

3-RV.2020.121

P 176

Urteil vom 16. Dezember 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richterin Sramek
 Richter Herzog
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Edwin Arpagaus Steuer- & Wirtschaftsexperten,
Prime Tower, Hardstrasse 201, 8005 Zürich

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 30. Juni 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. März 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 193'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 223'400.00; davon CHF 3'000.00 Beteiligungsertrag) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 0.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurde für das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit keine Steuerauscheidung zugunsten des Kantons S vorgenommen.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 19. März 2020 erhoben A. und B. mit undatiertem Schreiben Einsprache (Posteingang 17. April 2020). Sie beantragten,

- "a) es sei für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 das satzbestimmende Einkommen auf CHF 207'478 und das steuerbare Vermögen auf CHF Null festzusetzen
- b) und es sei für die Direkten Bundessteuern 2016 das steuerbare Einkommen auf CHF 125'178 festzusetzen
- c) es sei für den Geschäftsbetrieb der E. eine Steuerauscheidung mit dem Kanton S vorzunehmen und das steuerbare Einkommen Kanton Aargau auf CHF 113'663 festzusetzen."

3.

Mit Entscheid vom 30. Juni 2020 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut, indem sie den Antrag a) guthiess. Auf den Antrag b) trat sie nicht ein, nahm ihn jedoch für die Beurteilung der direkten Bundessteuer zur Kenntnis. Antrag c) wurde abgewiesen. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 177'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 207'400.00) festgesetzt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. Juni 2020 (Zustellung am 2. Juli 2020) liessen A. und B. mit Rekurs vom 31. August 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellten folgenden Antrag:

"Wir beantragen namens und im Auftrag der Steuerpflichtigen, der nachweisbare Geschäftssitz sei in T., Kanton S, nach Art. 4 Abs. 1 StHG für die selbständige Erwerbstätigkeit des Geschäftsbetriebes 'E.' zu akzeptieren und das dort erzielte Einkommen im Rahmen einer interkantonalen Steuerauscheidung nach Art. 4 b Abs. 2 StHG mit CHF 78'069 dem Kanton S zur Besteuerung zuzuweisen, abzüglich der aus der

interkantonalen Steuerauscheidung dem Kanton S anzurechnenden Abzüge. Das steuerbare Einkommen im Kanton Aargau reduziert sich dadurch, nach Abzug des qualifizierenden Beteiligungsabzuges von CHF 30'000, auf CHF 92'679, zuzüglich der aus der interkantonalen Steuerauscheidung dem Kanton S anzurechnenden Abzüge, mit einem satzbestimmenden Einkommen von CHF 207'748.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge"

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

5.

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

6.

A. und B. liessen eine Replik erstatten (Replik vom 2. November 2020).

7.

Aufforderungsgemäss legten A. und B. mit Schreiben vom 23. Juni 2021 und 30. Juli 2021 gemäss Editionsverfügung des Spezialverwaltungsgerichts vom 6. Mai 2021 weitere Belege auf.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Die Rekurrenten bringen vor, dass der Rekurrent am 1. Januar 2015 seine selbständige Erwerbstätigkeit mit der Einzelfirma E. in den Räumlichkeiten am Wohnsitz in Q. gestartet habe. Per 1. Januar 2016 habe er die Büroräumlichkeiten in T. angemietet. Zu seinen Dienstleistungen zähle die "...". Für die Akquisition seien Verträge zur Nutzung der Netzwerke mit der F. AG in T. und der G. AG in U. geschlossen worden. Die E. biete neben den F. Trainingsprogrammen eigene Leistungen im Bereich Sales an. Diese Dienstleistungen würden auf den Trainingsprogrammen der F. AG aufbauen.

2.2.

Die Rekurrenten sind der Meinung, der Rekurrent sei selbständig erwerbstätig und habe den Geschäftssitz in T., Z-Gasse 14. Die Steuerkommission Q. geht ebenso von einer selbständigen Erwerbstätigkeit aus. Jedoch ist sie der Ansicht, der Geschäftssitz sei in Q..

3.

3.1.

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet oder eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; BGE 130 I 409).

3.2.

Mit der Besteuerung des Einkommens des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit durch die Kantone S (T.) und Aargau (Q.) für das Steuerjahr 2016 droht eine Doppelbesteuerung. Es ist nachfolgend zu prü-

fen, welcher Steuerhoheit das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit und das Geschäftsvermögen aus der Einzelunternehmung E. unterliegen. Unbestritten ist, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Rekurrenten in Q. befindet.

4.

4.1.

4.1.1.

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).

4.1.2.

Das Einkommen aus selbstständiger 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).

4.1.3.

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, Interkantonales 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).

4.2.

4.2.1.

Im Veranlagungsverfahren gilt die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet. Dass eine Wohnsitzverlegung stattgefunden hat, ist somit im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht darzulegen. Dazu gehört nicht nur die endgültige Lösung der Verbindungen zum bisherigen Wohnsitz, sondern auch die Darstellung der Umstände, welche zur Begründung des neuen Wohnsitzes geführt haben (Bundesgerichtsurteil vom 18. Januar 2011 [2C_472/2010]).

Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt ist. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Be-

weiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis).

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steueraus-schliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 144 II 427 E. 8.3.1.). Die Umstände, die annehmen lassen, der Steuerpflichtige habe seinen Lebensmittelpunkt im Kantons- bzw. Gemeindegebiet, sind steuerbegründend. Können sie weder direkt noch mittels natürlicher Vermutungen bewiesen werden, ist zulasten des Fiskus davon auszugehen, dass sie sich nicht verwirklicht haben (vgl. zum Ganzen: Bundesgerichtsurteil vom 5. August 2021 [2C_41/2021] mit weiteren Hinweisen).

4.2.2.

Diese für die Verlegung des Wohnsitzes ausgearbeitete Rechtsprechung des Bundesgerichts kann analog auch für die Verlegung des Geschäftsortes angewandt werden.

4.3.

Der Rekurrent liess per tt.mm.2016 die Einzelunternehmung E. mit Sitz in der Z-Gasse 14 in T. ins Handelsregister des Kantons S eintragen. Mit dem Eintrag in das Handelsregister des Kantons S macht der Rekurrent nun geltend, es sei aufgrund des im Kanton S begründeten Spezialsteuerdomizils eine Steueraus-scheidung vorzunehmen. Die Steuerbehörde hat nach dem Gesagten der Untersuchungspflicht betreffend Sitzverlegung nach T. nachzukommen, wobei die Rekurrenten ihrer Mitwirkungspflichten Folge zu leisten haben.

5.

5.1.

Der Rekurrent ist Inhaber der Einzelunternehmung E., welche am tt.mm.2016 in das Handelsregister des Kantons S eingetragen wurde. Sitz

der E. ist Z-Gasse 14 in T.. Gemäss Eintrag im Handelsregister hat die Einzelunternehmung folgenden Zweck:

"..."

Nach eigenen Angaben hat der Rekurrent die selbständige Erwerbstätigkeit bereits am 1. Januar 2015 an seinem Wohnsitz in Q. gestartet. Am 1. Januar 2016 habe er den Untermietvertrag mit der I. GmbH für die Büroräumlichkeiten an der Z-Gasse 14 in T. unterzeichnet. Nahezu sämtliche Geschäftstätigkeiten würden in T. erfolgen, unter Ausschluss der externen Aktivitäten:

- "- Kunden-Research und Akquisition
- Branchen-Research und der länderspezifischen Marktdaten
- Besprechungen mit Kunden und G. Partner
- Anpassung der F. Programme an die internen und externen Rahmenbedingungen der Kunden
- Durchführung von Präsentationen und Workshops
- Unternehmensberatungs-Dienstleistungen
- Buchhaltung, sämtliche Unterlagen sind vor Ort
- Allgemeine Administration, Compliance"

Sämtliche Analysen potenzieller Kunden und deren Märkte würden vor Ort in T. erarbeitet. Als Beispiel wird die Gesellschaft D. genannt, die seit 2018 Kunde sei. Die Vorbereitungszeit für diesen Abschluss habe 16 Monate gedauert und sei 2016 initiiert worden. Wesentliche Elemente der Wertschöpfung würden damit in T. erarbeitet.

5.2.

Die Vorinstanz führt hingegen aus, dass die Rekurrenten nicht glaubhaft nachweisen konnten, dass die Tätigkeiten hauptsächlich von den Büroräumlichkeiten in T. aus getätigt worden seien. Es existiere keine Telefon-/Internetanschlüsse für das Jahr 2016 in T.. Es seien keine Nebenkosten für das Büro verbucht worden. Es bestehe keine eigene Homepage, die auf einen Geschäftssitz in T. hinweise. Es sei auch keine fixe Infrastruktur (Telefon, Internet, eigene Homepage etc.) in T. vorhanden.

5.3.

Wie vom Rekurrenten glaubwürdig dargelegt, ist im Folgenden davon auszugehen, dass sich seine Tätigkeit zu einem wesentlichen Teil bei den beratenen Kunden, ausserhalb eines Büros, abgespielt hat. Es ist deshalb zu prüfen, ob der Nachweis gelingt, ob am behaupteten Geschäftsort in T. ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen vorhanden waren und dass die übrigen Tätigkeiten dort ausgeübt wurden.

5.4.

Allein aus der Eintragung der Einzelfirma in das Handelsregister des Kantons S lässt sich indessen gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung keine Geschäftsniederlassung in T. ableiten. In steuerrechtlicher Hinsicht wird das Spezialsteuerdomizil nicht mit dem Handelsregistereintrag begründet. Die Eintragung ist eine rein formale Erklärung mit deklaratorischer Wirkung (ASA 57 S. 582, Erw. 4b).

5.5.

5.5.1.

Der Rekurrent behauptet, dass er die übrigen Tätigkeiten (administrative Arbeiten, Akquisition, Korrespondenz etc.) in den Büroräumlichkeiten in T. erledige. Er legt dazu Parkbelege für die kurzfristige Parkplatznutzung vor Ort auf und offeriert dazu die Zeugenaussage von Herrn J.. Zudem legt er vereinzelte Verpflegungsbelege auf, wobei er vorbringt, er verpflege sich meistens mit Sandwiches, da die Steuerpflichtigen, wenn immer möglich, gemeinsam zu Abend essen würden.

5.5.2.

Die in der Buchhaltung befindlichen Belege bezüglich Verpflegung und Kurzzeitparken deuten lediglich darauf hin, dass der Rekurrent punktuell in T. gewesen sein könnte. Insbesondere aufgrund der geringen Anzahl ergeben sich daraus aber keine regelmässigen Aufenthalte in T.. Entsprechend ist damit nicht bewiesen, dass sich der Rekurrent regelmässig in T. aufgehalten hat, um die übrigen Arbeiten, die immerhin auch 40 – 60 % seiner Tätigkeit ausmachen, wie behauptet, in T. zu erledigen.

Die Rekurrenten wurden vom Spezialverwaltungsgericht mit Verfügung vom 6. Mai 2021 aufgefordert, die Bankkontoauszüge sämtlicher Zahlungskonti und die detaillierten Kreditkarten-Abrechnungen der Jahre 2015, 2016 und 2017 einzureichen, damit geprüft werden kann, ob sich darin ab dem Jahr 2016 eine Verschiebung nach T. niederschlägt. Mit Schreiben vom 30. Juli 2021 wurde unter anderem die Buchhaltung 2016 mit den Bankkontoauszügen der K. (IBAN aaa) eingereicht. Dieses Konto (mit dem dazugehörigen Euro-Konto: IBAN bbb) ist das einzige Bankkonto gemäss Buchhaltung der E..

Die Prüfung der eingereichten Buchhaltungsbelege hat ergeben, dass der Rekurrent die Spesen hauptsächlich mit der Maestro-Karte xxxx 7213 oder mit der Visa-Karte xxxx 9793 bezahlt hat. Die Maestro-Karte gehört jedoch nicht zum genannten K.-Konto. Auch die Kreditkarte wurde nicht über das K.-Konto abgerechnet. Damit ist klar, dass die Rekurrenten der Editionsaufrufung vom 6. Mai 2021 nur teilweise nachgekommen sind. Es ist davon auszugehen, dass sie die Bankkontoauszüge sowie Kreditkartenabrechnungen nicht einreichen wollten.

Die (detaillierten) Bankauszüge sind generell geeignet, die objektiven, äusseren Lebensumstände des Rekurrenten aufzuzeigen bzw. seinen (hauptsächlichen) Aufenthaltsort und entsprechend auch seinen regelmässigen Arbeitsort zu belegen oder glaubhaft zu machen, da sie nur mit grossem Aufwand so "verändert" werden können, dass sich daraus ein anderer als der tatsächliche Lebensmittelpunkt bzw. Arbeitsort ergibt. Da die Bankauszüge vorliegend aber nicht eingereicht wurden, kann das Spezialverwaltungsgericht die Angaben der Rekurrenten, dass der Rekurrent die übrigen Arbeiten ab dem 1. Januar 2016 in T. erledigt habe, nicht überprüfen. Es liegt damit eine krasse Verletzung der Mitwirkungspflicht vor.

Aufgrund der Verletzung der Mitwirkungspflicht kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Rekurrent die übrigen Tätigkeiten in T. erledigt hat.

5.5.3.

Auf die Zeugenbefragung von J. wird in antizipierter Beweismwürdigung verzichtet, da dieser keine Aussagen machen könnte, welche nicht bereits schriftlich von ihm bestätigt wurden und die mangels (durch die Rekurrenten) eingereichter Belege nicht überprüft werden könnten. Ausserdem sind J. und der Rekurrent seit über 30 Jahren geschäftlich verbunden (vgl. Schreiben vom 29. Oktober 2020 von J.), weshalb selbst die Verwertbarkeit der Zeugenaussage und der Bestätigung im Rahmen der Beweismwürdigung aufgrund weiterer Unstimmigkeiten (vgl. Erw. 5.6.9. und 5.6.10.) sehr fraglich wäre.

5.6.

5.6.1.

Bezüglich der verlangten festen Einrichtung kommen eigene (gemietete oder im Eigentum stehende) Räume mit Geschäftseinrichtungen in Frage. Vorliegend hat der Rekurrent mit der I. GmbH am 1. Januar 2016 einen Untermietvertrag über einen Arbeitsplatz in einem Büroraum in den Räumlichkeiten der I. GmbH, sowie die (Mit-)Benutzung der Besprechungsräume, Küche und WC abgeschlossen. Der Mietzins beträgt dafür monatlich CHF 500.00 bis 30. Juni 2016 und danach monatlich CHF 600.00. Die Nebenkosten betragen pauschal CHF 50.00 pro Monat. Es wurde keine Kautions vereinbart.

5.6.2.

Nach den Angaben des Rekurrenten sei bei den Nebenkosten auch ein Anteil an den übrigen Bürokosten inkludiert gewesen sei. Der Mietzins sei verhältnismässig. Bei der Berechnung des Mietkostenanteils sei berücksichtigt worden, dass die I. GmbH sowohl das Sekretariat als auch den Besprechungsraum mehrheitlich selber nutze und der Rekurrent je nach Auftrag rund 40 – 60 % auswärts bei Kunden sei, wodurch sich der

Mietanteil der E. wesentlich reduziere. Der Mietzins der I. GmbH belaufe sich auf monatlich CHF 3'500.00.

Es sei ihm ein fester Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden, ein Telefon habe sich auf dem Pult befunden und auch der Internetzugang sei mit dem Notebook von seinem fixen Arbeitsplatz jederzeit gewährleistet gewesen. Die Nebenkosten als Nutzungspauschale für die Mitnutzung von Telefon, Internetanschluss usw. sei effektiv bezahlt und über die Miete im Abschluss 2016 verbucht worden. Im Jahr 2018 habe sich der Rekurrent an den Investitionskosten der I. GmbH beteiligt. Die E. habe im Jahr 2016 über keinen Festnetz-Anschluss verfügt. Das Einzelunternehmen habe sich im Aufbau befunden und der Geschäftsinhaber sei für die Akquisition viel unterwegs gewesen. Für die Mitbenutzung der Telefonanlage an der Geschäftsadresse habe der Rekurrent jedoch monatlich CHF 50.00 bezahlt, was aus dem Mietvertrag hervorgehe. Im Zeitpunkt der Einsprache (April 2020) verfüge die E. im Büro T. über einen fest installierten Rechner, habe einen eigenen Festnetzanschluss und habe sich mit rund CHF 3'500.00 an den Kosten des Ausbaus der Kommunikationskanäle beteiligt.

Der Rekurrent teile sich mit Herrn J. von der I. GmbH ein Büro mit zwei vollwertigen Arbeitsplätzen. Dies sei möglich, da beide vielfach bei Kunden auswärts tätig seien und sich so gegenseitig wenig störten. Je nach Auftrag würden zwischen 40 – 60 % der Projekte vor Ort beim Kunden bearbeitet werden. Hinzu komme Reisetätigkeit für Akquisition. Sodann benutze die E. regelmässig auch das Besprechungszimmer mit ihren Kunden.

Der Rekurrent habe zudem die Möglichkeit gehabt, den von Herrn J. reservierten Parkplatz im Parkhaus C. in T. zu benutzen. Er habe ausserdem regelmässig den Motorrad-Parkplatz auf dem Parking Y-Platz 1 benutzt. Die verbuchten Parkplatzquittungen würden über das gesamte Jahr hinweg eine regelmässige Präsenz vor Ort belegen. Auch die vereinzelt Quittungen von Restaurants, die in der Buchhaltung verbucht worden seien, würden sich auf das gesamte Jahr erstrecken.

5.6.3.

Aufgrund der Angaben des Rekurrenten könnte die Benützung der gemieteten Büroräumlichkeiten eine administrative Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen erlauben. Über die Beschaffenheit und Einrichtung des gemieteten Raumes geht jedoch nichts aus dem Mietvertrag hervor. Fraglich ist zudem, ob insbesondere der Büroraum tatsächlich dem Rekurrenten zur Verfügung stand. Gemäss undatierter Einsprache wurde der Mietzinsanteil von CHF 500.00 folgendermassen berechnet, unter Berücksichtigung, dass der Rekurrent alleine tätig sei und je nach Auftrag 40 – 60 % auswärts bei Kunden verbringe:

Diese Auflistung zeigt auf, dass insgesamt vier Zimmer in den Räumlichkeiten der I. GmbH vorhanden sind; zwei davon ("Büro I" und "Büro II") sind gleich gross, das Sitzungszimmer ("Sitzung") kleiner. Die Küche ist der kleinste Raum. Der Rekurrent bezahlt einen Anteil von 25 % an das "Büro I", 15 % an das Sitzungszimmer ("Sitzung") und 10 % an das "Büro II". Die Kostenbeteiligung suggeriert weiter, dass der Rekurrent hauptsächlich das "Büro I" und in einem kleineren Umfang das Sitzungszimmer sowie das "Büro II" mitbenutzt. Der gesamte Mietzins beträgt gemäss dieser Auflistung monatlich CHF 3'500.00.

5.6.4.

Der mit dem Mietvertrag eingereichte Grundriss der Büroräumlichkeiten sieht folgendermassen aus (Rekursbeilage 5):

5.6.5.

Zuerst fällt auf, dass die Bezeichnungen im Grundrissplan und in der Mietzinsberechnung nicht identisch sind. Ausserdem ist ersichtlich, dass keine zwei Räume gleich gross sind, was der Mietzinsberechnung widerspricht. Gemäss Grundriss ist das "Besprechungszimmer" mit Abstand der grösste Raum, danach folgt das Büro, in welchem handschriftlich ergänzt ist, dass sich J. und A. dieses Zimmer teilen. Das dritte Büro ist gemäss handschriftlicher Ergänzung das "Sekretariat". Im Schreiben der Rekurrenten an das Gemeindesteueramt vom 25. Mai 2018 (inkl. einem anderen Grundriss) führte der Rekurrent sogar noch aus, dass im "Besprechungszimmer" gemäss Grundriss (Rekursbeilage 5) bzw. im "Grossraum-Büro" die beiden Arbeitsplätze stehen würden.

Eine Zuteilung der Räume gemäss Grundriss zu den Räumen gemäss Mietzinsberechnung kann mit diesen unterschiedlichen und widersprüchlichen Angaben nicht erfolgen. Dementsprechend ist auch nicht nachvollziehbar, für welche Räume der Rekurrent tatsächlich einen Mietzinsanteil bezahlt haben soll. Es entspricht zudem nicht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Küche nicht mitbenutzt wird. Dies vor allem auch vor dem Hintergrund, dass der Rekurrent behauptet, er habe sein Mittagessen meistens selber mitgebracht.

5.6.6.

Wie der Mietzinsanteil des Rekurrenten berechnet wurde, ist nicht nachvollziehbar. Ebenso wenig nachvollziehbar ist der Schlüssel zur Anteilsberechnung (25 %, 15 % und 10 %). Er erklärt die konkrete Berechnung nicht, sondern macht pauschal geltend, sie sei anhand der Präsenz des Rekurrenten erfolgt. Die Aussagen des Rekurrenten dazu sind nicht glaubwürdig und widersprechen den von ihm aufgelegten Urkunden. Immerhin wurde der Mietzins in der Buchhaltung der E. verbucht, nicht jedoch der Nebenkostenanteil von CHF 50.00. Der Rekurrent behauptet, dass dieser

im monatlichen Mietzins von CHF 500.00 bzw. CHF 600.00 bereits inbegriffen sei (Replik vom 2. November 2020). Dies widerspricht jedoch dem Mietvertrag (Rekursbeilage 5).

5.6.7.

Zusammenfassend sind die Raumzuteilung und die Anteilsberechnung des Mietzinses nicht nachvollziehbar bzw. die Angaben der Rekurrenten sogar widersprüchlich. Der Mietzins von monatlich CHF 450.00 bzw. CHF 550.00 (je exkl. Nebenkosten von CHF 50.00) im Verhältnis zu CHF 3'500.00 erscheint vor diesem Hintergrund als allzu gering. Auch fallen die Nebenkosten von monatlich CHF 50.00 sehr gering aus, vor allem unter Berücksichtigung, dass damit sämtliche Nebenkosten, inkl. Mitbenutzung Telefon und Internetanschluss, gedeckt sein sollen.

5.6.8.

Der Mietzinsanteil des Rekurrenten ist aufgrund der widersprüchlichen Angaben nicht nachvollziehbar. Zusätzlich ist der Mietzinsanteil von CHF 500.00 bzw. CHF 600.00 (je inkl. Nebenkosten) des Rekurrenten im Verhältnis zur Gesamtmiete sehr niedrig. Wie die Vorinstanz richtig wiedergibt, sprechen eine geringe Miete für die gemeinschaftliche Büro(mit)benutzung gegen einen Geschäftsort in T..

5.6.9.

Mit dem Schreiben vom 2. November 2020 lässt der Rekurrent eine Bestätigung von J. vom 29. Oktober 2020 einreichen. In dieser führt J. aus, dass der Rekurrent mit der I. GmbH einen unbefristeten Mietvertrag abgeschlossen habe und dass dieser die Büroräumlichkeiten und den Showroom auch benutze. Da jedoch J. in der Bestätigung selbst vorbringt, dass er und der Rekurrent seit über 30 Jahren geschäftlich verbunden seien, ist diese Bestätigung als Gefälligkeit und deshalb als (unbewiesene) Parteibehauptung zu werten. Zudem widerspricht dies dem Mietvertrag und den Angaben des Rekurrenten, wonach vom 1. Januar bis 30. Juni 2016 ein befristetes und erst ab dem 1. Juli 2016 ein unbefristetes Mietverhältnis bestanden hat. Zusammenfassend kann mit dieser Bestätigung die Nutzung der Büroräumlichkeiten in T. nicht bewiesen werden.

5.6.10.

Der Rekurrent bringt im Rekurs vor, er habe sich im Jahr 2018 mit über CHF 3'500.00 an den Umbau- und Einrichtungskosten des Vermieters beteiligt. Er legt dazu eine Rechnung der I. GmbH über CHF 3'548.75 auf (Rekursbeilage 17). Dem Konto "1510 Mobiliar und Einrichtungen" kann dieser Betrag aber nicht entnommen werden. Ausserdem ist im Allgemeinen schleierhaft, weshalb die Mietzinszahlungen im Buchhaltungskonto "6000 Mietzinsen" teilweise unterschiedliche Beträge aufweisen und zudem nicht vollständig sind. Es ist deshalb fraglich, ob die behauptete Investitionssumme mit dem Mietzins verrechnet bzw. gar nicht

bezahlt wurde. Der Rekurrent kann folglich mit der behaupteten (und zudem periodenfremden) Zahlung nichts zu seinen Gunsten für einen Geschäftsort in T. im Jahr 2016 ableiten.

5.6.11.

Bereits per 1. Januar 2015 begann der Rekurrent mit der selbständigen Erwerbstätigkeit in Räumlichkeiten am Wohnsitz in Q.. Insofern muss vorab davon ausgegangen werden, dass es für die Ausübung der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten im Wohnhaus in Q. geeignete Büroräumlichkeiten gegeben hat.

Den Bezug von Büroräumen in T. erklärt der Rekurrent in Widerspruch dazu damit, dass (häufig) keine geeigneten Räumlichkeiten für die E. im Wohnhaus in Q. bestanden hätten. Die H. AG habe ihren Geschäftssitz am Wohnort in Q.. Der Umsatz werde von der H. AG jeweils saisonal in den Monaten Februar/März/April bzw. August/September/Oktober erwirtschaftet. Die H. AG belege in dieser Zeit neben den Büroräumlichkeiten weitere Räume wie das Wohnzimmer. In dieser Zeit stehe auch der Rekurrent in den Diensten der H. AG. Er habe der H. AG dafür im Jahr 2016 einen Aufwand von CHF 46'765.00 in Rechnung gestellt. Die beiden Söhne L. und M. studierten zwar in V. und W., wo ihnen Wohnräume zur Verfügung gestanden hätten. Sie seien jedoch öfters zu Hause, da beide auch Teilzeit für die H. AG arbeiteten. Auch seien sie während der Semesterferien vorwiegend zu Hause und würden sich dort auf die Prüfungen vorbereiten. Deshalb fehle es am Wohnsitz in Q. an geeigneten Räumlichkeiten für die Einzelunternehmung des Rekurrenten. Die Rekurrenten wohnen mit den beiden Söhnen L. (Jahrgang 1990) und M. (Jahrgang 1992) in einem 6.5-7 Zimmer-Einfamilienhaus an der X-Strasse 1 in Q.. Der Sitz der H. AG befindet sich ebenfalls dort. Da der Rekurrent bereits im Jahr 2015 die Tätigkeit für die E. in Q. begonnen hat, die Tätigkeit der H. AG "saisonal" ausgeführt werden kann und der Rekurrent in dieser Zeit auch für die H. AG arbeitet, können die Räume am Hauptsteuerdomizil für die E. nicht ungeeignet sein. Der Rekurrent kann diesbezüglich nichts zu seinen Gunsten ableiten.

5.7.

5.7.1.

Die Vorinstanz moniert, dass der Rekurrent über keinen eigenen Telefon- und Internetanschluss verfügt. Die Vorbringen des Rekurrenten dazu sind nachvollziehbar (vgl. Erw. 5.6.2.). Daraus ist nichts weder zu seinen Ungunsten noch zu seinen Gunsten abzuleiten.

5.7.2.

Aus den Akten ergibt sich, dass die Kontoauszüge des Geschäftskontos (K.; IBAN aaa), an die Wohnadresse der Rekurrenten adressiert sind. Es fällt auch auf, dass teilweise die Spesenbelege in der Buchhaltung die

Adresse in Q. aufführen (z.B. Rechnung des Hotels N. vom 27. Februar 2016 und Kaufvertrag von O. vom 13. Februar 2016). Andererseits führen der Vertrag für G. (Rekursbeilage 6) und die Vereinbarung mit der G. AG (Rekursbeilage 7) die Zuger Adresse auf.

5.7.3.

Das K.-Konto ist gemäss Buchhaltung das einzige Geschäftskonto des Rekurrenten. Es wurden sämtliche Kontobewegungen in der Buchhaltung verbucht. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb das Konto nicht auf die Einzelfirma mit dem behaupteten Sitz in T. lautet, umso mehr als dort die administrativen Arbeiten ausgeführt worden sein sollen. Merkwürdig mutet zudem an, dass die Buchhaltungsbelege nicht konsequent die Adresse in T. aufführen. Der Auftritt nach Aussen spricht nach dem Gesagten zusammenfassend gegen die Sitzverlegung nach T..

6.

6.1.

Infolge der Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht ist die Verlegung des Geschäftssitzes der Einzelgesellschaft nach T. klar zu verneinen. Dazu kommen die widersprüchlichen Angaben des Rekurrenten zu den Büroräumlichkeiten, der geringe Mietzins sowie die Buchhaltungsbelege und der Bankkontoauszug mit der Adresse des Hauptsteuerdomizils in Q., die ebenso gegen eine Sitzverlegung nach T. sprechen.

6.2.

Den Rekurrenten gelingt es zudem nicht, aufzuzeigen, dass der Rekurrent in T. über feste Anlagen verfügte und dass der wesentliche Teil der Arbeiten, welcher nicht bei den Kunden vorgenommen wurde, tatsächlich in T. erfolgte.

6.3.

Somit ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die Rekurrenten in T. nicht über ein Spezialsteuerdomizil verfügen.

Das aus der Einzelgesellschaft des Rekurrenten resultierende Einkommen und die entsprechenden Vermögenswerte sind für das Jahr 2016 vollumfänglich dem Hauptsteuerdomizil Q. zur Besteuerung zuzuweisen. Eine in doppelbesteuerungsrechtlicher Hinsicht relevante Tätigkeit in T. ist nicht nachgewiesen. Daher ist der Rekurs abzuweisen.

7.

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

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebür von CHF 230.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'330.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
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, 16. Dezember 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann