

**3-RV.2019.60**

P 166

**Urteil vom 17. Dezember 2020**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Präsident Heuscher  
                 Richter Herzog  
                 Richter Biondo  
                 Gerichtsschreiberin Hammerer

\_\_\_\_\_  
Rekurrent 1      **A.**\_\_\_\_\_

Rekurrentin 2      **B.**\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
                 **vom 1. Februar 2019**  
                 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 21. November 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2014 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 113'100.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 113'100.00) und einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden in Abweichung von der Selbstdeklaration das Geschäftsergebnis aus selbständiger Erwerberstätigkeit von B. nach Ermessen auf CHF 30'000.00 festgesetzt und als Mietaufwand der E. (selbständiger Nebenerwerb; nachfolgend: E.) statt CHF 5'000.00 nur CHF 600.00 anerkannt. Infolge dessen wurde der Reingewinn der E. per 31. Dezember 2014 auf CHF 4'405.00 festgesetzt.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 21. November 2018 erhob A. mit Schreiben vom 16. Dezember 2018 Einsprache. Er beantragte, die Veranlagung neu vorzunehmen und den gesamten Mietzins der E. zum Abzug zuzulassen, da dieser nachweislich nicht übersetzt sei und einem Drittvergleich standhalte.

### **3.**

Mit Entscheid vom 1. Februar 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

### **4.**

Den Einspracheentscheid vom 1. Februar 2019 (Zustellung am 19. Februar 2019) hat A. mit Rekurs vom 19. März 2019 (Postaufgabe am 20. März 2019) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend Spezialverwaltungsgericht), weitergezogen. Er stellt die folgenden

#### **“Anträge:**

Dementsprechend beantrage ich,

- dass die in der Jahresrechnung aufgeführten Mietkosten von CHF 5.000 für die Jahre 2014 ff. vollumfänglich zum Abzug zuzulassen sind.
- Dass die Besteuerung der Einzelfirma E., S. für die Jahre 2013 und 2014 und ff. wieder am Ort der effektiven wirtschaftlichen Tätigkeit zugewiesen wird, und somit am Ort der wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Kanton Y. besteuert wird.”

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

**5.**

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

**6.**

A. und B. haben keine Replik erstattet.

**7.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Schreiben vom 29. Juli 2020 weitere Unterlagen einverlangt. A. und B. haben keine Unterlagen eingereicht.

**8.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit E-Mail vom 30. Oktober 2020 und 5. November 2020 beim Gemeindesteueramt Q. weitere Unterlagen zwecks Ergänzung der Akten einverlangt. Aufforderungsgemäss reichte das Gemeindesteueramt diese mit E-Mail vom 3. November 2020 und 5. November 2020 ein.

**9.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.2019.58 in Sachen A. und B. betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 beigezogen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

Soweit die Anträge des Rekurrenten die Steuerperioden 2013 sowie 2015 fortfolgend betreffen, ist darauf nicht einzutreten, da diese nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides vom 1. Februar 2019 sind.

### **3.**

#### **3.1.**

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG geltend Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]; VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.362], mit Hinweis auf AGVE 1998 S. 207; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 172 StG N 3).

#### **3.2.**

Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der vom Ehemann verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Die Ehefrau hat demnach vorliegend ebenfalls Parteilstellung mit den genannten Folgen.

### **4.**

#### **4.1.**

Die Vorinstanz führte im Einspracheentscheid unter Verweis auf den Einspracheentscheid vom 24. November 2014 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 aus, die E. habe in S. auch im Jahr 2014 keinen operativen Geschäftssitz gehabt. Die bloss Verbuchung eines Mietzinses genüge nicht für die Begründung eines Firmensitzes. Dagegen spreche auch die Untervermietung durch eine vom Rekurrenten beherrschte Gesellschaft.

#### **4.2.**

Der Rekurrent macht demgegenüber geltend, es seien die Mietkosten für die Büroräumlichkeiten in S. von CHF 5'000.00 als geschäftsmässig begründeter Aufwand vom Ertrag aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit der E. abzuziehen. Weder in Q. noch in S. könne ein Büro für CHF 50.00 monatlich gemietet werden. Bereits eine Domiziladresse in T. koste CHF 1'490.00. Seine Einzelfirma habe jedoch eigene Büroräumlichkeiten in S.. Gemäss beiliegendem Handelsregisterauszug habe die Einzelfirma E. ihren Sitz nach wie vor in S.. Der wirtschaftliche Geschäftssitz könne durch die Gemeinde Q. nicht abgesprochen werden, da die Einzelfirma nachweislich nicht in Q. tätig sei.

#### **4.3.**

Bevor über die geschäftsmässige Begründetheit des geltend gemachten Mietaufwandes befunden werden kann, ist zuerst festzustellen, ob der Rekurrent mit der geltend gemachten selbständigen Erwerbstätigkeit über ein Steuerdomizil im Kanton Y. verfügte.

### **5.**

#### **5.1.**

Natürliche Personen sind auf Grund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Aargau steuerpflichtig, wenn sich ihr steuerrechtlicher Wohnsitz und damit ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton befindet (§ 16 Abs. 1 StG). Bei einer persönlichen Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht im Kanton Aargau grundsätzlich unbeschränkt. Sie erstreckt sich jedoch nicht auf Grundstücke, Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten ausserhalb des Kantons (§ 18 Abs. 1 StG).

##### **5.1.1.**

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, welches in einem Geschäftsbetrieb oder einer Betriebsstätte ausserhalb des Wohnsitzkantons erzielt wird und das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen sind nach der Rechtsprechung am Geschäftsort zu versteuern. Eine Niederlassung ausserhalb des Wohnsitzkantons kann allerdings nicht schon aufgrund einer formalen Erklärung (z.B. durch einen Handelsregistereintrag, einen Briefkasten oder gar ein Postfach) angenommen werden. Vielmehr muss sich die dortige Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen entfalten, welche aber nicht im Eigentum des Inhabers zu stehen brauchen. Eine Geschäftsniederlassung wird verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint.

Wird ein solches 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 bzw. domiziliert sind. Es genügt, dass die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten, Akquisition, Weiterbildung, Korrespondenz und Fakturierung, Buchhaltung) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden (vgl. zum Ganzen: BGE 121 I 259; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C\_770/2008]; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C\_667/2008]; StE 2004 A 24.31 Nr. 1; ASA 57 S. 582).

### **5.1.2.**

Das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes ist vom sekundären Steuerdomizil der Betriebsstätte zu unterscheiden. Eine Betriebsstätte liegt bei natürlichen Personen nur dann vor, wenn im Verhältnis zu einem bestehenden Nebensteuerdomizil am Geschäftsort ein sekundäres Steuerdomizil begründet wird (Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonaes Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 9 N 10). Eine solche setzt 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. Während also bei der Betriebsstätte quantitative (und qualitative) Überlegungen anzustellen sind, geht es beim Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes darum, wo sich der Mittelpunkt eines geschäftlichen Betriebes befindet. Entsprechend ist bei Vorliegen eines Geschäftsortes ausserhalb des Wohnsitzkantons – soweit nicht zusätzlich eine Betriebsstätte besteht – das gesamte Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und Geschäftsvermögen am Geschäftsort steuerbar. Wenn kein solcher zu lokalisieren ist, sind Erwerbseinkommen und -vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar (vgl. BGE 134 I 303; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C\_770/2008]; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C\_667/2008]; ASA 57 582).

## **5.2.**

### **5.2.1.**

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren der aus Art. 8 ZGB abgeleitete Grundsatz, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 28 mit Hinweisen; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Auflage, Basel/Genf/München 2002, Art. 46 StHG N 24 f.).

### **5.2.2.**

Der Steuerwohnsitz ist als steuerbegründende Tatsache grundsätzlich von den Steuerbehörden nachzuweisen. Der Gegenbeweis für die behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort kann indessen dem Steuerpflichtigen auferlegt werden, wenn die bisherige, von der Behörde angenommene subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (Bundesgerichtsurteil vom 25. Mai 2011 [2C\_726/2010], E. 2.3). Diese ursprünglich für das internationale Verhältnis aufgestellte Regel ist nach der Praxis auch im interkantonalen Verhältnis anwendbar. Sie kann selbst dann herangezogen werden, wenn zwar nicht der Ort des Hauptsteuerdomizils umstritten ist, sondern ein Nebensteuerdomizil (d.h. ein sekundäres Steuerdomizil oder ein Spezialsteuerdomizil) in Frage steht (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C\_770/2008]; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C\_667/2008]; Pra 2000 Nr. 7, S. 29).

### **5.3.**

#### **5.3.1.**

Im Jahr 2014 befanden sich der steuerrechtliche Wohnsitz der Rekurrenten und damit die Steuerpflicht kraft persönlicher Zugehörigkeit unbestritten in Q..

#### **5.3.2.**

Im Einspracheentscheid vom 24. November 2014 hat die Steuerkommission Q. betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 festgehalten, dass sich der Geschäftsort der E. (selbstständige Nebenerwerbstätigkeit des Rekurrenten) im Jahr 2011 in Q. befand. Dementsprechend wurden die damit erzielten Einkünfte am Hauptsteuerdomizil besteuert. Dieser Einspracheentscheid ist rechtskräftig. Damit steht fest, dass sich der Geschäftsort der E. per 31. Dezember 2011 in Q. befand.

#### **5.3.3.**

Indem die Rekurrenten für das Jahr 2014 einen Geschäftsort der E. im Kanton Y. beanspruchen, machen sie die Begründung eines neuen Steuerdomizils geltend. Hierfür haben sie den rechtsgenügenden Nachweis zu erbringen und darzulegen, inwiefern sich die Verhältnisse im Vergleich zur Steuerperiode 2011 verändert haben sollten.

### **6.**

#### **6.1.**

Für das Bestehen eines Geschäftsorts in S. ist insbesondere erforderlich, dass dort ständige körperliche Anlagen zur Ausübung der selbstständigen Nebenerwerbstätigkeit des Rekurrenten mit der E. zur Verfügung standen.

#### **6.2.**

Allein aus der Eintragung der Einzelfirma in das Handelsregister des Kantons Y. lässt sich gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung

keine Geschäftsniederlassung in S. ableiten. In steuerlicher Hinsicht wird das Spezialsteuerdomizil nicht mit dem Handelsregistereintrag begründet. Die Eintragung ist eine rein formale Erklärung mit deklaratorischer Wirkung (ASA 57 582, E. 4b).

Ebensowenig gibt die mit der Einsprache eingereichte Rechnung der F. AG (im Beilagenverzeichnis der Einsprache ist von der G. AG als Vermieterin die Rede) an die H. GmbH vom 16. Dezember 2016 irgendeinen Hinweis auf eine wirtschaftliche Zugehörigkeit der E. im Jahr 2014 zum Kanton Y..

### **6.3.**

Um das Bestehen eines Geschäftsortes prüfen zu können, wurde der Rekurrent mit Schreiben vom 29. Juli 2020 unter Hinweis auf die Mitwirkungspflicht gemäss § 197 Abs. 4 StG insbesondere aufgefordert, dem Spezialverwaltungsgericht den Mietvertrag pro 2014, die Zahlungsbelege für den Mietzins 2014, den Plan der Büroräumlichkeiten inklusive Fotos, Bankauszüge pro 2014 zu den von den Rekurrenten privat und im Rahmen des Einzelunternehmens E. genutzten Bankkonten, sämtliche Kreditkartenabrechnungen pro 2014, sowie die Kreditoren der E. pro 2014 einzureichen. Dieser Aufforderung kam der Rekurrent nicht nach.

### **6.4.**

Indem der Rekurrent die erforderlichen Unterlagen nicht einreichte, hat er eine Prüfung der tatsächlichen Verhältnisse verhindert. Der Nachweis einer steuerlich relevanten Beziehung der E. zu S. ist ihm nicht gelungen, was sich der Rekurrent aufgrund der verweigerten Mitwirkung selbst zuzuschreiben hat. Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Geschäftstätigkeit der E. im Jahr 2014 weiterhin und ausschliesslich vom Geschäftsort in Q. aus betrieben wurde.

## **7.**

### **7.1.**

Bleibt zu prüfen, ob sich aus den Angaben und Dokumenten genügend Hinweise auf eine Betriebsstätte in S. ergeben. Wollen die Rekurrenten das Bestehen einer Betriebsstätte in S. geltend machen, hätten sie darzulegen gehabt, inwiefern (unter zeitlich genauen Angaben) ein qualitativ oder quantitativ wesentlicher Teil der Arbeit von S. aus erledigt worden ist.

### **7.2.**

Es steht ausser Frage, dass aufgrund der Verletzung der Mitwirkungspflicht der Rekurrenten durch das Spezialverwaltungsgericht keine allfällige Aufteilung der Arbeiten auf die Orte Q. und S. vorgenommen werden kann. Eine Betriebsstätte der E. in S. ist für das Jahr 2014 nicht nachgewiesen.

**8.**

Nach dem Gesagten ergibt sich, dass der Rekurrent im Jahr 2014 in S. weder einen Geschäftsort noch eine Betriebsstätte unterhalten hat. Das im Steuerjahr 2014 erwirtschaftete Einkommen aus selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit und das dazugehörige Vermögen sind vollumfänglich in Q. steuerbar. Dementsprechend kann keine Miete in S. als Geschäftsaufwand berücksichtigt werden. Die Veranlagung 2014 und der Einspracheentscheid vom 1. Februar 2019 sind damit nicht zu beanstanden.

**9.**

Insgesamt erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

**10.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.

**2.**

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 620.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
das Gemeindesteueramt Q.

---

### Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

---

Aarau, 17. Dezember 2020

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Hammerer