

3-RV.2023.150

P 21

Urteil vom 20. Februar 2025

<u>Besetzung</u>	Präsident Heuscher Richter Loser Richter Schorno Gerichtsschreiberin Betsche
------------------	---

<u>Rekurrentin</u>	A. _____
	vertreten durch lic. iur. Dieter Egloff, Rechtsanwalt, Voser Rechtsanwälte, Stadtturmstrasse 19, 5401 Baden

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid der Steuerkommission V. _____
	vom 29. September 2023
	betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. September 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission V._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 122'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 208'100.00) und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 350'000.00 veranlagt. Dabei wurde dem Kanton Aargau ein Vorausanteil (Präzipium) am Gewinn der Einzelunternehmung G._____ (EU G._____) von 20 % zugewiesen.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 23. September 2022 liess A._____ mit Schreiben vom 20. Oktober 2022 Einsprache erheben. Sie liess unter anderem beantragen, der Vorausanteil sei von 20 % auf 5 % zu reduzieren.

3.

Mit Entscheid vom 29. September 2023 hiess die Steuerkommission V._____ die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 120'230.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 204'300.00) reduziert. Dabei wurde die Einsprache in Bezug auf den Vorausanteil abgewiesen.

4.

Den Einspracheentscheid vom 29. September 2023 (Zustellung am 24. Oktober 2023) liess A._____ mit Rekurs vom 21. November 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie liess folgende Anträge stellen:

- "1. Das im Kanton Aargau steuerbare Einkommen der Rekurrentin sei ohne Präzipium zu ermitteln und entsprechend herabzusetzen (satzbestimmendes Einkommen CHF 204'328).
2. Eventualiter: Das im Kanton Aargau steuerbare Einkommen der Rekurrentin sei mit einem Präzipium von 5% zu ermitteln und entsprechend herabzusetzen (satzbestimmendes Einkommen CHF 204'328).
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer)."

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

5.

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

6.

A. _____ liess eine Replik einreichen.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q. _____ und beim Regionale Steueramt R. _____ weitere Abklärungen vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrentin ist Inhaberin der EU G._____ mit Sitz in S._____. Diese bezweckt "[...]".

2.2.

Die Rekurrentin ist als [...] selbständig erwerbend. 2019 führte sie ihre selbständige Erwerbstätigkeit an zwei Geschäftsorten aus. An zwei Tagen (Dienstag und Mittwoch) war sie in der F._____ in S._____ (F._____ AG) und an zwei Tagen (Montag und Donnerstag) in der E._____ in U._____ (E._____) tätig.

2.3.

Beide Tätigkeiten wurden von der Rekurrentin in einer Buchhaltung – jedoch getrennt nach Geschäftsort – abgerechnet. 2019 generierte sie in beiden Tierkliniken vergleichbare Umsätze:

Umsatz F._____ AG	CHF	Umsatz E._____	CHF
Tierärztliche Tätigkeiten	244'610.49	Tierärztliche Tätigkeiten	243'259.79
<u>Medikamentenverkauf</u>	<u>18'017.78</u>	<u>Medikamentenverkauf</u>	<u>20'502.77</u>
<u>Total</u>	<u>262'628.27</u>	<u>Total</u>	<u>263'762.56</u>

2.4.

Die Rekurrentin deklarierte in ihrer Steuererklärung 2019 Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 304'585.00 (CHF 120'000.00 [Eigenlohn EU G._____] + CHF 134'585.00 [Gewinn EU G._____] + CHF 50'000.00 [BVG Einkaufsbeiträge]).

3.

3.1.

3.1.1.

Im Auftrag des Gemeindesteueramtes V._____ nahm das Kantonale Steueramt, Sektion Natürliche Personen (KStA NP) eine Buchprüfung vor und erstattete mit Schreiben vom 18. Juli 2022 darüber Bericht. Es wurde ein Vorausanteil (Präzipium) pro Aargau von 20 % beantragt.

3.1.2.

Gestützt auf den Bericht des KStA NP schied die Steuerkommission V._____ im Veranlagungsverfahren CHF 185'337.00 des Reingewinnes aus selbständiger Erwerbstätigkeit an den Kanton Aargau aus. Dabei wurde wie vom KStA NP in seinem Bericht beantragt, ein Vorausanteil pro Aargau von 20 % berücksichtigt.

3.2.

3.2.1.

Mit Einsprache liess die Rekurrentin geltend machen, die Infrastruktur (inklusive Assistenz) werde von den Kliniken zur Verfügung gestellt. Die Rekurrentin habe daher kein eigenes Personal angestellt. Somit habe die EU G._____ keinen eigentlichen Hauptsitz. Die administrativen Tätigkeit wie die Erfassung der Leistungen und die Erstellung der Rechnungen nehme die Rekurrentin gleich vor Ort in den Tierkliniken über den Laptop vor. Eine für das Geschäftsergebnis überaus wesentliche Tätigkeit, welche einen Vorausanteil von 20 % rechtfertigen würde, werde nicht im Kanton Aargau ausgeführt. Sonstige administrative Tätigkeiten wie Buchführung, Selbststudium nehme die Rekurrentin in geschäftlich genutzten Räumlichkeiten an ihrem Wohnort in V._____ wahr. Ein Vorausanteil von 20 % sei daher nicht gerechtfertigt. Stattdessen sei ein Vorausanteil von 5 % zu berücksichtigen. Damit werde der Bedeutung des Wohnortes mit Büroräumlichkeiten ausreichend Rechnung getragen.

Der Kanton W._____ habe die Steuerauscheidung mit Gewinnaufteilung für die Steuerperiode 2019 wie bereits in den Vorperioden nach der reinen Umsatzquote vorgenommen. Sofern der Kanton Aargau keine Korrektur des Vorausanteils vornehme, ergebe sich eine tatsächliche Doppelbesteuerung.

3.2.2.

Die Steuerkommission V._____ hielt in ihrem Einspracheentscheid fest, sie könne nachvollziehen, dass administrative Arbeiten in Zeiten der digitalen Verarbeitung von Daten mit Hilfe des Laptops direkt vor Ort ausgeführt würden. Dabei dürfe es sich aber nach menschlichem Ermessen um die kunden- bzw. patientenbezogene Erfassung von individuellen Daten, beispielsweise über erbrachte tiermedizinische Leistungen, handeln. Diese Arbeiten würden einen gewissen, aber wohl eher einen kleineren zeitlichen Teil der gesamten administrativen Tätigkeiten ausmachen. Weiter hält die Vorinstanz fest, dass in der Buchhaltung der EU G._____ für die geschäftliche Nutzung privater Räumlichkeiten (Home-Office 2019) CHF 9'200.00 verbucht worden seien. Die Verbuchung dieses Betrages stehe nach Ansicht der Vorinstanz in Widerspruch zur Aussage, wonach eine für das Geschäftsergebnis überaus wesentliche Tätigkeit nicht im Kanton Aargau ausgeführt werde. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass umfassende betriebsplanerische Arbeiten, die Administration, das Rechnungswesen, das

Studium von fachspezifischen und notwendigen Publikationen sowie Weiterbildungen von zu Hause aus ausgeübt werden. Diese Überlegung werde im Weiteren dadurch gestützt, dass die Rekurrentin während vier Tagen in der Woche in den Kliniken arbeite, am fünften Wochentag wohl zu einem beachtlichen Teil daheim die erwähnten Arbeiten ausführe. Auch wenn die Rekurrentin kein Personal beschäftige, dürfe trotzdem ein wesentlicher und wichtiger Teil der selbständigen Erwerbstätigkeit zu Hause ausgeübt werden. Dies lasse es durchaus zu, dass der Wohnsitz der Rekurrentin als Hauptsitz der EU G._____ zu betrachten sei. Weiter weist die Vorinstanz darauf hin, dass an den Klinikorten keine eigenen Büro- und bzw. oder Lagerräumlichkeiten zur Verfügung stünden. Dies unterstreiche, dass am Wohnort betriebsrelevante – wenn auch nicht rein medizinische – Arbeiten ausgeführt würden.

Weiter hält die Vorinstanz fest, sie teile die Auffassung, dass wegen der Berücksichtigung des Vorausanteils im Kanton Aargau bzw. dessen Nichtberücksichtigung im Kanton W._____ eine Doppelbesteuerung für einen Teil des Einkommens erfolge. Auf Anfrage habe die kantonale Steuerverwaltung des Kantons W._____ bestätigt, dass der Kanton W._____ die Ausscheidung bzw. Verfügung für die Steuerperiode 2019 entsprechend anpassen werde, sofern die Rekurrentin die Zuteilung der Gewinnanteile gemäss der aargauischen Steuerauscheidung akzeptiere.

3.3.

3.3.1.

Mit Rekurs liess die Rekurrentin einen vollständigen Verzicht eines Vorausanteils beantragen. Da die Rekurrentin in beiden Kliniken rund die Hälfte ihrer Einnahmen erziele, führe die Aufteilung des Gewinnes nach dem Umsatz zu einem sachgerechten Ergebnis. Es lägen keine besonderen Verhältnisse vor, die einen Vorausanteil rechtfertigen würden. Im Gegenteil: Im Homeoffice erledige die Rekurrentin nur Buchhaltungsarbeiten und die MWST-Abrechnungen. Diese Tätigkeiten kämen für ihre Praxistätigkeit und für die Gewinnerzielung der EU G._____ nur untergeordnete Bedeutung zu. Es sei nicht angezeigt, diesen untergeordneten Tätigkeiten mit einem Vorausanteil Rechnung zu tragen. Die Steuerbehörden der Kantone Aargau und W._____ hätten die Steuerauscheidung des Einkommens der Rekurrentin bis 2018 zu Recht nach der indirekten Methode mit dem Hilfsfaktor Umsatz und ohne Vorausanteil vorgenommen. Es gebe keinen Grund und keine Grundlage dafür, das für die Steuerperiode 2019 zu ändern.

Weiter liess die Rekurrentin ausführen, dass entgegen der Ansicht der Vorinstanz die administrativen Arbeiten im Zusammenhang mit der klinischen Tätigkeit den Hauptteil der administrativen Arbeiten ausmachen würden. Generell gehe die Vorinstanz zu Unrecht davon aus, dass die Rekurrentin in V._____ einen wesentlichen oder wichtigen Teil ihrer selbständigen

Erwerbstätigkeit ausübe. Auch nehme die Vorinstanz zu Unrecht an, dass der Rekurrentin in den Tierkliniken keine Büro- oder Lagerräumlichkeiten zur Verfügung stünden. Sie habe in beiden Kliniken sowohl Räumlichkeiten für die administrativen Arbeiten im Zusammenhang mit der klinischen Tätigkeit (Konsultationszimmer) wie auch Raum für die Lagerung von Medikamenten, Geräten und Instrumenten zur Verfügung. Die verbuchten Kosten für das Homeoffice seien rein rechnerisch aus den Wohnkosten bzw. der Miete der Rekurrentin hergeleitet worden. Sie hätten keinen Zusammenhang mit dem Umfang der administrativen Arbeiten, welche die Rekurrentin im Homeoffice erledige.

Weiter wurde ausgeführt, dass die Rekurrentin jeweils die Freitage (Tage ohne Sprechstunde) für Freizeitaktivitäten nutze und vorwiegend ehrenamtliche Tätigkeiten ausführe. In einem geringen Ausmass nutzte die Rekurrentin diese Zeit für Literaturstudium, das Erstellen von Vorträgen und erledige quartalmässig buchhalterische Arbeiten. Das ehrenamtliche Engagement der Rekurrentin rechtfertige es nicht, 20 % ihres Gewinnes als Vorausanteil dem Wohnort zuzuweisen. Die Rekurrentin übe am Wohndomizil keine betriebsrelevanten Arbeiten aus.

3.3.2.

Das Gemeindesteueramt V._____ führte in seiner Vernehmlassung aus, die Rekurrentin habe gegenüber der Revisorin des KStA geäußert, dass der Freitag in erster Linie für administrative Tätigkeiten reserviert sei, welche im extra dafür eingerichteten Büro daheim ausgeführt worden seien. Weiter wurde ausgeführt, da die Rekurrentin sehr respektable Umsätze an vier Tagen in der Woche generiere, sei nicht davon auszugehen, dass der Hauptteil der administrativen Tätigkeiten jeweils vor Ort in den Kliniken erledigt worden sei. Die Rekurrentin dürfe sich an den Kliniktagen hauptsächlich der tierärztlichen Aufgabe und nicht administrativen Arbeiten gewidmet haben. Die Tatsache, dass die Rekurrentin eine sehr akribisch und aufwändig gestaltete Buchhaltung mit überaus detailliertem Inventar und ausführlicher Dokumentation führe, untermaure diese Ansicht. Die administrativen Arbeiten hätten wohl kaum an den ausgefüllten Tagen mit tierärztlichen Praxistätigkeiten nebenbei erfolgen können. So mache es auch Sinn, dass am Wohndomizil der Rekurrentin ein entsprechend eingerichtetes und mit entsprechender Infrastruktur ausgestattetes Büro vorhanden sei. Die in den Kliniken vorhandenen Schreibtische bzw. Schreibflächen dürften diese doch adäquateren Verhältnisse im Büro daheim nicht ersetzt haben. In beiden Kliniken sei keine Miete für administrative Arbeitsplätze vorgesehen. Unter Berücksichtigung, dass die Rekurrentin ihre Fachvorträge und Publikationen, welche zweifelsfrei ihrer selbständiger Erwerbstätigkeit dienten, ebenfalls in ihrem Büro daheim erstelle, könne nicht mehr daran gezweifelt werden, dass ein Vorausanteil von 20 % zu Gunsten des Kantons Aargau gerechtfertigt sei.

3.3.3.

Die Rekurrentin liess mit Replik geltend machen, das Gemeindesteueramts V._____ nehme in seiner Vernehmlassung zu verschiedenen Punkten Stellung, die es infolge fehlender Teilnahme an der Buchprüfung gar nicht beurteilen könne. Die Vernehmlassung enthalte denn auch verschiedene Aussagen und Vermutungen, die nicht stimmten. So sei es unzutreffend, dass die Rekurrentin der Revisorin mitgeteilt habe, dass sie ihren freien Wochentag (Freitag) in erster Linie für administrative Tätigkeiten verwende. Auch habe die Rekurrentin nie die Aussage gemacht, dass sie die administrativen Arbeiten im extra hierfür eingerichteten Büro daheim erledige. Eine entsprechende Aussage könne gar nicht stimmen, da das Büro und dessen Einrichtung bereits vor dem Zuzug der Rekurrentin in die Liegenschaft ihres Lebenspartners bestanden hätten.

Weiter wurde ausgeführt, dass die Rekurrentin auch während der Behandlungstage und Sprechstunden mit ihrem Laptop und dem darauf installierten Praxisprogramm [...] arbeite. Sie erledige den Grossteil der administrativen Arbeiten ihrer Praxis (wie z.B. Krankengeschichten, Tierhalterberichte, Rechnungsdruck) während der Behandlungstage vor Ort in den Kliniken. Das gelte insbesondere für alle patienten- und praxisbezogenen Arbeiten. Dabei erledige das Praxisprogramm [...] einen grossen Teil der Arbeiten – wie die Buchungen und Kontierung sämtlicher Einnahmen sowie Zahlungseingängen oder die Inventur der Medikamente – automatisiert. Aufgrund der umfangreichen Funktionen des Praxisprogrammes [...] müsse lediglich ein kleiner Teil der für die Erwerbstätigkeit relevanten administrativen Arbeiten (Buchung von Ausgaben, MWST-Einreichung und Jahresabschluss) manuell und im Homeoffice erledigt werden. Der dafür benötigte Zeitaufwand betrage jährlich zwischen 34 und 39 Stunden. Weiter sei zu beachten, dass die Rekurrentin seit 2009 die Buchhaltung ihrer Praxis selbst führe und vor ihrem Studium eine wirtschaftliche Ausbildung (Handelsakademie) absolviert habe. Dies bringe es mit sich, dass die Rekurrentin die manuell zu erledigenden administrativen Arbeiten mit einer nicht unerheblichen Routine und Effizienz ausführe.

Der Laptop der Rekurrentin benötige eine kleine Arbeitsfläche, welche in den Konsultationszimmern vorhanden sei. Die Rekurrentin habe in beiden Kliniken dafür genügend Platz. Sie brauche dafür entgegen der Ansicht des Gemeindesteueramtes V._____ keinen separaten Büroraum und keinen zusätzlichen Arbeitsplatz. Hinzu komme, dass es einen grossen Mehraufwand mit sich bringen würde, wenn die Rekurrentin sich nach bzw. zwischen den Behandlungen jeweils für administrative Tätigkeiten aus dem Sprechzimmer in einen separaten Büroraum begeben würde.

Der Zeitaufwand für Literaturstudium und Publikationen sei sehr unregelmässig und betrage ca. 4-5 Stunden pro Monat. Ihre ehrenamtliche Tätigkeiten (E-Mail-Verkehr mit Mitgliedern, Vorträge und Präsentationen) be-

ansprüche zwischen 10-20 Stunden pro Monat. Die ehrenamtlichen Arbeiten würden keine Kunden bzw. Einnahmen generieren und seien nur für internationale Beziehungen von Bedeutung.

4.

Steuerbehörden steht es frei, Sachverhalte in jeder Steuerperiode neu zu beurteilen. Sie sind berechtigt und verpflichtet, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu und ohne formelle Bindung an die früheren Veranlagungen zu beurteilen. Die Steuerbehörden sind in den nachfolgenden Steuerperioden grundsätzlich nicht an frühere Veranlagungen gebunden. So können sie insbesondere eine korrekte(re) Rechtsanwendung aufgrund an sich bekannter Tatsachen, die bisher allzu sehr zugunsten des Steuerpflichtigen gewürdigt (bzw. übersehen und nicht gewürdigt) wurden, vornehmen (zum Ganzen: StE 1997 B 93.4 Nr. 4; StE 1990 B 23.2 Nr. 8 = AGVE 1989 S. 162; VGE vom 7. Dezember 2007 [WBE.2007.4], mit Hinweis; Bundesgerichtsurteil vom 19. September 2007 [2A.126/2007]). Aus der Tatsache, dass der Kanton Aargau in den Vorperioden keinen Vorausanteil beansprucht hat, kann die Rekurrentin daher nichts zu ihren Gunsten ableiten. Eine Überprüfung und Neubeurteilung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 war daher zulässig.

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 interkantonaler Steuerausscheidung vom 20. Juli 2020 wies die Steuerverwaltung des Kantons W._____ für das Steuerjahr 2019 die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (EU G._____) zu 50.11 % (CHF 161'786.00) dem Kanton Aargau (S._____) und zu 49.89 % (CHF 161'075.00) dem Kanton W._____ zu. Seitens der Veranlagungsbehörden des Kanton W._____ wurde kein Vorausanteil dem Kanton Aargau zugewiesen. Unter Berücksichtigung des Vorausanteils von 20 % wies die Steuerkommission V._____ CHF 183'945.00 als Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit dem Kanton Aargau zu. Durch die Berücksichtigung des Vorausanteils im Kanton Aargau bzw. dessen Nichtberück-

sichtigung im Kanton W._____ liegt eine effektive Doppelbesteuerung für einen Teil des Einkommens vor. Daran ändert auch die mit E-Mail vom 30. August 2023 erklärte Bereitschaft der kantonalen Steuerverwaltung des Kantons W._____ ihre Steuerauscheidung um den strittigen Vorausanteil von 20 % zu Gunsten des Kantons Aargau zu revidieren, nichts.

6.

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, und das dieser Tätigkeit dienende Vermögen am Geschäftsort zu versteuern (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C_770/2008]). Vorliegend ist unbestritten, dass die Rekurrentin ihre selbständige augentierärztliche Erwerbstätigkeit an zwei Geschäftsorten – im Kanton Aargau sowie im Kanton W._____ – ausführt. Administrative Tätigkeiten werden unbestrittenermassen auch am Wohnort ausgeführt. Strittig ist hingegen, ob der vom Kanton Aargau festgesetzte Vorausanteil von 20 % gerechtfertigt ist.

7.

7.1.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Zuweisung des Vorausanteils sowie dessen festgesetzte Höhe von 20 % gerechtfertigt ist.

7.2.

Die bei einer interkantonalen Steuerauscheidung ermittelte Quote kann zu einem Ergebnis führen, welches für die Tätigkeit der Zentraleitung und deren Einfluss auf das Geschäftsergebnis zu wenig Rechnung trägt, weil die Bedeutung des Hauptsitzes für das Gesamtunternehmen in der rechnerisch ermittelten Quote zu wenig zum Ausdruck kommt. Um in diesen Fällen einen Ausgleich zu schaffen, ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dem Hauptsitz vorweg ein Vorausanteil (Präzipuum) am Gesamtgewinn zur Besteuerung zuzuweisen. Bei einem Vorausanteil handelt es sich daher um einen Korrekturfaktor, der dazu bestimmt ist, einen Ausgleich zu schaffen, wo besondere Verhältnisse bei der ordentlichen Ausscheidung nicht genügend zur Geltung kommen. Die Zuweisung eines Vorausanteils ist stets eine Ermessensfrage, welche in zweierlei Hinsicht zu beantworten ist: Erstens ist zu entscheiden, ob überhaupt ein Vorausanteil gerechtfertigt und zweitens die Höhe des Vorausanteils zu bestimmen ist (vgl. zum Ganzen: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 23 N 20 ff., mit weiteren Hinweisen).

7.3.

7.3.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass die Rekurrentin kein eigenes Personal angestellt hat. Die notwendigen Leistungen werden (pauschal) eingekauft

(vgl. Rechnung vom 1. Juli 2019 der F. _____ AG an die Rekurrentin). Den Hauptteil der Tätigkeiten, welche im Zusammenhang mit ihrer Berufstätigkeit als selbständige Augentierärztin (Belegärztin) stehen, erledigt die Rekurrentin jedoch selbst. Darunter fallen nebst den medizinischen Tätigkeiten auch administrative Tätigkeiten, wie die Protokollierung von Behandlungen, die Erstellung von Berichten, die Beantwortung von Rückfragen von Tierhaltern bzw. von zuweisenden Tierärzten, die Rechnungsstellung, die Aufsicht über Zahlungseingänge, das Mahnwesen, die laufende Buchführung und der Jahresabschluss. Obschon nachvollziehbar ist, dass für alle diese Tätigkeiten Software existiert, welche Teilschritte dieser Arbeiten übernehmen kann, brauchen solche EDV-gesteuerten Abläufe nach allgemeiner Lebenserfahrung zumindest eine menschliche Aufsicht und Kontrolle. So ist das Vorbringen der Rekurrentin, wonach sie eine Software nutzt, welche automatisiert viele Aufgaben für die Rekurrentin übernimmt, glaubwürdig. Jedoch ist zu beachten, dass die Aufsicht und Kontrolle der durch die Software übernommenen Arbeitsschritte – was als administrative Tätigkeit anzusehen ist – ebenfalls Zeit beansprucht. Auch ist nachvollziehbar, dass die Rekurrentin als erfahrene Tierärztin Arbeiten wie die Protokollierung von Behandlungen vor Ort am Behandlungstag erledigen kann. Hingegen ist nicht davon auszugehen, dass die Rekurrentin an ausgelasteten Arbeitstagen in den Kliniken immer sämtliche administrativen Tätigkeiten bzw. die Aufsicht und Kontrolle der durch die Software durchgeführten Arbeitsschritte erledigen kann. Es ist vielmehr sehr wahrscheinlich, dass diese Arbeiten durch die Rekurrentin jeweils mindestens teilweise am Freitag im Homeoffice erledigt werden. Nicht bestritten ist, dass die Rekurrentin jeweils die Buchhaltung der EU G. _____ sowie MWST-Abrechnungen von ihrem Büro am Wohnort aus erledigt. Dort bereitet sie zudem Fachvorträge und Publikationen vor, welche ebenfalls ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit als Tierärztin zuzurechnen sind.

7.3.2.

Insgesamt ist festzuhalten, dass die Rekurrentin verschiedene administrative Tätigkeiten sowie die Vorbereitung von Fachvorträgen und Publikationen – und damit für den Geschäftsbetrieb wesentliche Arbeiten – an ihrem Wohnsitz im Kanton Aargau erledigt. Insofern ist ein Vorausanteil pro Aargau gerechtfertigt.

7.4.

Die Festsetzung der Höhe des Vorausanteils ist eine Ermessensfrage. Im Wesentlichen ist zu bestimmen, welche Bedeutung die Tätigkeiten der Zentraleitung am Hauptsitz für das Gesamtunternehmen hat. Vorliegend erledigt die Rekurrentin verschiedene administrative Tätigkeiten sowie die Vorbereitung von Fachvorträgen und Publikationen an ihrem Wohnsitz im Kanton Aargau (vgl. Erw. 6.3). Da der konkret dafür benötigte Zeitaufwand nicht bekannt ist, ist eine genaue Festlegung des Anteils nicht möglich. Bei der Festlegung des Vorausanteils von 20 % durch die Vorinstanz, kann da-

von ausgegangen werden, dass die Vorinstanz die Ansicht vertritt, dass die Rekurrentin einen vollständigen Arbeitstag pro Woche für diese Arbeiten benötigt. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden.

Es ist glaubwürdig, dass die Rekurrentin vor Ort in den Tierkliniken administrative Arbeiten wie insbesondere die Protokollierung von Behandlungen erledigt. Weiter ist nachvollziehbar, dass die von der Rekurrentin genutzte Software verschiedene Arbeitsschritte automatisiert vornimmt und so der Rekurrentin Arbeit abnimmt. Zudem wurde die Tatsache, dass die Rekurrentin bereits seit mehreren Jahren ihre Buchhaltung selbst führt und dadurch eine gewisse Routine hat, bei der Festsetzung des Vorausanteils zu wenig berücksichtigt. Unter Beachtung dieser Punkte ist die Bedeutung der durch die Rekurrentin vorgenommenen Tätigkeiten an ihrem Wohnsitz im Kanton Aargau für die EU G._____ wesentlich, jedoch weniger bedeutend als von der Vorinstanz angenommen. Insgesamt erscheint ein Vorausanteils von 10 % als gerechtfertigt.

8.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass durch die Berücksichtigung eines Vorausanteils von 20 % zugunsten des Kantons Aargau bzw. dessen Nichtberücksichtigung im Kanton W._____ eine effektive Doppelbesteuerung für einen Teil der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit vorliegt. Die Vorinstanz hat zu Recht einen Vorausanteil dem Wohnsitzkanton Aargau zugeteilt. Die Bedeutung der durch die Rekurrentin vorgenommenen Tätigkeiten an ihrem Wohnsitz für die EU G._____ wurde von der Vorinstanz zu hoch bewertet. Der Vorausanteil ist daher von 20 % auf 10 % zu reduzieren.

9.

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Die Steuerkommission V._____ hat eine neue Steuerausscheidung vorzunehmen.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin gemessen an ihren Anträgen zu 50 %. Sie hat daher 50% der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

11.

Der Rekurrentin ist sodann für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (vgl. AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 3'100.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von

einem mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'000.00 (inkl. 8.1 % MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind der Rekurrentin 50 % mit CHF 500.00 auszurichten.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Vorausanteil auf 10 % festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission V._____ wird angewiesen, eine neue Steu-
erausscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 680.00, zu 50 % mit CHF 340.00 zu bezahlen.

4.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 500.00 (inkl. 8.1 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

der Vertreter der Rekurrentin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt V._____

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, 20. Februar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche