

WBE.2022.471 / nw / jh

(3-RV.2021.62)

Art. 10

Urteil vom 28. Februar 2024

Besetzung

Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz

Verwaltungsrichterin Klöti

Verwaltungsrichterin Martin

Gerichtsschreiberin Waldmeier

Beschwerde-
führer

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

gegen

Beschwerde-
gegner

A. _____

Gemeinderat L. _____

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 20. Oktober 2022

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

A._____ (nachfolgend: Steuerpflichtiger), per 31. Dezember 2018 wohnhaft an der X-Strasse 5 in L._____, war Inhaber des Einzelunternehmens D._____, mit Sitz in M._____, welche am 24. April 2018 in das Handelsregister des Kantons Zug eingetragen und am 13. März 2019 gelöscht wurde. Die Domiziladresse des Einzelunternehmens befand sich zunächst an der Y-Strasse 53 (c/o E._____ AG) und ab dem 22. August 2018 an der Y-Strasse 51 in M._____, wobei sich beide Adressen in demselben Gebäude befinden. Gemäss Handelsregistrauszug bestand der Zweck des Einzelunternehmens in der Erbringung von Unternehmens-, Steuer- und Finanzberatung für natürliche und juristische Personen sowie Dienstleistungen in allen Bereichen der Unternehmung einschliesslich EDV und IT, dies umfasst auch die Vermittlung, Entwicklung und Vermarktung von EDV-Anwendungen und die Errichtung, Registrierung und Vermarktung von Patenten und Lizenzen.

2.

Der Steuerpflichtige wurde mit Verfügung vom 22. September 2020 von der Steuerkommission L._____ zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. 286'300.00 sowie einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. 0.00 veranlagt. In Abweichung von der Steuerdeklaration wurden die Fahrtkosten für die unselbstständige Erwerbstätigkeit gestrichen und Korrekturen im Wertschriftenverzeichnis vorgenommen. Ferner wurde das Einkommen aus der selbstständigen 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 22. September 2020 erhob die E._____ AG als Vertreterin des Steuerpflichtigen am 15. Oktober 2020 Einsprache, wobei er die Vermögensfaktoren akzeptierte, jedoch sowohl die Streichung der Fahrtkosten als auch die unterlassene Steuerauscheidung zugunsten des Kantons Zug beanstandete.

2.

Die Steuerkommission L._____ hiess die Einsprache des Steuerpflichtigen am 30. März 2021 teilweise gut, liess Fahrtkosten von Fr. 2'896.00 zum Abzug zu und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 283'500.00 fest. Den Antrag betreffend Ausscheidung der Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in den Kanton Zug wies sie ab.

C.

Mit Eingabe vom 7. Mai 2021 erhob der nun nicht mehr vertretene Steuerpflichtige Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern. Im Urteil vom 20. Oktober 2022 hielt dieses fest, dass 50 % des Gewinns des Einzelunternehmens des Steuerpflichtigen dem Kanton Zug zur Besteuerung zuzuweisen ist und erkannte:

1.
In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid vom 30. März 2021 aufgehoben, soweit darauf eingetreten wird.
2.
Die Vorinstanz wird angewiesen, eine Steuerausscheidung im Sinne der Erwägungen vorzunehmen.
3.
Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'000.00, der Kanzleigebühr von Fr. 165.00 und den Auslagen von Fr. 100.00 zusammen Fr. 1'265.00 zu 50 % mit Fr. 632.50 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.
4.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 25. November 2022 gelangte das Kantonale Steueramt an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

1.
In Gutheissung der Beschwerde sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 20. Oktober 2022 (3-RV.2021.62) aufzuheben.
2.
Unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegner.

2.

2.1

In seiner Eingabe vom 28. November 2022 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Mit Schreiben vom 12. Dezember 2022 (Postaufgabe vom 13. Dezember 2022) verzichtet der Gemeinderat L. _____ auf eine Beschwerdeantwort. Der Pflichtige beantragt in seiner Beschwerdeantwort vom 22. Dezember 2022 die Abweisung der Beschwerde.

2.2

Mit Verfügung vom 2. Februar 2023 wurde der Beschwerdegegner zur Einreichung eines Auszugs seiner Outlook-Agenda für den Zeitraum April bis

Dezember 2018 aufgefordert, welchen der Beschwerdegegner am 13. Februar 2023 zusammen mit einem Begleitschreiben einreichte.

Mit Verfügung vom 21. März 2023 wurde der fragliche Kalenderauszug dem Beschwerdeführer zugestellt und dieser zur Einreichung einer Stellungnahme aufgefordert.

Mit Schreiben vom 29. März 2023 nahm der Beschwerdeführer zum Kalenderauszug des Beschwerdegegners Stellung. Der Beschwerdegegner reichte dazu mit Schreiben vom 14. Oktober 2023 eine Stellungnahme ein.

2.3

Mit Verfügung vom 13. Dezember 2023 gewährte das Verwaltungsgericht dem Beschwerdegegner Gelegenheit zur Akteneinsicht. Der Beschwerdegegner nahm am 24. Januar 2024 Einsicht in die Akten und reichte am 29. Januar 2024 eine ergänzende Stellungnahme ein.

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.

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist noch umstritten, ob der Beschwerdegegner seine Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit für das Jahr 2018 vollständig im Kanton Aargau zu versteuern hat oder ob

diese – wie von der Vorinstanz entschieden – hälftig dem Kanton Zug zur Besteuerung zuzuweisen sind.

2.

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; Urteil des Bundesgerichts 2C_864/2021 vom 7. Juli 2022, Erw. 5.4.1).

Vorliegend machen sowohl der Kanton Aargau als auch der Kanton Zug einen Steueranspruch für das Jahr 2018 geltend, womit dem Beschwerdegegner eine Doppelbesteuerung droht.

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]).

Der Beschwerdegegner bestreitet nicht, dass sich sein zivil- und steuerrechtlicher Wohnsitz am 31. Dezember 2018 in L. _____ befand und er deshalb für die Steuerperiode 2018 im Kanton Aargau aufgrund persönlicher Zugehörigkeit grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig ist. Das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdegegners 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 ist das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit praxisgemäss am Ort zu versteuern, an dem sich deren Hauptsteuerdomizil befindet; vorbehalten bleiben Nebensteuerdomizile in anderen Kantonen, die sich aufgrund eines Geschäftsortes oder einer Betriebsstätte ergeben (vgl. Urteil des

Bundesgerichts 2C_461/2015, 2C_462/2015 vom 12. April 2016, Erw. 3.2; BGE 134 I 303, Erw. 2.2).

5.

5.1

Vorliegend ist zu klären, ob der Beschwerdegegner über ein Nebensteuerdomizil in M._____ verfügt. Dabei ist das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts vom sekundären Steuerdomizil der Betriebsstätte zu unterscheiden.

Gemäss § 12 Abs. 1 StG gilt als Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Ausdruck umfasst nach Abs. 2 insbesondere einen Ort der Leitung, Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Bergwerke oder andere Stätten zum Abbau von Bodenschätzen, Bau- oder Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer und ständige Vertretungen. Diese Umschreibung entspricht im Ergebnis jener des Steuerharmonisierungsgesetzes, dessen Art. 21 Abs. 1 lit. b – mangels einer eigenen Begriffsdefinition – auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot verweist (BGE 134 I 303, Erw. 2.2). Eine Betriebsstätte setzt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen an einem Ort voraus, wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht (BGE 134 I 303, Erw. 2.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011, Erw. 3.2.1). Die drei kumulativen Voraussetzungen einer Betriebsstätte sind demnach: (1) Ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen, (2) qualitative und quantitative Erheblichkeit der Geschäftstätigkeit und (3) Zugehörigkeit zum Unternehmen als dessen Teil (DANIEL DE VRIES REILINGH, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 11 N. 11; PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl. 2015, S. 43 f.).

Während also bei der Betriebsstätte quantitative und qualitative Überlegungen anzustellen sind, geht es beim Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts darum, wo sich der Mittelpunkt eines geschäftlichen Betriebes befindet. Beim Spezialsteuerdomizil wird das Vermögen und Einkommen dem Spezialsteuerdomizil grundsätzlich objektmässig zugewiesen, während beim sekundären Steuerdomizil eine proportionale Ausscheidung erfolgt (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011, Erw. 3.2.1; DANIEL DE VRIES REILINGH, a.a.O., § 10 N. 1 und 21).

Die Vorinstanz ist von einer wesentlichen Tätigkeit in eigenen Räumlichkeiten sowohl in L._____ als auch in M._____ ausgegangen und hat eine proportionale Ausscheidung des Gewinns des Einzelunternehmens vorgenommen (50 % in L._____, 50 % in M._____). Damit hat sie das Vorliegen

einer Betriebsstätte in M._____ bejaht. Der Beschwerdeführer beantragt eine vollständige Besteuerung aus selbstständiger Erwerbstätigkeit im Kanton Aargau, verneint also das Vorliegen einer Betriebsstätte in M._____.

Das Verwaltungsgericht ist an die Anträge der Parteien gebunden und darf den angefochtenen Entscheid nicht zu Ungunsten der Beschwerde führenden Partei abändern (§ 199 Abs. 1 und 2 StG). Folglich ist vorliegend einzig zu prüfen, ob neben den Geschäftseinrichtungen am Hauptsteuerdomizil in L._____ eine Betriebsstätte in M._____ vorliegt; die Prüfung eines Spezialsteuerdomizils, d.h. eines Geschäftsorts, in M._____ entfällt.

5.2

Auch bei der Frage, ob eine ausserkantonale Betriebsstätte 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 diesen Indizien 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. 5.1.2; BGE 147 II 209, Erw. 5.1.3). Der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen obliegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248, Erw. 3.5). Wird aufgrund eines neu eröffneten ausserkantonalen Nebensteuerdomizils erstmals eine nur teilweise Steuerpflicht im Wohnsitzkanton geltend gemacht, so ist der Steuerpflichtige für diese steueraufhebende Tatsache beweispflichtig (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_461/2015, 2C_462/2015 vom 12. April 2016, Erw. 3.2).

5.3

Nachfolgend werden die drei kumulativen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte (vorne Erw. II/5.1) in M._____ im Einzelnen geprüft.

6.

Für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist zunächst zu prüfen, ob in M._____ ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen vorliegen.

6.1

Das Kriterium der ständigen körperlichen Anlagen oder Einrichtungen verlangt eine auf unbestimmte Zeit aufgebaute Infrastruktur. Diese muss nicht im Eigentum des Inhabers stehen; ein blosses Nutzungsrecht auf dinglicher oder obligatorischer Basis reicht aus. Es genügt, wenn die Räume dem Unternehmen tatsächlich für dessen Zwecke zur Verfügung stehen (DANIEL DE VRIES REILINGH, a.a.O., § 11 N. 15).

6.2

Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass keine ständigen körperlichen Anlagen in M._____ bestehen. Es sei unklar, ob der untergemietete Büroarbeitsplatz in M._____ dem Beschwerdegegner exklusiv zur Verfügung stand oder nur zur Mitbenutzung. Der im Untermietvertrag vereinbarte jährliche Mietzins von Fr. 4'000.00 (zuzüglich MWST) sei sehr tief und könne als Indiz dafür gewertet werden, dass in M._____ keine Geschäftsniederlassung vorlag. Das vom Beschwerdegegner eingereichte Foto des Büroarbeitsplatzes in M._____ weise keines der von ihm beschafften Arbeitsutensilien aus: Aus der Buchhaltung gehe hervor, dass Dockingstation, Bildschirme, Drucker, Wandhalterung und LG Fernseher allesamt an die Privatadresse des Beschwerdegegners in L._____ geliefert wurden. Die erläuterten Indizien würden den Anschein erwecken, dass eine Geschäftsniederlassung in M._____ nicht den wirklichen Verhältnissen entspreche und als künstlich geschaffen erscheine.

Der Steuerpflichtige führt in der Beschwerdeantwort vom 22. Dezember 2022 aus, dass er für die Akquirierung von Mittel- und Grossfirmen seines Startups eine repräsentable und kostengünstige Einrichtung gebraucht und diese bei der E._____ AG in M._____ auch gefunden habe. Die Mietverträge bei der E._____ AG seien standardmässig auf "Mitbenutzung" definiert, er habe das Büro jedoch von Anfang an exklusiv nutzen dürfen und habe einen eigenen Schlüssel gehabt, der nur zu diesem Büro ging. Die E._____ AG habe die exklusive Nutzung bestätigt. Auf dem eingereichten Foto des Büros in M._____ seien eine Dockingstation, eine Kaffeemaschine, Literaturbücher und sein Arbeitskoffer ersichtlich. Die vom Beschwerdeführer angesprochenen Bildschirme seien zum Zeitpunkt des Fotos wohl temporär zu Schulungszwecken in einem grösseren Sitzungszimmer gewesen; die Wandhalterung und der LG Fernseher seien ein Fehlkauf

gewesen. Als Lieferadresse habe er L._____ definiert, weil dort die Lieferung wesentlich einfacher sei und er vermeiden wollte, dass die E._____ AG die Geräte entgegennehmen und ihm bereitstellen musste.

6.3

6.3.1

Am 28. März 2018 hat die D._____ mit der E._____ AG einen Domizilvertrag abgeschlossen, worin Letztere dem Einzelunternehmen ein Rechtsdomizil an der Y-Strasse 53 (c/o E._____ AG) in M._____ gewährt. Weiter ist im Vertrag festgehalten, dass die E._____ AG für die Domizilnehmerin Telefonanrufe entgegennimmt und an diese weiterleitet, sämtliche Zusendungen und Mitteilungen aller Art der Domizilnehmerin entgegennimmt und die adressierten Zusendungen an diese weiterleitet. Als Entschädigung ist eine pauschale Gebühr von Fr. 1'500.00 pro Jahr vereinbart. Für den Zeitraum vom 1. April bis 31. Dezember 2018 hat die D._____ der E._____ AG am 1. April 2018 eine Domizilgebühr von Fr. 1'346.25 entrichtet (Buchhaltungsbeleg 7).

6.3.2

Sodann hat der Beschwerdegegner am 22. August 2018 einen unbefristeten Untermietvertrag mit der E._____ AG abgeschlossen, der rückwirkend per 15. August 2018 in Kraft trat. Im Rahmen der Untermiete räumte die E._____ AG der D._____ in der Geschäftsliegenschaft an der Y-Strasse 51 und 53 folgende Nutzungsrechte ein:

1.1

Die Vermieterin überlässt der Mieterin einen möblierten Büroarbeitsplatz zur Mitbenutzung während der Geschäftszeiten (im Bereich gemäss Markierung auf dem beiliegenden Plan des 3. Stockwerks). Die Mieterin nimmt Kenntnis davon, dass pro Büroraum mehrere Büroarbeitsplätze bestehen, die von der Vermieterin selbst benutzt oder von einer anderen Unternehmung vermietet werden können. Eine allfällige EDV-Einrichtung ist von der Mieterin selbst zu besorgen (inkl. WLAN).

1.2.

Die Vermieterin überlässt der Mieterin ein Sitzungszimmer für maximal 10 halbe Tage pro Jahr. Das Sitzungszimmer ist frühzeitig bei der Vermieterin zu reservieren; eine Benutzung ist nur im Rahmen der Verfügbarkeit der Räume möglich.

1.3

Der Mieterin stehen die sanitären Anlagen der Vermieterin zur Benutzung zur Verfügung."

Als Mietzins wurden jährlich Fr. 4'000.00 zuzüglich MWST bzw. monatlich Fr. 333.00 zuzüglich MWST vereinbart. Die Raumnebenkosten sowie die Kosten für die Raumreinigung und Hauswartung waren in diesem Mietzins inbegriffen. Der Buchhaltung ist zu entnehmen, dass der Beschwerdegegner den Mietzins auch tatsächlich entrichtet hat (Konto 200001). Aus der Schlüsselquittung geht hervor, dass der Beschwerdegegner über einen

eigenen Schlüssel für die Räumlichkeiten an der Y-Strasse 51 verfügte (Einsprachebeilage 2).

6.3.3

Am 22. August 2018 haben die D._____ (Geschäftsadresse neu an der Y-Strasse 51) und die E._____ AG ergänzend zum Untermietvertrag einen Dienstleistungsvertrag abgeschlossen. Darin wurde abermals die Möglichkeit der Entgegennahme und Weiterleitung von Telefonanrufen, Zusendungen und Mitteilungen aller Art durch die E._____ AG vereinbart für eine pauschale Gebühr von Fr. 500.00 pro Jahr. Für das laufende Kalenderjahr 2018 hat das Einzelunternehmen der E._____ AG für die Dienstleistung eine Gebühr von Fr. 187.50 bezahlt (exkl. Porti, Telefonspesen, Papier etc.; Buchhaltungsbeleg 105).

6.3.4

Der Untermietvertrag und der beigelegte Büroplan enthalten keine Hinweise über die Einrichtung oder die Grösse des Büros. Auf dem im Rahmen des Rekurses eingereichten Foto (Rekursbeilage 6) ist ein Ausschnitt eines Büros abgebildet, worauf folgende Einrichtungsgegenstände erkennbar sind: Ein Schreibtisch, eine Dockingstation, zwei Bürostühle, eine Fensterbank, eine Kaffeemaschine, zahlreiche Bücher, ein Sideboard, ein Modellauto, zwei Aufbewahrungsbehälter sowie ein runder Besprechungstisch mit drei Stühlen. Ob sich im Büro – wie vom Beschwerdegegner behauptet – auch noch ein Drucker und ein Aktenkoffer befunden haben, kann nicht ausgeschlossen werden, weil das Foto nicht das ganze Büro abbildet und der Kontrast auf dem Foto schlecht ist.

Aus der Buchhaltung (Konto 15201 und 200002) und den dazu gehörenden Belegen (Buchhaltungsbelege 156 und 18) geht hervor, dass zwei Monitore, eine Dockingstation, ein Drucker, eine Wandhalterung sowie ein Fernseher an die Privatadresse des Beschwerdegegners in L._____ geliefert wurden; Rechnungsadresse war jeweils die Y-Strasse 51 bzw. 53 in M._____.

6.3.5

Der Beschwerdegegner hat im Rekursverfahren ein Schreiben der E._____ AG vom 6. Mai 2021 eingereicht (Rekursbeilage 9), in welchem diese u. a. ausführt, dass die gemietete Büroräumlichkeit mit persönlichen Gegenständen, IT-Hardware und Akten komplementiert worden sei. Folglich sei das Büro, trotz anderslautender Klausel im Untermietvertrag, ausschliesslich vom Beschwerdegegner genutzt worden. In der Zeit vom 15. August 2018 bis 31. Dezember 2018 hätten sich keine Mitarbeitenden der E._____ AG darin dauerhaft zur Erledigung von Arbeiten aufgehalten. Durch die Präsenz in M._____ habe der Wissensaustausch sowie die Netzwerkpflege mit der E._____ AG vertieft und die Geschäftsbeziehungen gestärkt werden können. Da dieser Austausch im Sinne der D._____ sowie der E._____

AG gewesen sei, seien im Untermietvertrag Sonderkonditionen vereinbart worden.

6.3.6

Ferner hat der Beschwerdegegner drei Schreiben von Geschäftskunden eingereicht (Rekursbeilage 8), in welchen diese mehrmalige Geschäftstreffen mit dem Beschwerdegegner in den Büroräumlichkeiten in M._____ bestätigen (Näheres dazu siehe hinten Erw. II/7.4).

6.4

Die Vorinstanz führt zutreffend aus, dass allein durch die Eintragung der Einzelfirma in das Handelsregister nicht auf eine Geschäftsniederlassung in M._____ geschlossen werden kann, und dass eine geringe Miete bei gemeinschaftlicher Büro(mit)benützung und eine ungenügende Infrastruktur gegen einen Geschäftsort sprechen. Für eine Betriebsstätte kann nichts anderes gelten.

Die Bestätigung der E._____ AG, die Schlüsselquittung und die auf dem Foto abgebildeten persönlichen Gegenstände stützen die Aussage des Beschwerdegegners, wonach ihm das Büro *exklusiv* zur Benutzung gestanden hat. Den Grund für den tiefen Mietzins sehen sowohl der Beschwerdegegner als auch die E._____ AG im gegenseitigen geschäftlichen Austausch, von dem beide Seiten profitieren würden. Es ist aktenkundig, dass der Beschwerdegegner und die E._____ AG in der fraglichen Steuerperiode in gemeinsamen Projekten zusammengearbeitet haben (vgl. Rekursbeilage 12). Folglich erscheint die Vereinbarung von Sonderkonditionen plausibel. Der Untermietvertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und der darin vermietete Büroarbeitsplatz stand für die Zwecke des Einzelunternehmens tatsächlich zur Verfügung. Die vermietete Infrastruktur inkl. der von der E._____ AG in Anspruch genommene Telefondienst erscheint zudem als geeignet für die Ausübung der vom Beschwerdegegner angebotenen Beratungsdienstleistungen. Schliesslich ist unbestritten, dass der Beschwerdegegner gewisse geschäftliche Tätigkeiten für sein Einzelunternehmen in L._____ ausgeführt hat, womit vereinbar ist, dass einige Einrichtungsgegenstände an die Privatadresse geliefert wurden. Im Ergebnis ist von ständigen körperlichen Anlagen in M._____ auszugehen.

7.

Eine Betriebsstätte in M._____ erfordert sodann eine qualitative und quantitative Erheblichkeit der Geschäftstätigkeit an diesem Ort.

7.1

Das Erfordernis der qualitativen und quantitativen Erheblichkeit der Geschäftstätigkeit ist weit auszulegen und stets zu bejahen, wenn die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit zum eigentlichen Geschäftsbetrieb

gehört und nicht von ganz untergeordneter oder nebensächlicher Bedeutung ist (BGE 80 I 194 Erw. 4b; PETER LOCHER, a.a.O., S. 44 f.).

Qualitativ erheblich ist die Tätigkeit, wenn die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit zum betrieblichen Bereich gehört, wobei nicht notwendig ist, dass die entsprechende Tätigkeit unmittelbar zum Gewinn des Unternehmens beiträgt. Vielmehr kann sie sich auch auf Hilfsfunktionen, welche andere Betriebsstätten oder den Hauptsitz unterstützen, beschränken (Urteil des Bundesgerichts 2C_797/2020 vom 18. März 2021, Erw. 3.1.1; DANIEL DE VRIES REILINGH, a.a.O., § 11 N. 17; PETER LOCHER, a.a.O., S. 44 f.). Ebenso wenig bedarf es zur Begründung einer Betriebsstätte einer Geschäftsniederlassung im handelsrechtlichen Sinn (DANIEL DE VRIES REILINGH, a.a.O., § 11 N 17).

Durch die quantitative Erheblichkeit sollen untergeordnete und nebensächliche Tätigkeiten ausgeklammert und damit eine Zersplitterung der Steuerhoheit vermieden werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_797/2020 vom 18. März 2021, Erw. 3.1.1; DANIEL DE VRIES REILINGH, a.a.O., § 11 N 18).

7.2

Angesichts der Art der vom Beschwerdegegner über das Einzelunternehmen angebotenen Dienstleistungen (Beratungen) und des abgeschlossenen Dienstleistungsvertrages mit der E._____ AG (siehe vorne Erw. II/6.3.3) ist davon auszugehen, dass der Beschwerdegegner grundsätzlich ortsungebunden für sein Einzelunternehmen arbeiten konnte. Der Beschwerdegegner hat im Einspracheverfahren eine detaillierte Stundenliste eingereicht, woraus hervorgeht, dass er von der gesamten Arbeitszeit von 1'128 Stunden für die selbstständige Erwerbstätigkeit 243 Stunden (21.5 %) zu Hause, 606 Stunden (53.7 %) in den Räumlichkeiten in M._____ und 279 Stunden (24.8 %) bei externen Kunden gearbeitet hat. Auf der Stundenliste sind jeweils Datum, Anzahl Stunden, der Kunde, der Arbeitsort sowie die Dienstleistungen bzw. die Aktivitäten in einer Tabelle aufgeführt. Nach Aussage des Beschwerdegegners habe er die Stundenliste fast ausschliesslich für die sechs Mandanten des F._____ -Konzerns geführt, weshalb kaum andere Kunden darauf vermerkt seien. Die Dienstleistungen an die übrigen Kunden seien Kleinaufträge gewesen. Es könne vorkommen, dass bei den Kleinaufträgen etwas untergegangen sei oder ein Nachtrag habe erfasst werden müssen. Die Kleinaufträge habe er meist den Outlook-Kalendereinträgen entnommen und fakturiert.

Die Vorinstanz hat festgestellt, dass die in der Stundenliste aufgelisteten Arbeitsorte zum allergrössten Teil mit den Ortschaften der Spesenbelege in der Buchhaltung des Beschwerdegegners übereinstimmen. Der Beschwerdeführer teilt diese Auffassung aufgrund der im Folgenden beschriebenen Unregelmässigkeiten nicht.

Die Vorinstanz hat in ihrem Urteil eine Unstimmigkeit am 7. November 2018 festgestellt: Der Stundenliste zufolge hat der Beschwerdegegner an diesem Tag 11.75 Stunden in M._____ gearbeitet, gemäss den Buchhaltungsbelegen 313, 314 und 278 hat er jedoch das Mittagessen in N._____ und das Nachtessen in O._____ eingenommen. Der Beschwerdegegner führt dazu in der Stellungnahme vom 29. Januar 2024 aus, die Leistung seien tatsächlich beim Kunden in N._____ erbracht worden.

Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerdeschrift auf eine weitere Diskrepanz hingewiesen: Gemäss Stundenliste hat der Beschwerdegegner am 29. Oktober 2018 4.5 Stunden in P._____ und 4.5 Stunden in R._____ (DE) gearbeitet, in der Buchhaltung findet sich allerdings ein Beleg (Buchhaltungsbeleg 280) für ein Mittagessen in S._____. Der Beschwerdegegner führt dazu in seiner Stellungnahme vom 29. Januar 2024 aus, die beiden Termine in P._____ und R._____ seien wohl kurzfristig auf den 30. Oktober 2018 verschoben worden, weshalb das per 29. Oktober 2018 erfasste Datum falsch sei. Nach seiner Rückkehr habe er am Abend des 30. Oktobers 2018 zuhause in L._____ weitergearbeitet.

Beim Abgleich der Spesenbelege mit der Stundenliste, welche rund 680 Einträge enthält, sind ausser den zwei vorstehend beschriebenen Positionen keine weiteren Unregelmässigkeiten festgestellt worden. Daher ist mit der Vorinstanz einig zu gehen, dass der in der Stundenliste vermerkte Arbeitsort des Beschwerdegegners grösstenteils mit den in den Spesenbelegen aufgeführten Ortschaften übereinstimmt, was für die Richtigkeit der Stundenliste und damit für eine wesentliche Geschäftstätigkeit in M._____ spricht.

7.3

Der Beschwerdegegner hat nach Aufforderung des Verwaltungsgerichts im Beschwerdeverfahren einen Auszug seiner Outlook-Agenda für den Zeitraum April bis Dezember 2018 eingereicht. Der Beschwerdeführer zweifelt die Beweiskraft des Kalenders an, weil nicht nur Termine, sondern auch Besprechungen nachträglich dem Kalender hinzugefügt werden könnten. Daher erachtet er die vom Beschwerdegegner erstellte Stundenliste als unbefangener und zuverlässiger. Auch der Beschwerdegegner ist der Ansicht, dass die Outlook-Agenda nicht geeignet sei, seine Geschäftstätigkeit in M._____ nachzuweisen. Diese sei ein persönliches Hilfsinstrument zur Organisation seiner privaten und beruflichen Tätigkeiten. Die Stundenliste sei der einzige massgebende Beweis seiner Leistungserbringung, er habe diese für die Buchführung Tag genau geführt. Zudem würden Termine aus dem Postfach @K._____.ch nach der Geschäftsaufgabe im Jahr 2019 nicht mehr existieren und seien folglich im Outlook-Kalender nicht abgebildet.

Da selbst der Beschwerdegegner die Outlook-Agenda nicht als geeignetes Mittel erachtet, um seine Geschäftstätigkeit in M._____ nachzuweisen und

dem Beschwerdeführer beizupflichten ist, dass die Stundenliste zuverlässiger und unbefangener ist, wird den Einträgen im Outlook-Kalender keine grosse Bedeutung beigemessen und es wird nur punktuell darauf eingegangen.

7.4

Der Beschwerdegegner hat als Beleg für seine wiederkehrende Anwesenheit in den Büroräumlichkeiten in M._____ im Rekursverfahren ein Schreiben der E._____ AG eingereicht, in welchem diese ihm u. a. bescheinigt, dass er das gemietete Büro regelmässig genutzt habe und dass aus Sicht der E._____ AG die wesentliche Geschäftstätigkeit der D._____ in M._____ stattgefunden habe, wo der Beschwerdegegner im gemieteten Büro oder Sitzungszimmer Kundentermine wahrgenommen und Besprechungen mit externen Kunden sowie Mitarbeitenden der E._____ AG durchgeführt hatte. Diese Angaben würden sich auf die Zeitperiode ab Mietbeginn vom 15. August 2018 bis 31. Dezember 2018 beziehen. Zudem hat der Beschwerdegegner schriftliche Bestätigungen von drei Geschäftspartnern (J._____, B._____ und C._____) für gemeinsame Meetingtermine in M._____ eingereicht.

Der Beschwerdeführer macht geltend, dass nicht an allen von den Geschäftspartnern bestätigten Daten Geschäftstreffen mit dem Beschwerdegegner in dessen Büroräumlichkeiten in M._____ in der Stundenliste vermerkt seien. Zudem seien die Bestätigungen der Geschäftskunden als auch der Vermieterin (E._____ AG) als reine Parteibehauptungen bzw. Gefälligkeitsbestätigungen zu werten.

Bezüglich den von J._____ bestätigten fünf Geschäftstreffen mit dem Beschwerdegegner in M._____ wird festgestellt, dass J._____ in der Stundenliste des Beschwerdegegners zwar nur einmal namentlich genannt wird, darin jedoch in vier von fünf Treffen (26. November, 7. Dezember, 14. Dezember und 18. Dezember 2018) jeweils die "G._____" (gemäss den Kontoauszügen handelt es sich hierbei um die H._____ AG) als Kunde zu Besuch in M._____ aufgeführt ist und J._____ Finanzdirektor dieser Gesellschaft war. Beim behaupteten Treffen am 28. November 2018 ist in der Stundenliste "F._____" als Kunde eingetragen. Nach Angaben des Beschwerdegegners hat er zur Erbringung der Dienstleistung an die F._____ mit J._____ zusammengearbeitet, sodass sich auch diesbezüglich ein stringentes Bild ergibt.

Die bestätigten Geschäftstreffen von B._____ (3. April, 30. April und 31. August 2018) und C._____ (24. Juli und 15. Oktober 2018) in M._____ sind in der Stundenliste nicht abgebildet, was der Beschwerdegegner damit begründet, dass es sich dabei um Kleinaufträge gehandelt habe, welche nicht alle Eingang in die Stundenliste gefunden haben und meist aus den Kalendereinträgen entnommen und fakturiert worden seien. Die

Stundenliste sei fast ausschliesslich für die sechs Mandanten des F.____ - Konzerns geführt worden, welche über 95 % der Leistungsverrechnung ausmachen würden.

Die in den Bestätigungen genannten Treffen mit B.____ und C.____ sind tatsächlich im Outlook-Kalender des Beschwerdegegners erfasst. Auffallend ist allerdings, dass der Beschwerdegegner sich gemäss der Stundenliste am 21. August 2018, am 29. August 2018 sowie am 27. September 2018 mit Frau B.____ betreffend den Verkauf eines Einfamilienhauses in T.____ getroffen hat. Nach Angaben des Beschwerdegegners hätten einige Meetings auch in M.____ stattgefunden, weil sie ein kleines Budget gehabt habe und dadurch seine Fahrkosten und die Wegzeit nicht angefallen seien.

Der Beschwerdeführer qualifiziert die Schreiben der Geschäftspartner und der Vermieterin als "Parteibehauptungen bzw. Gefälligkeitsbestätigungen". Dem ist nicht zuzustimmen. Um Parteibehauptungen handelt es sich nicht, da die entsprechenden Dokumente nicht vom Beschwerdegegner stammen. Ob es sich dabei lediglich um "Gefälligkeitsbestätigungen" handelt, ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu prüfen. In diesem Zusammenhang gilt es zu würdigen, dass es sich nicht um die Bestätigung eines *einzelnen* Geschäftspartners handelt, sondern dass immerhin drei verschiedene Geschäftspartner bzw. Klienten plus die Vermieterin des Büros mehrmalige Geschäftstreffen mit dem Beschwerdegegner in M.____ bejaht haben. Es ist fraglich, wer ausser den Geschäftspartnern und der Vermieterin besser geeignet wäre, Aussagen über die Anwesenheit des Beschwerdegegners in den Geschäftsräumlichkeiten in M.____ zu treffen. Daher ist ihnen durchaus eine gewisse Beweiskraft zuzusprechen, welche in die Gesamtwürdigung miteinzubeziehen ist. Die Bestätigungen der Geschäftskunden sowie jene der Vermieterin sprechen für eine qualitative und quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit in M.____.

7.5

7.5.1

Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, geht aus den Bankkonto- und Kreditkartenauszügen des Beschwerdegegners hervor, dass dieser in der fraglichen Steuerperiode in M.____ vor allem in der Migros eingekauft und regelmässig den Coiffeur besucht hat. Die Coiffeur-Besuche und die Einkäufe in der Migros in M.____ tauchen indessen bereits in den Kontoauszügen auf, bevor der Beschwerdegegner gemäss eigenen Angaben das Büro in M.____ Ende März 2018 bezogen hat. Bei den Einkäufen in der Migros handelt es sich jeweils um grössere Einkäufe. Von der Migros und dem Coiffeur abgesehen gibt es wenige Transaktionen im Raum M.____. Die meisten Lebensmitteleinkäufe tätigte der Beschwerdegegner im Volg in L.____ (kleinere Einkäufe) sowie im Coop in U.____, teilweise auch im Coop in V.____. Folglich kann aus den Bankkonto- und

Kreditkartenauszüge nicht auf vermehrte geschäftliche Aufenthalte in M._____ geschlossen werden. Es kann jedoch nicht ausgeschlossen werden, dass der Beschwerdegegner seine Mittagsverpflegung jeweils in L._____ oder auf dem Weg nach M._____ in U._____ eingekauft hat oder dass der Beschwerdegegner über Mittag manchmal nach Hause gefahren ist; die Autofahrt zwischen L._____ und M._____ beträgt über die Autobahn I._____ weniger als 20 Minuten und über U._____ rund 30 Minuten.

7.5.2

Auch aus der Buchhaltung sind wenige Transaktionen in oder unmittelbar um M._____ ersichtlich. Sein Geschäftsauto hat der Beschwerdegegner fast ausnahmslos an der Avia Tankstelle in Z._____, einer Nachbargemeinde von L._____, welche sich auf dem Weg nach M._____ befindet, betankt. Belege für Geschäftsessen und Meetingverpflegung in M._____ finden sich fast keine in der Buchhaltung. In den Unterlagen befinden sich insgesamt drei Belege für Parkgebühren in M._____ (Buchhaltungsbelege 121, 244 und 286), welche der Beschwerdegegner als Reisespesen (Konto 5820) verbucht hat. Der Beschwerdegegner führt in diesem Zusammenhang aus, dass die Zusammenarbeit mit der E._____ AG sehr intensiv gewesen sei und die E._____ AG ihm daher – wie anderen Kunden auch – mehrheitlich im grossem Umfang Gratistickets zur Verfügung gestellt habe, mit welchen er die Parkplätze gratis habe nutzen können. Diese Aussage erscheint zwar nicht per se unglaublich, kann jedoch auch nicht als Indiz für seine tatsächliche Anwesenheit in M._____ gewertet werden. In diesem Zusammenhang bleibt anzufügen, dass dem Untermietvertrag zufolge die Parkgebühren im Mietzins nicht inbegriffen sind. Überdies lassen sich den Unterlagen keine Hinweise dafür entnehmen, wonach der Beschwerdegegner mit öffentlichen Verkehrsmitteln von L._____ nach M._____ (und umgekehrt) gefahren ist.

7.5.3

Nach dem Ausgeführten ergeben sich weder aus den Bankkonto- und Kreditkartenauszügen noch aus den Buchhaltungsbelegen Hinweise auf eine quantitative Erheblichkeit der Geschäftstätigkeit des Beschwerdegegners in M._____.

7.6

Auf den vom Beschwerdegegner ausgestellten Rechnungen ist stets die Geschäftsadresse in M._____ abgedruckt. Auf denjenigen Rechnungen, in welchen der Beschwerdegegner als Schuldner auftritt, ist mehrheitlich die Geschäftsadresse in M._____, teilweise auch die Privatadresse in L._____ aufgeführt. So sind beispielsweise die Rechnungen der AVIA (Buchhaltungsbelege 20, 22, 61, 101, 123, 184, 239, 277, 328), der Swisscom (Buchhaltungsbelege 92-96, 124-126, 294, 295, 323) und gewisse Rechnungen von Brack.ch (Buchhaltungsbelege 18, 69, 156, 185) an die Privatadresse adressiert.

Wie bereits in Erw. II/6.4 dargelegt, bestreitet der Beschwerdegegner nicht, dass er im Rahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit gewisse geschäftliche Tätigkeiten in L._____ ausgeführt hat, was erklärt, dass auch einige Rechnungen an die Privatadresse adressiert sind bzw. einige Gegenstände an die Privatadresse geliefert wurden (vgl. z. B. Buchhaltungsbelege 238 und 69). Es spricht für eine wesentliche Geschäftstätigkeit in M._____, dass der Grossteil der Rechnungen an die Geschäftsadresse in M._____ gerichtet ist.

7.7

Der vom Beschwerdeführer ins Feld geführte Einwand, dass mehrere Unternehmen die Anschrift c/o E._____ AG als Domiziladresse ("Briefkastenfirmen") verwenden und dadurch der Anschein des Vorliegens eines steuerlich motivierten Domizils ohne tatsächliche Geschäftstätigkeit und Geschäftsniederlassung vor Ort erweckt werde, geht insofern ins Leere, als dass vorliegend einzig der Ort der Geschäftstätigkeit der D._____ zu überprüfen ist und nicht auch jener anderer Unternehmen. Zudem wurde in Erw. II/6 das Vorliegen ständiger körperlicher Anlagen und Einrichtungen in M._____ bejaht, was per se gegen eine reine Briefkastenfirma spricht.

7.8

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die Spesenbelege den Eintragungen in der Stundenliste des Beschwerdegegners grösstenteils entsprechen und zusammen mit den Bestätigungen der Geschäftskunden sowie jene der Vermieterin dafür sprechen, dass die in M._____ ausgeübte Tätigkeit zum betrieblichen Bereich gehört und nicht von untergeordneter Bedeutung ist. Ferner spricht auch die Tatsache, dass ein Grossteil der Rechnungen aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit an die im Handelsregister eingetragene Geschäftsadresse in M._____ adressiert sind, für eine wesentliche Tätigkeit in M._____. Die geringe Anzahl von Transaktionen im Raum M._____, die sich aus den Bankauszügen und den Buchhaltungsbelegen ergibt, vermag dieses Bild nicht umzustossen, zumal das Erfordernis der qualitativen und quantitativen Erheblichkeit weit auszulegen ist (siehe vorne Erw. II/7.1). Im Ergebnis ist von einer qualitativen und quantitativen Erheblichkeit der Geschäftstätigkeit in M._____ auszugehen.

8.

Schliesslich erfordert das Vorliegen einer Betriebsstätte, dass die Anlagen oder Einrichtungen zum Unternehmen gehören und nicht zum Betrieb eines anderen, unabhängigen Unternehmens (BGE 79 I 218, Erw. 3). Zugehörigkeit liegt dann vor, wenn die Personen, welche die Tätigkeit vor Ort ausüben, in einem Arbeits- oder ähnlichen Abhängigkeitsverhältnis zum Unternehmen stehen (DANIEL DE VRIES REILINGH, a.a.O., § 11 N. 20 f.).

Der Beschwerdegegner ist Inhaber des Einzelunternehmens D._____, zu dessen Betrieb er sich im Jahr 2018 regelmässig in den

Geschäftsräumlichkeiten in M._____ aufgehalten hat (siehe vorangehend Erw. II/7). Folglich ist auch das Erfordernis der Zugehörigkeit zum Unternehmen zu bejahen, womit sämtliche kumulativen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte in M._____ gegeben sind.

9.

Aus dem Dargelegten folgt insgesamt, dass im Jahr 2018 in M._____ eine Betriebsstätte vorlag. Damit bleibt festzustellen, in welchem Umfang die selbstständige Erwerbstätigkeit in M._____ ausgeübt wurde.

Der Stundenliste des Beschwerdegegners zufolge hat dieser von der gesamten Arbeitszeit von 1'128 Stunden für die selbstständige Erwerbstätigkeit 243 Stunden (21.5 %) zu Hause, 606 Stunden (53.7 %) in den Räumlichkeiten in M._____ und 279 Stunden (24.8 %) bei externen Kunden gearbeitet. Nach den Ausführungen in Erw. II/7 ist grundsätzlich von der Richtigkeit dieser Stundenliste auszugehen.

Betreffend die Arbeitszeit bei den externen Kunden hat die Vorinstanz in Erw. 9 des Urteils erwogen, dass der Beschwerdegegner rund einen Viertel der Arbeitszeit auswärts, grossmehrheitlich in W._____ und Q._____ verbracht habe. Es sei dementsprechend davon auszugehen, dass der Beschwerdegegner zu diesen Terminen direkt von L._____ losgefahren sei, weshalb die Arbeitszeit der Auswärtstermine ganz überwiegend dem Standort L._____ zuzurechnen seien. Diese Feststellung der Vorinstanz ist unangefochten bzw. unbestritten geblieben und darf und muss im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht geprüft werden (vgl. § 199 StG). Daher ist in Bestätigung des vorinstanzlichen Urteils 50 % des Gewinns des Einzelunternehmens dem Kanton Zug zur Besteuerung zuzuweisen; die restlichen 50 % werden im Kanton Aargau besteuert.

10.

Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

III.

1.

Im Beschwerdeverfahren werden die Verfahrenskosten in der Regel nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 189 Abs. 1 StG). Den Behörden werden bei Unterliegen Verfahrenskosten nur auferlegt, wenn sie schwerwiegende Verfahrensmängel begangen oder willkürlich entschieden haben (§ 31 Abs. 2 VRPG).

2.

Zufolge vollumfänglicher Abweisung der Beschwerde sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen, da die Behörden weder schwerwiegende Verfahrensmängel begangen noch willkürlich entschieden haben (§ 31 Abs. 2 VRPG).

3.

Dem Beschwerdegegner, der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht vertreten war, sind keine Parteikosten zu ersetzen (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten gehen zu Lasten des Kantons.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:

das Kantonale Steueramt

den Beschwerdegegner

den Gemeinderat L. _____

die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

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