

WBE.2022.390 / nw / jh

(3-RV.2021.14)

Art. 9

Urteil vom 28. Februar 2024

Besetzung Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz
Verwaltungsrichterin Klöti
Verwaltungsrichterin Martin
Gerichtsschreiberin Waldmeier

Beschwerde- **A.** _____
führer 1

Beschwerde- **B.** _____
führerin 2

beide vertreten durch lic. iur. Carlo Häfeli, Rechtsanwalt,
Scheuchzerstrasse 72, 8006 Zürich

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gemeinderat N. _____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 1. September 2022

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

1.1

A._____ und B._____ (nachfolgend: die Steuerpflichtigen) zogen per 9. Oktober 2015 aus dem Kanton Zürich nach N._____, Kanton Aargau. Der Steuerpflichtige war zu diesem Zeitpunkt Inhaber des Einzelunternehmens D._____ (Eintrag im Handelsregister des Kantons Zug per 23. Januar 2012 mit Sitzadresse QQ-Strasse 1, O._____). Am 11. Mai 2017 beantragte das Gemeindesteueramts N._____ beim Kantonalen Steueramt, Sektion natürliche Personen, Buchprüfungen (nachfolgend: KStA Buchprüfung), die Durchführung einer Buchprüfung für die Steuerperiode 2015. Die Buchprüfung wurde vom KStA Buchprüfungen durchgeführt und der entsprechende Bericht am 29. Mai 2020 erstellt.

1.2

Die Steuerpflichtigen wurden mit Verfügung vom 25. Juni 2020 von der Steuerkommission N._____ zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 218'900.00 (satzbestimmendes Einkommen: Fr. 347'200.00; davon Fr. 128'200.00 als qualifizierter Beteiligungsertrag) und einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. 0.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurden bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen diverse Aufrechnungen vorgenommen. Ebenso wurde ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) aus der Beteiligung an der F._____ AG im Betrag von Fr. 128'230.00 aufgerechnet. Entgegen den Angaben der Steuerpflichtigen wurde sodann das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen nicht zugunsten des Kantons Zug ausgeschieden, sondern mit den übrigen Einkünften der Besteuerung am Wohnsitz unterworfen.

B.

1.

Gegen die Verfügung vom 25. Juni 2020 erhoben die Steuerpflichtigen Einsprache, wobei sie die Aufrechnungen im Einkommen des Steuerpflichtigen aus selbständiger Erwerbstätigkeit akzeptierten, jedoch sowohl das aufgerechnete Einkommen aus qualifizierter Beteiligung aufgrund der verdeckten Gewinnausschüttung als auch die unterlassene Steuerauscheidung zugunsten des Kantons Zug beanstandeten.

2.

Nach Eingang der Stellungnahme des KStA Buchprüfung vom 14. September 2020 wies die Steuerkommission die Einsprache der Steuerpflichtigen am 25. November 2020 vollumfänglich ab.

C.

Mit Eingabe vom 11. Januar 2021 liessen die Steuerpflichtigen, nunmehr anwaltlich vertreten, Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, erheben, welches am 1. September 2022 entschied:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'280.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 30. September 2022 gelangten die Steuerpflichtigen an das Verwaltungsgericht und liessen folgende Anträge stellen:

1.

Das angefochtene Urteil sei aufzuheben.

2.

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A._____ sei im Kanton Zug zu versteuern und es sei demzufolge eine Steuerauscheidung mit dem Kanton Zug vorzunehmen.

3.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zuzüglich MWST zulasten des Kantons Aargau bzw. der Gemeinde N._____.

2.

In seiner Eingabe vom 6. Oktober 2022 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Sowohl das KStA als auch der Gemeinderat N._____ beantragten in ihren jeweiligen Beschwerdeantworten am 25. Oktober 2022 bzw. 14. November 2022 die Abweisung der Beschwerde.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 28. Februar 2024 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

Wie bereits im vorinstanzlichen Rekursverfahren, beschränkt sich die vorliegende Beschwerde auf die Beanstandung der unterlassenen Steuerauscheidung zugunsten des Kantons Zug. Entsprechend ist der Streitgegenstand auf die Frage beschränkt, in welchem Kanton das vom Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2015 über sein Einzelunternehmen erzielte Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern ist.

2.

Mit ihrem Rechtsbegehren, es sei eine interkantonale Steuerauscheidung vorzunehmen und das selbständige Erwerbseinkommen des Beschwerdeführers dem Kanton Zug zuzuweisen, wird implizit ein Verstoß gegen das Verbot der Doppelbesteuerung gerügt.

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine gegen Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verstossende Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit besteuert wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung; BGE 134 I 303, Erw. 2.1, S. 306 f.; Urteil des Bundesgerichts 2C_864/2021 vom 7. Juli 2022, Erw. 5.4.1).

Aktuell beansprucht nur der Kanton Aargau die Besteuerung des selbständigen Erwerbseinkommens des Beschwerdeführers für die Steuerperiode 2015, da der Kanton Zug den Entscheid des Kantons Aargau abzuwarten scheint (vgl. E-Mailverkehr zwischen dem Steueramt N._____ und der Steuerverwaltung des Kantons Zug vom 24. Mai 2019). Die Voraussetzungen einer aktuellen Doppelbesteuerung sind somit nicht erfüllt. Zu klären bleibt aber, ob aufgrund der Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers durch den Kanton Aargau eine virtuelle Doppelbesteuerung vorliegt.

3.

Natürliche Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig, wobei sich die Steuerpflicht aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons erstreckt (§ 16 Abs. 1 i. V. m. § 18 Abs. 1 StG; ebenso Art. 3 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]).

Die Beschwerdeführenden bestreiten nicht, dass sich ihr zivil- und steuerrechtlicher Wohnsitz seit ihrem Zuzug vom 9. Oktober 2015 in N._____ befindet und sie deshalb für die Steuerperiode 2015 im Kanton Aargau aufgrund persönlicher Zugehörigkeit grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig sind. Das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführenden befindet sich somit unbestrittenermassen im Kanton Aargau.

4.

Für die Abgrenzung der Steuerpflicht verweist das kantonale Recht auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (§ 18 Abs. 3 StG), die insoweit bereits als kantonales Recht zur Anwendung kommen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_864/2021 vom 7. Juli 2022, Erw. 5.4.2). Nach diesen Grundsätzen sind das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, welches in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, sowie das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen am Geschäftsort zu versteuern (Urteil des Bundesgerichts 2C_615/2021 vom 23. September 2022, Erw. 3.3). Einkommen und Vermögen sind dagegen am Hauptsteuerdomizil steuerbar, wenn die Erwerbstätigkeit nicht in ständigen Anlagen und Einrichtungen ausserhalb des Hauptsteuerdomizils abgewickelt wird und dies selbst dann, wenn sich an letzterem keine spezifischen Einrichtungen befinden (Urteil des Bundesgerichts 2C_461/2015, 2C_462/2015 vom 12. April 2016, Erw. 3.2 mit Hinweisen).

Entgegen der dargelegten Rechtslage rügen die Beschwerdeführenden, die Aargauer Steuerbehörden hätten es versäumt, einen Geschäftsort am

Hauptsteuerdomizil in N._____ nachzuweisen. Ein solcher liege nicht vor, da das Einzelunternehmen in N._____ nicht über die für einen Geschäftsort notwendigen ständigen Anlagen und Einrichtungen verfüge.

Richtigerweise wird eine über ein Einzelunternehmen ausgeübte selbständige Erwerbstätigkeit jedoch immer dann am Hauptsteuerdomizil besteuert, wenn kein (ausserkantonaler) Geschäftsort nachgewiesen werden kann. Es ist in diesem Fall nicht notwendig, dass die selbständige Erwerbstätigkeit am Hauptsteuerdomizil in entsprechenden ständigen Anlagen und Einrichtungen ausgeübt wird (Urteil des Bundesgerichts 2C_461/2015, 2C_462/2015 vom 12. April 2016, Erw. 3.2 mit Hinweisen). Folglich müssen die Aargauer Steuerbehörden bei Fehlen eines ausserkantonalen Geschäftsorts auch keinen Geschäftsort am Hauptsteuerdomizil in N._____ nachweisen, um das über das Einzelunternehmen erwirtschaftete Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit am Hauptsteuerdomizil in N._____ und im Kanton Aargau zu besteuern. Vielmehr liegt es an den Beschwerdeführenden, das Vorliegen eines ausserkantonalen Geschäftsorts nachzuweisen.

5.

5.1

Vorliegend ist deshalb zu klären, ob der Beschwerdeführer, wie von ihm geltend gemacht, über einen Geschäftsort in O._____ und damit über ein Spezialsteuerdomizil im Kanton Zug verfügt.

Dabei ist zu beachten, dass eine Niederlassung ausserhalb des Hauptsteuerdomizils nicht schon aufgrund einer bloss formalen Erklärung (z. B. Handelsregistereintrag, Briefkasten oder Postfach) begründet wird. Voraussetzung ist vielmehr, dass sich die dortige Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen entfaltet, wobei diese aber nicht im Eigentum des Inhabers stehen müssen. Entsprechend wird das Vorliegen einer Geschäftsniederlassung verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint (Urteil des Bundesgerichts 2C_785/2011 vom 1. März 2012, Erw. 2.2 mit Hinweisen). Wird ein Spezialsteuerdomizil geltend gemacht, so fordert die Praxis weiter, dass sich die Erwerbstätigkeit hauptsächlich am Geschäftsort abspielt. Bei Tätigkeiten, die ihrer Natur nach nicht überwiegend von an sich vorhandenen ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht werden, sondern dezentral bei diversen Kunden bzw. Abnehmern, kann es nicht darauf ankommen, wo diese wohnhaft sind. Es genügt, wenn die übrigen Tätigkeiten (z. B. Vorbereitungsarbeiten sowie administrative Arbeiten) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_461/2015, 2C_462/2015 vom 12. April 2016, Erw. 3.2 mit Hinweisen).

5.2

Auch bei der Frage, ob ein ausserkantonaler Geschäftsort vorliegt, ermitteln die Steuer- bzw. Steuerjustizbehörden den Sachverhalt, unter Beachtung der Vorbringen der Parteien, von Amtes wegen (sog. Untersuchungsmaxime) und würdigen das Ergebnis der Untersuchung frei (§ 17 Abs. 1 und Abs. 2 VRPG; § 179 StG). Insofern tragen die Steuerbehörden die sog. Beweisführungslast, welcher jedoch die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüberstehen (§ 180 ff. StG). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist es im Rahmen der Beweiswürdigung zulässig und oft notwendig, dass sich die Steuer- bzw. Steuerjustizbehörde auch auf Indizien stützt und aus letzteren Schlüsse auf relevante Tatsachen zieht (sog. natürliche Vermutungen; Urteil des Bundesgerichts 9C_251/2023 vom 26. Mai 2023, Erw. 3.2.4). Kann eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt festgestellt werden, lassen ein oder mehrere Indizien aber mit hinreichender Gewissheit vermuten, dass sie sich verwirklicht hat, kann der Steuerpflichtige diese natürliche Vermutung entkräften, indem er durch das Widerlegen der Indizien, der relevanten Tatsache oder des diese verbindenden Erfahrungssatzes den sog. Gegenbeweis antritt (BGE 148 II 285, Erw. 3.1.2).

Nur wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands der Steuerbehörde beweislos bleibt, stellt sich die Frage der objektiven Beweislast bzw. der Beweislastverteilung (Urteil des Bundesgerichts 9C_675/2021 vom 21. August 2023, Erw. 5.1). Weil die Steuerbehörden aufgrund ihrer Untersuchungen zum Ergebnis gelangten, dass die Beschwerdeführenden über keinen ausserkantonalen Geschäftsort verfügen, gehen die von den Beschwerdeführenden vorgebrachten Rügen zur Beweislastverteilung deshalb ins Leere, sofern das von der Vorinstanz bereits bestätigte Untersuchungsergebnis der Steuerbehörde auch der nachfolgenden Überprüfung durch das Verwaltungsgericht standhält.

6.

Der Beschwerdeführer ist Inhaber des Einzelunternehmens D._____, mit Sitz in Q._____ und Domiziladresse an der QQ-Strasse 1 in O._____, welche am 23. Januar 2012 in das Handelsregister des Kantons Zug eingetragen wurde. Der Zweck des Einzelunternehmens besteht laut Handelsregistereintrag in der Erbringung von Managementberatungen, insbesondere in den Bereichen Strategie, Organisation und Führung. Gemäss dem Bericht der KStA Buchprüfungen vom 29. Mai 2020 bestand die in der geprüften Steuerperiode 2015 ausgeübte Tätigkeit darüber hinaus im Aufbau von Vertriebsstrukturen, in der Personalvermittlung und in der Vermittlung von Sponsoring.

Den Angaben der Beschwerdeführenden zufolge (vgl. Beschwerdebeilage 2), führte das Einzelunternehmen D._____ im Jahr 2015 Aufträge für lediglich zwei Kunden aus: Einerseits für den G._____ mit Sitz in M._____

(nachfolgend: G._____) und andererseits für die E.____ ag mit Sitz in R.____ (mittlerweile infolge Konkurses aus dem Handelsregister gelöscht). Der Beschwerdeführer war in der Steuerperiode 2015 Mehrheitsaktionär und Delegierter bzw. ab dem 24. Juli 2015 einziges Mitglied des Verwaltungsrats der E.____ ag.

Unter Berücksichtigung der Akten ist entgegen den Angaben der Beschwerdeführenden jedoch davon auszugehen, dass 2015 zusätzlich Mandate für die H.____ AG (Sitz in S.____), Die I.____ GmbH, J.____ (in Liquidation; Sitz in T.____, nachfolgend: I.____ GmbH) und die K.____ GmbH (gelöscht; ehemaliger Sitz in U.____) erfüllt wurden. Die entsprechenden Unternehmen leisteten jeweils Zahlungen auf das Postkonto des Einzelunternehmens. Bei der Zahlung der I.____ GmbH vom 7. Oktober 2015 wurde zudem im Betreff explizit die D.____ genannt. Trotzdem verbuchte das Einzelunternehmen diese Erträge auf das Privatkonto des Beschwerdeführers. Dies wurde jedoch bereits im Veranlagungsverfahren durch die Steuerbehörde korrigiert und die entsprechenden Zahlungen als Erträge des Einzelunternehmens aufgerechnet. Diese Aufrechnungen wurden seitens der Beschwerdeführenden nicht bestritten. Bezüglich des Mandats im Auftrag der K.____ GmbH liegt zudem eine von der D.____ an diese am 14. Dezember 2015 adressierte Rechnung für ein "Vermittlungshonorar für das Projekt AA.____" in den Akten, was das betreffende Mandatsverhältnis hinreichend belegt. Demnach ist aus dem Dargelegten in Abweichung zu den Angaben der Beschwerdeführenden insgesamt zu schliessen, dass die D.____ 2015 neben Aufträgen für drei Kunden im Raum Zürich (G.____, H.____ AG und I.____ GmbH) ausserdem je einer Auftraggeberin aus dem Kanton Basel-Stadt (K.____ GmbH) sowie einer aus dem Kanton Zug (E.____ ag) Leistungen in Rechnung stellte.

Entsprechend dem vorliegenden Streitgegenstand ist nun zu klären, wo der Beschwerdeführer seine über das Einzelunternehmen vorgenommene Geschäftstätigkeit zur Erfüllung der genannten Mandate entfaltete.

7.

7.1

Es ergibt sich aus den Akten und ist unbestritten, dass der Auftrag der G.____, welcher von der Beschwerdeführerin als Arbeitnehmerin des Einzelunternehmens ihres Ehemannes ausgeführt wurde, mit einer Präsenzpflcht in den Büros der Auftraggeberin in Zürich verbunden war. Den Angaben der Beschwerdeführenden zufolge wurde auch der Auftrag der E.____ ag in den Räumlichkeiten derselben in R.____ ausgeführt. Ein Büro in O.____ war zur Erfüllung dieser beiden Mandate, welche den grössten Teil des Umsatzes des Einzelunternehmens ausmachten, folglich nicht nötig und die Beschwerdeführenden legten auch keine Belege vor, welche darauf schliessen liessen, dass in O.____ entsprechende Arbeiten für diese beiden Mandate ausgeführt wurden.

Ob auch die übrigen Mandate bei den Kunden vor Ort ausgeführt wurden, lässt sich aus den Akten nicht unmittelbar erschliessen. Die für diese Kunden erbrachten Managementberatungen und Vermittlertätigkeiten sind jedoch als Tätigkeiten zu qualifizieren, die ihrer Natur nach nicht überwiegend von ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht werden, sondern dezentral bei den jeweiligen Kunden. Wie oben unter Erwägung II/5.1 ausgeführt, kommt es bei derartigen Tätigkeiten hinsichtlich des effektiven Geschäftsorts nicht darauf an, wo sich die Kunden befinden. Vielmehr ist danach zu fragen, wo die übrigen Tätigkeiten, wie Vorbereitungsarbeiten und administrative Arbeiten, ausgeübt wurden.

Die Beschwerdeführenden bringen in diesem Zusammenhang vor, dass sich der "Arbeitsplatz" 2015 an der QQ-Strasse 1 in O._____ befunden habe und legen hierzu namentlich einen auf den 20. Januar 2012 datierten, rückwirkend per 1. Januar 2012 gültigen Mietvertrag mit der C._____ AG (per 29. Mai 2017 in AB._____ ag umfirmiert) über einen nicht näher definierten "Büroanteil" vor. Als Monatsmiete wurde im Mietvertrag ein Betrag von Fr. 170.00 vereinbart. Eine Mietkaution war nicht geschuldet. Ob dieser "Büroanteil" in der Steuerperiode 2015 (noch immer) vom Beschwerdeführer im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit effektiv genutzt wurde, ist allerdings fraglich.

So wurde im Geschäftsjahr 2015 beim Einzelunternehmen kein Mietaufwand zugunsten der C._____ AG verbucht. Dass es sich dabei um ein Versehen des Treuhänders handelt, wie die Beschwerdeführenden vorgeben, ist nicht glaubhaft. Zumal es auch an entsprechenden Überweisungen vom Postkonto des Einzelunternehmens an die Vermieterin (C._____ AG) fehlt. Zudem wurde im Geschäftsjahr 2015 die Verbuchung der Position "Mietaufwand" nicht einfach vergessen. In der Erfolgsrechnung des Einzelunternehmens wird per 31. Dezember 2015 unter dem Buchungstext "A._____, Miete Büro" eine Buchung von Fr. 3'000.00 zulasten des Kontos Mietaufwand und zugunsten des Privatkontos des Beschwerdeführers verbucht.

Die Beschwerdeführenden machen zu dieser Mietzinsbuchung von Fr. 3'000.00 geltend, diese beziehe sich auf einen Mietvertrag mit der E._____ ag. Diese Behauptung steht jedoch im Widerspruch zur Verbuchung des Mietzinsaufwands zugunsten des Privatkontos des Beschwerdeführers und dem Buchungstext "A._____, Miete Büro". Auch fehlte ein entsprechender Mietvertrag mit der E._____ ag im Zeitpunkt der Buchprüfung in den Unterlagen des Einzelunternehmens und wurde erst auf Aufforderung der Revisorin nachgereicht. Nicht nur der Zeitpunkt bzw. die Umstände der Vorlage des Mietvertrages, sondern auch die Tatsache, dass es sich bei der E._____ ag (als Vermieterin und Auftraggeberin) um eine vom Beschwerdeführer beherrschte Gesellschaft handelt, sprechen für ein nachträglich konstruiertes und gefälligkeitshalber ausgestelltes Dokument,

das nur zum Zweck erstellt wurde, die Verbuchung der Fr. 3'000.00 als (im Kanton Zug angefallenen) Mietaufwand zu "erklären".

Zudem spricht es gegen jede Lebenserfahrung, dass ein Unternehmensberater (hier der Beschwerdeführer) mit seiner Auftraggeberin (hier die E._____ ag), in deren Räumlichkeiten die Mandatsausführung stattfindet, für die Nutzung dieser Räumlichkeiten ein Entgelt zu Gunsten der Auftraggeberin vereinbart. Wofür dieses geschuldet sein soll, wenn doch gleichzeitig ein Honorar an den Auftragnehmer ausbezahlt wird, ist nicht ersichtlich.

Im Widerspruch zu dieser früher im Verfahren vorgebrachten Argumentationslinie (Mietvertrag mit der E._____ ag mit dem Beschwerdeführer bzw. seines Einzelunternehmens als Schuldnerin) steht zudem die Aussage in der vor Verwaltungsgericht eingereichten Beschwerdeschrift, der Beschwerdeführer habe in seinen Mandatsverträgen eine Klausel gehabt, wonach er zusätzlich zum monatlichen Honorar von der E._____ ag einen Mietzinsanteil von Fr. 250.00 erhalte, was jährlich zu den Fr. 3'000.00 im Privatkonto geführt habe. Nicht nur fehlt im vorliegenden Mandatsvertrag mit der E._____ ag vom 5. Januar 2012 eine solche Klausel, sondern korrespondiert diese Aussage auch nicht mit der Verbuchung der Fr. 3'000.00 als *Mietaufwand*.

Zusammengefasst sind die Angaben der Beschwerdeführenden zu den Fr. 3'000.00 Mietaufwand äusserst widersprüchlich und mit der Verbuchung beim Einzelunternehmen nicht zu vereinbaren. Ein tatsächlicher, wie auch immer gearteter Zusammenhang zwischen dem zu Gunsten des Privatkontos des Beschwerdeführers verbuchten Mietzinsaufwand und der E._____ ag ist nicht ersichtlich.

Im Ergebnis ist daher mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die betreffende Buchung in einem zulasten des Einzelunternehmens ausgeschiedenen Anteil an den privaten Mietkosten der Beschwerdeführenden für die (Mit-)Nutzung des (unbestrittenermassen existierenden) Büros am Wohnsitz der Beschwerdeführenden in N._____ begründet liegt. Der verbuchte Mietzinsaufwand spricht deshalb klar dafür, dass der Beschwerdeführer jene Arbeiten, die er nicht bei seinen Kunden vor Ort ausführte, an seinem Wohnsitz in N._____ verrichtete.

7.2

Gestützt wird das Ausgeführte durch die Tatsache, dass sowohl die angefallenen Spesen wie auch sonstige Bewegungen auf dem Postkonto des Einzelunternehmens für einen überwiegenden geschäftsmässigen Aufenthalt der Beschwerdeführenden in den Kantonen Zürich und Aargau sprechen. Konkret fielen die verbuchten Spesen gemäss den Postkontoauszügen überwiegend in M._____, N._____ und der Nachbargemeinde V._____

an. Nur einzelne der verbuchten Spesen beziehen sich auf Ausgaben, die in W.____, X.____, Y.____, Z.____ (P.____) und RS.____ getätigt wurden.

Während hier aufgrund des Verschlechterungsverbots (§ 199 Abs. 2 StG) offenbleiben muss, ob die einzelnen Ausgaben überhaupt als geschäftsmässig begründet erachtet werden können, geht aus ihnen unzweifelhaft hervor, dass die über das Spesenkonto des Einzelunternehmens gebuchten Ausgaben im Raum Aargau und Zürich angefallen sind und keine einzige Buchung auf den Kanton Zug entfällt. Diese Tatsache weist deutlich darauf hin, dass sich der Beschwerdeführer im Rahmen seiner nicht bei der G.____ bzw. E.____ ag direkt ausgeführten Tätigkeiten für das Einzelunternehmen (restliche Kunden; Administrativ- und Vorbereitungsarbeiten) lediglich in den Kantonen Aargau und Zürich aufhielt. Da er 2015 in diesen beiden Kantonen wohnhaft war, ist deshalb davon auszugehen, dass er seine übrigen geschäftlichen Tätigkeiten jeweils an seinem Wohnsitz verrichtete.

Diese Schlussfolgerung wird auch durch weitere, nicht als Spesen aber ebenfalls über das Postkonto des Einzelunternehmens verbuchte Ausgaben gestützt. So wurde das Geschäftsfahrzeug den Auszügen zufolge ausschliesslich in RU.____, M.____, RV.____ und S.____ getankt. Zudem fielen auch die übrigen alltäglichen Ausgaben (inkl. Coiffeur, Restaurants, Parkhäuser) grossmehrheitlich im Kanton Zürich an, was aufgrund des Zuzugs in den Kanton Aargau erst per Oktober 2015 nachvollziehbar ist. Ebenso erfolgten die Bargeldbezüge fast ausschliesslich im Kanton Zürich sowie in N.____ (letzteres an folgenden Daten: 18. Juni, 29. Oktober, 3. November, 5. November, 18. November und 15. Dezember 2015). Demgegenüber wurde lediglich am 19. und 21. Oktober 2015 in R.____ Geld abgehoben. Anderweitige Ausgaben oder Bargeldbezüge in O.____ oder im Kanton Zug allgemein fehlen dagegen gänzlich.

Damit ist auch das Argument der Beschwerdeführenden widerlegt, wonach nur deshalb keine Spesen im Kanton Zug verbucht worden seien, weil die Spesen im Zusammenhang mit den Aufträgen der G.____ und der E.____ ag diesen Unternehmen zusätzlich zum Honorar habe in Rechnung gestellt werden können. Das Einzelunternehmen konnte nur solche Ausgaben als Spesen weiterverrechnen, welche tatsächlich angefallen und von ihm in einem ersten Schritt selbst bezahlt (und als Aufwand verbucht) wurden. Wie dargelegt, wurden über das Postkonto des Einzelunternehmens aber keine entsprechenden Ausgaben im Kanton Zug bezahlt. Zudem können den Akten nur gerade zwei Honorarrechnungen entnommen werden, bei denen tatsächlich Spesen weiterverrechnet wurden. Beide Rechnungen gingen an die G.____ (Rechnungen vom 5. Mai 2015 über Spesen in Höhe von Fr. 60.60 und vom 1. Dezember 2015 über Fr. 37.80), während in den Akten keine Honorarrechnungen an die E.____ ag zu

finden sind, bei denen zusätzlich zum Honorar Spesen in Rechnung gestellt wurden.

All diese Umstände sprechen dafür, dass der Beschwerdeführer, soweit er bzw. seine Ehefrau nicht bei der E._____ ag in R._____ bzw. bei der G._____ in M._____ tätig waren, seiner selbständigen Erwerbstätigkeit an seinem Wohnort nachging, der per steuerrechtlich relevantem Stichdatum (31. Dezember 2015) in N._____ lag.

Ein effektiv gelebter Geschäftsort am Sitz der D._____ in O._____ ist nicht nachgewiesen und das von den Beschwerdeführenden geltend gemachte Geschäftsdomizil deshalb als künstlich geschaffen bzw. vorgeschoben zu qualifizieren.

7.3

An diesem Ergebnis vermögen weder der statutarische Sitz des Einzelunternehmens in O._____ gemäss Handelsregistereintrag noch die aktenkundigen Fotos der Büroräumlichkeiten in O._____ etwas zu ändern. Denn bei ersterem handelt es sich um eine bloss formale Erklärung und letztere vermögen – zumindest bei Verhältnissen, die derart gelagert sind wie die vorliegenden – eine tatsächliche Nutzung der abgebildeten Infrastruktur nicht weiter zu belegen. Zusätzlich sonderbar mutet zudem an, dass das sehr überschaubare Büro in O._____ offenbar neun Gesellschaften gedient haben soll, die sich auch ein und denselben Briefkasten teilten. Zwar ist es richtig, dass auch bereits 2015 aufgrund der digitalen Möglichkeiten und Arbeitsweisen nicht mehr viel Raum zum Arbeiten und für die Archivierung von Unterlagen benötigt wurde. Diese Tatsache kann aber genauso mit Bezug auf das Homeoffice in N._____ und damit gegen die Position der Beschwerdeführenden angebracht werden, womit sie daraus nichts für sich ableiten können.

Schliesslich vermag auch die eingereichte Stundenauflistung am vorliegenden Ergebnis nichts zu ändern. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, handelt es sich dabei lediglich um eine Parteibehauptung, die überdies nachträglich eingereicht wurde, ohne Weiteres im Nachhinein produzierbar war und aufgrund der Gesamtumstände im vorliegenden Fall nicht als überzeugend zu werten ist. Darüber hinaus werden die Angaben in der Stundenliste durch keinerlei weitere Belege gestützt. Dasselbe gilt für die erstmals im vorliegenden Verfahren vor Verwaltungsgericht eingereichte Bestätigung der AB._____ ag (vormals C._____).

7.4

Aus dem Dargelegten folgt insgesamt, dass das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers 2015 zwar mit Sitz in O._____ im Handelsregister des Kantons Zug eingetragen war. Dass dort jedoch Büroräumlichkeiten gemietet wurden, die der D._____ effektiv zur Ausübung jener Tätigkeiten

dienten, welchen nicht bei den Kunden vor Ort nachgegangen wurde, erscheint bereits aufgrund der vorne geschilderten Unstimmigkeiten und Widersprüche im Zusammenhang mit der geltend gemachten Büromiete als sehr zweifelhaft. Wie ausgeführt, sprechen demgegenüber sowohl die buchhalterische Behandlung des betrieblichen Mietaufwandes als auch die Kontobewegungen auf dem Geschäftskonto (Spesen, übrige Ausgaben und Bargeldbezüge) klar für ein Geschäftsdomizil am Wohnsitz der Beschwerdeführenden und damit auch dafür, dass die Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit ohne Bezug zur angeblichen Geschäftsniederlassung in O._____ erwirtschaftet wurden. Letztere muss daher als künstlich und ohne realen Hintergrund angesehen bzw. als reines Briefkastendomizil qualifiziert werden.

8.

Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

III.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig, wobei solidarische Haftbarkeit angeordnet wird (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 und § 33 Abs. 3 VRPG). Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'500.00 sowie der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 232.00, gesamthaft Fr. 1'732.00, sind unter solidarischer Haftbarkeit von den Beschwerdeführenden zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:

die Beschwerdeführenden (Vertreter)

das Kantonale Steueramt

den Gemeinderat N._____

die Eidgenössische Steuerverwaltung

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 28. Februar 2024

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

i.V.

J. Huber

Waldmeier