



**Fall-Nr.:** B 2021/233, B 2021/234  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 24.08.2022  
**Entscheiddatum:** 23.06.2022

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 23.06.2022**

**Steuerrecht. Steuerliche Anerkennung einer Betriebsstätte im Fürstentum Liechtenstein. Art. 13 Abs. 1, 15 Abs. 3 und 21 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 3 Abs. 1, 6 Abs. 3 und 10 Abs. 1 DBG (SR 642.11), Art. 5 Ziffer 1 DBA-FL (SR 0.672.951.43). Anfechtung des Rekursentscheids, mit welchem die ausländische Betriebsstätte anerkannt worden war, durch das kantonale Steueramt. Die Beweislast für das Bestehen einer ausländischen Betriebsstätte lag unabhängig davon, ob diese bereits in den Vorperioden steuerlich anerkannt worden war oder nicht, bei der unbeschränkt steuerpflichtigen Person (Beschwerdegegner). Der Beschwerdegegner war im streitigen Jahr mit seiner Einzelfirma im liechtensteinischen Handelsregister eingetragen, verfügte dort über eine Gewerbebewilligung und erzielte den überwiegenden Teil des Umsatzes in Liechtenstein. Das Verwaltungsgericht bestätigte den Rekursentscheid. Rückweisung der Angelegenheit zur Vornahme der Steuerauscheidung und erneuten Veranlagung für das Jahr 2019 an den Beschwerdeführer (Verwaltungsgericht, B 2021/233, B 2021/234).**

**Entscheid vom 23. Juni 2022**

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

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

**Beschwerdeführer,**



St.Galler Gerichte

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

**Vorinstanz,**

und

**A.\_\_,**

**Beschwerdegegner,**

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

sowie

**Eidgenössische Steuerverwaltung**, Hauptabteilung direkte Bundessteuer,  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

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

**Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

**A.**

**A.a.**

A.\_\_ ist Inhaber des Einzelunternehmens Q.\_\_ mit Sitz in X.\_\_ und Y.\_\_/FL. Am



## St.Galler Gerichte

8. Dezember 2020 wurde er für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 96'600 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 167'000 sowie für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 97'000 veranlagt. Die dagegen erhobene Einsprache vom 6. Januar 2021 mit dem Antrag, die selbständige Erwerbstätigkeit mit Betriebsstätte in Y.\_\_/FL sei wie in den Vorjahren anzuerkennen und es sei eine internationale Steuerauscheidung vorzunehmen, wies das kantonale Steueramt St. Gallen mit Entscheiden vom 27. Januar 2021 ab (act. G 6/3/1 f./1).

### **A.b.**

Die hiergegen von Dr. Christian Eggenberger, TEAG Advisors AG, Grabs, für A.\_\_ erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) mit dem Antrag, für das Steuerjahr 2019 seien der Gewinn von CHF 89'188 und das Kapital von CHF 128'773 der in Liechtenstein domizilierten Einzelfirma aus dem steuerbaren Gewinn/Kapital in der Schweiz auszuschneiden (act. G 6/2), hiess die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 23. September 2021 gut, hob die angefochtenen Einspracheentscheide auf und wies die Angelegenheit zu neuer Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sowie der direkten Bundessteuer 2019 an das kantonale Steueramt zurück (act. G 2).

### **B.**

#### **B.a.**

Gegen diesen Entscheid erhob das kantonale Steueramt (Beschwerdeführer) mit Eingabe vom 27. Oktober 2021 Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid sei aufzuheben (act. G 1).

#### **B.b.**

In der Vernehmlassung vom 29. Oktober 2021 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 5). Der durch Dr. Christian Eggenberger, TEAG Advisors AG vertretene Beschwerdegegner beantragte in der Vernehmlassung vom 23. November 2021 (Poststempel) Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (act. G 8). Die Beschwerdebeteiligte beantragte in der Eingabe vom 23. November 2021 Gutheissung der Beschwerde, unter Kostenfolge zulasten des Beschwerdegegners (act. G 9).

#### **B.c.**

Auf die Vorbringen in den Eingaben des vorliegenden Verfahrens wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.



### Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

#### 1.

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Veranlagung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit vereinheitlicht sind, hat die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Urteil, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt; unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtschrift erheben (BGE 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Akt entscheidet (vgl. BGer 2C\_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2; VerwGE B 2014/222 und 223 vom 25. Februar 2016, E. 1; [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)).

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und seine Eingabe vom 27. Oktober 2021 (act. G 1) entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 194 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; die beschwerdeführende Person kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP). In Steuerstreitigkeiten sind "neue" Vorbringen (vgl. dazu act. G 8 S. 2 Ziffer 3) möglich, und es können auch bislang nicht bekannte Akten eingereicht werden (vgl. Looser/Looser-Herzog, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar Zürich/St. Gallen 2020, N 20 zu Art. 61 VRP).

#### 2.

##### 2.1.

Streitig ist, ob die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid die Angelegenheit zu Recht



zu neuer Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2019 an die Vorinstanz zurückwies mit der Anweisung, einen Teil des Einkommens und Vermögens des Beschwerdeführers ins Fürstentum Liechtenstein auszuscheiden. Der seit Ende 2019 in K.\_\_\_ wohnende Beschwerdegegner betrieb seine Unternehmung im streitigen Jahr und in den Vorjahren als Einzelfirma. Letztere ist nicht selbständig steuerpflichtig und hat daher als solche auch kein Hauptsteuerdomizil. Steuerpflichtig ist der Inhaber (Art. 21 Abs. 1 StG und Art. 10 Abs. 1 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl 2014, II./Rz. 11; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 11 f. und 20 zu Art. 10 DBG). Bei persönlicher Zugehörigkeit des Inhabers (Art. 13 Abs. 1 StG, Art. 3 Abs. 1 DBG) ist die Steuerpflicht im Kanton St. Gallen unbeschränkt; sie erstreckt sich jedoch nicht auf Geschäftsbetriebe/Betriebsstätten ausserhalb des Kantons bzw. im Ausland (Art. 15 Abs. 1 StG, Art. 6 Abs. 1 DBG). Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe/Betriebsstätten erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 15 Abs. 3 StG, Art. 6 Abs. 3 DBG). Für die Beurteilung der Frage der steuerlichen Anerkennung der Betriebsstätte in Y.\_\_\_/FL kommt 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; DBA-FL) zur Anwendung. "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). Der DBA-FL entspricht in Art. 5 Abs. 1 dem OECD-Musterabkommen (abgekürzt: OECD-MA; Schreiber/Honold/Jaun, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, Basel 2015, N 16 zu Art. 5 OECD-MA). Art. 5 Abs. 1 OECD-MA enthält die allgemeine Definition des Betriebsstätten-Begriffs. 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., N 6 zu Art. 5 OECD-MA).

## **2.2.**

### **2.2.1.**

Nachdem der Beschwerdeführer die Ausscheidung der vom Beschwerdegegner in der Schweiz und in Liechtenstein erzielten Einkünfte für die Jahre 2017 und 2018 und damit eine Betriebsstätte in Liechtenstein noch anerkannt hatte (vgl. act. G 6/6 und G 6/7), bestreitet er für 2019 das Bestehen einer solchen. Im angefochtenen Entscheid folgte die Vorinstanz aus dem Grundsatz, 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./Rz. 23), dass das Bestehen einer Betriebsstätte ausserhalb des Kantons St. Gallen grundsätzlich vom Beschwerdegegner zu beweisen sei. Da jedoch in den Vorperioden 2017 und 2018 eine Betriebsstätte im Fürstentum Liechtenstein anerkannt worden sei, treffe die Beweislast für den Wegfall der Betriebsstätte den Beschwerdeführer. Dieser habe darzulegen, dass keine Betriebsstätte mehr bestehe bzw. die zuvor anerkannte Betriebsstätte neu als blosser Scheinbetriebsstätte zu qualifizieren sei. Diese Grundregel sei dann zu befolgen, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen sei. Lasse sich die vom Beschwerdeführer in den Vorperioden anerkannte Betriebsstätte trotz gehöriger Mitwirkung für 2019 nicht (mit genügender Bestimmtheit) verwerfen oder bestätigen, so wirke sich die Beweislosigkeit zulasten der Vorinstanz aus (act. G 2 S. 7 m.H. auf BGer 2C\_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 3.1). Zum Nachweis einer Betriebsstätte in Y.\_\_/FL habe der Beschwerdegegner einen Mietvertrag vom 20. Juni 2017, einen liechtensteinischen Auszug, wonach seine Einzelfirma im Fürstentum Liechtenstein seit 9. Januar 2018 mit Sitz in Y.\_\_/FL im Handelsregister eingetragen sei, sowie eine Gewerbebewilligung für das Fürstentum Liechtenstein vom 6. Juli 2017 eingereicht. Mit E-Mail vom 16. November 2020 habe der Beschwerdeführer ergänzend noch Fotos und gegebenenfalls einen Grundrissplan der Betriebsstätte eingefordert. Dieser Aufforderung sei der Beschwerdegegner nach mehrmaligem E-Mail-Verkehr am 25. November 2020 nachgekommen (act. G 6/7/105.0). Weitere Unterlagen habe der Beschwerdeführer danach vom Beschwerdegegner nicht mehr verlangt. Dieser sei damit seiner Mitwirkungspflicht in genügender Weise nachgekommen (act. G 2 S. 7).

### **2.2.2.**

Der Beschwerdeführer hält hierzu mit Hinweis auf BGE 139 II 78 E. 3.2 fest, dass nach der Rechtsprechung im internationalen Verhältnis die Beweislast für das Bestehen einer Betriebsstätte - selbst bei einer in den Vorperioden anerkannten Betriebsstätte - immer die unbeschränkt steuerpflichtige Person trage. Er verweist sodann auf BGer 2C\_738/2014 vom 21. August 2015, wo das Bundesgericht unter anderem festgehalten hatte, dass das Vorliegen eines Geschäftsbetriebs ausserhalb der Schweiz die Steuerpflicht der Beschwerdeführer vermindere, weshalb sie die Beweislast tragen würden. Die Beschwerdeführer müssten dabei die steuermindernden Tatsachen nicht nur behaupten, sondern auch belegen. Betriebsstätten im Ausland seien in zweifelhaften Fällen aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz



tendenziell der Steuerpflicht in der Schweiz zu unterwerfen, und einer allenfalls drohenden Doppelbesteuerung sei in solchen Fällen mit Heranziehung entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen entgegenzutreten (BGE 139 II 78 E. 3.1.2 mit Hinweis). Diese Überlegungen seien auch in Bezug auf Geschäftsbetriebe natürlicher Personen anzuwenden, entspreche doch die wirtschaftliche Zugehörigkeit nach Art. 4 DBG derjenigen von Art. 51 DBG für juristische Personen (BGer 2C\_738/2014 a.a.O. E. 2.4).

Mit dem Beschwerdeführer ist in Nachachtung der publizierten höchstrichterlichen Rechtsprechung (BGE 139 II 78 Sachverhalt A.b ["Ruling" vom 10. August 1999] und E. 3.2) davon auszugehen, dass die *Beweislast* für das Bestehen einer ausländischen Betriebsstätte unabhängig davon, ob diese bereits in den Vorperioden steuerlich anerkannt worden war oder nicht, bei der unbeschränkt steuerpflichtigen Person (Beschwerdegegner) liegt. Hinsichtlich des *Beweismasses* ist sodann anzumerken, dass nach der Rechtsprechung erhöhte Beweiserfordernisse zu beachten sind, wenn es um internationale Geschäfts- und Rechtsbeziehungen geht, weil sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen. Es sind die *gesamten Umstände* der Geschäftsbeziehung darzulegen und entsprechende Unterlagen vorzulegen (vgl. BGer 2C\_797/2012 vom 31. Juli 2013, E. 2.2.2 mit Hinweisen, sowie BGer 2C\_201/2014 vom 2. Dezember 2014 E. 6.2 und E. 8.2). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers (act. G 1 S. 3 Ziffer 3) ist jedoch mit diesen beweisrechtlichen Feststellungen allein der Verfahrensausgang noch nicht entschieden. Zu klären ist nachstehend, inwiefern der Beweis einer steuerlich zu anerkennenden Betriebsstätte als erbracht zu gelten hat bzw. inwiefern von einem "zweifelhaften Fall" im Sinn von BGE 139 II 78 E. 3.1 auszugehen ist.

### 2.3.

#### 2.3.1.

Die Vorinstanz legte im angefochtenen Entscheid dar, gemäss dem Mietvertrag vom 20. Juni 2017 miete der Beschwerdegegner seit dem 1. Juli 2017 in Y.\_/FL eine Garage. Zur Mitbenützung stehe ihm gemäss Mietvertrag ein Wasseranschluss, ein Vorplatz, der Parkplatz vor der Garage sowie ein Büro zur Verfügung. Er bezahle eine monatliche Miete von CHF 120. Bei der Mietsache handle es sich um eine Räumlichkeit, die mit der Erdoberfläche verbunden und damit "fest" im Sinne von Art. 5 Abs. 1 DBA-FL sei. Der Beschwerdegegner könne über die Mietsache verfügen. Dass er an dem Wasseranschluss, dem Vorplatz, dem Parkplatz vor der Garage und dem



Büro nur ein Mitbenützungsrecht habe, stehe der Annahme einer Betriebsstätte nicht entgegen. Sofern mehrere Parteien die Geschäftseinrichtung nutzen könnten, bedürfe es zur Bejahung der Verfügungsmacht des Unternehmens eines mindestens durchsetzbaren Rechts zur tatsächlichen Nutzung (Schreiber/Honold/Jaun, a.a.O., N 7 zu Art. 5 OECD-MA). Gemäss Mietvertrag sei dem Beschwerdegegner je ein Garagen-, Büro- und Briefkastenschlüssel ausgehändigt worden, weshalb er Verfügungsmacht über die Mietsache habe. Er habe des Weiteren nicht nur vorübergehende Verfügungsgewalt, vielmehr bestche der unbefristete Mietvertrag bereits seit Juni 2017, weshalb auch von Dauerhaftigkeit auszugehen sei. Insgesamt bestche damit eine örtlich und zeitlich feste Einrichtung, worüber der Beschwerdegegner verfügen könne. Die eingereichten Fotos zeigten eine Garagenbox, ein Büro sowie eine Toilette und untermauerten damit das Bestehen einer festen Einrichtung. Dass die Einzelfirma des Beschwerdegegners im Fürstentum Liechtenstein seit 9. Januar 2018 mit Sitz in Y.\_\_/FL im Handelsregister eingetragen sei, stelle zwar lediglich eine deklaratorische Erklärung dar und vermöge deshalb den Nachweis für eine Betriebsstätte allein nicht zu erbringen. Der Beschwerdegegner verfüge aber zusätzlich seit dem 6. Juli 2017 über eine Gewerbebewilligung im Fürstentum Liechtenstein. Zu deren Erlangung habe er unter anderem den Nachweis einer im Inland gelegenen Betriebsstätte erbringen müssen, wobei die Betriebsstätte unter anderem geeignete Räumlichkeiten und physische Einrichtungen zur Verrichtung der mit dem Gewerbe notwendig zusammenhängenden Tätigkeiten aufzuweisen habe. Dass dem Beschwerdegegner im Fürstentum Liechtenstein eine Gewerbebewilligung ausgestellt worden sei, spreche somit ebenfalls dafür, dass er dort über eine Betriebsstätte verfüge (act. G 2 S. 8).

Der Beschwerdegegner sei zur Hauptsache im Fürstentum Liechtenstein tätig. Gemäss eigenen Angaben seien es im Jahr 2019 über 200 geleistete Arbeitstage im Fürstentum Liechtenstein gewesen. Unter diesen Umständen sei es glaubhaft, dass er in der gemieteten Garage nicht nur Arbeitsutensilien lagere - was eine Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 DBA-FL ausschliessen würde -, sondern zwischen Aufträgen auch Schreibarbeiten, wie beispielsweise Offerten oder Rechnungen, im zur gemieteten Garage gehörenden Büro erledige. Diese Arbeiten dienten dem Gesamtzweck des Unternehmens, womit auch die Voraussetzung einer Geschäftstätigkeit durch die Betriebsstätte erfüllt sei. Der Beschwerdeführer habe zu Recht festgehalten, dass der Beschwerdegegner aus dem Umstand, dass in den Veranlagungen 2017 und 2018 die Betriebsstätte in Y.\_\_/FL anerkannt worden sei, nichts zu seinen Gunsten ableiten könne. Die Steuerbehörde könne 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./Rz. 48). Die weiteren Ausführungen des Beschwerdeführers vermöchten indes die vom Beschwerdegegner eingereichten Nachweise zum Bestehen einer Betriebsstätte nicht zu entkräften. Ihm sei zwar zuzustimmen, dass der Mietpreis von CHF 120 tief sei. Dass es sich deshalb um ein Scheindomizil handle, habe die Vorinstanz jedoch nicht behauptet. Der tiefe Mietzins möge auch auf der Tatsache beruhen, dass der Beschwerdegegner nicht als Einziger die Büroräumlichkeit nutze. Ob die Garage geheizt sei oder nicht, sei vorliegend für die Frage des Bestehens einer Betriebsstätte unerheblich, zumal davon auszugehen sei, dass der Beschwerdegegner die Schreivarbeiten im Büro und nicht in der Garage erledige. Dass er in der Erfolgsrechnung 2019 zusätzlich die Miete von CHF 2'400 pro Jahr für ein Arbeitszimmer in der Privatwohnung in X.\_\_ zum Abzug gebracht habe, stehe der Annahme einer Betriebsstätte in Y.\_\_/FL nicht entgegen. Es sei plausibel, dass er die Schreivarbeiten teilweise zuhause und teilweise in der Betriebsstätte erledigt habe. Zudem habe der Beschwerdegegner in der Stellungnahme vom 12. April 2021 festgehalten, dass er nur in der Wohnung in X.\_\_, in welcher er bis im Dezember 2019 gewohnt habe, über ein Arbeitszimmer verfügt habe. Am neuen Wohnort in K.\_\_ habe er kein Büro mehr. Zusammenfassend ergebe sich, dass der Beschwerdegegner seiner Mitwirkungspflicht in genügendem Mass nachgekommen und von einer Betriebsstätte im Sinn von Art. 5 Abs. 1 DBA-FL auszugehen sei. Die Ausführungen des Beschwerdeführers vermöchten dies nicht zu entkräften (act. G 2 S. 8 f.).

### 2.3.2.

Der Beschwerdeführer wendet ein, mit Blick auf den Mietvertrag vom 20. Juni 2017 und Google maps schein erstellt, dass das Bild Nr. 4 (act. G 3) das Mietobjekt darstelle. Aufgrund des Wortlauts des Vertrags vom 20. Juni 2017 ("Büro-/Aufenthaltsraum neben seiner Garage" sowie des vereinbarten Mietzinses könne es sich bei dem (Büro-)Raum nur um den rudimentär ausgebauten Raum handeln, wie er auf Abbildung 4 (act. G 3) neben dem Autounterstand (linker Hand) zu sehen sei. Nicht Vertragsgegenstand sei aufgrund des Vertragswortlauts der Abstellraum neben dem "Büro-/Aufenthaltsraum". Die Räumlichkeiten auf den übrigen Bildern seien bereits aufgrund des Vertrages nicht Mietgegenstand. Gut ausgebaute und möblierte Büroräume seien einschliesslich Nebenkosten nicht für monatlich CHF 120 erhältlich, selbst wenn an diesen nur ein Recht zur Mitbenutzung bestehe. Dies bestätige sowohl der Buchungstext "Lagermiete Y.\_\_/FL" vom 31. Januar 2019 (Konto 6001 "Raumaufwand FL") als auch die Miete von CHF 450 für die Geschäftsräumlichkeiten in der Schweiz. Der Buchungstext für die Räumlichkeiten schein in der Folge - im



## St.Galler Gerichte

Bewusstsein der Problematik - kontinuierlich angepasst worden zu sein. Wo die Räumlichkeiten auf den anderen Bildern lägen und wer darüber verfügen könne, sei nicht klar. Es sei nicht belegt, dass diese das Mietobjekt Y.\_\_/FL gemäss eingereichtem Mietvertrag zeigen würden. Beim "Büro-/Aufenthaltsraum" (act. G 3 Bild 4) handle es sich um einen ca. 4 m<sup>2</sup> grossen Raum mit Kühlschrank, Tisch und Stuhl, der kaum über eine Heizung, einen Wasseranschluss, Drucker, Internetanschluss und Toilette verfüge. Dies erkläre auch, warum die Nebenkosten CHF 0 betragen würden. Dieser Raum erweise sich für die dauerhafte Ausübung einer Tätigkeit als ungeeignet. Es sei nicht klar, wie der Beschwerdegegner seine Hände waschen wolle. Ihm könne sodann gar kein Garagenschlüssel (gemäss Vertrag) übergeben worden sein, bestehe doch nur ein Autounterstand. Es sei daher zweifelhaft, dass der Beschwerdegegner das Mietobjekt je zu gebrauchen gedachte. Es dürfe bezweifelt werden, dass der Beschwerdegegner über einen Schlüssel zum "Büro-/Aufenthaltsraum" verfüge. All dies erkläre, weshalb er zu den in Liechtenstein gemieteten Räumlichkeiten widersprüchliche Angaben gemacht und nur widerstrebend und nach einiger Zeit Fotos eingereicht habe (act. G 1 Ziffer 4.1).

Die vorinstanzliche Schlussfolgerung, sämtliche Auslandumsätze müssten auf Arbeiten im Ausland zurückzuführen sein, greife zu kurz. Im Gegensatz zu Gartenarbeiten müssten Planungs-, Vorbereitungs- und Büroarbeiten nicht am Ort des Umsatzes erbracht werden. Der Beschwerdegegner werde als Landschaftsarchitekt nicht unwesentliche nicht standortgebundene Arbeiten erbringen. Die aufwandseitigen Kontendetails würden zeigen, dass der Aufwand grösstenteils in der Schweiz angefallen sei. Besonders ins Auge steche das Kontendetail 6510 "Telefon, Fax, Internet, Porti", aus welchem ersichtlich sei, dass der Beschwerdegegner ausschliesslich CH-Briefmarken erworben habe. Der Beschwerdeführer schein nicht standortgebundene Arbeiten hauptsächlich und Büroarbeiten ausschliesslich in der Schweiz erledigt zu haben. Im Weiteren bedürften die meisten standortgebundenen Arbeiten keiner Mitwirkung der Kunden und könnten zu jeder Tageszeit erbracht werden. Etliche Standorte in Liechtenstein seien zudem sowohl von X.\_\_ als auch von K.\_\_ schneller erreichbar als von Y.\_\_/FL. Nicht glaubhaft sei, dass der Beschwerdegegner an seinem Wohnsitz in K.\_\_ über kein Büro verfüge. Ein solches sei bereits für private Angelegenheiten notwendig. Zudem sei selbst ein Küchentisch besser für Büroarbeiten geeignet als der "Büro-/Aufenthaltsraum" in Y.\_\_/FL. Auch mache es keinen Sinn, in solch kleinräumigen Verhältnissen Unterlagen und Arbeitsutensilien an zwei bzw. drei Standorten aufzubewahren. Schliesslich fehle es an einem Nachweis, dass der Beschwerdegegner in den Räumlichkeiten in Liechtenstein



tatsächlich eine unternehmerisch relevante Tätigkeit ausübe (act. G 1 Ziffer 4.2).

Die Vorinstanz verkenne, dass die Gewerbebewilligung in Liechtenstein bloss ein Indiz für das Vorliegen einer Betriebsstätte darstelle (BGer 2C\_738/2014 vom 21. August 2015 E. 2.5.3). Die Aussagekraft der Bewilligung gehe nicht über jene des Mietvertrags hinaus. Sodann benötige eine schweizerische Unternehmung zur Erbringung von Dienstleistungen im Fürstentum Liechtenstein keine Bewilligung, solange sie dort über keine Betriebsstätte verfüge. Die eingereichten Unterlagen würden dafür sprechen, dass in Liechtenstein keine Betriebsstätte bestanden habe (act. G 1 Ziffer 4.3).

### 3.

#### 3.1.

Vorliegend ist aktenmässig belegt, dass der Beschwerdegegner mit seiner Einzelfirma im liechtensteinischen Handelsregister eingetragen ist (act. G 6/3/3), dort über eine Gewerbebewilligung verfügt (act. G 6/3/4) und den überwiegenden Teil des Umsatzes in Liechtenstein erzielt. So belief sich gemäss Erfolgsrechnung für das Jahr 2019 (vgl. act. G 6/3/8 und G 6/7/101.2) der Betriebsertrag im Fürstentum Liechtenstein auf CHF 176'350.94 (82.57 %) und derjenige in der Schweiz auf CHF 37'220.48 (17.43 %). Unbestritten blieb sodann die vom Beschwerdegegner eingereichte detaillierte Aufstellung über die Arbeitseinsätze 2019 bei Kunden im Fürstentum Liechtenstein einschliesslich Stundenaufwand (act. G 6/3/9). Es geht mithin um eine konkret ausgeübte Tätigkeit; ein fiktives Domizil (vgl. act. G 1 S. 2 unten und den vom Beschwerdeführer zitierten BGE 2C\_109/2011 vom 26. Mai 2011 E. 5) steht von daher nicht zur Diskussion. Nach Art. 11 Abs. 1 und 2 des liechtensteinischen Gewerbegesetzes vom 22. Juni 2006 [LR 930.1, GewG, Fassungen vom 1.3.2017-31.12.2019]) hatte der Beschwerdegegner für den Erhalt der Gewerbebewilligung den Nachweis einer Betriebsstätte in Liechtenstein mit in zahlenmässiger als auch in fachlicher Hinsicht zweckmässiger personeller Ausstattung zu erbringen. Nachzuweisen waren gemäss den erwähnten Bestimmungen insbesondere geeignete Räumlichkeiten und physische Einrichtungen zur Verrichtung der mit dem Gewerbe notwendig zusammenhängenden Tätigkeiten sowie geeignete Arbeitsplätze für das sowohl zahlenmässig als auch fachlich notwendige Personal zur einwandfreien Ausübung des Gewerbes. Der Beschwerdegegner vermochte diese Anforderungen gegenüber der liechtensteinischen Behörde augenscheinlich zu erfüllen. Ein berechtigter Anlass, die Gewerbebewilligung als solche bzw. deren Aussagekraft anzuzweifeln, lässt sich den Akten nicht entnehmen.



Zum zutreffenden Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach ein Schweizer Unternehmer ohne Betriebsstätte in Liechtenstein keiner Gewerbebewilligung bedürfe (act. G 1 Ziffer 4.3 unter Verweis auf Art. 20 des liechtensteinischen GewG), ist festzuhalten, dass gemäss Art. 30 des liechtensteinischen Gesetzes über die Freizügigkeit für EWR- und Schweizer Staatsangehörige vom 20. November 2009 (LR 152.21, PFZG) für Tätigkeiten in Liechtenstein 8 Tage im Voraus Meldung gemacht werden muss, wobei lediglich die ersten 8 Tage pro Quartal hiervon ausgenommen sind. Ab dem 90. Tag ist eine zusätzliche Bewilligung einzuholen, um bis zu 120 Tage in Liechtenstein tätig sein zu können (Art. 31 PFZG). Dienstleistungen von über 90 Tagen sind in jedem Fall bewilligungspflichtig. An Dienstleistungserbringer aus der Schweiz werden nur noch Bewilligungen erteilt, wenn das volkswirtschaftliche Interesse nachgewiesen wird. Für Dienstleistungserbringer mit Hauptsitz im Kanton St. Gallen wird der Nachweis des volkswirtschaftlichen Interesses ab dem 121. Tag geprüft. Das Bewilligungsgesuch ist mindestens vier Wochen vor Ablauf der 90-tägigen Frist zu stellen. Bei Dienstleistungen, bei denen im Voraus bekannt ist, dass sie mehr als 90 Tage dauern, muss von Beginn an um eine Bewilligung angesucht werden (Ausländer- und Passamt (APA) - Unternehmen mit Sitz in der Schweiz (Ilv.li), abgerufen am 5. Januar 2022). - Aus diesen Gegebenheiten ist ersichtlich, dass der im Jahr 2019 an rund 200 Tagen in Liechtenstein tätig gewesene Beschwerdegegner (vgl. die erwähnte Aufstellung, act. G 6/3/9) ohne Betriebsstätte in Y.\_\_/FL und entsprechende Gewerbebewilligung ab dem 121. Tag ein "volkswirtschaftliches Interesse" hätte nachweisen müssen, was für eine Gärtnertätigkeit wohl nur schwer hätte gelingen können. Der Beschwerdegegner hätte dementsprechend seine Erwerbstätigkeit nicht während des ganzen Jahres ausüben können. Angesichts der geschilderten gesetzlichen Vorgaben betreffend Dienstleistungserbringer ohne Betriebsstätte in Liechtenstein dürfte zudem das Bestehen der Betriebsstätte den administrativen Aufwand für den Beschwerdegegner erheblich vermindert haben.

### 3.2.

Was die in Y.\_\_/FL vom Beschwerdegegner gemieteten Räumlichkeiten betrifft (Mietvertrag vom 20. Juni 2017, act. G 6/3/5), sind aus den mit der Beschwerde (erneut) eingereichten Fotos (act. G 3) eine Toilette [1], ein Büroraum (zwei Aufnahmen aus verschiedenen Blickwinkeln [2]), ein Kopierer in einem weiteren Raum [3] sowie ein Autounterstand mit Aufenthaltsraum und separatem Abstellraum [4] ersichtlich. Ein konkreter Grund, die Beweiskraft/Glaubwürdigkeit in Frage zu stellen, ist nicht ersichtlich. Zur Anmerkung der Beschwerdebeteiligten, wonach sie eine Garage und/oder einen zur Mitbenützung zur Verfügung stehenden ("Büro-")Raum grundsätzlich nicht als Geschäftseinrichtung bezeichnen würde (act. G 9 Ziffer 2), ist folgendes



festzuhalten: Gemäss Mietvertrag (act. G 6/3/5 Ziffern 2 und 7) kann der Beschwerdegegner den Büro-/Aufenthaltsraum (mit Toilette) sowie den Lagerraum - im Mietvertrag offenbar als "Garage" bezeichnet - und den Unterstand ("Parkplatz vor Garage/Büro") mitbenützen. Die vorstehend erwähnten Räumlichkeiten waren für den Beschwerdegegner 2019 jederzeit zugänglich, da er über die entsprechenden Schlüssel verfügte (act. G 6/3/5 Ziffer 6). Das Vorliegen einer Geschäftseinrichtung beurteilt sich immer auch vor dem Hintergrund der konkret zur Diskussion stehenden Tätigkeiten; diese führt der Beschwerdegegner als Kleingewerbebetrieb vorwiegend in den Gärten der Kunden aus (vgl. dazu auch nachstehenden Absatz) und nicht in Geschäfts- und Büroräumen. Der tiefe Mietpreis von CHF 120/Monat vermag für sich allein das Vorliegen einer Betriebsstätte nicht in Frage zu stellen, zumal lediglich eine Mitbenützung in Frage steht; der Beschwerdegegner verweist diesbezüglich sodann auf das freundschaftliche Verhältnis zum Vermieter (act. G 8 S. 3). Zum Umstand, dass in der Erfolgsrechnung 2019 zusätzlich die Miete von CHF 2'400 pro Jahr für ein Arbeitszimmer in der Privatwohnung in X.\_\_ zum Abzug gebracht worden war, hielt die Vorinstanz zu Recht fest, dass dies der Annahme einer Betriebsstätte in Y.\_\_/FL nicht entgegenstehe und eine teilweise Erledigung der Schreibarbeiten zuhause und teilweise in der Betriebsstätte plausibel sei (act. G 2 S. 9 zweiter Absatz am Schluss).

Im Weiteren ist kein Grund ersichtlich, das Vorbringen des Beschwerdegegners, wonach die Umsätze in Liechtenstein überwiegend mit Landschaftspflege (Tätigkeiten weitaus überwiegend in den Gärten der Kunden) und nur zu einem sehr geringen Teil mit Gartengestaltung (keine Landschaftsarchitektur) erzielt würden (act. G 8 S. 3), in Zweifel zu ziehen. Entsprechend ergab sich hieraus kein erhöhter Bedarf an Büro- bzw. Planungsarbeiten bzw. keine nicht standortgebundenen Arbeiten als Landschaftsarchitekt. Die Anmerkung der Beschwerdebeteiligten, dass "ohne Auftritt gegen aussen nur sporadisch ausgeführte Tätigkeiten vorliegen" würden (act. G 9 Ziffer 2 zweiter Absatz), erscheint angesichts des Umstands, dass die Tätigkeit des Beschwerdegegners im Wesentlichen aus Gartenarbeiten bei verschiedenen Kunden im Fürstentum Liechtenstein besteht, inhaltlich nicht nachvollziehbar. Der im Weiteren von der Beschwerdebeteiligten verlangte Nachweis, dass der Beschwerdegegner in den Räumlichkeiten in Y.\_\_/FL *tatsächlich Büroarbeiten verrichtet* habe (act. G 9 Ziffer 2 zweiter Absatz), kann vom Beschwerdegegner für das hier streitige Jahr 2019 im Nachhinein nicht mehr geleistet werden und ist von daher unmöglich. Für die Abklärung des Vorliegens einer Betriebsstätte in Liechtenstein erscheint sodann der Umstand, dass der Beschwerdegegner ausschliesslich CH-Briefmarken erwarb (act. 1 Ziffer 4.2) und seine Geschäftspost dementsprechend nicht in einen liechtensteinischen Briefkasten, sondern in einem (zwischen seinem Wohnort und Y.\_\_/FL) gelegenen



Briefkasten in der Schweiz warf (act. G 8 S. 3), nicht massgebend. Dem Beschwerdegegner kann im Weiteren nicht vorgeworfen werden, er habe nicht die gesamten Umstände seiner Geschäftstätigkeit im Fürstentum Liechtenstein dargelegt. In den Akten sowie aufgrund der Darlegungen des Beschwerdeführers sind keine im vorinstanzlichen Entscheid nicht diskutierten Umstände dokumentiert und belegt, welche das Bestehen einer Betriebsstätte in Y.\_\_/FL konkret in Frage zu stellen vermöchten. Der Beweis einer steuerlich zu anerkennenden Betriebsstätte hat von daher als - vom Beschwerdegegner (vgl. vorstehende E. 2.2.2 zweiter Absatz) - erbracht zu gelten. Ein "zweifelhafter Fall" im Sinn von BGE 139 II 78 E. 3.1 liegt angesichts der geschilderten Gegebenheiten nicht vor. Der angefochtene Entscheid lässt sich daher nicht beanstanden. Dem Beschwerdeführer ist es indes unbenommen, für die Folgejahre ab 2020 vom Beschwerdegegner nähere Angaben zur Betriebstätigkeit in Liechtenstein zu verlangen, wie etwa detaillierte Arbeitsrapporte zur Veranschaulichung der im Einzelnen verrichteten Arbeiten.

### 3.3.

Die Steuerauscheidung FL/CH für das Jahr 2019 bildet als solche (in quantitativer Hinsicht) nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Entscheids, weshalb in diesem Verfahren nicht darüber zu befinden ist. Die Beschwerdebeteiligte weist zu Recht darauf hin, dass im Fall der Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids die Steuerauscheidung FL/CH für das Jahr 2019 noch vorzunehmen sein wird (act. G 9 Ziffer 3). Die Angelegenheit ist zu diesem Zweck an den Beschwerdeführer zurückzuweisen.

### 4.

#### 4.1.

Somit ist die Beschwerde unter Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids vom 23. September 2021 abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'000 (B 2021/233: CHF 1'000; B 2021/234: CHF 1'000) erscheint angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf die Erhebung der Kosten ist nicht zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP).

#### 4.2.

Eine ausseramtliche Entschädigung ist dem Beschwerdeführer und der Beschwerdebeteiligten nicht zuzusprechen (Art. 98<sup>bis</sup> VRP; Art. 145 in Verbindung mit



Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021). Hingegen hat der Beschwerdegegner Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten durch den Staat, d.h. den Beschwerdeführer (Art. 98<sup>bis</sup> VRP). Ohne Kostennote wird die Entschädigung ermessensweise festgesetzt (sachgemässe Anwendung von Art. 6 und 19 der Honorarordnung, sGS 963.75, HonO). Angemessen erscheinen CHF 2'000 (Art. 22 Abs. 1 lit. b HonO), zuzüglich Barauslagen von CHF 80 (4%). Eine Mehrwertsteuererstattung (Art. 29 HonO) wurde nicht beantragt.

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

**1.**

Die Beschwerdeverfahren B 2021/233 und B 2021/234 werden vereinigt.

**2.**

Die Beschwerde B 2021/233 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 wird abgewiesen.

**3.**

Die Beschwerde B 2021/234 betreffend direkte Bundessteuer 2019 wird abgewiesen.

**4.**

Der Beschwerdeführer (Staat) bezahlt die amtlichen Kosten von CHF 2'000 (B 2021/233: CHF 1'000; B 2021/234: CHF 1'000).

**5.**

Der Beschwerdeführer entschädigt den Beschwerdegegner mit CHF 2'000 zuzüglich Barauslagen von CHF 80, ohne Mehrwertsteuer.