



**Fall-Nr.:** I/1-2017/83  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 19.11.2019  
**Entscheiddatum:** 20.02.2018

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.02.2018**

**Art. 13 ff. StG (sGS 811.1), Art. 3 ff. StHG (SR 642.14). Die Steuerpflichtigen wohnten im Kanton St. Gallen, der Ehemann war in Wollerau unselbstständig tätig. Im Laufe des Jahres 2013 machte sich der Ehemann selbstständig und begründete in unmittelbarer Nähe seiner ehemaligen Arbeitgeberin ein Geschäftsdomizil. Streitig war, ob in Wollerau ein Geschäftsort bestand. Der Pflichtige hatte dort ein Büro im Share-System gemietet, welches für seine Bedürfnisse ausreichte. Es handelte sich nicht um eine Verlegung des Geschäftsortes oder -domizils in einen anderen Kanton, sondern um eine Neugründung ausserhalb des Wohnsitzkantons, weshalb derjenige Kanton, der die Besteuerung beansprucht, vorliegend der Wohnsitzkanton St. Gallen, die Beweislast dafür trägt, dass sich der Geschäftsort der neu gegründeten Einzelfirma im Kanton St. Gallen befindet. Diesen Nachweis vermochte er allerdings nicht zu führen (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 20. Februar 2018, VRKE I/1-2017/83).**

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,  
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X und Y Z, Rekurrenten,

vertreten durch Primo Treuhand AG, Poststrasse 20, 9630 Wattwil,

gegen

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

betreffend



Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2013 und 2014;  
Steuerausscheidung)

### Sachverhalt:

A.- X und Y Z wohnen zusammen mit ihren beiden Kindern in A. X Z war bis Ende Juli 2013 unselbständig erwerbstätig. Am 1. August 2013 nahm er als Inhaber des Einzelunternehmens "X Z" eine selbständige Erwerbstätigkeit mit zivilrechtlichem Sitz in Wollerau/SZ auf. Der Eintrag im Handelsregister des Kantons Schwyz erfolgte bereits am 1. Juli 2013. Die Firma bezweckt "Ad Interim Management und Unternehmensberatungsdienstleistungen im Bereich Prozess- und Organisationsentwicklung sowie Geschäftsapplikationseinführungen und -optimierungen". In Wollerau mietete X Z mit Untermietvertrag vom 16. Mai 2013 per 1. August 2013 einen Arbeitsplatz für monatlich Fr. 300.–.

X und Y Z deklarierten für die Steuerperiode 2013 ein steuerbares Einkommen von Fr. 183'343.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 539'240.– sowie für die Steuerperiode 2014 ein steuerbares Einkommen von Fr. 305'453.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 677'595.–. Das Kantonale Steueramt nahm einige Korrekturen vor und veranlagte das Ehepaar Z am 18. Mai 2016 nach Durchführung eines Augenscheins in Wollerau für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 187'800.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 539'000.– sowie für das Steuerjahr 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 312'600.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 677'000.–. Das Kantonale Steueramt hielt zudem fest, dass es den Sitz des Einzelunternehmens in Wollerau im Kanton Schwyz steuerlich nicht anerkenne und deshalb keine Steuerausscheidung vorzunehmen sei. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Veranlagungsbehörde mit Entscheiden vom 24. März 2017 ab.

B.- Gegen die Einsprache-Entscheidung erhoben X und Y Z mit Eingabe ihrer Rechtsvertreterin vom 21. April 2017 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, diese seien aufzuheben und zufolge Geschäftssitzes der Einzelfirma in



Wollerau im Kanton Schwyz eine Steuerauscheidung vorzunehmen; eventualiter sei die Streitsache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 11. Juli 2017 die Abweisung der Rechtsmittel. Die Rekurrenten replizierten mit Eingabe vom 29. August 2017 und reichten weitere Beweismittel ein. Die Duplik der Vorinstanz datiert vom 19. Oktober 2017. Dazu nahmen die Rekurrenten am 17. November 2017 Stellung.

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

### **Erwägungen:**

1.- Die sachliche Zuständigkeit der Verwaltungsrekurskommission ist gegeben (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Die Rekurrenten sind zur Ergreifung der Rechtsmittel legitimiert, und die Rekurseingabe vom 21. April 2017 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 StG, Art. 45 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Rekurse ist einzutreten.

2.- Umstritten ist, ob der zivilrechtliche Sitz der Einzelfirma des Rekurrenten im Kanton Schwyz steuerrechtlich anzuerkennen ist und damit für die Jahre 2013 und 2014 jenes Einkommen und Vermögen nicht im Kanton St. Gallen, wo die Rekurrenten wohnen, sondern im Kanton Schwyz steuerbar ist.

a) aa) Gemäss Art. 13 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit ist unbeschränkt, erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons (Art. 15 Abs. 1 StG). 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 bundesrechtliche Rechtsprechung zum Verbot der



Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, abgekürzt: BV).

bb) Die Rekurrenten haben Wohnsitz in A, weshalb sie aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton St. Gallen steuerpflichtig sind (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 seit August 2013 Inhaber einer Einzelunternehmung mit zivilrechtlichem Sitz in Wollerau im Kanton Schwyz. Diese ist nicht selbständig steuerpflichtig. Steuerpflichtig ist deren Inhaber, der am Geschäftsort jedoch ein Spezialsteuerdomizil begründet. Sofern dies vorliegend in Wollerau der Fall ist, sind die Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit mittels Steuerauscheidung dem Kanton Schwyz zur Besteuerung zuzuweisen.

b) Die Rekurrenten machen im Wesentlichen geltend, der Rekurrent sei als Business Consultant seit 1. August 2013 in unmittelbarer Nähe zu seiner bisherigen Arbeitgeberin selbständig erwerbstätig. Die Wahl des Geschäftssitzes in Wollerau sei aus unternehmerischen Überlegungen erfolgt, insbesondere wegen der Nähe zu bestehenden und potenziellen Kunden, zu Partnerunternehmen und zum Wohnort, wegen der professionellen Räumlichkeiten und modernen Infrastruktur, des ruhigen Arbeitsplatzes, der verkehrstechnisch günstigen Lage sowie der Ausbaumöglichkeiten der genutzten Büroräumlichkeiten. Es sei unbestritten, dass der Rekurrent teilweise direkt bei den Kunden tätig sei. Die hauptsächlichen Tätigkeiten wie Erstellen von Angeboten, Führen von Akquisitionsgesprächen, Vor- und Nachbearbeitung von Workshops, Analysen, Telefonkonferenzen, Research, administrative Arbeiten inkl. Buchhaltung etc. würden aber am Geschäftsdomizil erledigt. Da der Rekurrent bereits seit 14 Jahren im Raum Wollerau / Pfäffikon arbeite, sei sein berufliches Netzwerk, darunter auch die bisherige Arbeitgeberin, zu der er in den Jahren 2013 und 2014 geschäftliche Verbindungen gepflegt habe, in unmittelbarer Umgebung gross. Am Geschäftssitz stünden ihm ein Empfangsbereich, ein Konferenzraum für bis zu zehn Personen, eine moderne Infrastruktur mit angeschlossenem Drucker, eine Teeküche sowie Besucherparkplätze zur Verfügung. Als Einmannbetrieb sei dies in der heutigen Zeit ausreichend. Deshalb habe er mit der V Management AG einen Untermietvertrag für einen voll möblierten Arbeitsplatz abgeschlossen. Neben dem Rekurrenten hätten vier weitere Firmen einen Untermietvertrag mit der genannten Vermieterin



## St.Galler Gerichte

abgeschlossen. Alle eingemieteten Firmen verfügten über einen fest eingerichteten, permanent nutzbaren Arbeitsplatz; drei Arbeitsplätze befanden sich im Obergeschoss und zwei weitere im Erdgeschoss. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz würden die zwei Arbeitsplätze im Erdgeschoss nicht von der Vermieterin genutzt. Die fünf Untermieter teilten sich lediglich das Sitzungszimmer sowie den Eingangs- und Empfangsbereich. Die ihnen zur Verfügung stehende Fläche betrage 135m<sup>2</sup>. Der bezahlte Mietzins von Fr. 300.-/Monat sei absolut ortsüblich. Gerade bei Startup-Unternehmen sei die Miete eines "Shared Office" eine gängige und kostengünstige Alternative. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz sei es nicht möglich, dass der Rekurrent seine Geschäftstätigkeit zuhause in einem Vierpersonenhaushalt mit zwei dannzumal kleinen Kindern (zwei und sechs Jahre alt) ausübe. Insbesondere könnten dort keine geschäftlichen Meetings mit bis zu sechs Personen abgehalten werden. Ebenso sei die Nichtverbuchung von Verpflegungskosten kein Indiz dafür, dass der Rekurrent nicht in Wollerau arbeite. Dabei handle es sich um rein private Auslagen. Von den verbuchten Kundenessen habe lediglich eines in der Region A stattgefunden. Auch aus den Tankbelegen lasse sich nichts ableiten. Der Rekurrent tanke sein Fahrzeug jeweils entweder morgens auf der Fahrt zur Arbeit oder abends, wenn er nach Hause komme. Untertags tanke er vorzugsweise in Richterswil. Die Wartungsarbeiten am Fahrzeug würden in Dielsdorf und in Samstagen und damit in unmittelbarer Nähe zum Geschäftsort durchgeführt. Dass sämtliche Anrufe von der Festnetznummer aus das Mobiltelefon umgeleitet würden, geschehe aus rein praktischen Gründen, da der Rekurrent allein tätig und nicht ständig im Büro sei. Das gesamte Business-Center verfüge über eine Mietfläche von 16'500m<sup>2</sup>. Es sei daher nachvollziehbar, dass darin etliche Firmen ihren Sitz hätten. Inwiefern die Tatsache, dass die Vertreterin an derselben Adresse eine Betriebsstätte betreibe, für den vorliegenden Fall von Bedeutung sei, könne nicht nachvollzogen werden. Die Fotos, welche die Vorinstanz am 28. August 2015 gemacht habe, und jene, welche der Rekurrent am 12. April 2017 erstellt habe, seien praktisch identisch, was zeige, dass ihm tatsächlich immer derselbe Arbeitsplatz zur Verfügung stehe. Bei den Bestätigungen über geschäftliche Besprechungen in den gemieteten Räumlichkeiten handle es sich nicht um Gefälligkeitsbescheinigungen. Jene der Firma B sei sogar vom Steuerrevisor der Steuerverwaltung Schwyz abgeglichen und für richtig befunden worden. Sodann handle es sich bei diesen Firmen nicht um Kunden, sondern um Geschäftspartner des



## St.Galler Gerichte

Rekurrenten, mit welchen er an gemeinsamen Projekten gearbeitet habe. Dass einer der Geschäftspartner den Sitz an derselben Adresse habe, vereinfache die Zusammenarbeit und sei für die Wahl des Geschäftssitzes mitentscheidend gewesen. Das Fehlen von Sekretariatsaufwand spreche gerade dafür, dass der Rekurrent seine Büroarbeiten in Wollerau selber erledigt habe. Wäre ihm die Post nachgesendet worden, wäre dies auch in Rechnung gestellt worden. Das Geschäftsfahrzeug sei aus finanziellen Gründen im Kanton St. Gallen immatrikuliert, da hier aufgrund der Energieeffizienz keine Strassensteuern anfielen.

Dem hält die Vorinstanz zur Hauptsache entgegen, auch mit der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit sei die wirtschaftliche Verbindung zur bisherigen Arbeitgeberin, der C AG mit Sitz in Pfäffikon, bestehen geblieben. Einerseits sei diese in den Jahren 2013 und 2014 Kundin des Rekurrenten gewesen, andererseits habe sie im Jahr 2014 Drittprovisionen von ihm erhalten. Die fragliche Adresse in Wollerau sei als Briefkastendomizil einschlägig bekannt. Im Jahr 2015 hätten dort 82 Telefonbucheinträge bestanden, was selbst für ein Business-Center eine sehr hohe Anzahl sei. Die Vertreterin des Rekurrenten führe an derselben Adresse eine Betriebsstätte und vermittele dieses Firmendomizil zum Pauschalpreis an zahlreiche Firmen, was zum Gesamtbild der Angelegenheit beitrage. Am 28. August 2015 habe eine Domizilrevision in den angeblichen Geschäftsräumlichkeiten in Wollerau stattgefunden. Beim Mietobjekt handle es sich um ein so genanntes "Shared Office", in welchem verschiedene Mieter die im offenen Bürobereich vorhandenen Arbeitsplätze frei nutzen könnten, wobei kein Anspruch auf stets denselben Arbeitsplatz bestehe. Angesichts der Vielzahl von eingemieteten Firmen und der begrenzten Anzahl von Arbeitsplätzen sei die Glaubwürdigkeit der Aussage des Rekurrenten, er habe stets am gleichen Arbeitsplatz arbeiten können, fraglich. An den zwei Briefkästen der damaligen Vermieterin ad V Management AG seien 21 Firmen aufgeführt. Ein Nachweis, dass lediglich mit fünf dieser Firmen Untermietverhältnisse abgeschlossen worden seien, fehle. Anlässlich der Besichtigung sei zudem unklar geblieben, wie viele Arbeitsplätze im "Shared Office" überhaupt zur Verfügung stünden. Der Arbeitsplatz vis-à-vis von demjenigen des Rekurrenten sei bei der Besichtigung von einer anderen Person besetzt gewesen. Es stelle sich daher die Frage, ob man so ungestört arbeiten könne. Vertrauliche Telefongespräche seien kaum möglich. Bei zwei von den angeblich fünf Arbeitsplätzen im hinteren Teil des Erdgeschosses handle es sich zudem um Büros der



Vermieterin. Der vorhandene Drucker sei sodann nicht angeschlossen gewesen. Der Arbeitsplatz habe mit dem Familienfoto und den in einem nicht abschliessbaren Regal gelagerten Ordnern als extra hergerichtet gewirkt. Die vom Rekurrenten eingereichten Bestätigungen von drei Firmen, wonach in der fraglichen Periode im Konferenzraum geschäftliche Besprechungen stattgefunden hätten, seien nicht beweiskräftig. Keine der drei Firmen sei in jener Zeit eine umsatzbringende Kundin oder Empfängerin von Provisionszahlungen gewesen. Eine der drei Firmen habe ihren Sitz ebenfalls in Wollerau. Die Bestätigungen seien daher als Gefälligkeitsaussagen einzustufen. Dass die Projektarbeit praktisch ausschliesslich bei den Kunden vor Ort stattfinde, sei unbestritten und decke sich mit den Debitorenrechnungen. Es bestünden keine Rechnungen über im "Shared Office" in Anspruch genommene Sekretariatsarbeiten, welche die Anwesenheit in Wollerau aufzeigen könnten. Über die Festnetztelefonnummer seien keine Gespräche getätigt worden, sondern alle Anrufe auf das Mobiltelefon des Rekurrenten umgeleitet worden. Das Geschäftsfahrzeug sei im Kanton St. Gallen immatrikuliert. Sodann gebe es keinen einzigen Tankbeleg in Wollerau, während demgegenüber sehr viele Treibstoffbezüge in A erfolgt seien. Auch fehle jeglicher Verpflegungsbeleg in Wollerau, was umso erstaunlicher sei, da eine Rückkehr über Mittag nach Hause distanzbedingt nicht anzunehmen sei. Nachweise zu den verbuchten Pauschalspesen fehlten ebenfalls. Die Geschäftstätigkeit des Rekurrenten, der mit Laptop und Mobiltelefon alleine arbeite, könne von jedem beliebigen Ort aus erfolgen, weshalb an den Nachweis der Begründung eines Geschäftssitzes erhöhte Anforderungen zu stellen seien. Da der Geschäftssitz in Wollerau lediglich in 25 Minuten Fahrdistanz zum Wohnort A liege, könne er mit dessen Wahl weder Weg noch Zeit sparen. Er müsse den Weg von A zu den Kunden ohnehin zurücklegen. Die Tätigkeit in einem Home-Office sei heute ein geradezu vielfach angestrebtes Ziel, um die Vereinbarkeit von Beruf und Familie zu erreichen. Von der Grösse der Wohnung in A (5½ Zimmer) sei dies gut möglich. Der Anteil der nicht bei den Kunden zu erbringenden Arbeiten sei ohnehin gering. Aufgrund der möglichen Steuereinsparungen (Fr. 2'844.– im Jahr 2013 und Fr. 37'778.– im Jahr 2014) sei das Interesse an einem Geschäftssitz in Wollerau offensichtlich erkennbar.

c) aa) Der Sitz eines Einzelunternehmens muss nicht mit dem Wohnsitz von dessen Inhaber übereinstimmen (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 mit anderen Worten am Geschäftsort aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig (Art. 4 Abs. 1 StHG).

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 (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 (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_785/2011 vom 1. März 2012 E. 2.2; BGer 2C\_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 2.2). 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 Betriebs befindet. Nur wenn kein solcher zu lokalisieren ist, sind Erwerbseinkommen und -vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar (StE 2011 A 24.24.41 Nr. 4 E. 2a; BGer 2C\_667/2008 vom 4. März 2009 E. 2.3, in: StE 2009 A 24.24.41 Nr. 3 E. 2.2 und 2.3).



bb) In Bezug auf die Beweislast gilt grundsätzlich, dass es der Behörde obliegt, den Wohnsitz als steuerbegründende Tatsache darzutun. Dem Pflichtigen kann freilich der Gegenbeweis für die von ihm behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Behörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt. Diese ursprünglich für das internationale Verhältnis aufgestellte Regel ist nach der Praxis des Bundesgerichts auch im interkantonalen Verhältnis anwendbar. Sie kann auch dann herangezogen werden, wenn zwar nicht der Ort des Hauptsteuerdomizils umstritten ist, sondern ein Nebensteuerdomizil (d.h. ein sekundäres Steuerdomizil oder ein Spezialsteuerdomizil) in Frage steht, sei es, dass ein solches Domizil neu begründet oder ein bisheriges aufgehoben wird (vgl. BGer 2C\_667/2008 vom 4. März 2009, in: StE 2009 A 24.24.41 Nr. 3, E. 3.1 mit Hinweisen). An den Nachweis des Bestehens eines Spezialsteuerdomizils der Geschäftsniederlassung sind strenge Anforderungen zu stellen. Beweisbelastet ist grundsätzlich der Kanton, der ein Nebensteuerdomizil in seinem Kanton behauptet (BGer 2C\_726/2010 vom 25. Mai 2011, publiziert in: StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5). Wird aufgrund der Verlegung eines Spezialsteuerdomizils vom Wohnsitz- in einen anderen Kanton neu eine nur teilweise Steuerpflicht im Wohnsitzkanton geltend gemacht, so sind die Steuerpflichtigen für diese steueraufhebende Tatsache beweispflichtig. Handelt es sich hingegen nicht um eine Domizilverlegung vom Wohnsitz- in einen anderen Kanton, sondern um die Neugründung einer Firma und damit um die erstmalige Begründung eines Spezialsteuerdomizils – sei dies im Wohnsitz- oder in einem anderen Kanton –, tragen die Behörden jenes Kantons, der die Besteuerung beansprucht, die Beweislast für die steuerbegründende Tatsache, dass sich der Geschäftsort der neu gegründeten Einzelfirma bei ihnen befindet (BGer 2C\_1046/2015 vom 10. August 2016 E. 2.4).

d) aa) Unbestritten ist, dass die Rekurrenten in A Wohnsitz haben und zufolge persönlicher Zugehörigkeit im Kanton St. Gallen unbeschränkt steuerpflichtig sind. Am 1. August 2013 nahm der bis dahin unselbständig erwerbstätige Rekurrent neu eine selbständige Erwerbstätigkeit auf. Er mietete dazu einen Büroarbeitsplatz in Wollerau und liess sich im Handelsregister des Kantons Schwyz eintragen. Sofern er damit einen ausserkantonalen Geschäftsort begründete (vgl. dazu die nachfolgenden Erwägungen), stellt dieser Ort ein Spezialsteuerdomizil dar, wo die Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit zu versteuern sind. In diesem Fall hat eine Steuerausscheidung



zugunsten des Kantons der Geschäftsniederlassung stattzufinden. Da der Rekurrent im Jahr 2013 die selbständige Erwerbstätigkeit neu aufnahm, liegt keine Sitzverlegung vom Kanton St. Gallen in den Kanton Schwyz vor. Vielmehr ist die Frage zu klären, welcher Kanton die Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit besteuern darf. A wird als Geschäftsort durch die st. gallischen Steuerbehörden beansprucht. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung trägt daher die Vorinstanz die Beweislast für die steuerbegründende Tatsache, dass sich der Geschäftsort im Kanton St. Gallen befindet, wobei die Rekurrenten mitwirkungspflichtig sind.

bb) Die Ausführungen der Vorinstanz, dass die Grösse der Wohnung in A mit 5½ Zimmern die Führung der Einzelfirma zulasse und Home-Office heute ein vielfach angestrebtes Ziel sei, vermögen den Nachweis, dass sich der Geschäftsort in den Jahren 2013 und 2014 in A befand, nicht zu erbringen. Näheres zur fraglichen Wohnung lässt sich den Akten nicht entnehmen, ein Augenschein wurde nicht durchgeführt. Zudem handelt es sich um die Wohnung einer vierköpfigen Familie mit zwei damals noch kleinen Kindern. Für die Begründung der st. gallischen Steuerpflicht im Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten verbleibt damit einzig der Nachweis, dass die Voraussetzungen für die Annahme eines Geschäftsortes in Wollerau nicht erfüllt sind. Wickelt sich nämlich die Erwerbstätigkeit nicht in ständigen Anlagen und Einrichtungen ausserhalb des Hauptsteuerdomizils ab, sind Einkommen und Vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar, selbst wenn sich hier keine spezifischen Einrichtungen befinden (BGer 2C\_4661/2015 vom 12. April 2016 E. 3.2; StE 2009 A 24.24.41 Nr. 3)

cc) Unbestritten ist, dass es sich bei der beruflichen Tätigkeit des Rekurrenten um Dienstleistungs- und Beratungstätigkeiten handelt, die ihrer Natur nach nur teilweise von ständigen Anlagen und Einrichtungen aus, sondern mehrheitlich dezentral bei den Kunden vor Ort erbracht werden. Für die Begründung eines Geschäftsortes genügt es daher, dass die übrigen Tätigkeiten (Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) vorwiegend dort ausgeübt werden. Eine sporadische Arbeitstätigkeit zuhause schliesst dies nicht aus.

Die von der Vorinstanz vertretene Ansicht, die angebliche Geschäftsniederlassung des Rekurrenten entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen und erscheine als



künstlich geschaffen, vermag nicht zu überzeugen. Der Rekurrent mietete auf den Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit am 1. August 2013 hin in Wollerau einen mit Tisch, Bürostuhl und Drucker ausgestatteten Arbeitsplatz für Fr. 300.– pro Monat. Der Mietaufwand wurde ordnungsgemäss verbucht. Die Wahl des Geschäftssitzes ist nachvollziehbar, nachdem der Rekurrent im benachbarten Pfäffikon (Gemeinde Freienbach) über mehrere Jahre hinweg im selben Geschäftsfeld unselbständig erwerbstätig war und sich seine geschäftlichen Kontakte im Raum Zürichsee abspielen. Anerkanntermassen pflegte er in den fraglichen Jahren geschäftliche Beziehungen zu seiner bisherigen Arbeitgeberin, indem diese ihm Aufträge gab. Zwischen zwei Kundeneinsätzen kann er sich sodann zu seinem Arbeitsplatz begeben und dort arbeiten. Müsste er dafür jedes Mal nach A zurückkehren, würde ihn dies mehr Zeit kosten. In die Miete des Arbeitsplatzes eingeschlossen ist gemäss Untermietvertrag die Möglichkeit der Mitbenützung der gemeinschaftlichen Räumlichkeiten inklusive Sitzungszimmer (act. 2/6). Der Rekurrent verfügt damit über eine ihm ständig zur Verfügung stehende Einrichtung in Wollerau, wo er jene Tätigkeiten, welche er nicht direkt bei den Kunden erbringt, wie Vorbereitungsarbeiten und administrative Angelegenheiten oder Treffen mit Kunden oder Geschäftspartnern, erledigen kann. Er benötigt dafür von der Infrastruktur her nicht viel mehr als einen Bürotisch, einen Drucker, Internetzugang sowie ein Besprechungszimmer. Seinen Laptop und sein Mobiltelefon hat er ohnehin stets bei sich. Dass ihm diese Infrastruktur in den von ihm (mit)gemieteten Räumlichkeiten zur Verfügung steht, geht aus dem Untermietvertrag wie auch den bei einer Ortsbesichtigung gemachten Fotos hervor. Ob der Drucker damals gerade angeschlossen war oder nicht, spielt dabei keine Rolle. Auch wenn die gemietete Büroinfrastruktur bescheiden ist, erweist sie sich für die Tätigkeit des Rekurrenten durchaus als bedürfnisgerecht. Es ist heute in grossen Firmen denn auch zunehmend üblich, dass Angestellte keinen fixen Arbeitsplatz mehr zur Verfügung haben. Da der Rekurrent keine Angestellten beschäftigt, fallen keine separat abgerechneten Sekretariatsdienstleistungen an. Ob der Rekurrent stets denselben der insgesamt fünf zur Verfügung stehenden Arbeitsplätze nutzen kann, ist nicht von Belang. Entscheidend ist, dass die Möglichkeit der tatsächlichen Nutzung gewährleistet ist, was aus dem Untermietvertrag hervorgeht. Deshalb vermag auch die Vielzahl von Firmen bzw. die einschlägige Bekanntheit des Bürohauses als Briefkastendomizil nichts daran



## St.Galler Gerichte

zu ändern. Ob andere Firmen diese Adresse lediglich als (vorgeschobenen) Briefkastensitz beanspruchen, sagt nichts über die konkrete Nutzung durch den Rekurrenten aus.

Gemäss Angaben der Rekurrenten bestehen für die fünf Arbeitsplätze in der fraglichen Zeit im Erd- und Obergeschoss fünf Untermietverträge. Aus den Bestätigungen mehrerer Personen, welche sich dort mit ihm 2013 und 2014 für Besprechungen trafen, ergibt sich, dass er die Räumlichkeiten in Wollerau in der fraglichen Zeit auch tatsächlich regelmässig nutzte, was wiederum die Anzahl der Untermietverträge als glaubhaft erscheinen lässt (act. 3/5, act. 27/4 und 5). Weshalb es sich bei diesen Bestätigungen lediglich um Gefälligkeitsbestätigungen handeln sollte, vermochte die Vorinstanz nicht hinreichend glaubhaft zu machen. Der Rekurrent hat hingegen überzeugend dargelegt, dass es sich dabei um Personen handelte, mit denen er in jener Zeit gemeinsam an Projekten arbeitete. Bei einer jener Personen haben die Steuerbehörden des Kantons Schwyz die Terminübereinstimmung zudem geprüft. Zutreffend ist, dass der Arbeitsplatz dem Rekurrenten nicht ausschliesslich allein zur Verfügung steht und sich jeweils allenfalls noch andere Untermieter gleichzeitig dort aufhalten. Die Ausschliesslichkeit der Büronutzung ist jedoch für die beschriebene Tätigkeit nicht zwingend notwendig. Sofern Diskretion nötig ist, kann sich der Rekurrent in das Besprechungszimmer zurückziehen. Auch gemäss Rechtsprechung lässt die gemeinsame Nutzung einer Büroinfrastruktur nicht den Schluss zu, bei einem zivilrechtlichen Sitz handle es sich lediglich um ein Briefkastendomizil (vgl. StE 2011 A 24.24.41 Nr. 4).

Aus der Nutzung des Telefons lassen sich sodann keine Rückschlüsse auf den Geschäftsort ziehen. An der fraglichen Adresse wird ein Festnetztelefonanschluss betrieben, der auf die Einzelfirma lautet. Telefonnummer wie auch Adresse sind im Internet publiziert. Demgegenüber erscheint die Wohnadresse des Inhabers im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für das Einzelunternehmen nirgends. Da die Anrufe von der Festnetznummer permanent auf das Mobiltelefon des Rekurrenten umgeleitet werden – was angesichts der Tatsache, dass er keine Sekretärin beschäftigt, nachvollziehbar ist –, kann daraus kein Nachweis für die Anwesenheit in Wollerau abgeleitet werden. Ebenso wenig lässt sich damit aber das Gegenteil beweisen. Die Vorinstanz verweist ferner darauf, dass der Rekurrent meist in der Nähe seines



Wohnortes getankt habe. Die von der Vorinstanz monierten Treibstoffbezüge in A erfolgten jedoch mehrheitlich am Wochenende oder zu Randzeiten (morgens oder abends). Daraus kann deshalb nicht geschlossen werden, dass der Rekurrent zuhause gearbeitet hätte. Ebenso spricht die Tatsache, dass der Rekurrent nie in Wollerau tankte, nicht gegen diesen Geschäftsort. Der Rekurrent tankte nachweislich mehrmals in der Nähe von Wollerau (z.B. in Richterswil oder Horgen) oder unterwegs zu Kunden an verschiedensten Orten. Auch für die Immatrikulation des Geschäftsfahrzeugs im Kanton St. Gallen hat der Rekurrent mit dem Wegfall von Strassenverkehrssteuern eine nachvollziehbare Begründung geliefert. Unter Berücksichtigung der Verbuchung von Pauschalspesen von Fr. 6'000.– pro Jahr kann zudem nicht gesagt werden, beim Rekurrenten seien keine Spesen für auswärtige Mittagessen angefallen. Dass der Rekurrent schliesslich mit der Begründung des Geschäftsortes im Kanton Schwyz eine Steuerersparnis erzielt, ist hinzunehmen; einerseits ist es vom Gesetz her zulässig, andererseits aber auch Ausfluss der unternehmerischen Freiheit, den Steuerwettbewerb unter den Kantonen auszunützen.

e) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Vorinstanz den Nachweis, dass sich der Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs der Einzelfirma des Rekurrenten, wo dieser jene Tätigkeiten, welche er nicht direkt bei den Kunden vor Ort erbrachte, vorwiegend ausübte, in den Jahren 2013 und 2014 nicht in Wollerau im Kanton Schwyz, sondern in A im Kanton St. Gallen befand, nicht zu erbringen vermochte. Die Einkünfte wie auch das Vermögen der Einzelfirma sind daher nicht im Kanton St. Gallen zu besteuern. Die Rekurse sind daher gutzuheissen. Die angefochtenen Einsprache-Entscheide vom 24. März 2017 sind insoweit aufzuheben, als darin eine Steuerauscheidung mit dem Kanton Schwyz aufgrund eines Spezialsteuerdomizils in Wollerau (Geschäftsort der selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten) verweigert wurde, und die Vorinstanz ist anzuweisen, in den Jahren 2013 und 2014 entsprechende Steuerauscheidungen vorzunehmen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend hat der Staat die amtlichen Kosten zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Angemessen ist eine Entscheidegebühr von Fr. 1'500.– (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– ist den Rekurrenten zurückzuerstatten.



Mangels Antrags ist keine ausseramtliche Entschädigung zuzusprechen (Art. 98<sup>ter</sup> VRP in Verbindung mit Art. 105 der Schweizerischen Zivilprozessordnung, SR 272; BGE 139 III 334 E. 4.3).

### **Entscheid:**

1. Die Rekurse werden gutgeheissen und die angefochtenen Einsprache-Entscheide des Kantonalen Steueramtes vom 24. März 2017 insoweit aufgehoben, als darin eine Steuerausscheidung mit dem Kanton Schwyz aufgrund eines Spezialsteuerdomizils in Wollerau (selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten) verweigert wurde.
2. Die Streitsache wird zur Vornahme der Steuerausscheidungen für die Steuerjahre 2013 und 2014 mit dem Kanton Schwyz im Sinn der Erwägungen an das Kantonale Steueramt zurückgewiesen.
3. Der Staat trägt die amtlichen Kosten von Fr. 1'500.–.
4. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– wird den Rekurrenten zurückerstattet.