

3-RV.2021.62

P 144

Urteil vom 20. Oktober 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Schatzmann Richter Herzog Gerichtsschreiberin Kurmann
-----------	---

Rekurrent	A. _____
-----------	----------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 30. März 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. September 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 286'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 286'300.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 0.00) veranlagt.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 22. September 2020 liess A. mit Schreiben vom 19. Mai 2021 Einsprache erheben. Er beantragte, dass die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit in S. zu veranlagten seien und dass die Fahrtkosten für die unselbständige Erwerbstätigkeit bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuern abzuziehen seien.

3.

Mit Entscheid vom 30. März 2021 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut, indem sie die Fahrtkosten von CHF 2'896.00 zum Abzug zuliess. Da die Verfügung der direkten Bundessteuer noch nicht eröffnet worden sei, wurde auf den diesbezüglichen Antrag nicht eingetreten. Der Antrag bezüglich Geschäftssitz wurde abgewiesen. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 283'500.00 festgesetzt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. März 2021 (Zustellung am 31. März 2021) zog A. mit Rekurs vom 7. Mai 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Er stellte folgende Anträge:

"Der Geschäftssitz für die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit ist in S. zu veranlagten. Das daraus resultierende steuerbare Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit für die Veranlagungsperiode 2018 für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die Direkte Bundessteuer im Umfang von CHF 157'100 ist dementsprechend in den Kanton Y. gemäss den Grundsätzen der interkantonalen Doppelbesteuerung auszuscheiden,

Eventualiter: Sofern dem obenstehenden Antrag nicht gutgeheissen werden kann, wird beantragt in der Zeitspanne vom 15. August 2018 (ab in Kraft treten des Mietvertrags – vgl. Beilage 1) bis 31. Dezember 2018 einen feste Geschäftseinrichtung in S. zu begründen. Demnach ist gemäss Umsatzverbuchung aufgrund der effektiven Honorarrechnungen (Beilage 2) das anteilige steuerbare Einkommen aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit für die Periode vom 15. August 2018 – 31. Dezember 2018 für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die Direkte Bundessteuer im Umfang von CHF 104'402 in den Kanton Y.

gemäss den Grundsätzen der interkantonalen Doppelbesteuerung auszuscheiden."

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. hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q. weitere Abklärungen getroffen (Telefonnotiz vom 20. Juli 2022).

8.

Aufforderungsgemäss reichte der Rekurrent mit Schreiben vom 6. September 2022 weitere Unterlagen ein.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. 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 7. Mai 2021 wurde beantragt, die Steuerauscheidung zugunsten des Kantons Y. auch bezüglich direkter Bundessteuer vorzunehmen. Die Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer wurde noch nicht eröffnet (Telefonnotiz vom 20. Juli 2022). Es liegt kein Anfechtungsobjekt vor, weswegen auf diesen Antrag nicht einzutreten ist.

3.

Im Rekurs beantragt der Rekurrent die Steuerauscheidung mit dem Kanton Y.. Die Abzüge aus Fahrtkosten sind weder beantragt noch begründet und wurden dementsprechend nicht angefochten (vgl. § 196 Abs. 2 StG). Nachfolgend ist deshalb ausschliesslich die Feststellung des Spezialsteuerdomizils zu behandeln.

4.

Der Rekurrent hatte per 31. Dezember 2018 seinen Wohnsitz in Q. Der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten und damit sein Hauptsteuerdomizil befand sich im Steuerjahr 2018 unbestrittenermassen in Q. Umstritten ist hingegen die Frage, ob im Jahr 2018 ein Nebensteuerdomizil des Rekurrenten (Spezialsteuerdomizil am Geschäftsort) in S. im Kanton Y. 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 Y. (S.) und Aargau (Q.) für das Steuerjahr 2018 droht eine Doppelbesteuerung. Es ist nachfolgend zu prüfen, welcher Steuerhoheit das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit und das Geschäftsvermögen aus der Einzelunternehmung C. unterliegen (vgl. Erw. 4).

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 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).

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, 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).

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 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 Beweiswürdigung 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 in beweisrechtlicher Hinsicht analog auch für die Feststellung des Geschäftsortes angewandt werden.

6.2.3.

Der Rekurrent liess per tt.mm. 2018 die Einzelunternehmung C. ins Handelsregister des Kantons Y. eintragen (gelöscht am tt.mm. 2019). Die Vorinstanz akzeptierte den Geschäftssitz in S. nicht.

Der Rekurrent macht geltend, es sei aufgrund des im Kanton Y. begründeten Spezialsteuerdomizils eine Steueraus-scheidung vorzunehmen.

Die Steuerbehörde hat nach dem Gesagten der Untersuchungspflicht betreffend Sitzbegründung nach Y. nachzukommen, wobei der Rekurrent seinen Mitwirkungspflichten Folge zu leisten hat.

7.

7.1.

Der Rekurrent ist Inhaber der Einzelunternehmung C., welche am tt.mm. 2018 in das Handelsregister des Kantons Y. eingetragen und am tt.mm. 2019 gelöscht wurde. Der Sitz der C. war zu Beginn an der X-Strasse 53 (c/o D. AG) in S., später an der X-Strasse 51 (per tt.mm. 2018). Gemäss Eintrag im Handelsregister hatte die Einzelunternehmung folgenden Zweck:

"..."

Der Rekurrent führt aus, er habe in den Räumlichkeiten der D. AG in S. über ein Büro verfügt, das exklusiv ihm zur Verfügung gestanden habe. Über die Hälfte der Stunden seiner Tätigkeit habe er im Büro in S. gearbeitet, das sei aus der eingereichten Aufstellung ersichtlich. Die Mietkosten seien reduziert worden, da aufgrund der langjährigen Zusammenarbeit für beide Parteien eine win-win-Situation vorgelegen habe. Aufgrund der Büromiete bei der D. AG habe der Rekurrent Aufträge gewinnen und damit die D. AG für spezifische Dienstleistungen beauftragen können.

7.2.

Die Steuerkommission Q. geht ebenso von einer selbständigen Erwerbstätigkeit aus. Jedoch ist sie der Ansicht, der Geschäftssitz der C. sei in Q.. Der Büroraum in S. habe nicht exklusiv dem Rekurrenten zur Verfügung gestanden. Die Anwesenheitsliste sei unglaubwürdig, da gemäss dieser bereits ab März 2018 dort gearbeitet worden sein soll, der Mietvertrag jedoch erst Mitte August 2018 geschlossen worden sei. Diverse Rechnungen seien an die Adresse in Q. geschickt worden. Ausserdem sei die Präsenz des Rekurrenten in S. nicht nötig gewesen, da die Post, der Empfang und der Telefondienst von der D. AG erledigt worden seien.

8.

8.1.

Vorab ist festzuhalten, dass allein aus der Eintragung der Einzelfirma in das Handelsregister des Kantons Y. 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).

8.2.

Der Rekurrent behauptet, dass er über die Hälfte der Arbeitsstunden im Büro in S. erledigt habe. Vom Rest habe er etwa die Hälfte zuhause und die andere Hälfte bei Kunden gearbeitet.

Dass die Arbeit des Rekurrenten ortsungebunden erfolgen kann, ist glaubhaft. Nichtsdestotrotz ist zu prüfen, ob der Rekurrent am behaupteten Geschäftsort in S. 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 D. AG per 15. August 2018 einen Untermietvertrag über einen möblierten Büroarbeitsplatz zur Mitbenutzung an der X-Strasse 53 in S. abgeschlossen. Die D. AG hat eine Niederlassung an dieser Adresse. Der Mietzins betrug CHF 4'000.00 pro Jahr (zzgl. MWST). Die Raumnebenkosten waren im Mietzins inklusive. Über die Beschaffenheit und Grösse des gemieteten Arbeitsplatzes geht nichts aus dem Mietvertrag hervor. Auch dem aufgelegten Büroplan können keine weiteren Angaben entnommen werden. Auf dem Foto sind ein Schreibtisch, zwei Bürostühle, ein runder Besprechungstisch mit drei Stühlen, ein Sideboard und eine Fensterbank zu sehen.

8.3.2.

Aufgrund des Fotos und der Angaben des Rekurrenten könnte die Benützung des Arbeitsplatzes eine Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen erlauben. Fraglich ist, ob der Arbeitsplatz tatsächlich dem Rekurrenten exklusiv zur Verfügung stand. Wie die Vorinstanz richtig ausführt, stand gemäss Mietvertrag dem Rekurrenten der Arbeitsplatz nicht exklusiv zur Verfügung. Die D. AG bestätigt jedoch in Abweichung von der vertraglichen Regelung in ihrem Schreiben vom 6. Mai 2021, dass der Büroraum im Zeitraum 15. August 2018 bis 31. Dezember 2018 ausschliesslich vom Rekurrenten benutzt wurde (Rekursbeilage 9).

8.3.3.

Gemäss Buchhaltung kaufte der Rekurrent "Bildschirme und Dockingstation" (Konto 15201) und einen Drucker (Konto 20002). Gemäss den dazugehörigen Buchhaltungsbelegen wurden diese Arbeitsutensilien nach S. geliefert. Auf dem Foto des Büros sind jedoch weder Bildschirme, noch eine Dockingstation oder der Drucker zu erkennen.

8.3.4.

Der Mietzins für den Büroraum ist mit CHF 333.00 pro Monat (exkl. MWST) sehr tief. Das Spezialverwaltungsgericht hat mehrfach entschieden, dass eine geringe Miete bei gemeinschaftlicher 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 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]).

8.3.5.

Trotz des sehr tiefen Mietzinses ist, insbesondere aufgrund der Bestätigung der D. AG und von Kunden (Rekursbeilagen 8 und 9), vom Bestehen ständiger körperlichen Anlagen in S. auszugehen.

8.4.

8.4.1.

Als weitere Voraussetzung wird verlangt, dass die übrigen Tätigkeiten, die nicht bei den Kunden vorgenommen werden, zur Hauptsache (Geschäftsort) oder zumindest zu einem qualitativ und quantitativ wesentlichen Teil (Betriebsstätte) in den ständigen körperlichen Anlagen in S. betrieben wurde, und sich ein dortiges Nebensteuermiliz ergibt.

8.4.2.

Die aufgelegten Rechnungen, auf denen der Rekurrent bzw. seine Einzelunternehmung als Gläubiger oder als Schuldner auftritt, führen fast ausschliesslich die X-Strasse 51 bzw. 53 in S. als Geschäftsadresse auf.

Die Vorinstanz stellte indessen fest, dass die Nespressokapseln an die Privatadresse in Q. geliefert wurden. Auch die Rechnungen der Avia sind an die Privatadresse des Rekurrenten adressiert (vgl. Buchhaltungsbelege 61, 123, 184, 239, 277, 328). Die Kundengeschenke wurden ebenso nach Q. geliefert (Buchhaltungsbeleg 238). Auch die Rechnungen der Swisscom sind an die Privatadresse des Rekurrenten adressiert (vgl. Buchhaltungsbelege 92-96, 125, 126). Der Sonos Lautsprecher wurde ebenso nach Q. geliefert (Beleg 069). Daraus ist klar ersichtlich, dass geschäftliche (administrative) Tätigkeiten in Q. stattfanden.

8.4.3.

Der Rekurrent legt eine Stundenliste auf, in welcher er aufführt, an welchem Tag, wie lange und an welchem Ort er für welches Mandat gearbeitet habe (Rekursbeilage 10). Die Daten der aufgelegten Bestätigungen dreier Geschäftskunden (Rekursbeilage 8) stimmen mit der Stundenliste überein. Auch die D. AG bestätigt in ihrem Schreiben vom 6. Mai 2021, dass die Büroräumlichkeiten im Zeitraum vom 15. August 2018 bis 31. Dezember 2018 regelmässig vom Rekurrenten benutzt worden seien (Rekursbeilage 9).

Ausserdem haben Stichproben ergeben, dass die aufgelisteten Arbeitsorte zum allergrössten Teil mit den Ortschaften der Spesenbelege übereinstimmen. Eine Ausnahme ist allerdings der 7. November 2018: Gemäss der Stundenliste soll der Rekurrent an diesem Tag 11.75 Stunden

in S. gearbeitet haben. Es finden sich aber Spesenbelege, wonach er das Mittagessen und das Nachtessen in T. bzw. U. eingenommen hat (Buchhaltungsbelege 313, 314 und 278).

Trotz den Übereinstimmungen in den unterschiedlichen Belegen ist festzuhalten, dass sowohl die Auflistung als auch die Bestätigungen der Geschäftskunden und das Schreiben der D. als Parteibehauptung bzw. Gefälligkeitsbestätigungen zu werten sind. Dass aber die Spesenbelege mit der Stundenliste übereinstimmen bzw. die Stundenliste bestätigen, teilweise spricht für die Behauptung des Rekurrenten.

8.4.4.

In der Buchhaltung finden sich nur wenige Belege aus dem Raum S.. Aus der Buchhaltung ergeben sich deshalb keine direkten Hinweise auf vermehrte Aufenthalte in S. ab August 2018.

Den aufgelegten Bankkonto- und Kreditkartenauszügen kann entnommen werden, dass der Rekurrent im Raum S. vor allem in der Migros eingekauft und regelmässig den Coiffeur besucht hat. Aufgrund der hohen Beträge ist davon auszugehen, dass es sich bei den Migroseinkäufen meist um Wocheneinkäufe handelte. Die Grosseinkäufe erfolgten jedoch schon vor der Anmietung des Büros in S.. Betragsmässig kleinere (Lebensmittel-)einkäufe wurden meist im Volg in Q. oder im Coop V. getätigt. Durchaus möglich ist, dass der Rekurrent auf dem Weg von Q. nach S. das Mittagessen in Q. oder V. gekauft haben könnte. Dies würde erklären, weshalb keine kleineren Transaktionen in S. auf den Auszügen ersichtlich sind. Festzuhalten ist allerdings, dass regelmässige Mittagessen, Einkäufe oder ähnliche Handlungen, die auf einen regelmässigen Aufenthalt in S. und die dortige Geschäftstätigkeit schliessen lassen würden, nicht unmittelbar aus den Belegen ersichtlich sind.

8.4.5.

Obwohl im Raum S. keine kleineren Transaktionen aus den aufgelegten Bankkonto- und Kreditkartenauszügen ersichtlich sind, ist zusammenfassend festzuhalten, dass die Kundenbestätigungen und die Spesenbelege der Buchhaltung die vom Rekurrenten aufgelegte Stundenliste bestätigen, was für die Erledigung von Arbeiten in S. spricht. Dies wird zusätzlich durch das Schreiben der D. AG bestätigt (Rekursbeilage 9).

8.5.

8.5.1.

Gemäss eigenen Angaben und der Stundenliste (Rekursbeilage 10) arbeitete der Rekurrent dennoch rund 250 Stunden von Q. aus. Auch weisen die Buchhaltungsbelege teilweise einen klaren Bezug zu Q. auf (vgl. oben Erw. 8.4.2.).

8.5.2.

Beim Eigenheim des Rekurrenten an der Y-Strasse 5 in Q. handelt es sich um ein Haus mit 6.5 Zimmern. Der dem Spezialverwaltungsgericht eingereichte Grundrissplan zeigt im ersten Obergeschoss unter anderem ein mit "Büro" beschriftetes Zimmer (13.55 m²). Es ist davon auszugehen, dass der Rekurrent in seinem Wohnhaus in Q. über ein voll eingerichtetes Büro verfügte und ihm damit für die 250 Stunden in Q. eine feste Infrastruktur zur Verfügung stand.

8.6.

Demnach ist festzuhalten, dass ausweislich den vorliegenden Unterlagen und entgegen den Aussagen des Rekurrenten keine ausschliesslich von S. aus erfolgte Tätigkeit des Einzelunternehmens C. bestätigt wird. Es ist deshalb von einer wesentlichen Tätigkeit in Q. und S. in eigenen Räumlichkeiten auszugehen.

9.

9.1.

Es stellt sich damit zuletzt die Frage, in welchem Umfang die Tätigkeit im Rahmen des Einzelunternehmens C. in S. ausgeübt wurde.

Aufgrund der detaillierten Stundenliste (Rekursbeilage 10) ist von einer Präsenz des Rekurrenten in S. von etwa 50 % der Arbeitszeit auszugehen. Die restlichen Stunden arbeitete er in Q. (ca. 250 Stunden) und auswärts bei Kunden. Der Rekurrent verbrachte also rund einen Viertel der Arbeitszeit auswärts (bei Kunden), grossmehrheitlich in W. und X.. Es ist dementsprechend davon auszugehen, dass der Rekurrent zu diesen Terminen direkt von Q. losgefahren ist. Die Arbeitszeit der Auswärtstermine ist deshalb ganz überwiegend dem Standort Q. zuzurechnen.

9.2.

Daraus ergibt sich, dass 50 % des Gewinns des Einzelunternehmens dem Kanton Y. zur Besteuerung zuzuweisen sind. In diesem Umfang hat der Kanton Aargau seine Steuerhoheit überschritten und ist das Hauptbegehren gutzuheissen.

9.3.

Das Eventualbegehren wird dadurch hinfällig. Es ist auf dieses nicht weiter einzugehen.

10.

10.1.

Damit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Die Steuerkommission Q. ist anzuweisen, die Steuerausscheidung im Sinne der Erwägungen vorzunehmen.

10.2.

Eine Minderheit des Gerichtes hätte den Rekurs abgewiesen und wäre von der vollständigen Besteuerung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Kanton Aargau ausgegangen.

11.

11.1.

Gemessen an seinem Antrag obsiegt der Rekurrent zu 50 %. Er hat daher 50 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

11.2.

Dem im Rekursverfahren nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid vom 30. März 2021 aufgehoben, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Vorinstanz wird angewiesen, eine Steuerauscheidung im Sinne der Erwägungen vorzunehmen.

3.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 165.00 und den Auslagen von CHF 100.00 zusammen CHF 1'265.00 zu 50 % mit CHF 632.50 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den 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, 20. Oktober 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann