



**Fall-Nr.:** I/1-2011/49  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 08.12.2011  
**Entscheiddatum:** 08.12.2011

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 08.12.2011**

**Art. 14 Abs. 3 und Art. 15 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Der Steuerpflichtige ist selbständig erwerbender Schreiner-Monteur mit Wohnsitz im Kanton St. Gallen und einer Einzelfirma, die im Kanton Schwyz im Handelsregister eingetragen ist. Da im Kanton Schwyz keine ständigen Anlagen bzw. Einrichtungen vorhanden waren, hat die Veranlagungsbehörde den zivilrechtlichen Firmensitz zu Recht als fiktiv betrachtet und das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit zu Recht im Kanton St. Gallen besteuert (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 8. Dezember 2011, I/1-2011/49).**

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;  
Gerichtsschreiberin Louise Blanc Gähwiler

A und B X-Y, Rekurrenten,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2007; Steuerauscheidung)

#### **Sachverhalt:**

A.- A und B X-Y wohnen in C. A X-Y ist als selbständiger Schreiner tätig und Inhaber zweier Einzelunternehmen. Das Einzelunternehmen "X Montagen und Innenausbau" bezweckt Schreinermontagen von Küchen, Türen, Schränken und Fenstern sowie den



## St.Galler Gerichte

Handel mit Waren aller Art. Das Unternehmen mit Sitz in D SZ wurde am 9. April 2008 im Handelsregister eingetragen. Weiter gehört A X-Y das Einzelunternehmen "X International Management" an der F-Strasse in C, welches seit dem 17. Dezember 2001 im Handelsregister eingetragen ist und Unternehmensberatung, insbesondere Vermittlung von Finanzanlagen sowie Handel mit Waren aller Art bezweckt. B X-Y ist als SBB-Reiseberaterin angestellt und ausserdem Eigentümerin eines Geschäftshauses an der F-Strasse in C.

B.- A und B X-Y deklarierten für die Steuerperiode 2007 ein steuerbares Einkommen von Fr. 120'647.-- sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 125'663.--. Die Veranlagungsbehörde erkannte dabei einen Mietaufwand für einen "Bürositzplatz" in D SZ von Fr. 1'200.-- bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes nicht an. Zur Begründung führte sie an, der gemietete Bürositzplatz in D SZ genüge für die Begründung eines sekundären Steuerdomizils nicht, da die Angaben im Mietvertrag eindeutig auf eine Briefkastenfirma hinweisen würden. Deshalb finde keine Steuerauscheidung mit D SZ statt. A und B X-Y wurden am 21. April 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 121'800.-- und mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 147'000.-- veranlagt. Das kantonale Steueramt wies die gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache mit Entscheid vom 9. Februar 2011 ab.

C.- Gegen den Einsprache-Entscheid erhoben A und B X-Y mit Eingabe vom 7. März 2011 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit seien mittels Steuerauscheidung im Kanton Schwyz zu besteuern.

Mit Vernehmlassung vom 2. Mai 2011 beantragte die Vorinstanz, der Rekurs sei abzuweisen. Zur vorinstanzlichen Vernehmlassung nahmen die Rekurrenten mit Eingabe vom 26. Mai 2011 Stellung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**



1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 7. März 2011 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Im Rekurs ist umstritten, ob der zivilrechtliche Sitz der Einzelfirma des Rekurrenten im Kanton Schwyz steuerrechtlich anzuerkennen ist und damit für das Jahr 2007 alle oder ein Teil der Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit nicht im Kanton St. Gallen, wo die Rekurrenten wohnen, sondern im Kanton Schwyz steuerbar sind.

a) Die Vorinstanz führt im Einsprache-Entscheid im Wesentlichen aus, der Geschäftsort in D SZ entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen und erscheine eher als künstlich geschaffen. Der Rekurrent habe als selbständiger Schreiner hauptsächlich für zwei Auftraggeber gearbeitet und für diese insgesamt neun Rechnungen ausgestellt. Praktisch alle Rechnungen seien auf die Adressen "X International" oder "X A" in C ausgestellt. Auch die Mehrwertsteueranmeldung beziehungsweise die entsprechende Rechnung laute auf "A X, Innenausbau und Montagen, C". Zudem sei auf einem Foto ein Büroarbeitsplatz in D ersichtlich, welcher über ein Laptop und ein Handy verfüge. Die Rechnung der Swisscom laute auf "X International Management, F-Strasse, C". Schliesslich handle es sich bei der Liegenschaft E in D um ein Einfamilienhaus, welches R gehöre, und die Miete für den Bürositzplatz betrage Fr. 1'200.-- im Jahr.

Im Rekurs wird geltend gemacht, den Mietraum in D brauche A X-Y für die Erledigung seiner administrativen Arbeiten. Der Grund für den dortigen Geschäftssitz sei, dass er in jener Umgebung die meisten Aufträge erhalte beziehungsweise erledige. Nach Abschluss des Mietvertrages seien sämtliche Rechnungsadressen den neuen Gegebenheiten angepasst worden. Da der ursprüngliche Name (X International oder X A) des Einzelunternehmens "X Montagen und Innenausbau" vom Handelsregisteramt nicht akzeptiert worden sei, habe der Eintrag erst per 9. April 2008 vorgenommen werden können. Die Mehrwertsteuer werde zudem erst seit Oktober 2007 abgerechnet, die Anmeldung sei aber bereits im Januar 2007 erfolgt, weshalb die Adresse nicht



## St.Galler Gerichte

rechtzeitig geändert worden sei. Das Büro in D sei mit einem Computer inklusive entsprechende Peripheriegeräte (z.B. Drucker, externe Festplatte) ausgestattet. Die Telefonate würden mittels Handy erledigt.

Die Vorinstanz hält in der Vernehmlassung vom 2. Mai 2011 fest, die am Bürositzplatz in D vorhandenen Geräte, wie Laptop, Handy und allenfalls ein Drucker seien derart mobil, dass diese ohne weiteres transportiert werden könnten und von überall damit gearbeitet werden könne. Es könne daher nicht von festen Anlagen und Einrichtungen gesprochen werden. Das Einsatzgebiet des Rekurrenten umfasse neben dem Kanton Schwyz insbesondere auch den Kanton Zürich. Der Domizilwechsel sei für das Geschäft deshalb gar nicht nötig gewesen. Die sehr bescheidene Bürotätigkeit von etwa 15 Debitorenrechnungen lasse sich zudem ebenfalls von überall aus erledigen. Schliesslich liessen auch die Punkte im Mietvertrag auf ein Briefkastendomizil in D schliessen, weshalb die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit am Hauptsteuerdomizil in C zu erfassen seien.

In der dazu eingereichten Stellungnahme vom 26. Mai 2011 halten die Rekurrenten fest, da sie den Raum in D lediglich gemietet hätten, sei es nicht in ihrem Interesse, dort Einrichtungen zu verbauen. Zudem könne auch ein Computer mit einem Towergehäuse problemlos transportiert und eingerichtet werden. Im gemieteten Büro würden zudem Pläne der verschiedenen Baustellen, Materiallisten und anderes Papiermaterial lagern. Ein weiterer Grund für das externe Büro bestehe darin, dass der Rekurrent dadurch Beruf und Familienleben ganz klar trennen könne. Er könne im Büro konzentrierter arbeiten und habe dadurch eine enorm höhere Produktivität, als wenn ihn die Kinder zu Hause unnötig beschäftigen. D als Standort habe er deshalb gewählt, weil die meisten Aufträge aus jener Umgebung kämen.

b) aa) Gemäss Art. 13 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Die Steuerpflicht endet nach Art. 19 Abs. 2 StG unter anderem mit dem Wegfall der im Kanton steuerbaren Werte. Die Steuerauscheidung erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 16 Abs. 1 StG). Zu beachten ist insbesondere die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Verbot der



Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, abgekürzt: BV). Gemäss Art. 15 Abs. 1 StG ist die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt, erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons.

Die Rekurrenten haben Wohnsitz in C SG, weshalb sie aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton St. Gallen unbeschränkt steuerpflichtig sind (vgl. Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [SR 642.14, abgekürzt: StHG]). Daneben ist der Rekurrent Inhaber einer Einzelunternehmung in D SZ. Damit fragt sich, inwieweit die Einkünfte aus dieser selbständigen Erwerbstätigkeit mittels Steuerauscheidung im Kanton Schwyz zu besteuern sind.

bb) Gemäss Art. 14 Abs. 3 StG gilt als Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird. Nach Art. 7 der Steuerverordnung (sGS 811.11) sind Betriebsstätten insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- und Montagestellen von wenigstens zwölf Monaten Dauer. Die Umschreibung entspricht im Ergebnis jener der massgebenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot. Danach setzt eine Betriebsstätte eine ständige körperliche Anlage voraus, die Teil des ausserkantonalen Unternehmens bildet und in der dieses eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit entfaltet (vgl. BGE 134 I 303 E. 2.2 mit Hinweisen). Damit eine Tätigkeit qualitativ und quantitativ erheblich ist, muss sie einerseits zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehören, wobei hierzu in erster Linie sämtliche der Produktion und dem Kundenkontakt dienenden Tätigkeiten zählen. Es darf sich jedoch vor dem Hintergrund der Gesamttätigkeit des Unternehmens nicht nur um eine unwesentliche, bloss untergeordnete oder nebensächliche Funktion handeln, soll doch eine unerträgliche Zersplitterung der Steuerpflicht vermieden werden (vgl. BGE 110 Ia 190 E. 3; BGE 2P.249/2006 vom 29. Januar 2007 E. 3.2., VerwGE vom 19. Oktober 2006, in: SGE 2006 Nr. 22 E. 3b und [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)).



cc) Der Sitz des Einzelunternehmens muss nicht mit dem Wohnsitz von dessen Inhaber übereinstimmen (vgl. Meier-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Aufl. 2007, S. 757). Befindet sich der Wohnsitz des Selbständigerwerbenden in einem anderen Kanton als der Geschäftsort, steht die Besteuerung des Unternehmens dem Kanton zu, in welchem sich der Geschäftsort befindet. Der Selbständigerwerbende wird m.a.W. am Geschäftsort aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig ([Art. 4 Abs. 1 StHG](#)). Inhaber von Einzelfirmen unterliegen deshalb der beschränkten Steuerpflicht in demjenigen Kanton, in welchem sich der zivilrechtliche Sitz der Einzelfirma befindet. Falls der Ort der wirklichen Leitung der Gesellschaft jedoch nicht mit dem formellen zivilrechtlichen Sitz übereinstimmt, besteht die Anknüpfung für die beschränkte Steuerpflicht am Ort der wirklichen Leitung respektive am Ort, wo sich feste Anlagen und Einrichtungen befinden (vgl. Bauer-Balmelli/Nyffenegger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N 3 zu Art. 4 StHG; Duss/Greter/von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich 2004, S. 116).

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, und das dieser Tätigkeit dienende Vermögen sind nach der Rechtsprechung am Geschäftsort zu versteuern. Eine Niederlassung ausserhalb des Wohnsitzkantons kann allerdings nicht schon aufgrund einer bloss formalen Erklärung (z.B. Handelsregistereintrag, Briefkasten oder 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 haben. Eine Geschäftsniederlassung wird verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint. Dann sind Berufseinkommen und Erwerbsvermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar. Wird ein solches Spezialdomizil 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 beziehungsweise Abnehmern, kann es nicht darauf ankommen, wo diese wohnhaft sind. Es genügt, dass die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden (vgl. BGE 2C\_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 2.2. mit weiteren Hinweisen).



c) Das Einzelunternehmen "X Montagen und Innenausbau" hat gemäss Handelsregister seit 9. April 2008 seinen Sitz in D; seine Geschäftsadresse lautet "E, 0000 D". Der Rekurrent schloss bereits am 1. Juni 2007 mit dem dort wohnenden R einen Mietvertrag über eine "Bürositzplatzmitbenützung" an besagter Adresse ab. Gemäss Mietvertrag bestimmt der Vermieter unter anderem die zeitliche Benutzung des Bürositzplatzes. Zudem sei dessen Briefkasten für den Mieter zur Mitbenützung bestimmt, wobei der Vermieter dem Mieter die Post zusende, könne dieser die Post vor Ort nicht abholen. Zudem muss der Rekurrent seinem Vermieter adressierte und frankierte Couverts für die Zustellung der Post zur Verfügung stellen (act. 7/II/04). Der Rekurrent reichte zwei Fotos ein, worauf insbesondere ein Laptop, ein Handy, ein Briefumschlag und Post-it-Haftzettel ersichtlich sind (act. 7/II/05).

aa) Als erstes erscheint es fraglich, ob für das Jahr 2007 bereits eine beschränkte Steuerpflicht im Kanton Schwyz bestehen kann, da zu jenem Zeitpunkt das Einzelunternehmen noch gar nicht im Handelsregister eingetragen war. Die Frage kann jedoch offen bleiben, da der Rekurrent geltend macht, bereits im Jahr 2007 als Inhaber der Einzelfirma tätig gewesen zu sein, und ein Eintrag im Handelsregister zur Aufnahme der Tätigkeit nicht erforderlich ist.

bb) Die Regelung im Mietvertrag vom 1. Juni 2007, wonach insbesondere der Vermieter die zeitliche Benutzung des Bürositzplatzes bestimmt, ist unüblich (act. 2/2). Typisches Merkmal bei der Miete ist vielmehr, dass der Vermieter dem Mieter die vermietete Sache während der Dauer des Mietverhältnisses im ungestörten Gebrauch zu belassen hat (vgl. R. Weber, in: Basler Kommentar zum Obligationenrecht, Band I, 4. Aufl. 2011, Art. 253 N 3). Vorliegend ist der Rekurrent dagegen auf den Vermieter angewiesen, um seinen Bürositzplatz zu benutzen. Aber auch die Einrichtung des Bürositzplatzes lässt darauf schliessen, dass dieser vom Rekurrenten kaum in nennenswertem Umfang genutzt wird. Die abgebildeten Geräte lassen sich ohnehin nicht eindeutig dem Rekurrenten zuordnen und sind zudem keine ortsfesten Anlagen. Schliesslich verfügt das Büro nicht über einen Festnetzanschluss für den Rekurrenten, was doch für eine gewisse Dauerhaftigkeit sprechen würde. Die Auftragsentgegennahme per Mobiltelefon ist hingegen überall möglich.



cc) Als Beweis ihrer Geschäftstätigkeit in D reichten die Rekurrenten diverse Rechnungen ein. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Feststellung der Vorinstanz, wonach beinahe sämtliche Rechnungen auf die Adressen "X International" oder "X A" in C ausgestellt seien (act. 2/1 S. 3 oben), aus den Akten nicht ersichtlich ist. Gleiches gilt für die Ausführungen der Vorinstanz, wonach die Rechnung der Swisscom auf die X International Management lautet. Eine Rechnung des Swisscom befindet sich nicht in den Akten, und die vom Rekurrenten eingereichten Rechnungen lauten alle auf "Montagen + Innenausbau, X International Management, E, 0000 D". Auffallend ist dabei, dass fünf Rechnungen vor dem 1. Juni 2007, also vor Abschluss des Mietvertrages datieren (act. 2/5-9). Sodann wurden die Rechnungen nicht unter der Firma einer der beiden Einzelunternehmungen des Rekurrenten ausgestellt, sondern unter einer Bezeichnung, die Elemente der Firmen beider Einzelunternehmen aufweist. Die "X International Management", die in ähnlicher Form auf den Rechnungen aufgeführt ist, hat ihren Sitz an der F-Strasse in C. Bei dieser Adresse handelt es sich um das im Eigentum der Rekurrentin stehende Geschäftshaus (act. 7/1/08). Aus den eingereichten Rechnungen lässt sich somit nichts zugunsten einer Betriebsstätte in D SZ herleiten.

dd) Die Rekurrenten bringen ausserdem vor, das Einzelunternehmen erhalte die meisten Aufträge aus der Umgebung des Firmensitzes beziehungsweise die meisten Aufträge würden dort erledigt. Den eingereichten Rechnungen ist zu entnehmen, dass der Rekurrent vorwiegend im Kanton Zürich, vereinzelt im Kanton Schwyz, aber auch im Kanton St. Gallen tätig ist (act. 2/5-17). Zutreffend ist, dass die Hauptauftraggeber ihren Sitz in G und H und damit im Kanton Schwyz haben. Da die Arbeiten eines selbständigen Schreiners üblicherweise jedoch weder am Sitz der Auftraggeber noch am Geschäftsort der Einzelfirma ausgeführt werden, ist der Umstand, dass die Hauptauftraggeber ihren Sitz im Kanton Schwyz haben, nicht ausschlaggebend.

ee) Weiter brachten die Rekurrenten vor, sie hätten beim Verkehrsamt Schwyz die Verkehrssteuern für das Geschäftsauto bezahlt. Richtig ist, dass die Rekurrenten ein Fahrzeug mit dem Kennzeichen SZ 12345 im Kanton Schwyz eingelöst haben (act. 2/27). Es wurde jedoch lediglich eine Fahrzeugeinlösung für die Periode vom 21. Juli 2008 bis 31. Dezember 2008 belegt (act. 2/27). Die Prämienabrechnung für die Motorwagenversicherung der "Zurich Versicherung" betrifft dieselbe Periode (act.



## St.Galler Gerichte

2/31). Aufgrund der Benutzung eines Fahrzeugs mit Schwyzer Kennzeichen kann für die Steuerperiode 2007 daher ebenfalls nichts zugunsten der Rekurrenten hergeleitet werden.

ff) Schliesslich stellte die Rekurrentin der Einzelfirma "X Montagen + Innenausbau" diverse Büroarbeiten in Rechnung. Als Absenderadresse erscheint dabei diejenige ihres Geschäftshauses beziehungsweise der Einzelfirma "X International Management" in C (act. 2/35). Obwohl sämtliche Pläne und Unterlagen angeblich in D lagern, war es der Rekurrentin möglich, das Führen der Buchhaltung, Rechnungskontrollen und -begleichungen, Mehrwertsteuerabrechnungen, Korrespondenzen etc. von C aus zu erledigen.

Aufgrund der dargelegten Umstände entspricht der Firmensitz des Einzelunternehmens des Rekurrenten in D im Kanton Schwyz in keiner Weise den wirklichen Verhältnissen. Das Einkommen des Rekurrenten aus seiner Tätigkeit als selbständiger Schreiner ist somit nicht am Firmensitz in D zu besteuern, sondern in C. Die für den Bürositzplatz bezahlte Miete in Höhe von Fr. 1'200.-- kann daher mangels geschäftsmässiger Begründetheit (Art. 40 Abs. 1 StG) nicht in Abzug gebracht werden. Die angefochtene Steuerveranlagung von A und B X-Y mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 121'800.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 147'000.-- ist folglich korrekt. Daher ist der Rekurs abzuweisen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten von den Rekurrenten zu bezahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 800.-- ist zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten bezahlen die amtlichen Kosten von Fr. 800.-- unter

Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.--.