



Fall-Nr.: I/1-2021/26 und 27
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 08.11.2021
Entscheiddatum: 23.09.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 23. September 2021

Art. 13 Abs. 1, Art. 15 Abs. 1, Art. 16 Abs. 1, Art. 21 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 und 3, Art. 10 Abs. 1 DBG (SR 642.11), Art. 5 DBA-FL (SR 0.672.951.43). Der Steuerbehörde ist der Beweis, dass die in den Vorperioden 2017 und 2018 steuerrechtlich anerkannte Betriebsstätte im Fürstentum Liechtenstein weggefallen ist, nicht gelungen. Der Steuerpflichtige, der Wohnsitz in der Schweiz hat und im Steuerjahr 2019 rund vier Fünftel seines Umsatzes im Fürstentum Liechtenstein erzielte, verfügt im Fürstentum Liechtenstein gemäss unbefristetem Mietvertrag über eine Garage sowie zur Mitbenützung einen Wasseranschluss, einen Vorplatz, einen Parkplatz und ein Büro. Er kann sich mit einer Gewerbebewilligung des Fürstentums Liechtenstein und einen dortigen Handelsregistereintrag ausweisen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 23. September 2021, I/1-2021/26, 27). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben (B 2021/233 und B 2021/234).

Präsident Urs Gmünder, hauptamtlicher Richter Titus Gunzenreiner und Richter Markus Frei, Gerichtsschreiberin Silvia Geiger

X, Rekurrent und Beschwerdeführer,

vertreten durch Dr. iur. Christian Eggenberger, c/o TEAG Advisors AG, Fabrikstrasse 27, Postfach 63, 9472 Grabs,

gegen

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

und



St.Galler Gerichte

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse
65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2019) sowie direkte
Bundessteuer (Einkommen 2019)

Sachverhalt:

A.- X (geb. 1978) wohnt in A. Er ist Inhaber des Einzelunternehmens Y mit Sitz in B und C/FL. In der Jahresrechnung 2019 wies er einen Gewinn von Fr. 108'012.40 aus. Am 8. Dezember 2020 wurde er für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 96'600.– zum Satz von Fr. 96'600.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 167'000.– zum Satz von Fr. 167'000.– sowie für die direkte Bundessteuer 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 97'000.– zum Satz von Fr. 97'000.– veranlagt. Dagegen erhob X mit Eingabe vom 6. Januar 2021 Einsprache mit dem Antrag, die Betriebsstätte bzw. die selbständige Erwerbstätigkeit in C/FL sei analog der Vorjahre anzuerkennen und es sei eine internationale Steuerauscheidung vorzunehmen. Das Kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheiden vom 27. Januar 2021 ab.

B.- Mit Eingaben seines Vertreters vom 24. Februar 2021 erhob X Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK) gegen die Einspracheentscheide des Kantonalen Steueramts vom 27. Januar 2021. Er beantragte, im Rahmen der Steuerauscheidung für das Steuerjahr 2019 sei der Gewinn in der Höhe von Fr. 89'188.– und das Kapital in der Höhe von Fr. 128'773.– der in Liechtenstein domizilierten Einzelfirma aus dem steuerbaren Gewinn respektive Kapital in der Schweiz auszuscheiden, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Mit Vernehmlassung vom 24. März 2021 beantragte das Kantonale Steueramt die Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Dazu nahm der Vertreter von X mit Eingabe



St.Galler Gerichte

vom 12. April 2021 nochmals Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

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

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und der direkten Bundessteuer 2019. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantons- und Gemeindesteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergelassen. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 24. Februar 2021 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs.1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG, Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG, Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1, Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.



II. Kantons- und Gemeindesteuern

3.- Im Rekursverfahren ist streitig, ob ein Teil des Einkommens und Vermögens des Rekurrenten ins Fürstentum Liechtenstein auszuscheiden ist, weil der Rekurrent dort eine Betriebsstätte unterhält.

a) Die Vorinstanz hält fest, eine Betriebsstätte werde als feste Geschäftseinrichtung definiert, von der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werde. Es liege in der Natur des Berufs des Landschaftsgärtners, dass dieser seiner Tätigkeit (Beratung, Verkauf, Planung, Ausführung) vor Ort bei den Kunden nachkomme. Im Veranlagungsverfahren sei die Betriebsstätte als beheizte Garage mit Mitbenützungsrecht am angrenzenden Büro, Aufenthaltsraum und Vorplatz beschrieben worden. Später habe mit den Fotos allerdings nur eine Art Schopf (wohl unbeheizt) und ein überdachter Parkplatz nachgewiesen werden können. Dass diese Räumlichkeiten zwischen den Aufträgen für administrative Arbeiten und die Lagerung von Werkzeugen/Material benötigt würden, genüge für die Annahme einer festen Geschäftseinrichtung nicht. Namentlich reiche diesbezüglich die blosser Mitbenutzung einer Geschäftseinrichtung gemäss internationaler Rechtsprechung nicht. Hinzu komme, dass insbesondere Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung von Gütern oder Waren genutzt würden, explizit nicht als Betriebsstätte qualifiziert würden. Die Miete betrage zudem nur Fr. 120.– und sei damit verdächtig tief. Schliesslich verfüge der Rekurrent zuhause über ein Arbeitszimmer, wofür er einen Abzug von jährlich Fr. 2'400.– beanspruche. Es sei nicht glaubhaft, dass die Schreibearbeiten nach der Arbeit in C/FL statt am eigens dafür eingerichteten Arbeitszimmer am Wohnort ausgeführt würden. Aus dem Umstand, dass in den Vorperioden keine Abklärungen zur Betriebsstätte gemacht worden seien, könne der Rekurrent nichts zu seinen Gunsten ableiten, denn in früheren Steuerperioden getroffene Einschätzungen würden grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen entfalten.

Der Rekurrent macht demgegenüber geltend, dass er die Einzelfirma mit Sitz in C/FL bereits seit 2017 betreibe. Er verfüge dafür auch über die erforderliche Gewerbebewilligung im Fürstentum Liechtenstein zur Erbringung von Dienstleistungen als Gärtner. Für die Erteilung der Gewerbebewilligung sei eine inländische Betriebsstätte erforderlich. Eine solche habe er durch Abschluss eines Mietvertrages



nachgewiesen. Nach Auffassung der Steuerbehörden im Fürstentum Liechtenstein liege eine Betriebsstätte vor, denn diese würden die Veranlagung gestützt auf die vorgeschlagene Ausscheidung vornehmen. Nach liechtensteinischem Recht erfülle er somit die Anforderungen an eine Betriebsstätte. Rund 80 % seines Umsatzes erziele er im Fürstentum Liechtenstein. 2019 sei er an mehr als 200 Tagen dort tätig gewesen. Somit erbringe er den überwiegenden Teil seiner Arbeit im Fürstentum Liechtenstein. Für eine Betriebsstätte brauche es eine feste Geschäftseinrichtung. Die gemieteten Räumlichkeiten in Liechtenstein würden dies ohne Weiteres erfüllen. Es handle sich um eine feste Einrichtung mit Wasser- und Stromanschluss und zusätzlich einem Büro und einem WC (offensichtlich beheizt) zur Mitbenützung. Er könne über die Räumlichkeiten im Wesentlichen ausschliesslich verfügen, und diese hätten nicht bloss vorübergehenden Charakter. Sie würden den Zweck erfüllen und seien für seine Tätigkeit ausreichend. Zudem seien sie nicht bloss untergeordneter Natur im Sinne eines Lagers. Er nutze die Räumlichkeiten zur Arbeitsvorbereitung, Ausarbeitung von Offerten, Rapportierung usw. Der tiefe Mietzins beruhe auf dem guten Verhältnis zum Vermieter. Die Vorinstanz stütze sich lediglich auf Vermutungen und Annahmen und habe somit nichts für das Nichtvorliegen einer Betriebsstätte vorgebracht. Insgesamt würden die feste Geschäftseinrichtung, die überwiegende Geschäftstätigkeit im Fürstentum Liechtenstein, die Veranlagung im Fürstentum Liechtenstein sowie die Gewerbebewilligung mit Handelsregistereintrag im Fürstentum Liechtenstein das Vorliegen einer Betriebsstätte beweisen. Entsprechend seien der Gewinn und das Kapital im Fürstentum Liechtenstein aus der schweizerischen Besteuerungsgrundlage auszunehmen und nur satzbestimmend zu berücksichtigen. Es bestünden keine sachlichen Gründe für eine Änderung der Veranlagungspraxis gegenüber den Steuerjahren 2017 und 2018. Zudem verfüge er am neuen Wohnort in A über keine separaten Büroräumlichkeiten mehr. Er sei erst im Dezember 2019 nach A umgezogen. Der Abzug für ein Arbeitszimmer im Jahr 2019 beziehe sich noch auf den früheren Wohnort in D.

b) aa) Einfache Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und andere Personengemeinschaften ohne juristische Persönlichkeit sind als solche nicht steuerpflichtig. Ihr Einkommen und Vermögen werden den Gesellschaftern oder Mitgliedern, denen allein die zivilrechtliche Rechtsfähigkeit zukommt, zugerechnet (vgl. Art. 21 Abs. 1 StG; Zigerlig/



Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil N 11). Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben (Art. 13 Abs. 1 StG). Die Steuerpflicht ist bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt. Am Ort der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt grundsätzlich das weltweite Einkommen des Steuerpflichtigen der Besteuerung der Gebietshoheit (BGE 139 II 78 E. 2.3). Besteht aber ein Nebensteuerdomizil, so hat dies zur Folge, dass das Besteuerungsrecht des Hauptsteuerdomizils eingeschränkt wird. Die im Kanton wohnhaften Personen, die Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten oder Grundstücke in einem anderen Kanton oder im Ausland besitzen, dürfen für entsprechende Einkommen und Vermögen am st. gallischen Wohnsitz nicht besteuert werden (vgl. Art. 15 Abs. 1 StG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Teil N 34). Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu andern Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 16 Abs. 1 StG).

Der Rekurrent betreibt ein Einzelunternehmen, welches aufgrund fehlender Rechtspersönlichkeit nicht steuerpflichtig ist. Der Gewinn und das Kapital wird dem Rekurrenten zugerechnet. Dieser hatte im Jahr 2019 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in A und ist daher im Kanton St. Gallen grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig. Er bringt jedoch vor, er betreibe im Fürstentum Liechtenstein eine Betriebsstätte. Somit handelt es sich um einen internationalen Sachverhalt, der gestützt auf das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (SR 0.672.951.43, abgekürzt: DBA-FL) zu beurteilen ist. Zu prüfen ist, ob der Rekurrent im Fürstentum Liechtenstein eine Betriebsstätte führt.

bb) "Betriebsstätte" im Sinne des DBA-FL bedeutet eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Art. 5 Ziff. 1 DBA-FL). Diese umfasst gemäss Art. 5 Ziff. 2 DBA-FL insbesondere einen Ort der Leitung (lit. a), eine Zweigniederlassung (lit. b), eine Geschäftsstelle (lit. c), eine Fabrikationsstätte (lit. d), eine Werkstätte (lit. e) und ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen. Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte,



wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet (Art. 5 Ziff. 3 DBA-FL). Nicht als Betriebsstätten gelten gemäss Art. 5 Ziff. 4 DBA-FL Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden (lit. a), Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden (lit. b), Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zum Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden (lit. c), eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zum Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen (lit. d), eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zum Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Werbung zu betreiben, Informationen zu erteilen, wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen (lit. e) oder eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zum Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a-e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt (lit. f).

cc) Die allermeisten von der Schweiz abgeschlossenen DBA entsprechen in Art. 5 Abs. 1 wörtlich dem OECD-Musterabkommen (abgekürzt: OECD-MA; Schreiber/Honold/Jaun, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 5 OECD-MA N 16). Es kann deshalb auf das Schrifttum zum OECD-MA verwiesen werden. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA enthält die allgemeine Definition des Betriebsstättenbegriffs. Demnach muss eine Geschäftseinrichtung vorhanden sein, die fest ist und durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O., Art. 5 OECD-MA N 6).

Als Geschäftseinrichtung ist eine Einheit unternehmerisch nutzbarer und dem Betrieb dienender Sachen zu verstehen. Beispiele von dem Betrieb dienenden körperlichen Gegenständen sind Räumlichkeiten, Einrichtungen oder betriebliche Anlagen. Entscheidend ist, dass das Unternehmen über einen gewissen Platz verfügen kann. Ein einzelner Raum kann dafür ausreichend sein. Dabei ist nicht von Bedeutung, ob die Sachen im Eigentum des Unternehmens stehen oder lediglich ein Nutzungsrecht (wie eine Miete) daran besteht. Erforderlich ist ein minimales Verfügungsrecht über die



Einrichtung. Sodann muss die Geschäftseinrichtung fest sein, das heisst, dass ein dauerhafter Bezug zur Erdoberfläche erforderlich ist. Das Unternehmen darf zudem über die feste Geschäftseinrichtung nicht nur eine vorübergehende Verfügungsgewalt innehaben. Es muss eine gewisse Dauerhaftigkeit gegeben sein. Schliesslich muss das Unternehmen seine Tätigkeit in der Betriebsstätte ausüben, wobei die Tätigkeit zumindest dem Gesamtzweck des Unternehmens zu dienen hat (Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O., Art. 5 OECD-MA N 7 ff.).

dd) Aus dem allgemeinen Grundsatz zur Beweislast, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche seine Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Teil N 23) folgt, dass das Bestehen einer Betriebsstätte ausserhalb des Kantons St. Gallen grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zu beweisen ist. Da jedoch in den Vorperioden 2017 und 2018 eine Betriebsstätte im Fürstentum Liechtenstein anerkannt worden war, trifft die Beweislast für den Wegfall der Betriebsstätte die Vorinstanz. Diese hat darzulegen, dass keine Betriebsstätte mehr besteht bzw. die zuvor anerkannte Betriebsstätte neu als blosser Scheinbetriebsstätte zu qualifizieren wäre. Diese Grundregel ist dann zu befolgen, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist. Lässt sich die vom Rekurrenten in den Vorperioden anerkannte Betriebsstätte trotz gehöriger Mitwirkung für 2019 nicht (mit genügender Bestimmtheit) verwerfen oder bestätigen, so wirkt sich die Beweislosigkeit zulasten der Vorinstanz aus (Urteil des Bundesgerichts 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 3.1).

c) aa) Zum Nachweis einer Betriebsstätte in C/FL reichte der Rekurrent einen Mietvertrag vom 20. Juni 2017 (vi-act. 101.3), einen liechtensteinischen Auszug, wonach seine Einzelfirma im Fürstentum Liechtenstein seit 9. Januar 2018 mit Sitz in C im Handelsregister eingetragen ist (vi-act. 103.6), sowie eine Gewerbebewilligung für das Fürstentum Liechtenstein vom 6. Juli 2017 (vi-act. 103.6) ein. Mit E-Mail vom 16. November 2020 forderte die Vorinstanz ergänzend noch Fotos und gegebenenfalls einen Grundrissplan der Betriebsstätte ein. Dieser Aufforderung kam der Rekurrent nach mehrmaligem E-Mail-Verkehr schliesslich am 25. November 2020 nach (vi-act. 105.0). Weitere Unterlagen verlangte die Vorinstanz danach vom Rekurrenten nicht mehr. Dieser ist damit seiner Mitwirkungspflicht in genügender Weise nachgekommen.



bb) Gemäss dem Mietvertrag vom 20. Juni 2017 (vi-act. 101.3) mietet der Rekurrent seit dem 1. Juli 2017 in C/FL eine Garage. Zur Mitbenützung steht ihm gemäss Mietvertrag ein Wasseranschluss, ein Vorplatz, der Parkplatz vor der Garage sowie ein Büro zur Verfügung. Er bezahlt eine monatliche Miete von Fr. 120.–. Bei der Mietsache handelt es sich um eine Räumlichkeit, die mit der Erdoberfläche verbunden und damit "fest" im Sinne von Art. 5 Abs. 1 DBA-FL ist. Der Rekurrent kann über die Mietsache verfügen. Dass er an dem Wasseranschluss, dem Vorplatz, dem Parkplatz vor der Garage und dem Büro nur ein Mitbenützungsrecht hat, steht der Annahme einer Betriebsstätte nicht entgegen. Sofern mehrere Parteien die Geschäftseinrichtung nutzen können, bedarf es zur Bejahung der Verfügungsmacht des Unternehmens eines mindestens durchsetzbaren Rechts zur tatsächlichen Nutzung (Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O., Art. 5 OECD-MA N 7). Gemäss Mietvertrag wurde dem Rekurrenten je ein Garagen-, Büro- und Briefkastenschlüssel ausgehändigt, weshalb er Verfügungsmacht über die Mietsache hat. Er hat des Weiteren nicht nur vorübergehende Verfügungsgewalt, vielmehr besteht der unbefristete Mietvertrag bereits seit Juni 2017, weshalb auch von Dauerhaftigkeit auszugehen ist. Insgesamt besteht damit eine örtlich und zeitlich feste Einrichtung, worüber der Rekurrent verfügen kann. Die eingereichten Fotos zeigen eine Garagenbox, ein Büro sowie eine Toilette und untermauern damit das Bestehen einer festen Einrichtung.

Dass die Einzelfirma des Rekurrenten im Fürstentum Liechtenstein seit 9. Januar 2018 mit Sitz in C im Handelsregister eingetragen ist, stellt zwar lediglich eine deklaratorische Erklärung dar und vermag deshalb den Nachweis für eine Betriebsstätte allein nicht zu erbringen. Der Rekurrent verfügt aber zusätzlich seit dem 6. Juli 2017 über eine Gewerbebewilligung im Fürstentum Liechtenstein. Zu deren Erlangung musste er unter anderem den Nachweis einer im Inland gelegenen Betriebsstätte erbringen, wobei die Betriebsstätte unter anderem geeignete Räumlichkeiten und physische Einrichtungen zur Verrichtung der mit dem Gewerbe notwendig zusammenhängenden Tätigkeiten aufzuweisen hat (vgl. Art. 11 Abs. 1 und 2 des liechtensteinischen Gewerbegesetzes vom 22. Juni 2006 [LR 930.1, Fassung vom 1.3.2017-30.9.2018]). Dass dem Rekurrenten im Fürstentum Liechtenstein eine Gewerbebewilligung ausgestellt wurde, spricht somit ebenfalls dafür, dass er dort über eine Betriebsstätte verfügt.



St.Galler Gerichte

Gemäss Erfolgsrechnung für das Jahr 2019 (vi-act. 101.2) betrug der Ertrag im Fürstentum Liechtenstein Fr. 176'350.94 (82.57 %) und derjenige in der Schweiz Fr. 37'220.48 (17.43 %). Der Rekurrent ist demnach zur Hauptsache im Fürstentum Liechtenstein tätig. Gemäss eigenen Angaben waren es im Jahr 2019 über 200 geleistete Arbeitstage im Fürstentum Liechtenstein. Unter diesen Umständen ist es glaubhaft, dass er in der gemieteten Garage nicht nur Arbeitsutensilien lagert – was eine Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 DBA-FL ausschliessen würde –, sondern zwischen Aufträgen auch Schreivarbeiten, wie beispielsweise Offerten oder Rechnungen erstellen, im zur gemieteten Garage gehörenden Büro erledigt. Diese Arbeiten dienen dem Gesamtzweck des Unternehmens des Rekurrenten, womit auch die Voraussetzung einer Geschäftstätigkeit durch die Betriebsstätte erfüllt ist.

Die Vorinstanz hielt zu Recht fest, dass der Rekurrent aus dem Umstand, dass in den Veranlagungen 2017 und 2018 die Betriebsstätte in C/FL anerkannt worden sei, nichts zu seinen Gunsten ableiten könne. Früher getroffene Veranlagungsverfügungen entfalten keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Die Steuerbehörde kann im Rahmen jeder neuen Veranlagung sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Teil N 48). Die weiteren Ausführungen der Vorinstanz vermögen indes die vom Rekurrenten eingereichten Nachweise zum Bestehen einer Betriebsstätte nicht zu entkräften. Ihr ist zwar zuzustimmen, dass der Mietpreis von Fr. 120.– tief ist. Dass es sich deshalb um ein Scheindomizil handle, hat die Vorinstanz jedoch nicht behauptet. Der tiefe Mietzins mag auch auf der Tatsache beruhen, dass der Rekurrent nicht als Einziger die Büroräumlichkeit nutzt. Ob die Garage geheizt ist oder nicht, ist vorliegend für die Frage des Bestehens einer Betriebsstätte unerheblich, zumal davon auszugehen ist, dass der Rekurrent die Schreivarbeiten im Büro und nicht in der Garage erledigt. Dass er in der Erfolgsrechnung 2019 zusätzlich die Miete von Fr. 2'400.– pro Jahr für ein Arbeitszimmer in der Privatwohnung in D zum Abzug brachte, steht der Annahme einer Betriebsstätte in C/FL nicht entgegen. Es ist plausibel, dass er die Schreivarbeiten teilweise zuhause und teilweise in der Betriebsstätte erledigte. Zudem hielt der Rekurrent in der Stellungnahme vom 12. April 2021 fest, dass er nur in der Wohnung in D, in welcher er bis im Dezember 2019 gewohnt habe, über ein Arbeitszimmer verfügt habe. Am neuen Wohnort in A habe er kein Büro mehr.



d) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurrent seiner Mitwirkungspflicht in genügendem Mass nachgekommen und von einer Betriebsstätte in C/FL im Sinne von Art. 5 Abs. 1 DBA-FL auszugehen ist. Die Ausführungen der Vorinstanz vermögen dies nicht zu entkräften. Der Rekurs ist daher gutzuheissen, der Einspracheentscheid vom 27. Januar 2021 aufzuheben und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen zu neuer Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und Steuerauscheidung mit dem Fürstentum Liechtenstein unter Berücksichtigung der Betriebsstätte in C/FL.

III. Direkte Bundessteuer

4.- Art. 13 Abs. 1, Art. 15 Abs. 1, Art. 16 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 StG entsprechen im Wesentlichen Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 und 3 sowie Art. 10 Abs. 1 DBG. Zudem kommt auch bei der direkten Bundessteuer Art. 5 Abs. 1 DBA-FL zur Anwendung. Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Demnach ist die Beschwerde ebenfalls gutzuheissen, der Einspracheentscheid vom 27. Januar 2021 aufzuheben und die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückzuweisen zu neuer Veranlagung der direkten Bundessteuer 2019 und Steuerauscheidung mit dem Fürstentum Liechtenstein unter Berücksichtigung der Betriebsstätte in C/FL.

IV. Kosten

5.- a) Da der Steuerpflichtige obsiegt, sind die Verfahrenskosten dem Staat aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 600.–, insgesamt Fr. 1'200.–, erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung [sGS 941.12], Art. 144 Abs. 5 DBG). Die beiden Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 1'200.– sind dem Steuerpflichtigen zurückzuerstatten.

b) Gemäss Art. 98 Abs. 2 VRP werden im Rekursverfahren ausseramtliche Kosten entschädigt, wenn sie aufgrund der Rechts- und Sachlage als notwendig und angemessen erscheinen. Im Rekursverfahren war der Beizug eines Rechtsbeistands



geboten. Eine Kostennote ist nicht eingereicht worden, entsprechend werden die Parteikosten nach Ermessen zugesprochen (Art. 6 Honorarordnung, sGS 963.75, abgekürzt: HonO). Vorliegend wurde der Rekurrent von einem diplomierten Steuerexperten vertreten. Es erscheint daher angemessen, denselben Tarif heranzuziehen wie für Rechtsanwälte. Angesichts des auf die Frage des Bestehens einer Betriebsstätte beschränkten Prozessthemas erscheint ein Honorar von insgesamt Fr. 1'800.– für beide Verfahren als angemessen (Art. 19 und 22 Abs. 1 lit. b HonO; Art. 144 Abs. 4 DBG mit Verweisung auf Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [SR 172.021]). Entsprechend dem Verfahrensausgang sind dem Steuerpflichtigen die ausseramtlichen Kosten vollumfänglich zuzusprechen, und zwar zuzüglich Barauslagen von 4 Prozent (Fr. 72.–, Art. 28^{bis} Abs. 1 HonO) und Mehrwertsteuer von 7,7 Prozent (Fr. 144.15, Art. 29 HonO). Dies ergibt eine Entschädigung von insgesamt Fr. 2'016.15; entschädigungspflichtig ist der Staat (Kantonales Steueramt).

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 27. Januar 2021 aufgehoben. Die Angelegenheit wird zu neuer Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und Steuerauscheidung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 27. Januar 2021 aufgehoben. Die Angelegenheit wird zu neuer Veranlagung der direkten Bundessteuer 2019 und Steuerauscheidung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Der Staat trägt die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidgebühr). Der Kostenvorschuss von Fr. 600.– wird dem Rekurrenten zurückerstattet.



4.

Der Staat trägt die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidgebühr).
Der Kostenvorschuss von Fr. 600.– wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.

5.

Der Staat (Kantonales Steueramt) hat den Steuerpflichtigen für beide Verfahren mit
insgesamt Fr. 2'016.15 ausseramtlich zu entschädigen.