

3-RV.2021.14
P 107

Urteil vom 1. September 2022

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Senn
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

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

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____ **vom 25. November 2020**
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. Juni 2020 wurden B. und A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 218'900.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 347'200.00; davon qualifizierter Beteiligungsertrag von CHF 128'200.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 0.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurde keine Steuerauscheidung zugunsten eines Nebensteuerdomizils im Kanton A vorgenommen. Zudem wurde ein geldwerter Vorteil aus der Beteiligung von CHF 128'230.00 an der E. AG als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert (simuliertes Aktionärsdarlehen) und entsprechend besteuert.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 25. Juni 2020 erhoben B. und A. mit Schreiben vom 8. Juli 2020 Einsprache. Sie beantragten, dass das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Kanton A zu versteuern und eine Steuerauscheidung mit dem Kanton A vorzunehmen sei. Ausserdem sei festzustellen, dass kein Einkommen aus qualifizierter Beteiligung vorliege.

3.

Mit Entscheid vom 25. November 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 25. November 2020 (Zustellung am 3. Dezember 2020) liessen B. und A. mit Rekurs vom 11. Januar 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellten folgende Anträge:

"1.

Der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben.

2.

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

3.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zuzüglich MwSt zulasten der Gemeinde Q."

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

5.

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

6.

B. und A. verzichteten auf eine Replik.

7.

Aufforderungsgemäss reichte der Vertreter der Rekurrenten die Vertretungsvollmachten von B. und A. ein.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Mit dem Rekurs vom 11. Januar 2021 wurde beantragt, den Einspracheentscheid aufzuheben und eine Steuerauscheidung mit dem Kanton A vorzunehmen. Die Begründung des Rekurses bezieht sich dabei lediglich auf die Feststellung des Spezialsteuerdomizils. Die Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung des Darlehens (geldwerter Vorteil) wurde weder beantragt noch begründet und dementsprechend auch nicht angefochten (vgl. § 196 Abs. 2 StG). Im Übrigen sind die Ausführungen im Bericht des KStA korrekt. Nachfolgend ist deshalb die Feststellung des Spezialsteuerdomizils zu behandeln.

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 gelten 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 2 f.).

3.2.

Der Rekurs vom 11. Januar 2021 wurde vom Vertreter des Rekurrenten unterzeichnet. Die mit dem Rekurs eingereichte Vollmacht datiert vom 8. November 2020, lautet jedoch nur auf den Rekurrenten und wurde entsprechend nur von diesem unterzeichnet. Die mit undatiertem Schreiben (Posteingang 28. Juni 2022) aufgelegte Vertretungsvollmacht der Rekurrentin datiert vom 20. Juni 2022, mithin nach Einreichung des Rekurses.

Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der vom Vertreter des Ehemannes verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Dies gilt umso mehr, als dass nun

eine Vertretungsvollmacht vorliegt. Die Ehefrau hat demnach vorliegend ebenfalls Parteistellung, mit den genannten Folgen

4.

Die Rekurrenten sind im Oktober 2015 vom Kanton B nach Q. gezogen. Der steuerrechtliche Wohnsitz der Rekurrenten und damit ihr Hauptsteuerdomizil befanden sich im Steuerjahr 2015 unbestrittenermassen in Q.. Umstritten ist hingegen die Frage, ob ein Nebensteuerdomizil des Rekurrenten (Spezialsteuerdomizil am Geschäftsort) in S. oder T. im Kanton A bestand.

5.

5.1.

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).

5.2.

Mit der Besteuerung des Einkommens des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit durch die Kantone A (S.) und Aargau (Q.) für das Steuerjahr 2015 droht eine Doppelbesteuerung. Es ist nachfolgend zu prüfen, welcher Steuerhoheit das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit und das Geschäftsvermögen aus der Einzelunternehmung C. unterliegen. Unbestritten ist, dass sich das Hauptsteuerdomizil der Rekurrenten in Q. befindet.

6.

6.1.

6.1.1.

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).

6.1.2.

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).

6.1.3.

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, Interkantonaies 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).

6.2.

6.2.1.

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 Beweismässigkeit 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 Beweismässigkeit 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).

6.2.2.

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

6.2.3.

Der Rekurrent liess per tt.mm. 2012 die Einzelunternehmung C. ins Handelsregister des Kanton A eintragen. Per 9. Oktober 2015 sind die Rekurrenten vom Kanton B nach Q. gezogen. Aufgrund dessen wurde eine Buchprüfung für das Jahr 2015 veranlasst. Das Kantonale Steueramt, Natürliche Personen Buchprüfung, und mit diesen die Vorinstanz, kam zum Schluss, dass die tatsächliche Verwaltung der Einzelunternehmung von Q. aus erfolge.

Der Rekurrent macht geltend, es sei aufgrund des im Kanton A begründeten Spezialsteuerdomizils eine Steuerausscheidung vorzunehmen. Die Steuerbehörde hat nach dem Gesagten der Untersuchungspflicht betreffend Sitzverlegung nach Kanton A nachzukommen, wobei die Rekurrenten ihrer Mitwirkungspflichten Folge zu leisten haben.

7.

7.1.

Der Rekurrent ist Inhaber der Einzelunternehmung C., welche am tt.mm. 2012 in das Handelsregister des Kanton A eingetragen wurde. Der Sitz der C. ist an der X-Strasse 1 in S.. Gemäss Eintrag im Handelsregister hat die Einzelunternehmung folgenden Zweck:

"..."

Nach eigenen Angaben sei die Geschäftsniederlassung in S. gegründet worden, weil der Grossteil der Mandantschaft in der Innerschweiz ansässig sei. Es sei in erster Linie darum gegangen, ein Büro in der Nähe der Mandanten zu haben, da der persönliche Kontakt mit den Mandanten im Kanton A intensiv gepflegt werde. In S. sei ein physisches Büro vorhanden. Das Büromobiliar sei in der Bilanz nicht aktiviert, weil es Dritten gehöre, die

dieses im Rahmen der Miete zur Verfügung stellen. Ausserdem verfüge der Rekurrent über ein komplett eingerichtetes Büro bei der F. AG in T., mit der er eine enge Geschäftsbeziehung habe. Der überwiegende Hauptteil der gesamten Geschäftstätigkeit sei über die beiden Büros in T. und S. abgewickelt worden. Zuhause in Q. gebe es kein Büro bzw. nur das übliche Homeoffice. Es sei kein Drucker oder Kopierer vorhanden, ebensowenig Platz für Archivakten. Ausserdem habe der Kanton Aargau im Jahr 2014 und der Kanton B in den Jahren 2012 und 2013 den Geschäftssitz im Kanton A regelmässig akzeptiert.

7.2.

Die Steuerkommission Q. geht ebenso von einer selbständigen Erwerbstätigkeit aus. Jedoch ist sie der Ansicht, der Geschäftssitz sei in Q.. Die Vorinstanz verweist im Einspracheentscheid vom 8. Juli 2020 auf die Stellungnahme zur Einsprache des Kantonalen Steueramtes, Natürliche Personen Büchprüfung, vom 14. September 2020. In der Stellungnahme wird ausgeführt, dass die Beurteilung des Kanton B für die Jahre 2012 und 2013 nicht massgebend sei. Das Büro in S. diene aufgrund der Einrichtung höchstens als Sitzungszimmer. Die Klingel sei nicht angeschrieben. Auf dem Briefkasten seien neun unabhängige Gesellschaften vermerkt. Die Büromiete von monatlich CHF 170.00 sei sehr niedrig. Die Raummiete sei gemäss E-Mail des Treuhänders der Rekurrenten irrtümlicherweise nicht verbucht worden. Die Buchung "6000/2850" von CHF 3'000.00 deute auf ein eigenes Büro in Q. hin. Die F. AG habe ihre Büroräumlichkeiten in T., gemäss dem nachträglich eingereichten Mietvertrag, zum Ausführen der Tätigkeit zur Verfügung gestellt. Die G. habe aufgrund des Mandatsvertrages die Präsenzzeit in V. festgelegt. Der Parkplatz im G.-Gebäude sei zur Verfügung gestellt worden. Der Telefonanschluss und die Faxnummer im Briefkopf der Debitorenrechnungen sei auf die H. ag und I. AG eingetragen. Die tatsächliche Verwaltung der Einzelunternehmung erfolge deshalb von Q. aus.

8.

8.1.

Vorab ist festzuhalten, dass allein aus der Eintragung der Einzelfirma in das Handelsregister des Kanton A sich gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung keine Geschäftsniederlassung in S. ableiten lässt. 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). Das Gleiche gilt für den Einwand des Rekurrenten, dass die Ausgleichskasse Kanton A die Korrespondenz an die Adresse in S. schicke. Die aufgelegten Fahrzeugausweise sind ferner nicht beachtlich, da der BMW328i GT und der Mini Cooper SD ALL4 auf die J. ag eingelöst sind und nicht auf den Rekurrenten bzw. auf die Einzelunternehmung des Rekurrenten.

8.2.

Der Rekurrent behauptet pauschal, dass der "überwiegende Hauptteil der gesamten Geschäftstätigkeit über die beiden Büros in T. und S." abgewickelt worden sei. Er führt jedoch nicht weiter aus, um welche Arbeiten es sich gehandelt haben soll. Zu beachten ist, dass der Auftrag der G. Genossenschaft mit einer Präsenzpflicht abgeschlossen wurde und dass die Rekurrentin diesen Auftrag, als Angestellte der C., in V. ausführte. Dass die Arbeit des Rekurrenten im Übrigen ortsungebunden erfolgen kann, ist nachvollziehbar. Nichtsdestotrotz ist zu prüfen, ob der Rekurrent am behaupteten Geschäftsort in S. bzw. T. über ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen verfügte und ob – neben der Tätigkeit bei den Kunden – die übrigen Tätigkeiten (administrative Arbeiten, Akquisition, Korrespondenz etc.) dort ausgeübt wurden.

8.3.

8.3.1.

Bezüglich der verlangten festen Einrichtung kommen eigene (gemietete oder im Eigentum stehende) Räume mit Geschäftseinrichtungen in Frage. Vorliegend hat der Rekurrent mit der K. AG (umfirmiert in H. ag) per 1. Januar 2012 einen Mietvertrag über einen Büroraum ("Büroanteil") an der X-Strasse 1, S. abgeschlossen. Die H. ag hat seit dem 16. April 2009 ihren Sitz an dieser Adresse. Der Mietzins beträgt CHF 170.00 pro Monat (inkl. Nebenkosten). Eine Mietzinskaution wurde nicht hinterlegt. Über die Grösse und Beschaffenheit des gemieteten Anteils geht nichts aus dem Mietvertrag hervor. Mit der Eingabe vom 21. Oktober 2020 des Rekurrenten an die Vorinstanz legte dieser ein Foto mit "Büro S." betitelt auf. Darauf zu sehen ist ein eingerichteter Bürotisch mit Telefonanschluss, doppeltem Bildschirm und Ablageflächen.

Zudem mietete die C. ab 23. Januar 2012 einen "Anteil des Büroraumes" der F. ag (im Handelsregister gelöscht) an der Y-Strasse 65 in T.. Die F. ag verlegte per 13. Januar 2012 ihren Sitz von der X-Strasse 1 in S. an dieselbe Adresse. Der Mietzins beträgt CHF 250.00 pro Monat. Nebenkosten wurden keine vereinbart. Eine Mietzinskaution wurde nicht hinterlegt. Über die Grösse und Beschaffenheit des gemieteten Anteils geht auch hier nichts aus dem Mietvertrag hervor. Auch zum "Büro T." wurden mit der Eingabe vom 21. Oktober 2020 des Rekurrenten an die Vorinstanz Fotos aufgelegt. Auf dem ersten Foto sind drei Bürotische und ein Besprechungstisch zu sehen. Das zweite Foto ist derselbe Raum von einer anderen Perspektive, zu sehen sind ausserdem Aktenschränke. Das dritte Foto zeigt eine kleine Küche mit Kaffeemaschinen, Kühlschrank und Mikrowelle.

8.3.2.

Aufgrund des Fotos und der Angaben des Rekurrenten könnte die Benützung der beiden gemieteten Büroanteile zwar eine Tätigkeit in ständigen

körperlichen Anlagen erlauben. Fraglich ist jedoch, ob die "Büroanteile" tatsächlich dem Rekurrenten zur Verfügung standen.

8.3.3.

Der Mietzins für den Büroarbeitsplatz ist mit CHF 170.00 bzw. 250.00 pro Monat sehr tief. Das Spezialverwaltungsgericht hat mehrfach entschieden, dass eine geringe Miete für die gemeinschaftliche Büro(mit)benützung und eine ungenügende Infrastruktur gegen einen Geschäftsort sprechen (statt vieler RGE vom 28. April 2011 [3-RV.2010.101] m.w.H.). Der Umstand des tiefen Mietzinses und der ungenügenden Einrichtung kann für die Verneinung eines Geschäftsdomizils aber nicht allein ausschlaggebend sein. Massgebend sind sämtliche Umstände im Einzelfall (vgl. VGE vom 29. Mai 2008 [WBE.2007.124]).

8.3.4.

Wie der Rekurrent eingeräumt hat, wurden die monatlichen Mietzinse "fälschlicherweise" nicht in der Erfolgsrechnung verbucht. Bei der Prüfung der Erfolgsrechnung per 31. Dezember 2015 fällt auf, dass die Mietzinse tatsächlich in keinem Monat verbucht wurden. Auf dem Kontoblatt "6000 Miete" findet sich lediglich ein Eintrag per 31. Dezember 2015 über CHF 3'000.00 an "A., Miete Büro". Den aufgelegten Postkontoauszügen der Einzelunternehmung (IBAN aaa) sind zudem im 2015 keine Banküberweisungen an die F. ag oder an die K. AG zu entnehmen.

Dass die Mietzinse beider Mietverträge (vorerst) nicht verbucht worden sind, spricht klar gegen die tatsächliche Benützung von den Büroräumen in T. bzw. S.. Der Eintrag "A., Miete Büro" deutet zudem auf einen Büroplatz in Q. hin, entgegen den Behauptungen des Rekurrenten, wonach er in Q. keinen Platz habe. Dies spricht ebenfalls gegen die Standorte S. und T..

8.3.5.

Die Belege aus dem Jahr 2015 geben keinen Hinweis auf eine Tätigkeit in S. oder T.. Wie auch das KStA in seinem Bericht zur Buchprüfung vom 29. Mai 2020 festhielt, sind die Buchungsbelege nicht lückenlos vorhanden. Die Spesenbelege fehlen gänzlich (ebenso Stellungnahme des KSTA zur Einsprache vom 14. September 2020). Regelmässige Mittagessen, Einkäufe, Postaufgaben in der Region S. oder ähnliche Handlungen, die auf einen regelmässigen Aufenthalt in S. oder T. und die dortige Geschäftstätigkeit schliessen lassen würden, sind aus den Belegen nicht ersichtlich bzw. solche sind gar nicht vorhanden. Die fehlenden Spesenbelege stellen ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass der Rekurrent seine Geschäftstätigkeit nach dem Umzug nach Q. in Q. ausführte.

8.4.

8.4.1.

Als weitere Voraussetzung wird verlangt, dass die übrigen Tätigkeiten, die nicht bei den Kunden vorgenommen werden, am Geschäftsort ausgeübt werden. Die aufgelegten Rechnungen, auf denen der Rekurrent bzw. seine Gesellschaft als Gläubiger oder als Schuldner auftritt, führen zwar allesamt die X-Strasse in S. als Geschäftsadresse auf. Die Vorinstanz bzw. das KStA stellten indessen fest, dass die Einzelfirma des Rekurrenten in S. über keinen eigenen Festnetzanschluss verfügte und auch die Klingel nicht angeschrieben war. Auf dem Briefkasten waren zudem neun unabhängige Gesellschaften angeschrieben. Der Rekurrent bestreitet dies nicht, macht aber geltend, dass ein Telefonanschluss nicht notwendig sei.

Der Einwand des Rekurrenten zum nicht vorhandenen Festnetzanschluss ist nachvollziehbar. Daraus ist nichts zu seinen Gunsten oder Ungunsten abzuleiten. Zu seinen Ungunsten jedoch ist die fehlende Anschrift bei der Klingel zu werten. Diese spricht gegen die Anwesenheit am nur behaupteten Geschäftsort.

8.4.2.

Der Rekurrent lässt eine Stundenliste auflegen, wonach er im Oktober 2015 41 Stunden in S. Vorbereitungsarbeiten für die Kunden geleistet habe. Dazu ist festzuhalten, dass diese Auflistung eine unbewiesene Parteibehauptung ist, die die Ausführung der Arbeiten in S. nicht zu belegen vermag. Zudem ist der ins Recht gelegte Auftrag zwischen der F. AG und der C. nicht unterzeichnet. Selbst wenn ein unterzeichneter Vertrag eingereicht worden wäre, könnte der Rekurrent daraus nicht ableiten, dass er die entsprechenden Arbeiten in S. bzw. T. erledigt hat.

9.

9.1.

Infolge der geringen Mietzinse, die zudem nicht verbucht wurden, sowie der fehlenden Buchhaltungsbelege (insbesondere Spesenbelege) und der Buchung "A., Miete Büro" ist der Geschäftssitz der Einzelgesellschaft im Kanton A klar zu verneinen.

Somit ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass der Rekurrent in S. bzw. T. nicht über ein Spezialsteuerdomizil verfügte.

9.2.

Für die Folgeperioden wird die Vorinstanz zu prüfen haben, ob es sich bei der Tätigkeit des Rekurrenten tatsächlich um eine selbständige Erwerbstätigkeit handelt, zumal die Einzelunternehmung grossmehrheitlich lediglich für eine (wirtschaftlich unabhängige) Kundin tätig war, bei der die Rekurrentin später sogar angestellt wurde.

9.3.

Das aus der Einzelfirma des Rekurrenten resultierende Einkommen und die entsprechenden Vermögenswerte sind für das Jahr 2015 vollumfänglich dem Hauptsteuerdomizil Q. zur Besteuerung zuzuweisen. Eine in doppelbesteuerungsrechtlicher Hinsicht relevante Tätigkeit in S. bzw. T. ist nicht nachgewiesen. Daher ist der Rekurs abzuweisen.

10.

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 Kanzleigebühr von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'280.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

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, 1. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann