



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Augustinergasse 3, Postfach 1654, 1701 Freiburg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01
www.fr.ch/tc

604 2013 94

604 2013 95

Urteil vom 13. April 2015

Steuergerichtshof

Besetzung

Präsident:

Marc Sugnaux

Richter:

Anne-Sophie Peyraud, Hugo Casanova

Gerichtsschreiberin:

Elisabeth Rime Rappo

Parteien

A. _____ und B. _____, Beschwerdeführer

gegen

KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz

Gegenstand

Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen; interkantonale Steuerauscheidung (Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes; Scheindomizil), Aufwand für Telefon, Werbung und Kundenbetreuung (selbstständige Erwerbstätigkeit), Fahrkosten (unselbstständige Erwerbstätigkeit)

Beschwerde vom 23. Oktober 2013 gegen den Einspracheentscheid vom 24. September 2013; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2011

Sachverhalt

A. B._____, dipl. Steuerexperte, dipl. Wirtschaftsprüfer und zugelassener Revisionsexperte ist Partner (Präsident mit Kollektivunterschrift zu zweien) der C._____ AG mit Sitz in D._____. Diese Gesellschaft bezweckt die Übernahme von Treuhandfunktionen aller Art, insbesondere die Wirtschaftsprüfung, Wirtschaftsberatung, Steuer- und Rechtsberatung, Buchführung und allgemeine Treuhandfunktionen. Zudem ist der Steuerpflichtige Inhaber der Einzelfirma E._____ mit Sitz in F._____ und Firmenadresse G._____ in H._____. Zweck dieser Firma sind Steuerberatung, Verwaltungsgeschäfte sowie allgemeine Treuhandfunktionen. Seine Ehegattin A._____ ist Sachbearbeiterin (kaufmännische Angestellte) der C._____ AG und der E._____. Ihren gemeinsamen Wohnsitz haben die Eheleute in I._____.

In der Steuererklärung, welche am 17. Dezember 2012 für die Steuerperiode 2011 eingereicht wurde, deklarierte der steuerpflichtige Ehemann ein Einkommen aus unselbstständiger Haupterwerbstätigkeit im Betrag von 127'133 Franken (gemäss eigenen Angaben Tätigkeitsgrad von 100%) sowie darüber hinaus ein solches aus selbstständiger Haupterwerbstätigkeit ("Ort: H._____") in der Höhe von 164'441 Franken. Die steuerpflichtige Ehegattin ihrerseits deklarierte ein Einkommen aus unselbstständiger Haupterwerbstätigkeit im Betrag von 79'028 Franken (34'028 Franken von der C._____ AG und 45'000 Franken von der E._____; gemäss eigenen Angaben Tätigkeitsgrad von je 50%) sowie einen Verlust in der Höhe von minus 1'083 Franken aus selbstständiger Nebenerwerbstätigkeit ("J._____ atelier"). Als Berufsauslagen machte die Ehegattin Abzüge für Fahrkosten im Betrag von 14'248 Franken (176 Tage mit 2 Fahrten von je 23 km nach D._____ und zurück sowie 40 Tage mit 2 Fahrten von je 180 km nach H._____ und zurück), für auswärtige Verpflegung im Betrag von 3'200 Franken sowie (pauschal) für sonstige Berufsauslagen / Weiterbildungskosten im Betrag von 2'371 Franken geltend. Der Ehegatte beantragte seinerseits die pauschalen Abzüge für auswärtige Verpflegung (3'200 Franken) sowie für sonstige Berufsauslagen / Weiterbildungskosten (3'814 Franken). Unter Berücksichtigung der übrigen Elemente ergab sich ein deklariertes steuerbares Einkommen der Eheleute im Betrag von 289'961 Franken. Im Übrigen wurde ein Vermögen von 10'733 Franken deklariert.

Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens wurden verschiedene Auskünfte und Unterlagen einverlangt.

In der Folge wurden die Steuerpflichtigen am 16. August 2013 ordentlich veranlagt. Dabei setzte die Kantonale Steuerverwaltung deren steuerbares Einkommen auf 354'010 Franken (Kantonssteuer) bzw. 348'457 Franken (direkte Bundessteuer) und das steuerbare Vermögen auf minus 352'270 Franken fest. Die Differenz zur Deklaration ergibt sich im Wesentlichen daraus, dass keine Steuerauscheidung mit dem Kanton Schwyz vorgenommen wurde, sowie aus verschiedenen weiteren Aufrechnungen. Zur Begründung wurde auf der Veranlagungsanzeige vermerkt:

„1110 Lohn gemäss Lohnausweis Fr. 127'133.-- + Aufrechnungen auf ungerechtfertigten Pauschalentschädigungen Fr. 9'000.-- = 136'133.--. Die erbrachten Belege betreffen hauptsächlich Wochenends- und privat Kosten die nicht abzugsberechtigt sind. Gemäss der Rechtsprechung ist hervorzuheben, dass pauschale Spesenvergütungen für die Rückvergütung der Kosten nicht angenommen werden können. In der Tat hat der Steuerzahler, der behauptet, Berufsauslagen abzuziehen, diese durch präzise tägliche Abrechnungen **mit wirtschaftlichen Beziehungen** zu rechtfertigen. Im Falle einer Einsprache sind uns die Einzelheiten Ihrer beruflichen Ausgaben für das Jahr 2011 aufzustellen und Ihre Abrechnungen mit wirtschaftlichen Beziehungen und andere nützliche Unterlagen zur Prüfung zu unterbreiten.

1210	Fr.	164'441	gemäss I/Erfolgsrechnung
	- Fr.	140	Zinsertrag (Code 3.220)
	+ Fr.	17'640	Miete Wohnung Tochter in K. _____
	+ Fr.	5'248	Aufrechnung Privatanteil Fahrzeug L. _____ 9,6% von 81'935 für 8 Monate
	+ Fr.	2'000	Anpassung Pauschale Telefon, Fax, Internet, Porti
	+ Fr.	5'000	Aufrechnung Privatanteil Werbeaufwand, Kundenbetreuung
	Fr.	194'189	Total Code 1.210

Besteuerung des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in I. _____:

Das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen ausserhalb des Wohnsitzkantons erzielt wird, und das dieser Tätigkeit dienende Vermögen sind nach bundesgerichtlicher Praxis am Geschäftsort zu versteuern. Allerdings genügt nach dieser Praxis für das Vorhandensein einer Geschäftsniederlassung ausserhalb des Wohnsitzkantons nicht eine bloss formale Erklärung durch einen Handelsregistereintrag, ein blosser Briefkasten oder gar ein Postfach. Nur, aber immerhin soweit sich die Tätigkeit auch wirklich in den ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen am Ort der Geschäftsniederlassung abspielt, sind das dort auf eigene Rechnung erzielte Einkommen und das der Berufsausübung dienende Vermögen am Geschäftsort steuerbar. Wickelt sich hingegen die Erwerbstätigkeit nicht in ständigen Anlagen und Einrichtungen ausserhalb des Steuerdomizils ab, sind Einkommen und Vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar, selbst wenn sich hier keine spezifischen Einrichtungen befinden. (BGE 2P.149/2005)

2110* Der effektive Aufenthalt in H. _____ wird bestritten und die Fahrleistung des M. _____ konnte nicht nachgewiesen werden.

3210 Der Steuerwert 2011 für die 20850 Aktien C. _____ AG beträgt 0. Der Steuerwert 2011 für die 2850 Aktien N. _____ AG beträgt Fr. 7'980.--. Die Firma O. _____ AG haben wir nicht gefunden, bitte geben Sie uns in Zukunft die Ortschaft sowie Anzahl an.

...“

B. Am 10. September 2013 reichten die Steuerpflichtigen gegen diese Veranlagung Einsprache ein. Nebst einem anderen, nun nicht mehr umstrittenen Punkt machten sie (unter Berufung auf die eingereichten Unterlagen) insbesondere geltend, die Einzelfirma begründe ein sekundäres Steuerdomizil im Kanton Schwyz. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung werde das entsprechende Einkommen am Geschäftsort besteuert. Dies sei in den Steuerperioden 2009 und 2010 auch anerkannt worden. Im Weiteren bestritten sie die vorgenommenen Aufrechnungen von Kosten für Telefon usw. (2'000 Franken), Privatanteile Werbeaufwand und Kundenbetreuung (5'000 Franken) sowie von Fahrkosten der Ehefrau.

Mit Entscheid vom 24. September 2013 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung legte die Kantonale Steuerverwaltung insbesondere dar, das Bestehen einer selbstständigen Erwerbs-

tätigkeit (effektiver Geschäftssitz) in H. _____ sei nicht bewiesen. Zudem hielt sie fest, weder die geschäftsmässige Begründetheit noch die tatsächlichen Fahrkosten der Ehefrau seien nachgewiesen.

C. Mit Eingabe vom 23. Oktober 2013 reichten die Beschwerdeführer beim Kantonsgesicht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein mit dem Antrag, die interkantonale Steuerauscheidung wie in den Vorjahren sowie gemäss Selbstdeklaration vorzunehmen und das Ergebnis aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Ehemannes dem Kanton Schwyz zuzuweisen. Zudem beantragen sie, die vorgenommenen Aufrechnungen von Kosten für Telefon usw. (2'000 Franken) sowie Privatanteile Werbeaufwand und Kundenbetreuung (5'000 Franken) aufzuheben und die Fahrkosten der Ehefrau mindestens im Umfang von 15'000 km anzuerkennen. Mit eingehender Begründung bestreiten sie die Ausführungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid.

Der mit Verfügung vom 25. Oktober 2013 festgesetzte Kostenvorschuss von 3'000 Franken wurde fristgemäss bezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 14. bzw. 21. November 2013 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

In ihren Gegenbemerkungen vom 23. Dezember 2013, welche der Vorinstanz zur Kenntnisnahme zugestellt wurden, halten die Beschwerdeführer an ihrem Standpunkt fest.

Die einzelnen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Erwägungen des angefochtenen Entscheides werden, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen dargelegt und gewürdigt.

Erwägungen

I. Interkantonale Steuerauscheidung

1. a) Das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, und das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung am Geschäftsort zu versteuern. Eine Niederlassung ausserhalb des Hauptsteuerdomizils kann allerdings nicht schon aufgrund einer bloss 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 (Urteil 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 2.2 mit Hinweisen). 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 sind. Es genügt, wenn die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden (Urteile 2C_667/2008 vom 4. März 2009 E. 2.2 und 2C_785/2011 vom 1. März 2012 Erw.2.2 mit Hinweisen).

Das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes ist im Übrigen vom sekundären Steuerdomizil der Betriebsstätte zu unterscheiden. 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. Nur wenn kein solcher zu lokalisieren ist, sind Erwerbseinkommen und -vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar. Besonderheiten gelten zudem für Dienstleistungs- und insbesondere Beratungstätigkeiten, die ihrer Natur nach nur teilweise von den an sich vorhandenen ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht werden, sondern mehrheitlich dezentral bei verschiedenen Grosskunden. In einem solchen Fall kann für sich allein nicht entscheidend sein, in welchem Umfang sich diese Tätigkeiten an der Geschäftsniederlassung selbst abspielen. Es genügt, wenn die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden. Unter Umständen kann es sich sogar als fraglich erweisen, ob die übrigen Tätigkeiten stets am Geschäftsort ausgeübt werden müssen, wenn auch sie praktisch dezentral erledigt werden können. Das Erfordernis der ständigen Anlagen und Einrichtungen wird praxismässig weit gefasst. In erster Linie sind die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse massgeblich. Massgebend ist, ob die Geschäftsniederlassung den wirklichen Verhältnissen entspricht bzw. als künstlich geschaffen erscheint oder nicht (Urteil 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 3.2 mit Hinweisen).

b) In Bezug auf die Beweislast gilt grundsätzlich, dass es den Behörden obliegt, die subjektive Steuerpflicht als steuerbegründende Tatsache darzutun. Der steuerpflichtigen Person kann aber der Gegenbeweis für die von ihr behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Behörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt. Dabei kann diese Regel nicht nur herangezogen werden, wenn der Ort des Hauptsteuerdomizils umstritten ist, sondern ebenso sehr dann, wenn ein Nebensteuerdomizil (sekundäres Steuerdomizil oder Spezialsteuerdomizil) in Frage steht, sei es, dass ein solches neu begründet oder ein bisheriges aufgehoben wird (Urteile 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 2.3 und 2C_785/2011 vom 1. März 2012 Erw. 2.3 mit Hinweisen).

Steht nicht ein neu eröffnetes Spezialsteuerdomizil in einem andern Kanton zur Diskussion, sondern eine Geschäftsniederlassung, welche bereits früher anerkannt worden ist, so gilt die Grundregel, wonach die Beweislast für den Wegfall des Nebensteuerdomizils den Wohnsitzkanton trifft; dieser hat darzutun, dass kein Nebensteuerdomizil mehr besteht bzw. das zuvor anerkannte Spezialsteuerdomizil neu als blosses Scheindomizil anzusehen ist. Diese Grundregel ist jedenfalls dann zu befolgen, wenn die Pflichtigen ihrer Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen sind. Lassen sich die von einem Steuerpflichtigen in den Vorjahren glaubhaft geltend gemachten und behördlich anerkannten Tätigkeiten trotz gehöriger Mitwirkung für eine neue Steuerperiode nicht (mit genügender Bestimmtheit) verwerfen oder bestätigen, so muss sich diese Beweislosigkeit zulasten des Wohnsitzkantons auswirken (Urteil 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 3.1.).

2. a) Im angefochtenen Entscheid hat die Vorinstanz insbesondere Folgendes festgehalten:

Der Beschwerde führende Inhaber der Einzelfirma sei gemäss eigenen Angaben zu 100% bei der Firma C._____ AG in D._____ angestellt und er habe auf der Beilage 05 der Steuererklärung 2011 "Selbstständiges Erwerbseinkommen" eine totale Fahrleistung mit dem Personenwagen mit gemischter Nutzung (privat und geschäftlich) von 25'000 km deklariert. Da auf dem Lohnausweis der C._____ AG für ihn keine unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort bestätigt werde, sei davon auszugehen, dass bereits für den täglichen Arbeitsweg

(I. _____ -D. _____, einfache Fahrt 23 km) rund 10'000 km anfielen. Somit blieben für die übrigen Fahrten rund 15'000 km pro Jahr. Unter Berücksichtigung von monatlich 500 km Privatfahrten könnten somit im Jahr 2011 noch maximal 25 Hin- und Rückfahrten (einfache Fahrt 180 km) nach H. _____ unternommen worden sein, dies ohne Berücksichtigung von zusätzlichen Kilometern für den direkten Kundenbesuch, was den behaupteten Geschäftsstandort H. _____ nicht gerade stärke.

Von dem in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Lohnaufwand von Fr. 47'897.85 Franken seien an die ebenfalls Beschwerde führende Ehefrau des Inhabers der Einzelfirma, wohnhaft in I. _____, schon netto 45'000 Franken ausbezahlt worden. Gemäss Beilage 03 zur Steuererklärung 2011 sei diese je zu 50% bei der Einzelfirma und bei der C. _____ AG in D. _____ beschäftigt. Jedoch würden auf der Beilage 03 für die Tätigkeit bei der C. _____ AG in D. _____ 176 Arbeitstage und bei der Einzelunternehmung in H. _____ nur 40 Tage angegeben. Zudem könnten gemäss Aussagen der steuerpflichtigen Personen infolge Ersetzen des Autos die gefahrenen Kilometer nicht nachgewiesen werden. Da der restliche Lohnaufwand für die dritte bei der Einzelunternehmung in H. _____ beschäftigte Person nicht einmal mehr 3'000 Franken betrage, sei davon auszugehen, dass es sich um eine unwesentliche Tätigkeit handeln müsse. Somit liege kein Beweis für das Bestehen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit (organisatorische Einheit) in H. _____ vor. Mit dem Hinweis auf die Beschäftigung dreier (bzw. eher zweier) Personen in einer Einzelunternehmung sei der effektive Geschäftssitz weder dargelegt noch bewiesen.

Bezüglich der Sichtbarkeit der Firma nach aussen wird betont, die vorgelegten Debitorenrechnungen seien auf einem Briefpapier der E. _____ H. _____ erstellt worden, welches keine Festnetz-Telefonnummer in H. _____, sondern lediglich eine Handy-Nummer enthalte. Letztere werde beim Beraterprofil der C. _____ AG als private Telefonnummer des Beschwerdeführers angegeben. Die MasterCard-Rechnungen sowie der Leasingvertrag für das Fahrzeug "L. _____" seien wohl an die E. _____ in H. _____ adressiert worden. Die Kaufrechnung des Fahrzeugs hingegen sei mit der Wohnadresse in I. _____ versehen. Andere mit der Kundenadresse versehene Kreditorenrechnungen stünden nicht zur Verfügung. Es sei auch erstaunlich, dass die Firma weder unter dem Namen "E. _____" noch unter der Adresse G. _____, H. _____ im Telefonverzeichnis gefunden werden könne.

Im Übrigen seien die Anschaffung von Geschäftsmobiliar sowie der Umsatz von der Kantonalen Steuerverwaltung nie bestritten worden. Hingegen sei noch nicht bewiesen, ob sich einerseits dieses Geschäftsmobiliar effektiv in H. _____ befinde und andererseits wo der Umsatz erzielt bzw. die Vorbereitungs- und administrativen Arbeiten ausgeführt worden seien. Aus der eingereichten Kopie des Vertrages gehe hervor, dass es sich um einen Mietvertrag für ein möbliertes Zimmer von 20,2 m² handle (wobei das Wort "möbliert" allerdings unter der Rubrik "Mietobjekt" gestrichen worden sei). Diese Miete erfolge zusammen mit der ..., bei welcher es sich um eine weitere (ebenfalls in der Consulting-Branche tätige) Einzelfirma an derselben Adresse zu handeln scheine. In den Nebenkosten von monatlich 80 Franken seien auch die Kosten für die Postzusendung bei Abwesenheit enthalten. Für die Miete eines Einstellhallenplatzes sei ein Anteil am EHP Nr. 87 von 20 Franken monatlich vereinbart worden. Der gesamte monatliche Mietzins betrage 600 Franken. Eine Bürofläche von 20,2 m² für drei Arbeitsplätze und dazu noch eine Bürogemeinschaft mit einer anderen Firma müsse als sehr klein eingestuft werden. Auch werde die Post gemäss Mietvertrag bei Abwesenheit nachgesandt. Es sei somit eher davon auszugehen, dass es sich hier um eine "Briefkastenfirma" und nicht um den Hauptsitz der E. _____ handle.

Des Weiteren sei der Verweis der steuerpflichtigen Personen auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 25. Mai 2011 (2C_726/2010), wonach die Beweislast für den Wegfall des

Spezialsteuerdomizils den Wohnsitzkanton treffe, nicht massgebend. Für den vorliegenden Sachverhalt sei eher die Erwägung 2.2 dieses Urteils wichtig, welche die Voraussetzungen für einen auswärtigen Geschäftsort umschreibe.

Abschliessend wird hervorgehoben, dass eine regelmässige Präsenz der steuerpflichtigen Personen am vorgegebenen Geschäftssitz in H. _____, wenn auch nur für Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten, nicht belegt worden sei. Im Gegenteil gehe aus den vorgelegten Buchungsbelegen hervor, dass die als Geschäftsaufwand geltend gemachten Restaurantspesen hauptsächlich in den Kantonen Freiburg und Bern angefallen seien. Weiter figurierten im Werbeaufwand ein Betrag von 10'000 Franken für VIP-Tickets beim P. _____ und ein Betrag von 4'500 Franken für einen in Q. _____ abgehaltenen Kundenanlass.

b) Dem halten die Beschwerdeführer in ihrer Beschwerdeschrift insbesondere Folgendes entgegen:

Wie bereits in der Einsprache ausgeführt, seien die gemäss der Lehre geltende Voraussetzungen an einen Geschäftsbetrieb erfüllt. Es bestehe nämlich eine organisierte Einheit, die selbstständig und gegen aussen sichtbar sei, die Kapital und von Personen ausgeführte Arbeit kombiniere, planmässig ihre wirtschaftlichen Leistungen Drittpersonen anbiete/erbringe und damit ein Resultat erzielen wolle.

Die zur Diskussion stehende Einzelfirma beschäftige drei Personen. Die Organisation stehe unter der Leitung eines Wirtschaftsprüfers/Steuerexperten und beschäftige eine dipl. Betriebswirtschafterin HF sowie eine kaufmännische Angestellte. Als Partner der Firma C. _____ AG sei es dem Beschwerdeführer möglich, die Arbeits- und Präsenzzeiten flexibel zu gestalten und Termine zu koordinieren. Ferner beinhalte die Aufgabe für die C. _____ AG insbesondere die Akquisition von Mandaten für die Mitarbeitenden des Unternehmens. Das Erbringen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit neben einer – wenn auch bedeutenden – unselbstständigen Tätigkeit sei nicht aussergewöhnlich.

Die Angaben der Vorinstanz zu den gefahrenen 25'000 km bezögen sich auf die selbstständige Erwerbstätigkeit. Insgesamt lege der Inhaber jährlich gegen 40'000 km zurück. Ferner sei zu beachten, dass die Beschwerdeführer selbstverständlich den Arbeitsweg gelegentlich gemeinsam zurücklegten. Es sei nicht behauptet worden, dass der Inhaber täglich mit dem Auto nach H. _____ reise. Je nach anstehender Arbeit reise dieser regelmässig mit dem Zug dorthin. Während der Fahrt könnten so bereits laufende Arbeiten erledigt werden, was sich als äusserst zweckmässig und produktiv erweise. Zudem fänden regelmässig Tätigkeiten am Sitz der Kunden oder in zentralen Sitzungsräumen (beispielsweise Olten, Zürich, etc.) statt, so dass die Anreise bezüglich Distanz unterschiedlich sei. Je nach Situation übernachtete der Inhaber im Raum H. _____ / Zürich / Zentralschweiz, so dass dadurch einige Reisen reduziert werden könnten.

Die Beurteilung der Vorinstanz, dass der Lohnaufwand im Jahr 2011 ausschliesslich das Gehalt der Ehefrau betreffe sei zwar korrekt. Die Einzelfirma beschäftige seit 2012 drei Personen. Die Anstellung von Frau R. _____, dipl. Betriebswirtschafterin HF, sei per Mitte 2012 erfolgt, wie sich aus dem Lohnausweis und der (als praktisch einzigem neuen Beweismittel) beigelegten AHV-Abrechnung 2012 ergebe. Die Firma habe sich im 2011 noch in Aufbau befunden, so dass zunächst nur der Inhaber mit seiner Ehefrau hätten beschäftigt werden können. Erst mit der Erweiterung habe eine zusätzliche Anstellung erfolgen können (nunmehr gesamtes Arbeitspensum von rund 150%). Dieses Vorgehen sei üblich oder gar der Regelfall. 2011 (sic) habe das Unternehmen mit den drei Personen einen Umsatz von 339'000 Franken erzielt, so dass ein Nachweis der von den Personen ausgeführten Arbeit vorliege. Die Ehefrau sei zu rund 40 bis 50%

für die Einzelfirma tätig. Dafür werde sie mit 45'000 Franken entschädigt, was einem Drittvergleich standhalte. Die von der Vorinstanz erwähnten 40 Tage würden lediglich im Zusammenhang mit dem Arbeitsweg (Berufskosten) geltend gemacht, welcher teilweise auch mit dem Ehemann zurückgelegt werden könne. Die 40 Tage dürften jedoch nicht mit dem Arbeitspensum in Verbindung gebracht werden.

Sodann trete die Firma E. _____ selbstständig und gegen aussen sichtbar auf. In H. _____ habe sie ein Büro mit Einrichtungen gemietet. Gemäss den Buchhaltungsunterlagen seien seit 2009 diverse Informatik- und Mobiliarinvestitionen getätigt worden. Einige Büromöbel seien bereits vorhanden gewesen. Die Tätigkeit finde in den gemieteten Räumen und bei den Kunden vor Ort statt. Als Beweismittel seien bereits früher unter anderem Rechnungskopien verschiedenster Kunden zugestellt worden. Dass in der Geschäftskorrespondenz keine Festnetz-Telefonnummer aufgeführt und kein Eintrag im Adressen- und Telefonverzeichnis erfolgt seien, könne nicht massgebend sein. Für die Kunden sei die rasche und leichte Erreichbarkeit essentiell. Daher seien Anrufe auf das Handy die einfachste und komfortablste Lösung. Das Einrichten einer Festnetz-Nummer bedeute unter anderem, dass ein Sekretariat während den Arbeitszeiten dauernd (auch während ferien- und krankheitsbedingten Absenzen sowie Kurzabsenzen) besetzt werden müsse. Der Eintrag in ein Adressen- oder Telefonverzeichnis sei nicht notwendig, da die Kunden über sämtliche Koordinaten verfügten und die Akquisition neuer Mandate über persönliche Beziehungen erfolge. Mandatsvergaben über Einträge im Branchenregister seien wohl eher als unüblich zu bezeichnen.

Im Übrigen treffe es zwar zu, dass die Rechnung des Fahrzeuges "L. _____" an die Privatadresse gerichtet und ein Lieferant aus der Region des Hauptsteuerdomizils berücksichtigt worden sei. Das Vorhandensein eines sekundären Steuerdomizils setze jedoch gerade ein in einem anderen Kanton gelegenes Hauptsteuerdomizil mit einem weiterhin engen Bezug dazu voraus. Es könne auch weder als absonderlich noch als sonderbar bezeichnet werden, wenn der Ehemann für den Privatbereich, die selbstständige und die unselbstständige Erwerbstätigkeit lediglich eine Natelnummer und ein Natel führe. Die Erreichbarkeit für alle drei Bereiche sei so jederzeit gegeben.

Zu beachten sei auch, dass es sich bei den drei Arbeitsstellen um Teilzeitstellen handle. Da zudem gewisse Tätigkeiten bei den Kunden vor Ort oder in zentralen Sitzungsorten stattfänden, seien nie bzw. sehr selten alle drei Personen gleichzeitig am Sitz der Gesellschaft anwesend. Ähnliches gelte für die Bürogemeinschaft. Dass der Raum von der Vorinstanz als klein beurteilt werde, sei zwar interessant, greife aber in die unternehmerische Freiheit ein. Dazu sei insbesondere zu berücksichtigen, dass die Mietpreise in H. _____ hoch seien. Unter diesen Umständen leuchte auch der vereinbarte Nachversand der Post ein. Die Bearbeitung der Postzuschriften müsse zeitgerecht erfolgen, so dass der Inhaber darauf angewiesen sei, dass in diesen Fällen die Unterlagen – beispielsweise an die Privatadresse – weitergeleitet würden. Aus dieser zusätzlichen Dienstleistung zu schliessen, dass es sich um eine Briefkastenfirma handle, sei eine reine Behauptung.

Als störend müsse auch bezeichnet werden, wenn die Vorinstanz moniere, dass die Miete eines Anteils an einem EHP (gemeinsame Miete) auf das Fehlen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit hinweise, zumal auch Besucherparkplätze zur Verfügung stünden. Bei knappen Parkplatzverhältnissen sei das Teilen eines solchen absolut üblich und sinnvoll.

Nicht massgebend sei auch, dass teilweise Restauranteinladungen, die P. _____-Tickets sowie der erwähnte Kunden Event im Raum des Hauptsteuerortes stattfänden. Bei diesen Kosten handle es sich um Kundenbetreuungs- und Akquisitionsaufwendungen. Der Inhaber der Einzelfirma weise

weiterhin einen engen Bezug zum Hauptsteuerdomizil auf und er bestreite dies auf keinen Fall. Es erweise sich als sehr sympathisch, wenn die Kunden oder potentiellen Kunden in die Region eingeladen würden und ihnen diese näher gebracht werde. Die Anreise aus dem Raum Zürich, Ostschweiz bzw. aus der übrigen Schweiz erweise sich dabei nie als ein Problem. Von diesen Kundenbetreuungs- und Akquisitionskosten seien die Kosten für Mittags- und Abendessen während der Arbeitszeit zu unterscheiden, welche im Raum der selbstständigen Erwerbstätigkeit stattfänden. Diese könnten jedoch im Rahmen der unselbstständigen Erwerbstätigkeit von 220 Arbeitstagen bereits als Berufskosten geltend gemacht werden. Eine weitere Verbuchung der Restaurantbelege in der selbstständigen Erwerbstätigkeit wäre aus Sicht der Beschwerdeführer steuerlich nicht vertretbar. Dass die Vorinstanz nun aus dem korrekten Vorgehen schliessen wolle, dass der Inhaber sich nicht im Raum H. _____ aufhalte, sei unhaltbar.

Dass planmässig wirtschaftliche Leistungen an Dritte (mehr als 7 Kunden) erbracht würden, ergebe sich unbestrittenermassen aus der Tatsache, dass die Einzelfirma mit dem vorerwähnten Umsatz ein Ergebnis von 164'000 Franken ausweise (vgl. das Ertragskonto und die auch schon früher eingereichten Rechnungskopien).

Im Übrigen habe das Bundesgericht im (von beiden Parteien) angerufenen Urteil betont, dass zu unterscheiden sei, ob eine erstmalige selbstständige Erwerbstätigkeit vorliege oder eine bereits in zwei Vorperioden akzeptierte. Vorliegend habe die Steuerverwaltung in den Vorperioden eine selbstständige Erwerbstätigkeit akzeptiert. Demnach müsse die Grundregel gelten, wonach die Beweislast für den Wegfall des Nebensteuerdomizils den Wohnsitzkanton treffe; dieser hätte darzutun, dass kein Nebensteuerdomizil mehr bestehe bzw. das zuvor anerkannte Spezialsteuerdomizil neu als blosses Scheindomizil anzusehen sei. Dabei genügten bloss Vermutungen der Behörden nicht. Sämtliche von der Steuerbehörde vorgebrachten Punkte hätten bereits in den Jahren 2009 und 2010 gegolten und es sei im Gegenteil so, dass 2012 eine zusätzliche Teilzeitstelle geschaffen und weitere Kunden gewonnen worden seien. Diesen beweisbaren Fakten stünden bloss die allgemeinen Ausführungen zur selbstständigen Erwerbstätigkeit, Behauptungen und nicht beweisbare Vermutungen der Kantonalen Steuerverwaltung gegenüber. Somit sei die Steuerauscheidung wie in den Vorjahren und gemäss Selbstdeklaration vorzunehmen; dementsprechend sei das Ergebnis aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Ehemannes dem Kanton Schwyz zuzuweisen.

c) In ihrer Beschwerdeantwort hält die Vorinstanz daran fest, dass sich der tatsächliche Geschäftssitz der Einzelfirma E. _____ am Wohnsitz in I. _____ und nicht wie behauptet in H. _____ befinde. Sie unterstreicht insbesondere noch, dass mehr als zwei Drittel des im Geschäftsjahr 2011 erzielten Umsatzes von Kunden aus den Kantonen Bern und Aargau stamme. Der Beschwerdeführer vermöge nicht wirklich zu beweisen, weshalb diese Dienstleistungsarbeiten in Büroräumlichkeiten im Kanton Schwyz ausgeführt werden sollen und nicht an seinem Wohnsitz. Vielmehr sage er aus, dass regelmässig Tätigkeiten am Sitz der Kunden oder in zentralen Sitzungsräumen stattfänden. Zudem stünden die neuen Angaben zu den gefahrenen Kilometern im Widerspruch zu den früheren Angaben und sie seien (ebenso wenig wie die behaupteten Zugfahrten) auch keineswegs nachgewiesen. Im Übrigen sei die im Jahr 2012 angestellte Frau R. _____ ebenfalls bei der C. _____ AG tätig und im Kanton Bern wohnhaft.

Auch die Beschwerdeführer halten in den Gegenbemerkungen (ohne Einreichung weiterer Beweismittel) an ihrem Standpunkt fest. Sie machen ergänzend insbesondere noch geltend, die Struktur des Umsatzes bestehe zu rund 70% aus gesamtschweizerisch tätigen Verbänden und Unternehmen, zu rund 10% aus dem Kanton Aargau und lediglich zu 20% mit Bezug auf den Kanton Bern. Im Übrigen sei das aktuelle Auto des Inhabers der Einzelfirma vor rund zweieinhalb Jahren erworben worden und es weise einen aktuellen Kilometerstand von knapp 100'000 auf. Die

gefahrenen Kilometer könnten demnach von der Steuerverwaltung mit einem einfachen Dreisatz ermittelt werden. Soweit sie die selbstständige Tätigkeit betreffen, würden die Belege aufbewahrt und sie könnten jederzeit eingesehen werden. Hingegen bestehe bezüglich der unselbstständigen Erwerbstätigkeit keine Buchführungs- und Aufbewahrungspflicht. Dass sich das Mobiliar und das Informatikmaterial in der Privatliegenschaft befinden könnten, sei eine reine Behauptung der Steuerverwaltung, welche jeglicher Grundlage entbehre. Schliesslich sei (im Zusammenhang mit der Anstellung von Frau R._____) zu beachten, dass die Rekrutierung von mehrsprachigem (insbesondere Französisch sprechendem) Personal im Raum Ostschweiz schwierig sei.

d) Die verschiedenen Elemente einer Steuerveranlagung können grundsätzlich in jeder Steuerperiode neu überprüft werden. Das wird von den Beschwerdeführern auch ausdrücklich anerkannt. Hingegen berufen sich die Beschwerdeführer zu Recht auf Erwägung E. 3.1 des Bundesgerichtsurteils 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011. Steht nicht ein neu eröffnetes Spezialsteuerdomizil in einem andern Kanton zur Diskussion, sondern eine Geschäftsniederlassung, welche bereits früher anerkannt worden ist, so gilt gemäss dieser Rechtsprechung die Grundregel, wonach die Beweislast für den Wegfall des Nebensteuerdomizils den Wohnsitzkanton trifft; dieser hat dann darzutun, dass kein Nebensteuerdomizil mehr besteht bzw. das zuvor anerkannte Spezialsteuerdomizil neu als blosses Scheindomizil anzusehen ist (vgl. vorne Erw. 1b). In der Tat wurde die E._____ mit Sitz in F._____ und Firmenadresse in H._____ im Verlaufe des Jahres 2009 gegründet und der dortige Geschäftsort wurde zunächst bis Ende 2010 von den freiburgischen Steuerbehörden nicht in Frage gestellt.

Im vorliegenden Fall betreffend die Steuerperiode 2011 hat die Vorinstanz nach weiterer Instruktion sehr eingehend und mit überzeugender Begründung dargetan, weshalb der effektive Geschäftssitz in H._____ nicht rechtsgenügend nachgewiesen ist. Darauf kann weitgehend verwiesen werden, wobei Folgendes hervorzuheben ist:

Die Beschwerdeführer berufen sich zu Unrecht auf den in Lehre und Rechtsprechung umschriebenen Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Dass eine solche vorliegt, steht ausser Diskussion. Zu prüfen ist vielmehr, ob die Einzelfirma E._____ ihre Geschäftsniederlassung tatsächlich in H._____ hat oder ob es sich dort bloss um ein Scheindomizil handelt. Dabei ist auf die gesamten Umstände und die verfügbaren Indizien abzustellen.

Ausgangspunkt für die Beurteilung ist zunächst die in H._____ zur Verfügung stehende Infrastruktur. Aus dem in den Akten befindlichen Mietvertrag mit der Firma S._____; Seiler und Dambach an der gleichen Adresse ergibt sich, dass die E._____ am 1. Mai 2009 zusammen mit der Firma T._____ ein Zimmer mit einer Grundfläche von 20,2 m² (unter Mitbenutzung von Küche und Bad/Dusche, aber ohne Nebenräume, sowie inkl. Reinigung) gemietet hat. Bei der Firma T._____ handelt es sich in Wirklichkeit um die T._____. U._____ seines Zeichens war zusammen mit dem Beschwerdeführer nach einem MBO massgeblich am Aufbau der heutigen C._____ AG mit Sitz in D._____ beteiligt, wie aus der Internetseite dieser Gesellschaft hervorgeht. Zudem verfügt er gemäss dem Handelsregistereintrag der E._____ in dieser Firma ebenfalls über die Einzelunterschrift. Der Mietzins wurde auf 500 Franken + 80 Franken (für sämtliche Nebenkosten inkl. "Postnachsendung bei Abwesenheit") pro Monat festgesetzt, was an einem so "teuren Pflaster" das bescheidene Ausmass des Mietgegenstandes bestätigt. Als Parkmöglichkeit wurde einzig ein "Anteil EHP Nr. 87" für 20 Franken pro Monat eingeräumt. Es liegt auf der Hand, dass die Vorinstanz unter Berufung auf diese Umstände Zweifel an der tatsächlichen Geschäftsniederlassung an diesem Ort hegen konnte. In der Tat ist schwer nachvollziehbar, wie ein erfahrener und bestens qualifizierter Geschäftsmann vom Format des Beschwerdeführers eine Einzelfirma, welche ihm schon nach kurzer Zeit bedeutend mehr einträgt als die 100-prozentige Tätigkeit als Partner der renommierten C._____ AG, effektiv in einem so

kleinen und nicht unabhängigen Raum als Untermieter in einer Drittwohnung und überdies mit gemeinsamer Nutzung des Raumes durch eine andere Consultingfirma ansiedeln will. Bei der kleinen Zimmergrösse lässt sich auch nur schwer vorstellen, wie genügend Platz für die verschiedenen Arbeitsplätze, den Kundenempfang, die Aufbewahrung der Akten, usw. gegeben sein könnte. Dieses Bild wird auch dadurch abgerundet, dass die Einzelfirma dort – trotz verschiedener Mitarbeiter – über keinen festen zentralen Telefonanschluss verfügt (vgl. dazu das Bundesgerichtsurteil 2P.165/2006 vom 7. Dezember 2006, Erw. 5) und einzig die private Natel-Nummer des Beschwerdeführers zur Verfügung steht. An diesem Indizcharakter ändern auch die entsprechenden (vorne erwähnten) Einwände der Beschwerdeführer nichts. Dies gilt umso mehr, als er auch keine umfassenden Unterlagen und Beweise bezüglich dortigem Mobiliar, Informatikanlagen usw. eingereicht hat. Nicht zu übersehen ist zudem, dass der Beschwerdeführer gleichzeitig in K. _____, also in der Nähe seines Wohnortes für 1'400 Franken pro Monat mit seiner Einzelfirma Räume in Untermiete (als Archivfläche sowie für "gelegentliche Arbeiten in der Region") benutzt haben will (vgl. sein Schreiben an die Steuerverwaltung vom 27. März 2013). Der Vollständigkeit halber ist allerdings zu erwähnen, dass dieser Betrag von 17'640 Franken pro Jahr in der Veranlagung aufgerechnet wurde, weil es sich anscheinend schlicht und einfach um die Wohnungsmiete der Tochter handelte (vgl. vorne S. 3). Da diese Aufrechnung in der Folge nicht bestritten wurde, kann der von den Steuerbehörden aufgedeckte Sachverhalt als anerkannt gelten. Geht man von dieser neuen Version aus, so wird zumindest die Glaubwürdigkeit der Aussagen der Beschwerdeführer zutiefst erschüttert. Dies gilt umso mehr, als diese ja in steuerlichen Sachen besonders fachkundig sind.

Wenig überzeugend erscheint auch der Auftritt der Einzelfirma nach aussen unter dem behaupteten Geschäftsort in H. _____. Es ist nicht einzusehen, inwiefern es sich nicht hätte aufdrängen sollen, eine in einem anderen Kanton neu eröffnete Geschäftsniederlassung über einen Eintrag im Telefonbuch, entsprechenden Internetauftritt usw. bekanntzumachen. Unter diesen Umständen entsteht doch die starke Vermutung, dass in Wirklichkeit die vollzeitliche Tätigkeit im Kanton Bern und die Arbeit zuhause Ausgangspunkt oder Basis für die Akquisition der direkten Mandate im Rahmen der selbstständigen Erwerbstätigkeit bildeten. Diese Beurteilung wird auch dadurch abgerundet, dass die "Kundenpflege" anerkanntermassen in diesem Raum stattgefunden hat.

Ebenso wenig wurde ein rechtsgenügender Nachweis der wesentlichen Arbeit vor Ort erbracht. Einerseits sind sämtliche Mitarbeiter/Innen gleichzeitig für die C. _____ AG tätig und sie wohnen im Kanton Bern bzw. in I. _____. Andererseits war die Beschwerdeführerin nicht in der Lage oder willens, ihre behaupteten eigenen Fahrkosten nachzuweisen. Zudem verstrickte sich der Beschwerdeführer seinerseits bezüglich seiner eigenen Fahrkosten in Widersprüche und er fand es ebenfalls nicht nötig, genügend Beweismittel vorzubringen. Die vorne erwähnte grundsätzliche Beweislast der Veranlagungsbehörde ändert nichts daran, dass auch die Beschwerdeführer aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren dazu Hand bieten müssen, die genauen Verhältnisse abklären zu lassen und ihrerseits für gewisse (steuermindernde) Elemente beweisbelastet bleiben. Obwohl sie dazu genügend Anlass gehabt hätten, haben sie es auch im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht für nötig befunden, weitere Beweisunterlagen einzureichen. Dasselbe gilt für die behaupteten Kundenbesuche vor Ort und an zentralen Orten, wobei dies ohnehin auch dagegen spricht, dass überhaupt ein wesentlicher Teil der (Vorbereitungs-)Arbeiten in H. _____ geleistet wurde. Aus den eingereichten Rechnungen ergibt sich, dass wichtige Kunden z.B. in Biel, Dietikon, Stetten, Dulliken und Baden ansässig sind. Umso weniger ist einzusehen, inwiefern es überhaupt Sinn machen würde, bloss für einige Vorbereitungs- und Administrativarbeiten nach H. _____ zu reisen, wenn in D. _____ und am Wohnort bequemere und weniger aufwändige Arbeitsmöglichkeiten bestehen und zudem Beratung vor Ort stattfindet. Die Beschwerdeführer haben denn auch nicht einmal darzulegen versucht, inwiefern

ein Geschäftsort H. _____ wirtschaftlich sinnvoll sein soll (vom notorischen Steuervorteil einmal abgesehen). Auch wenn die Wahl des Geschäftsorts selbstverständlich zur unternehmerischen Freiheit gehört und Gründe der Steuerersparnis dafür ausschlaggebend sein dürfen, kann dieser Aspekt im Zusammenhang mit der Frage eines Scheindomizils doch als Indiz einen Mosaikstein im Gesamtbild abgeben.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die behauptete Geschäftsniederlassung in H. _____ als künstlich geschaffen erscheint. Mithin ist die Vorinstanz zu Recht neu von einem Scheindomizil ausgegangen. Allzu vieles spricht dafür, dass der Beschwerdeführer seine Einkünfte aus der Einzelfirma nicht dank der rudimentären Einrichtung im Kanton Schwyz erwirtschaftet hat. Damit sind sie am Hauptsteuerdomizil steuerbar, wo kein Spezialsteuerdomizil (Geschäftsort) nachgewiesen werden muss (vgl. das Bundesgerichtsurteil 2P.149/2005 vom 13. Dezember 2005).

Somit ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

II. Selbstständige Erwerbstätigkeit (Geschäftsaufwand)

3. a) Gemäss Art. 27 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) werden bei selbstständiger Erwerbstätigkeit allgemein die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Nicht abziehbar sind hingegen insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand (Art. 34 lit. a DBG).

Das Gesetz vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) enthält analoge Bestimmungen. So werden auch gemäss Art. 28 Abs. 1 DStG bei selbstständiger Erwerbstätigkeit allgemein die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Diese Norm stimmt wörtlich mit Art. 10 Abs. 1 (Einleitungssatz) des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuer der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) überein. Ebenfalls ausdrücklich vom Abzug ausgeschlossen, sind insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie sowie der durch die berufliche Stellung der steuerpflichtigen Person bedingte Privataufwand (Art. 35 lit. a DStG).

Die Beweislast dafür, dass geltend gemachte Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind, trägt grundsätzlich die steuerpflichtige Person, da es sich um steuermindernde Tatsachen handelt (Bundesgerichtsurteil 2C_708/2007 vom 19. Mai 2008 E. 4.1 mit Hinweis, *in*: StR 2008, 889 Erw. 4.1). Wird der Nachweis nicht erbracht, so sind entsprechende Aufrechnungen beim Einkommen vorzunehmen.

b) Im angefochtenen Entscheid wird einerseits ausgeführt, am 31. Dezember 2011 sei auf das Buchhaltungskonto "Telefon, Fax, Internet, Porti" ein Pauschalbetrag für Frankaturen von 9'530 Franken verbucht worden. Unter Berücksichtigung der Weiterverrechnung von rund 5'000 Franken sei der verbleibende Pauschalbetrag von 4'530 Franken als zu hoch angesehen und ein Privatanteil von 2'000 Franken beim Einkommen aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit aufgerechnet worden. Weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren habe diese Aufwandsposition nachgewiesen werden können. Andererseits wird dargelegt, die als geschäftlich geltend gemachten Kosten für Werbeaufwand betragen 19'634.30 Franken und für Reisespesen/Kundenbetreuung 5'944.60 Franken, also total 25'578.90 Franken. Die Zahlungen der Kosten seien zwar nachgewiesen worden, jedoch sei davon auszugehen, dass zumindest zum Teil auch private oder teilweise private Ausgaben oder Aufwendungen für die C. _____ AG, welche bereits mit den pauschalen Repräsentationsspesen von 15'000 Franken (laut Lohnausweis) abge-

golten worden seien, verbucht würden. Somit werde der Privatanteil von 5'000 Franken an den Kosten von 25'578.90 Franken als angemessen angesehen.

Dem halten die Beschwerdeführer bloss allgemein entgegen, bezüglich der Kosten für Werbung und Kundenbetreuung hätten sämtliche Belege eingereicht werden müssen. Die Kosten seien vollumfänglich mit Einzelbelegen nachgewiesen worden, was von der Vorinstanz denn auch nicht bestritten werde. Letztere habe in der Folge ohne weitere Begründung festgehalten, dass ein Betrag von 25'000 Franken bei einem erzielten Umsatz von 339'000 Franken nicht angemessen sei. Diese Aufrechnung habe nicht näher dargelegt oder begründet werden können und sie sei daher völlig willkürlich.

c) Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer genügt es nicht, einfach am Schluss des Jahres einen Pauschalbetrag für Frankaturen zu verbuchen. Ebenso wenig genügen die Beschwerdeführer ihrer Beweisobliegenheit, wenn sie bloss bezahlte Auslagen auflisten und die entsprechenden Rechnungen einreichen. Vielmehr ist darüber hinaus, insbesondere z.B. bei Restaurantrechnungen, der konkrete Geschäftszusammenhang nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Zudem muss für die Steuerbehörden ersichtlich sein, welche Auslagen bereits mit den von der C. _____ AG bezogenen pauschalen Repräsentationsspesen abgegolten worden sind, da doch das Risiko einer Aufwandvermischung besteht. Auch angesichts des zusätzlich verbuchten hohen Spesenbetrages von 25'578.90 Franken war die Vorinstanz durchaus berechtigt, zusätzliche Beweisanforderungen zu stellen und weitere Unterlagen sowie Informationen einzufordern. Die diesbezüglichen Regeln dürften übrigens den besonders fachkundigen Beschwerdeführern durchaus bekannt gewesen sein.

Obwohl die Beschwerdeführer dazu genügend Anlass hatten, haben sie es bis heute nicht für nötig gehalten, umfassende Unterlagen und Informationen bezüglich des hier zur Diskussion stehenden Geschäftsaufwandes einzureichen. Somit ist die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen.

III. Unselbstständige Erwerbstätigkeit (Fahrkosten der Ehefrau)

4. a) Unselbstständigerwerbende können nach Art. 26 DBG als Berufskosten insbesondere die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte vom Erwerbseinkommen in Abzug bringen (Abs. 1 lit. a). Für diese Gewinnungskosten werden Pauschalansätze festgelegt, doch steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen (Abs. 2). Als notwendige Fahrkosten sind bei Benützung privater Fahrzeuge die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden (Art. 5 Abs. 2 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer [SR 642.118.1; BKV]). Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den vom Eidgenössischen Finanzdepartement festgesetzten Pauschalen abgezogen werden (Art. 5 Abs. 3 BKV).

Auch gemäss Art. 27 DStG (vgl. auch Art. 9 Abs. 1 StHG) werden bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit insbesondere die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte von den steuerbaren Einkünften abgezogen (Abs. 1 lit. a). Diese Berufskosten werden pauschal festgesetzt; der steuerpflichtigen Person steht jedoch der Nachweis höherer Kosten offen (Abs. 2). Die entsprechenden Ausführungsvorschriften sind in der Verordnung der Finanzdirektion vom 14. Dezember 2006 über den Abzug von Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit (SGF 631.411) enthalten (vgl. Art. 3). Dabei gelangen die gleichen Pauschalansätze pro km zur Anwendung wie bei der direkten Bundessteuer.

Die steuerpflichtige Person trägt die Beweislast für die Tatsachen, welche die von ihr beanspruchten Berufskostenabzüge, insbesondere auch die Fahrkosten, rechtfertigen.

b) Anstelle der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Fahrkosten in der Höhe von 14'248 Franken hat die Vorinstanz einen Betrag von 5'667 Franken gewährt. Schon in der Veranlagungsverfügung hielt sie diesbezüglich fest, der effektive Aufenthalt in H. _____ werde bestritten und die Fahrleistung des "M. _____" habe nicht bewiesen werden können. Im angefochtenen Entscheid wird dieser Standpunkt bekräftigt und beigelegt, es sei nicht verständlich, weshalb der Kilometernachweis bei einem verkauften Auto nicht mehr erbracht werden könne; die gefahrenen Kilometer könnten problemlos aufgrund der Servicerechnungen nachgewiesen werden. Diese seien in der Anfrage vom 10. April 2013 ausdrücklich verlangt worden. Selbst bei der Annahme, dass die in der Einsprache erwähnte Anzahl der gefahrenen Kilometer von 17'000 - 20'000 mit den effektiv gefahrenen Kilometern übereinstimme, stelle sich die Frage, wie sich die auf der Beilage 03 "Erwerbseinkommen, Berufsauslagen" deklarierten 22'496 km für den Arbeitsweg nach D. _____ und H. _____ rechtfertigten.

Diesbezüglich verweisen die Beschwerdeführer einleitend auf ihre Ausführungen zur interkantonalen Steuerauscheidung. Da diese vorzunehmen sei, seien auch die Reisekosten zuzulassen. Im Übrigen gehe es vorliegend um das Erwerbseinkommen einer unselbstständig erwerbstätigen Person. Als solche sei sie weder buchführungs- noch aufzeichnungspflichtig, so dass nicht beanstandet werden könne, dass die Servicebelege nicht aufbewahrt würden. Wie in der Einsprache ausgeführt, fahre die Ehefrau jährlich zwischen 17'000 bis 20'000 Kilometer. Es sei allerdings richtig, dass gelegentliche Fahrten sowohl nach D. _____ wie nach H. _____ gemeinsam mit dem Ehemann bestritten werden könnten, was die von der Vorinstanz erwähnte Differenz zu den 22'496 Kilometern begründe.

c) Dass die Beschwerdeführerin nicht buchführungspflichtig ist, ändert nichts an ihrer Beweislast für die geltend gemachten Fahrkosten. Dieser Beweis wurde vorliegend offensichtlich nicht erbracht, sodass die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen ist.

IV. Verfahrenskosten

5. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG und Art. 131 Abs. 1 VRG den Beschwerdeführern aufzuerlegen.

Die Höhe der Verfahrenskosten wird gesamthaft durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ) zur Anwendung gelangt (vgl. Art. 146 f. VRG sowie Art. 4 Abs. 3 des Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 über die direkte Bundessteuer; SGF 634.1.11).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühren für die beiden Verfahren (direkte Bundessteuer einerseits und Kantonssteuern andererseits) auf 1'000 bzw. 2'000 Franken festzusetzen.

Der Steuergerichtshof erkennt:

I. Direkte Bundessteuer (604 2013 94)

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten (Gebühr: 1'000 Franken) werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

II. Kantonssteuer (604 2013 95)

3. Der Rekurs wird abgewiesen.
4. Die Kosten (Gebühr: 2'000 Franken) werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

III. Zustellung

Der vorliegende Entscheid kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuern als auch der Kantonssteuern gemäss Art. 146 DBG bzw. 73 StHG und 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

Freiburg, 13. April 2015/hca

Präsident

Gerichtsschreiberin