt, in welchen die Steuerperiode 2024 noch nicht beendet und es demzufolge auch nicht möglich war, die Wohnsitzfrage abschliessend zu beurteilen. Auf die Argumentation des Rekurrenten in der Einspracheschrift, er sei aus der Quellensteuerpflicht zu entlassen, da er seit April 2024 über die Niederlassungsbewilligung C verfüge und daher fortan ordentlich zu besteuern sei, ging die Steuerverwaltung zudem nicht ein. Auch dass sich der Rekurrent in der Eingabe vom 26. August 2024 zu keinem Zeitpunkt zum Thema der strittigen Quasi-Ansässigkeit in der Steuerperiode 2023 geäussert hatte, blieb unberücksichtigt.

2.5. Auch wenn das Steuergericht volle Kognition hat, ist es an die verfassungsmässigen Rechte gebunden, insbesondere an den Grundsatz der Gewährung des rechtlichen Gehörs.¹⁷ Entsprechend darf ein Entscheid des Steuergerichts nicht zu einer Verkürzung des Instanzenzuges

¹⁵ Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft [KGE] vom 30. November 2024, 810 24 204, E. 3.2; ZIEGLER in: Nefzger/Simonek/Wenk, [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 123 N 10; Vgl. auch BGE 149 V 156 E. 6.1; BGE 133 III 439 E. 3.3; BGE 129 I 232 E. 3.2; je mit Hinweisen.

¹⁶ HÄFELIN/HALLER/KELLER/THURNHERR, a.a.O., Rz. 839.

¹⁷ Siehe vorne E.3.3.

führen. Der Pflichtige muss auch vor der Vorinstanz die Möglichkeit haben, seinen Standpunkt darzulegen und die Vorinstanz muss ihrerseits die Möglichkeit haben, entsprechende Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen. Wie aufgezeigt hat sich die Vorinstanz im Einspracheverfahren zu wenig mit der konkreten Situation auseinandergesetzt. Auch ist der Einspracheentscheid ungenügend begründet. Darüber hinaus hat sich an der heutigen Parteiverhandlung gezeigt, dass es durchaus fraglich ist, ob der Geschäftsbereich Quellensteuer der kantonalen Steuerverwaltung alleine zuständig ist, um über die Ansässigkeit einer Person in der Schweiz zu entscheiden. Eine Verkürzung des Instanzenzuges würde vorliegend einen nicht wiedergutzumachenden Rechtsnachteil für den Pflichtigen bewirken. Der angefochtene Entscheid vom 23. September 2024 vermag nach dem Ausgeführten dem verfassungsmässigen Anspruch auf rechtliches Gehör schwerlich zu genügen. Demnach ist die Sache an die Vorinstanz zur Sachverhaltsergänzung und einlässlichen Begründung des Einspracheentscheids zurückzuweisen.

3.

3.1. Nach dem Ausgeführten wird der Rekurs im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zur materiellen Beurteilung der Wohnsitzsituation des Rekurrenten an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Eine Rückweisung entspricht prozessual einem Obsiegen.¹⁸

3.2. Die Verfahrenskosten werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt.¹⁹ Nach dem Verursacherprinzip hat jedoch jene Partei die Kosten zu tragen, welche das Verfahren verursacht hat. Vorliegend tritt das Steuergericht in der Hauptsache nicht auf den Rekurs ein und weist den angefochtenen Entscheid, soweit es überhaupt darauf eintritt an die Vorinstanz zurück. Damit unterliegt der Pflichtige in der Hauptsache. Es rechtfertigt sich somit vorliegend vom Unterliegerprinzip abzuweichen und dem Rekurrenten die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'500.– aufzuerlegen. Eine Parteientschädigung wird nicht entrichtet.²⁰

¹⁸ vgl. BGE 137 V 210, E. 7.1, m.w.H.

¹⁹ § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271).

²⁰ § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO e contrario.

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen soweit darauf einzutreten ist und die Angelegenheit wird an die Steuerverwaltung zur materiellen Beurteilung der Wohnsitzsituation des Rekurrenten zurückgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'500.– zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.

Mitteilung an den Rekurrenten (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (1).