

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2010/229

vom 15. November 2011

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2011-11-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2010_229

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2010/229 du 15 novembre 2011

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2010/229 del 15 novembre 2011

Regeste

Art. 14 Abs. 1 und Abs. 3 StG (sGS 811.1), Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG (SR 642.14), Art. 7 StV (sGS 811.11). Bei einer Einzelunternehmerin mit Wohnsitz im Kanton Schwyz, die Kurse im Kanton St. Gallen durchführte, wurde aufgrund der Art und Häufigkeit der Benützung eines Kurslokals im Kanton St. Gallen sowie der Anzahl der dort abgehaltenen Kurse eine Betriebsstätte im Kanton St. Gallen zu Recht bejaht, wobei die Aufteilung von 75 % zugunsten des Kantons St. Gallen und 25% zugunsten des Kantons Schwyz angemessen erschien (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 15. November 2011, I/1-2010/229).

Erwägungen

E. 1

Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 6. Dezember 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

E. 2

Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist unbestritten, dass die Rekurrentin im Steuerjahr 2007 an ihrem Wohnsitz in D, Gemeinde G, im Kanton Schwyz kraft persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig war. Auch wenn die Rekurrentin ihr Einzelunternehmen im Handelsregister nicht eingetragen hat, ist aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten ebenso unbestritten, dass der Mittelpunkt ihres Geschäftsbetriebs im Steuerjahr 2007 an ihrem Wohnsitz im Kanton Schwyz anzusiedeln war. Umstritten ist indessen, ob die Rekurrentin im Jahr 2007 in U über eine Betriebsstätte und damit ein sekundäres Steuerdomizil verfügte und deshalb im Kanton St. Gallen kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig war (vgl. dazu nachfolgend E. 3; zur Unterscheidung zwischen dem Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes und dem sekundären Steuerdomizil am Ort der Betriebsstätte vgl. Urteile des Bundesgerichts vom 4. März 2009 und 25. Mai 2011, in: StE 2009 A 24.24.41 Nr. 3 und StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5; BGE 134 I 303 E. 2.2). Ist von einer beschränkten Steuerpflicht der Rekurrentin im Kanton St. Gallen auszugehen, ist sodann umstritten, in welchem Umfang der Kanton St. Gallen die Einkünfte aus der Erwerbstätigkeit der Rekurrentin besteuern darf (vgl. dazu nachfolgend E. 4). Zwar haben sich die Steuerbehörden der beteiligten Kantone Schwyz und St. Gallen auf eine quotenmässige Ausscheidung von 25% am Geschäftsort, der mit dem Wohnsitz der

Rekurrentin zusammenfällt, und 75% am Ort der Betriebsstätte geeinigt, so dass jedenfalls keine aktuelle Doppelbesteuerung in Frage steht. Indessen liegt ein Verstoss gegen das Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, abgekürzt: BV) auch dann vor, wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung; vgl. anstelle vieler BGE 132 I 129 E. 2.1; 131 I 285 E. 2.1).

E. 3

Zu prüfen ist zunächst, ob die Rekurrentin im Steuerjahr 2007 an der Z-Strasse in U über eine Betriebsstätte verfügte. a) Gemäss Art. 14 Abs. 1 StG sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten. Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird (Art. 14 Abs. 3 StG). Betriebsstätten sind gemäss Art. 7 der Steuerverordnung (sGS 811.11, abgekürzt: StV) insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagestellen von wenigstens 12 Monaten Dauer. Die kantonalen Regelungen entsprechen den Vorgaben des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG). Insbesondere entspricht die Umschreibung der Betriebsstätte im Ergebnis Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG, der – mangels einer eigenen Begriffsdefinition – auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot verweist. Demnach setzt eine Betriebsstätte eine ständige körperliche Anlage voraus, die Teil des ausserkantonalen Unternehmens bildet und in der dieses eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit entfaltet (vgl. BGE 134 I 303 E. 2.2 mit Hinweisen). Damit eine Tätigkeit qualitativ und quantitativ erheblich ist, muss sie einerseits zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehören, wobei hierzu in erster Linie sämtliche der Produktion und dem Kundenkontakt dienenden Tätigkeiten zählen. Es darf sich jedoch vor dem Hintergrund der Gesamttätigkeit des Unternehmens nicht nur um eine unwesentliche, bloss untergeordnete oder nebensächliche Funktion handeln, soll doch eine unerträgliche Zersplitterung der Steuerpflicht vermieden werden (vgl. BGE 110 Ia 190 E. 3; Urteil des Bundesgerichts 2P.249/2006 vom 29. Januar 2007 E. 3.2; SGE 2006 Nr. 22 E. 3b). b) Die Rekurrentin führte im Jahr 2007 in den an der Z-Strasse in U gemieteten Räumlichkeiten einen wesentlichen Teil der von ihr angebotenen Kurse und Seminare durch. Dass sie die Räumlichkeiten nicht als Eigentümerin, sondern als Mieterin und lediglich zusammen mit anderen Therapeuten nutzte, ist nicht von Belang (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, S. 144 mit Hinweis; SGE 2009 Nr. 8 für das gemeinsame Theorielokal mehrerer Fahrlehrer). Für die Lokalitäten zahlte die Rekurrentin einen monatlichen Mietzins von Fr. 1'100.--. Die Zahlungen gingen an die frühere Mitgesellschafterin, die bestätigte, dass die Rekurrentin in den Räumlichkeiten "einen Teil ihrer Seminare" durchführe (vgl. Bestätigung vom 14. Januar 2007, act. 7-V). Für die Räumlichkeiten wurde eine separate Rechnung mit Einnahmen – Mietzinsen weiterer Nutzer – und Ausgaben – insbesondere Reinigungs-, Heiz- und weitere Betriebskosten sowie Versicherungen – geführt. Die Ausgaben umfassten sodann auch Infrastrukturkosten, die nicht als Raumkosten bezeichnet werden können, wie Aboerneuerungen für – teilweise nicht der Rekurrentin, teilweise ausschliesslich ihr zuzurechnende – Domain-Namen (...), das Hosting von Websites (...) und der Druck von

Karten. Der Kostenüberhang wurde zwischen der Rekurrentin und ihrer früheren Mitgesellschafterin hälftig geteilt (vgl. act. 7-II/2.5). Die Räumlichkeiten an der Z-Strasse in U standen der Rekurrentin zwar nicht exklusiv zur Verfügung. Nach der Darstellung ihrer Vertreterin mietete sie die Räume, damit sie für die Kurstage flexibel planen konnte und nicht auf die Verfügbarkeit bzw. Zustimmung ihrer früheren Mitgesellschafterin angewiesen war, was ihr die frühzeitige Planung der Seminare erleichterte und die Durchführung der Kurse an den teilnehmerreichsten Tagen ermöglichte (vgl. act. 7-II/2.0). Die Räumlichkeiten standen ihr das ganze Jahr über zur Verfügung. Sie beteiligte sich zudem, wie dies im Rahmen einer einfachen Gesellschaft üblich ist (vgl. Art. 531 Abs. 2 und Art. 533 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts; SR 220), am Kostenüberhang. Damit verfügte sie im Jahr 2007 im Kanton St. Gallen über eine ständige körperliche Einrichtung. c) Die Rekurrentin ist als Therapeutin im pädagogischen, sozialen und psychologischen Bereich tätig. Im Jahr 2007 hat sie insgesamt gegen 40 Kurse und Seminare angeboten (vgl. act. 7-II/2.3; 2/2). Davon haben gegen 30 in den Räumlichkeiten des "Team X + Y" an der Z-Strasse in U stattgefunden. Die Durchführung dieser Kurse und Seminare bildet das Kernstück der selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin und die zentrale Einnahmequelle. Die Leistungen, welche die Rekurrentin im Jahr 2007 in den Räumlichkeiten an der Z-Strasse in U erbrachte, waren deshalb für ihre selbständige Erwerbstätigkeit in quantitativer und qualitativer Hinsicht erheblich. Keinesfalls handelte es sich dabei um eine bloss untergeordnete oder nebensächliche Funktion ihrer selbständigen Tätigkeit. d) Die Vorinstanz ist damit zu Recht davon ausgegangen, dass die Rekurrentin an der Z-Strasse in U im Kanton St. Gallen über eine Betriebsstätte verfügte. Selbst im Rekurs wird ausgeführt, die Rekurrentin habe in den angemieteten Räumlichkeiten zahlreiche Kurse durchgeführt. Daran, dass diese Räumlichkeiten eine Betriebsstätte darstellten, vermag nichts zu ändern, dass die Rekurrentin einzelne Kurse auch an anderen Orten durchführte und ihr – wie sie geltend macht – die Beratungszimmer weder zur Verfügung stünden noch gebraucht würden. Ebenso wenig ist von Bedeutung, ob die Rekurrentin bei der Durchführung der Kurse und Seminare in U Referenten beigezogen hat. Unbestritten ist, dass sie die Kurse veranstaltet und die Kursgelder eingenommen und davon auch die Honorare der beigezogenen Personen beglichen hat. Für die Qualifikation der Räumlichkeiten als Betriebsstätte ist ebenfalls nicht von Belang, ob die Rekurrentin mit ihrer früheren Mitgesellschafterin ein "Team" gebildet hat.

E. 4

Verfügte die Rekurrentin mit den Räumlichkeiten an der Z-Strasse in U im Jahr 2007 über eine Betriebsstätte, ist zu prüfen, in welchem Umfang die von ihr erzielten Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit im Kanton St. Gallen steuerbar sind. a) Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht gemäss Art. 15 Abs. 2 StG auf die Teile des Einkommens und Vermögens, für die nach Art. 14 StG eine Steuerpflicht im Kanton besteht. Dabei erfolgt die Steuerauscheidung nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 16 Abs. 1 StG). Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Unternehmen erfolgt quotenmässig, d.h. Vermögen bzw. Kapital und Einkommen bzw. Gewinn sind anteilmässig auf die einzelnen Steuerdomizile aufzuteilen. Da die Buchhaltung der Rekurrentin für die einzelnen Kursorte keine separaten Ergebnisse ausweist, ist zur Festsetzung der Quoten auf repräsentative Hilfskriterien (Vermögens- bzw. Kapitalausscheidung) bzw. Hilfsfaktoren (Einkommens- bzw. Gewinnausscheidung), d.h. betriebsspezifische Kennzahlen (sog. "indirekte Methode") abzustellen. Als Hilfsfaktoren für die Einkommens- bzw. Gewinnausscheidung

kommen die Umsatzzahlen, die sog. Erwerbsfaktoren (Arbeit und Kapital), die Honorar- oder Prämieinnahmen usw. in Betracht (vgl. P. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, S. 102). Mangels klarer Anhaltspunkte kann die Aufteilung auch ermessensweise erfolgen (vgl. Locher/Locher, Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Loseblattsammlung, § 8, II C, 5 Nr. 1 [BGE 34 I 681] und Nr. 6 [ZBl 1947 S. 23]; VRKE I/1-2009/49 vom 16. Februar 2010 E. 3). b) Die Vorinstanz hat den im Jahresabschluss per 31. Dezember 2007 ausgewiesenen Reingewinn von Fr. 114'683.-- um überhöhte Mietaufwendungen für das Büro und die Garage am Wohnsitz von Fr. 7'200.-- erhöht (vgl. dazu nachfolgend E. 5) und die Einkünfte der Rekurrentin aus ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit in Absprache mit den Steuerbehörden am Hauptsteuerdomizil mangels Zuordnung der Umsätze auf die "Betriebsorte" sowie mangels anderer geeigneter Hilfsfaktoren teilweise nach Ermessen zu 75% dem Kanton St. Gallen und zu 25% dem Kanton Schwyz zugeschrieben. Der Vorausanteil (Präzipium) des Verwaltungsortes betrage in der Regel 10 bis maximal 20% des Reingewinnes. Sämtliche mündlichen Einzelbehandlungen und Gespräche seien in U oder beim Kunden vor Ort durchgeführt worden, weil am Wohnort dafür keine geeigneten Geschäftsräume zur Verfügung gestanden seien. Mit der Ausscheidung seien auch einzelne telefonische Beratungen abgegolten, welche sich nicht in ständigen Einrichtungen und Anlagen am Geschäftsort in U abspielten. Dagegen wird im Rekurs vorgebracht, die Ausscheidung sei nach den tatsächlichen Gegebenheiten vorzunehmen. Die Räumlichkeiten stünden der Rekurrentin nicht ständig, sondern an den Kurstagen gemäss Kursprogramm zur Verfügung. Ausserhalb der Kurse sei sie nicht in U anwesend, da sie für die Vorbereitung, Planung und Durchführung dort keine Infrastruktur habe. Anhand der Kalendereinträge könne sie nachweisen, dass sie an 25% aller Arbeitstage in U beschäftigt gewesen sei (act. 2/2). Die Durchführung der Kurse bedinge einen langen Vorlauf für die Planung und Organisation (Festlegung der Themen/Inhalte, Koordination der Module/Fortsetzungen, Anfragen bei Referenten/Hotels/Kursräume, erste grobe Terminplanung, Erstellung/Überarbeitung der Dokumentation/Kursbroschüre/Schulungs- und Kursunterlagen, Erstellung der verschiedenen Druckstufen etc.). Dies mache den grössten Teil des Arbeitspensums aus. Die Ausscheidung von 75% zugunsten des Kantons St. Gallen erscheine nicht willkürfrei. Im Jahr 2005 seien "kulanterweise" zwei Drittel dem Kanton St. Gallen zugewiesen worden. Läge eine Betriebsstätte vor, wäre deshalb eine Ausscheidung von höchstens 25% an den Kanton St. Gallen gerechtfertigt. c) Zwar ist nicht in Abrede zu stellen, dass die Planung, Vorbereitung und Organisation von Kursen und Seminaren hinsichtlich des zeitlichen Aufwands jenen für die Durchführung übersteigen kann. Die Rekurrentin weist allerdings in der Regel weniger Vorbereitungs- als Durchführungszeit aus. Dies gilt insbesondere für die am häufigsten durchgeführten dreitägigen "S"-Seminare, bei denen sie jeweils einen Tag für die Vorbereitung reserviert (vgl. act. 2/2). Da im Rahmen der Steuerausscheidung zudem Einkünfte – und nicht Aufwendungen – den einzelnen Steuerdomizilen zuzuweisen sind, ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz für die Steuerausscheidung nicht an der Aufwandseite, sondern an der Ertragsseite angeknüpft hat. Für die Zulässigkeit dieses Vorgehens spricht auch der Umstand, dass praxisgemäss für die Verwaltung ein Präzipium ausgeschieden wird. Auch die Verwaltung ist für die Erzielung der Einkünfte unabdingbar und zuweilen mit erheblichen Aufwänden verbunden; trotzdem bewegt sich der Anteil in der Veranlagungspraxis – worauf die Vorinstanz hinweist – in der Regel im Rahmen von 10-20% (vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts 2P.338-440/2006 vom 10. September

2007). Für die Erzielung der Einkünfte aus der Tätigkeit der Rekurrentin ist die Durchführung der Kurse und Seminare zentral. Die Höhe des Umsatzes hängt unmittelbar von der Zahl der zustande gekommenen Kurse und der Teilnehmer ab. Aus den Aufstellungen der Rekurrentin ergibt sich, dass die weit überwiegende Zahl der Kurse des Jahres 2007 in den Räumlichkeiten an der Z-Strasse in U durchgeführt worden ist. Von 39 Veranstaltungen (Kurse, Seminare, Coachingtage usw.) mit einer Dauer von zusammen 97 Tagen haben 28 Veranstaltungen von zusammen 70 Tagen Dauer in U stattgefunden (vgl. act. 2/2). Dies entspricht rund 72% der Veranstaltungen und Tage. Zudem haben in diesen Räumlichkeiten auch geschäftlich bedingte Besprechungen stattgefunden (vgl. Schreiben der Steuervertreterin an das Steueramt U vom 2. September 2008, act. 7-I/1.1). Eine Präzisierung hinsichtlich des erzielten Umsatzes ist nicht möglich, da die Buchhaltung der Rekurrentin eine Zuordnung der Erlöse zu den einzelnen Kursen und Seminaren nicht zulässt (vgl. Details des Kontos "Erlöse", act. 7-II/2.2 S. 27-35). Die Zuordnung von 75% der Einkünfte der Rekurrentin aus der selbständigen Erwerbstätigkeit zur Besteuerung durch den Kanton St. Gallen, die im Übrigen mit den Steuerbehörden am Wohnsitz der Rekurrentin abgesprochen ist, ist unter diesen Umständen angemessen.

E. 5

Im Rekurs wird schliesslich beanstandet, dass die Vorinstanz bei den Einkünften der Rekurrentin aus ihrer selbständigen Tätigkeit nicht den im Rechnungsabschluss per 31. Dezember 2007 ausgewiesenen Unternehmenserfolg von Fr. 114'683.19 übernommen, sondern den für die geschäftlich genutzten Räumlichkeiten am Wohnsitz verbuchten Mietaufwand von Fr. 12'000.-- (vgl. Details des Kontos "Miete", act. 7-II/2.2 S. 50) um Fr. 7'200.-- reduziert hat. Sie hat damit einen jährlichen Mietaufwand von Fr. 4'800.--, d.h. monatlich Fr. 400.-- statt Fr. 1'000.-- anerkannt. Bei der Berechnung hat sie einerseits den Mietzins von Fr. 24'120.-- für die 4 ½-Zimmer-Wohnung ohne Abstellplatz (12 x Fr. 2'060.-- abzüglich 12 x Fr. 50.--) zuzüglich Fr. 600.-- für den Abstellplatz und andererseits den fehlenden Privatanteil für Strom- und Wasserkosten berücksichtigt. Im interkantonalen Verhältnis bestimmt jeder Kanton das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen nach seinem eigenen Recht. Die st. gallische Veranlagungspraxis ermittelt den Mietwert eines geschäftlich genutzten Raumes in der Privatwohnung nach der Anzahl Zimmer der Wohnung, erhöht um eine Einheit für die Nebenräume (vgl. SGE 2010 Nr. 31, StB 39 Nr. 1 Ziff. 2, Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 43). Im Rekurs wird geltend gemacht, der Mietaufwand sei nach der durch die Einzelfirma tatsächlich belegten Fläche ermittelt worden. Belege für diese Behauptung werden indessen nicht eingereicht, indem konkret beispielsweise mit Fotografien dargelegt würde, dass in der Wohnung insgesamt zwei Zimmer – beispielsweise ein Büro und ein Therapiezimmer – ausschliesslich für die Berufsausübung genutzt werden. Die Miete für die 4 ½-Zimmer-Wohnung der Rekurrentin in D ohne Nebenkosten und Abstellplatz beträgt monatlich Fr. 1'850.-- (vgl. Mietvertrag act. 7-I/1.8). Die anrechenbaren Kosten für ein Zimmer je Jahr belaufen sich dementsprechend auf Fr. 4'036.35 (12 x Fr. 1'850.-- : 5,5). Hinzu kommt ein Anteil an den Nebenkosten und an den Kosten des Abstellplatzes von jährlich Fr. 600.--. Die Berücksichtigung eines geschäftlich begründeten Mietaufwands von Fr. 4'800.-- bei der Ermittlung der Einkünfte der Rekurrentin aus ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit ist unter diesen Umständen nicht zu beanstanden.

E. 6

Zusammenfassend erweist sich der Rekurs als unbegründet. Er ist abzuweisen.

E. 7

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten der Rekurrentin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- ist zu verrechnen. Entscheid: 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Die Rekurrentin bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 1'000.--.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.