

3-RV.2022.155

§

P 114

Urteil vom 27. Juni 2024

Besetzung

Präsident Heuscher
Richter Loser
Richter Wick
Gerichtsschreiber Ceni

Rekurrent

A._____

vertreten durch AS & T AG Attenhofer Treuhand, Seeächerstrasse 11,
5330 Bad Zurzach

Gegenstand

Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____
vom 8. November 2022
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Juli 2020 wurde A. _____ von der Steuerkommission Q. _____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 165'800.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 226'900.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 263'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 568'000.00) veranlagt. Mit der Steuerauscheidung wurden Liegenschaftseinkommen und -vermögen an den Kanton R. _____ sowie Liegenschaftsvermögen an den Kanton S. _____ ausgeschieden. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde vollumfänglich im Kanton Aargau besteuert.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 21. Juli 2020 liess A. _____ mit Schreiben vom 20. August 2020 Einsprache erheben mit folgenden Anträgen:

- "1. Definitive Steuerveranlagungen 2008-2010: Wir beantragen, dass die Einkünfte und Vermögenssteuerwerte der Liegenschaft T-Strasse, U. _____ ab dem Trennungsdatum zu CHF 0 veranlagt werden.
2. Definitive Steuerveranlagungen 2008-2010: Wir beantragen, dass die Liegenschaft P. _____ als Privatvermögen veranlagt wird und der Liegenschaftsunterhaltskosten-Pauschalabzug zugelassen wird.
3. Definitive Steuerveranlagungen 2009: Wir beantragen, dass die AHV-Rentennachzahlung satzbestimmend berücksichtigt werden.
4. Definitive Steuerveranlagungen 2009: Wir beantragen, dass die BVG-Nachzahlungen der B. _____ AG satzbestimmend berücksichtigt werden."

3.

3.1.

Mit Schreiben vom 29. September 2020 wurde A. _____ eine Schlechterstellung in Aussicht gestellt und die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben.

3.2.

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2020 liess A. _____ zur angedrohten Schlechterstellung Stellung nehmen.

4.

Am 21. Januar 2021 fand eine Einspracheverhandlung statt.

5.

Mit Entscheid vom 8. November 2022 wies die Steuerkommission Q. _____ die Einsprache ab. Das steuerbare Einkommen wurde dabei auf CHF 186'100.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 230'200.00) und

das steuerbare Vermögen auf CHF 1'237'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 2'155'000.00) erhöht.

6.

6.1.

Den Einspracheentscheid vom 8. November 2022 (Zustellung am 11. November 2022) liess A._____ mit "Einsprache Steuerauscheidungen 2009 – 2013 i.S. Doppelbesteuerung" vom 8. Dezember 2022 (Postaufgabe am 9. Dezember 2022) an die Steuerkommission Q._____ weiterziehen mit dem

"Rechtsmittelbegehren:

Wir bitten Sie, die Steuerauscheidungen der Einsprache-Entscheide für die Steuerjahre 2009 und 2010 ebenfalls zu bearbeiten. Falls auf unser Antrag nicht eingegangen werden kann, bitten wir Sie, diese Einsprache als Rekurs an das Rekursgericht u.K.f. für die Steuerjahre 2009 und 2010 weiterzuleiten."

Das Gemeindesteueramt Q._____ leitete das Schreiben vom 8. Dezember 2022 zur Behandlung an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend: Spezialverwaltungsgericht) weiter, mit dem Hinweis, dass es sich um neue Begehren handle, welche im Einspracheverfahren nicht geltend gemacht worden seien.

6.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die "Einsprache" vom 8. Dezember 2022 als Rekurs entgegengenommen. Es werden folgende Anträge gestellt:

- "1. Die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit und deren Gewinnungskosten seien für alle Steuerjahre 2009 - 2013 zu 100% an den Geschäftsort W._____, Kanton S._____ auszuscheiden.
2. Die Geschäftsaktiven seien für alle Steuerjahre 2009 - 2013 zu 100% an den Geschäftsort W._____, Kanton S._____ auszuscheiden.
3. Die Steuerauscheidungen für die Steuerjahre 2009 - 2013 seien entsprechend anzupassen."

Es wurde folgende Steuerauscheidung für die Steuerperiode 2009 beantragt:

	Total	Kanton Aargau	Kanton S._____	Kanton R._____
Einkommen	242'297	133'558	52'331	56'407
Vermögen	2'155'835	787'484	1'130'074	238'277

Weiter wurde beantragt,

"dass für die Steuerperioden 2010 - 2013 die Zuteilungsnormen über das steuerbare Einkommen und Vermögen analog dem Steuerjahr 2009 übernommen und entsprechend angepasst und korrigiert werden."

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

7.

7.1.

Mit Schreiben vom 12. Januar 2023 liess A._____ den Rekurs ergänzen und beantragen,

"diesen Fall vorerst zu sistieren damit wir in den Folgeperioden 2011 - 2013 zusammen mit dem Steueramt Q._____ zu einer gesetzmässigen Steuerauscheidung gelangen die zu keiner Doppelbesteuerung führt."

Es wurde sodann ausgeführt, es werde nur die Ausscheidung der unbestrittenen Steuerfaktoren beanstandet.

7.2.

Mit E-Mail des Abteilungspräsidenten des Spezialverwaltungsgerichtes vom 13. Januar 2023 wurde eine Sistierung vorerst abgelehnt.

8.

8.1.

Das Gemeindesteueramt Q._____ (GStA Q._____) beantragt die Abweisung des Rekurses und den Beizug des "zuständigen Steuerkommissär[s] des Kantons S._____, D._____". Zudem sei die beantragte Sistierung aufgrund der drohenden Verjährung abzulehnen.

8.2.

Das Kantonale Steueramt (KStA) beantragt die Abweisung des Rekurses.

9.

A._____ liess eine Replik erstatten und beantragen:

- "1. Die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit und deren Gewinnungskosten seien für das Steuerjahr 2009 zu 100% an den Geschäftsort W._____, Kanton S._____ auszuschneiden;
2. Die Geschäftsaktiven seien für das Steuerjahr 2009 zu 100% an den Geschäftsort W._____, Kanton S._____ auszuschneiden;
3. Die Steuerauscheidung für das Steuerjahr 2009 sei entsprechend anzupassen
4. Entschädigung nach Gesetz und Verordnung"

Weiter wurde "analog zum Begehren des Gemeindesteueramtes" der Beizug des Steuerkommissärs des Kantons S._____ begehrt.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen bei den Gemeindesteuerämtern Q._____ und U._____ sowie bei der Steuerverwaltung S._____ vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2009. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Anfechtungsobjekt ist vorliegend der Einspracheentscheid vom 8. November 2022 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009. Ein weiteres Rekursverfahren wird betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 (3-RV.2022.156) geführt. Soweit sich der Rekurs darüber hinaus auf andere Steuerjahre bezieht, kann darauf nicht eingetreten werden.

3.

Mit Schreiben vom 12. Januar 2023 wurde die Sistierung des Rekursverfahrens beantragt. Das Rekursverfahren kann nach durchgeführtem Schriftenwechsel mit einem Entscheid abgeschlossen werden. Der Antrag auf Sistierung ist folglich abzuweisen.

4.

Das GStA Q._____ und der Rekurrent beantragen mit Vernehmlassung und Replik den Beizug des zuständigen Steuerkommissärs des Kantons S._____. Dieser Antrag ist in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen, da nicht ersichtlich ist, inwieweit der S._____ Steuerkommissär einen Beitrag zur Abklärung des – bereits manifesten – Sachverhalts leisten könnte.

5.

5.1.

Das Hauptsteuerdomizil des Rekurrenten befindet sich unbestrittenermassen in Q._____.

5.2.

Der Rekurrent war 2009 Inhaber der nicht im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmung E._____ (nachfolgend: EU E._____). Gemäss Jahresrechnung besteht die Geschäftstätigkeit der EU E._____ im An- und Verkauf von [...]. In W._____ besitzt die EU E._____ ein Warenlager.

5.3.

In W._____ besitzt der Rekurrent an der Z-Strasse und an der X-Strasse Liegenschaften.

5.4.

Mit Veranlagungsverfügung vom 21. Juli 2020 wurden Betriebsaktiven der EU E._____ sowie der Reingewinn der EU E._____ (inkl. Vermögensertrag) vollumfänglich im Kanton Aargau besteuert (vgl. Steuerausscheidung Steuerperiode 2009 Kanton Aargau).

6.

Im Einspracheverfahren liess der Rekurrent zwar einzelne Positionen der Veranlagungsverfügung vom 21. Juli 2020 rügen. Ein Verstoß gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot wurde jedoch nicht geltend gemacht. Dementsprechend wurden von der Steuerkommission Q._____ in ihrem Einspracheentscheid vom 8. November 2022 keine Ausführungen zu einer allfälligen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbotes gemacht.

7.

7.1.

Im Rekursverfahren lässt der Rekurrent erstmals eine Doppelbesteuerung der Einkünfte aus selbstständiger Haupterwerbstätigkeit und deren Gewinnungskosten sowie der Geschäftsaktiven der EU E._____ geltend machen. Der Rekurrent lässt ausführen, der Kanton Aargau habe für die Jahre 2009 - 2013 weder das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, noch die Mieterträge und das Geschäftsvermögen (ohne Liegenschaften) dem Kanton S._____ zugewiesen. Der Kanton Aargau habe diese Einkommens- und Vermögenswerte mit der Steuerausscheidung für sich beansprucht. Einzig der Vermögenswert der Liegenschaften sei dem Kanton S._____ zugewiesen worden. Damit werde verkannt, dass sich der Geschäftsort der EU E._____ in W._____ befinde. Gemäss den Steuerausscheidungen des Kantons S._____ sei in den Jahren 2010 - 2013 jeweils ein Teil der jährlichen Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit dem Kanton S._____ zugewiesen worden. Der Kanton S._____ habe die Steuerjahre 2009 - 2013 bereits seit längeren definitiv veranlagt.

Die EU E._____ führe ihre Betriebstätigkeit in der Liegenschaft an der Z-Strasse in W._____ aus. Trotz gemischter Nutzung als Betriebs- und Kapitalanlageliegenschaft sei diese als Betriebsstätteliegenschaft zu betrachten. Die Mieterträge seien demzufolge dem Ort zuzuweisen, an welchem sich die Liegenschaft befinde. Die Liegenschaft an der X-Strasse in W._____ werde vermietet. Dabei handle es sich um eine Kapitalanlageliegenschaft, welche ein Spezialsteuerdomizil begründe und am Ort der gelegenen Sache besteuert werde.

Der Rekurrent habe das GStA Q._____ verschiedentlich auf eine Doppelbesteuerung hingewiesen. So seien die definitiven Veranlagungen des Kantons S._____ mit der Steuerausscheidung dem GStA Q._____ zugegangen. Generell sei das GStA Q._____ mehrmals darauf aufmerksam gemacht worden, dass sich der Geschäftssitz der EU E._____ befindet.

in W._____ befinde. In der Bilanz sei bei der Position Warenvorräte ersichtlich, dass sich das Warenlager in W._____ befinde. Seitens des GStA Q._____ habe man auf alle Hinweise nicht reagiert.

Es läge somit einerseits eine effektive Doppelbesteuerung betreffend die Werte, welche der Kanton S._____ bereits veranlagt habe, und andererseits eine virtuelle Doppelbesteuerung über die Werte, welche der Kanton Aargau veranlagt habe, jedoch dem Kanton S._____ zustehen würden, vor. Insgesamt seien die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit und die damit zusammenhängenden Gewinnungskosten, wie auch die Geschäftsaktiven für alle Steuerjahr 2009 - 2013 zu 100 % an den Geschäftsort in W._____ auszuscheiden.

7.2.

In seiner Vernehmlassung macht das GStA Q._____ geltend, dass der Kanton S._____ wie in den rechtskräftig veranlagten Vorperioden auch in der Steuerperiode 2009 sämtliche Einkünfte und die Betriebsaktiven aus selbständiger Erwerbstätigkeit ausschliesslich dem Kanton Aargau zugewiesen habe. Die Veranlagung 2009 des Kantons S._____ sei in Rechtskraft erwachsen. Eine tatsächliche Doppelbesteuerung liege damit nicht vor. Es widerspreche Treu und Glauben die Veranlagung und die Ausscheidung 2009 des Kantons S._____ in Rechtskraft erwachsen zu lassen und nun im Kanton Aargau eine virtuelle Doppelbesteuerung geltend zu machen. Zudem sei das mit Rekurs erhobene Begehren weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren 2009 gestellt worden.

7.3.

Das KStA führt in seiner Vernehmlassung aus, dass der Grundsatz von Treu und Glauben ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr zwischen den Steuerbehörden und den steuerpflichtigen Personen gebiete. Vorliegend verhalte sich der Rekurrent wider Treu und Glauben, indem er die Steuerveranlagung der Steuerverwaltung des Kantons S._____ für das Jahr 2009, welche die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und der dazugehörigen Betriebsaktiven steuerlich dem Kanton Aargau zuweise, habe in Rechtskraft erwachsen lassen und nun im Rekursverfahren erstmals die Nichtbesteuerung derselben Einkünfte und Betriebsaktiven im Kanton Aargau mit dem Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung geltend mache. Dieses treuwidrige Verhalten sei nicht zu schützen. Es bleibe zu erwähnen, dass für das Jahr 2009 gerade keine effektive Besteuerung der Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und der Betriebsaktiven im Kanton S._____ vorliege und somit im Falle der Besteuerung derselben Einkünfte und Betriebsaktiven im Kanton Aargau keine effektive Doppelbesteuerung eintreten könne. Schon deshalb sei dem Rekurrenten aufgrund seines Verhaltens die bloss virtuelle Doppelbesteuerung zuzumuten.

Im Übrigen sei es dem Kanton S._____ nicht möglich, über das Nachsteuerverfahren eine Besteuerung der besagten Einkünfte und Betriebsaktiven nachzuholen. Auch dieser Umstand wirke sich zulasten des Rekurrenten aus, habe er es doch in Hand gehabt, die nach seiner Darstellung nicht korrekte Veranlagungsverfügung des Kantons S._____ durch Ergreifen von Rechtsmitteln zu beanstanden und richtigstellen zu lassen.

7.4.

Mit Replik lässt der Rekurrent ausführen, dass die EU E._____ bis zur rechtskräftigen Scheidung des Rekurrenten im Jahr 2013 als einfache Gesellschaft mit der Ex-Ehefrau geführt worden sei. Im Scheidungsverfahren sei die einfache Gesellschaft aufgelöst worden und die Unternehmung A._____ zu Alleineigentum zugewiesen worden. Die Umwandlung der einfachen Gesellschaft in eine Einzelunternehmung sei so automatisch erfolgt. Aufgrund des Wechsels der Gesellschaftsform wäre eine genaue Abklärung seitens des GSTA Q._____ notwendig gewesen, um die neue Gesellschaft korrekt zu besteuern. Bereits beim Zuzug des Rekurrenten von U._____ nach Q._____ hätte auch der Geschäftsort der EU E._____ abgeklärt werden sollen. Beides sei unterlassen worden.

Weiter wird ausgeführt, dass die Steuerakten mehrere Hinweise enthalten hätten, aus welchen der Sitz der EU E._____ in W._____ hervorgehe. So werde in der Bilanz seit jeher auf diverse Ortschaften hingewiesen. Die einzelnen Liegenschaften und die Bilanzposition Warenvorräte seien jeweils mit den Ortschaften vermerkt. Weiter seien die Mieterträge in der Erfolgsrechnung separat pro Liegenschaft ausgewiesen. Die Liegenschaften seien korrekt im Liegenschaftsverzeichnis in der Steuererklärung als Geschäftsvermögen beziehungsweise als Privatvermögen deklariert worden. Zudem sei aus dem Scheidungsurteil des F._____ sowie aus dem Urteil des Steuergerichtes des Kantons R._____ ersichtlich, dass der Geschäftsort der EU E._____ in W._____ gewesen sei. Weitere Indizien für die Annahme des Geschäftssitzes der EU E._____ in W._____ seien die AHV-Verfügungen der Ausgleichskasse S._____ betreffend persönliche Beiträge des Rekurrenten sowie die jährlich der Steuerdeklaration beigelegten Zinsabschlüsse der G._____, welche als Kontoinhaber "E._____", in V._____ aufführen. Die eingereichten Belege seien vom GSTA Q._____ und vom Kantonalen Steueramt des Kantons Aargau nicht vollständig gewürdigt worden.

Das GSTA Q._____ hätte zudem erkennen können, dass das Warenlager an [...] in Höhe von CHF 12'300.00 am Wohnsitz des Rekurrenten nicht hätte deponiert werden können. Ebenfalls hätten der Abtransport und die Zulieferung von [...] nicht unbemerkt von staten gehen können. Rein aus diesen Überlegungen heraus, hätte die Steuerbehörde die Sachlage hinterfragen müssen.

Der Kanton S._____ habe nicht nur die Steuerhoheit, sondern auch einen Teil seines Besteuerungsrechts geltend gemacht, indem die Steuerausscheidungen an das Hauptsteuerdomizil Kanton Aargau gesandt worden seien. Der Kanton Aargau habe die Steuerausscheidungen erhalten. Aufgrund der Steuerausscheidungen des Kantons S._____ sei zu erkennen gewesen, dass im Kanton Aargau besteuerte Einkommens- und Vermögenswerte bereits im Kanton S._____ erfasst worden seien. Konsequenterweise hätte der Kanton Aargau den Sachverhalt prüfen und die Steuerausscheidung nach den Regeln der interkantonalen Steuerausscheidung vornehmen müssen.

Der Rekurrent habe ungebührlich lange – 8.5 Jahre – auf die definitive Veranlagung warten müssen. Weiter habe das Einspracheverfahren mit 2 Jahren und 3 Monate ebenfalls sehr lange gedauert. Durch die lange Bearbeitungsdauer im Kanton Aargau habe der Kanton S._____ auf seinen territorialen Anspruch verzichten müssen. Grundsätzlich spiele bei einer natürlichen Person im Veranlagungsverfahren mit Steuerausscheidung der Wohnsitzkanton die "Leader-Rolle". Der Rekurrent habe darum die definitive Steuerveranlagung der Steuerkommission Q._____ abgewartet.

Das Scheidungsurteil sei am tt.mm. 2013 letztinstanzlich behandelt worden und in Rechtskraft erwachsen. Der Kanton Aargau hätte somit ab dem 2. Halbjahr 2013 die Steuerperiode 2009 definitiv veranlagern können bzw. falls nötig weitere Abklärungen treffen können. Wegen der ungebührlich langen Bearbeitungszeit im Kanton Aargau könne der Rekurrent nicht zur Rechenschaft gezogen werden. Auch könne dem Rekurrenten nicht vorgeworfen werden, dass er sich wider Treu und Glauben verhalten habe. Der Kanton Aargau habe seit Jahren die Information bezüglich dem Geschäfts-ort in den Akten gehabt und trotzdem nicht die gebotene Steuerausscheidung vorgenommen.

8.

8.1.

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).

8.2.

Mit interkantonaler Steuerauscheidung vom 10. Dezember 2014 wies die Steuerverwaltung des Kanton S._____ für das Steuerjahr 2009 die Betriebsaktiven und das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (EU E._____) zu 100 % dem Kanton Aargau (Q._____) zu. Die Steuerkommission Q._____ hat für das Steuerjahr 2009 eine Betriebsstätte der EU E._____ in Q._____ angenommen und die Betriebsaktiven sowie die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit steuerlich am Hauptsteuerdomizil erfasst. Da der Kanton S._____ die Betriebsaktiven und die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten an den Kanton Aargau ausgeschieden und nur der Kanton Aargau diese auch effektiv besteuert haben, liegt keine aktuelle Doppelbesteuerung vor. Sollte die Steuerhoheit über die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aber beim Kanton S._____ liegen, so wäre eine virtuelle Doppelbesteuerung gegeben.

8.3.

Mit der Besteuerung der Betriebsaktiven sowie des Einkommens des Rekurrenten aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (EU E._____) durch den Kanton Aargau droht – wird von einem Geschäftsort der EU E._____ in W._____ ausgegangen – für das Steuerjahr 2009 eine virtuelle Doppelbesteuerung. Es ist nachfolgend zu prüfen, ob sich in W._____ ein Geschäftsort oder eine Betriebsstätte befindet. Unbestritten ist, dass sich das Hauptsteuerdomizil des Rekurrenten in Q._____ befindet.

9.

9.1.

9.1.1.

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).

9.1.2.

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 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 Ge-

schäftsniederlassung 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).

9.1.3.

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 (vgl. Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantones 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).

9.2.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, wobei er diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (vgl. BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/16], Erw. 2.3., mit Hinweisen). Die entscheidende Behörde würdigt dabei nach ihrer eigenen, freien Überzeugung, ob ein Beweismittel glaub-

würdig ist. Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C_926/2019], Erw. 2.3).

10.

10.1.

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 (vgl. 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.

Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (vgl. § 179 Abs. 1 StG). Der in dieser Bestimmung normierte Untersuchungsgrundsatz besagt, dass die Veranlagungsbehörde den für die Entscheidung massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären hat. Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde ist umfassend. Diese ist verpflichtet, mit den gesetzlich vorgesehenen Untersuchungsmitteln den materiell wahren Sachverhalt zu ergründen und das rechtserhebliche Tatsachenmaterial zu sammeln (vgl. RGE vom 23. September 2010 [3-RV.2010.66]). Die Beweislast der Steuerpflichtigen für steuermindernde Tatsachen führt nicht zur Aufhebung des Untersuchungsgrundsatzes.

10.2.

Aus der Jahresrechnung 2009 geht hervor, dass die Geschäftstätigkeit der EU E._____ im Handel mit [...] liegt. Weiter ist der Jahresrechnung 2009 das Vorhandsein von Warenvorräten und somit eines Lagers in W._____ zu entnehmen. Aus den Akten geht nicht hervor, welche Bedeutung das Lager in W._____ für die Geschäftstätigkeit der EU E._____ hat. Insbesondere ist nicht ersichtlich, ob es sich lediglich um ein Abstelllager oder um ein Kommissionierungslager handelt. Allein die Tatsache, dass die EU E._____ ein Lager in W._____ besitzt, vermag noch keinen

Geschäftsort bzw. eine Betriebsstätte in W._____ zu begründen. Weitere Angaben bzw. Belege, welche sich detailliert zur Geschäftstätigkeit der EU E._____ äussern, sind nicht aktenkundig. Es ist folglich festzustellen, dass die Akten ungenügende Angaben zur Geschäftstätigkeit der EU E._____ enthalten. Insofern ist das Vorliegen eines Geschäftsortes bzw. einer Betriebsstätte in W._____ nicht überprüfbar.

10.3.

Der Veranlagungsverfügung vom 21. Juli 2020 ist zu entnehmen, dass die Steuerkommission Q._____ für das Steuerjahr 2009 eine Betriebsstätte der EU E._____ in Q._____ angenommen hat. Aus den Akten ist nicht eruierbar, gestützt auf welche Tatsachen die Steuerkommission Q._____ eine Betriebsstätte in Q._____ angenommen hat. Gemäss den Ausführungen der Vorinstanz im Rekursverfahren ist davon auszugehen, dass sie aus der Tatsache, dass der Kanton S._____ für das Steuerjahr 2009 sämtliche Einkünfte und die Betriebsaktiven aus selbständiger Erwerbstätigkeit ausschliesslich dem Kanton Aargau zugewiesen hat, ohne eigene vorgängige Überprüfung eine Betriebsstätte als steuerlichen Anknüpfungspunkt angenommen hat. Auch dieses Vorgehen ist mit dem Untersuchungsgrundsatz, welcher die Steuerbehörde dazu verpflichtet, den materiellen wahren Sachverhalt zu ergründen, nicht zu vereinbaren. Dem Rekurrenten ist daher zuzustimmen, dass aufgrund verschiedener Indizien (Erwähnungen der Ortschaft W._____ in der Jahresrechnung der EU E._____, AHV-Verfügungen der Ausgleichskasse S._____, Zinsabschlüsse der G._____ mit Adressierung in V._____, etc.) es durchaus angebracht gewesen wäre, nach dem Zuzug des Rekurrenten im Jahr 2008 nach Q._____ die tatsächlichen Verhältnisse detailliert zu überprüfen. Weiter hatte die Vorinstanz jederzeit die Möglichkeit den Rekurrenten aufzufordern, nähere Angaben zur Geschäftstätigkeit der EU E._____ zu machen. Auch dies hat sie jedoch unterlassen. Insgesamt ist festzuhalten, dass die Steuerkommission Q._____ die ihr obliegende Untersuchungspflicht verletzt hat. Dass der Kanton S._____ auch in den Vorperioden sämtliche Einkünfte und die Betriebsaktiven aus selbständiger Erwerbstätigkeit ausschliesslich dem Kanton Aargau zugewiesen hatte, vermag die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes nicht zu heilen.

11.

11.1.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass gestützt auf die Akten nicht überprüfbar ist, ob sich in W._____ ein Geschäftsort oder eine Betriebsstätte der EU E._____ befinden. Weiter hat die Vorinstanz ihre Untersuchungspflicht auch verletzt, indem sie ohne Prüfung eine Betriebsstätte in Q._____ angenommen hat.

11.2.

Obwohl das Verhalten des Rekurrenten widersprüchlich erscheint, kann nach der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 149 II 354) nicht von einer Verwirkung des Anspruches auf Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung ausgegangen werden.

11.3.

Im Ergebnis sind die Veranlagungsverfügung 2009 vom 21. Juli 2020 sowie der Einspracheentscheid vom 8. November 2022 aufzuheben und die Angelegenheit zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____ zurückzuweisen.

12.

Die Rückweisung mit offenem Ausgang gilt als Obsiegen des Rekurrenten (vgl. VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2013.35]; Bundesgerichtsurteil vom 12. Oktober 2021, Erw. 7 [2C_390/2021]). Die Kosten des Rekursverfahrens wären daher grundsätzlich auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Zudem wäre dem Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren grundsätzlich eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Indem der Rekurrent erstmals im Rekursverfahren einen Verstoß gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot geltend gemacht hat, hat er jedoch das Rekursverfahren verursacht. Er hat daher die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen und es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung vom 21. Juli 2020 und der Einspracheentscheid vom 8. November 2022 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Neuurteilung an die Steuerkommission Q._____ zurückgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 200.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 700.00 bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin des 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, Obere Vorstadt 37, 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, 27. Juni 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni