

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2013.86

1 ST.2013.88

**Entscheid**

27. Juni 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Nr. 1 vertreten durch C  
Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Stadt Zürich,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2009 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2009**

hat sich ergeben:

A. 1. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Fondsmanager bei der in den USA (D) domizilierten und in E über ihren Hauptstandort verfügenden F. Er ist an dieser Gesellschaft als Partner beteiligt. Am ... .. 2008 liess er beim kantonalen Steueramt eine Rulinganfrage einreichen. Darin bekundete er die Absicht, im Jahr 2008 mit seiner Familie in der Schweiz Wohnsitz nehmen und vorgängig seine zukünftige Steuersituation abklären zu wollen. Er werde seine Tätigkeit für die F teilweise in den USA und in der Schweiz ausüben und beantrage, dass die F hier gleich wie in den USA steuerlich als Personengesellschaft behandelt werde sowie die Steuerauscheidung für ihn als Teilhaber an dieser Gesellschaft nach den diesbezüglichen Regeln erfolge. Er ersuche um Bestätigung, dass sein in der Schweiz steuerbarer Anteil an den Einkünften aus der Gesellschaft bzw. aus selbstständiger Erwerbstätigkeit auf 20% festgelegt und die übrigen Einkünfte von der schweizerischen Steuerpflicht (unter Progressionsvorbehalt) ausgenommen würden. Am ... .. 2008 stimmte dem das kantonale Steueramt unterschriftlich zu. Der Pflichtige übersiedelte darauf am ... .. 2008 mit seiner Familie in den Kanton Zürich (G).

Die Veranlagung/Einschätzung des Pflichtigen und seiner Ehefrau (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) für die Steuerperiode 2008 (... ..-31.12.) wurde entsprechend dem Ruling vorgenommen.

2. In der Steuererklärung 2009 deklarierte der Pflichtige Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 173'385.-, entsprechend 20% der Zuflüsse von der F von (umgerechnet) Fr. 866'923.-. Mit Auflage und Mahnung in der Steuerperiode 2009 vom 26. Juli bzw. 2. Dezember 2011 verlangte die Steuerkommissarin u.a. den substantiierten Nachweis über die Anzahl der vom Pflichtigen geleisteten Arbeitstage pro Land anhand von Kalender, Flugtickets, Hotelbelegen, Restaurantbesuchen etc. Die Pflichtigen liessen auf das Ruling verweisen und am 25. Januar 2012 eine kalendari-sche Aufstellung über die pro Land geleisteten Arbeitstage pro 2009 und 2010 einreichen.

Mit Veranlagungs-/Einschätzungsentscheid vom 20. März 2012 setzte das kantonale Steueramt den Anteil des Pflichtigen an den Einkünften der F nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 470'305.- fest. Es führte zur Begründung an, dass es

nicht mehr an das Ruling gebunden sei, da der Pflichtige nach dem Ruling mit seinen Partnern bei der F eine Vereinbarung abgeschlossen habe, wonach er mindestens 50% seiner Arbeitszeit ausserhalb der USA verbringen werde. Gestützt darauf habe es Auflage und Mahnung über die pro Land geleisteten Arbeitstage erlassen. Mit dem eingereichten Kalender weise der Pflichtige eine wesentlich höhere Anzahl Arbeitstage in der Schweiz aus als im Ruling angegeben und belege diese Tage zudem nicht. Die Verteilung der Einkünfte zwischen den USA und der Schweiz werde der Vereinbarung mit den Geschäftspartnern entsprechend auf je 50% geschätzt. Das steuerbare Einkommen 2009 ergab sich dergestalt für die direkte Bundessteuer mit Fr. 414'700.- (satzbestimmend Fr. 840'000.-) sowie für die Staats- und Gemeindesteuern mit Fr. 412'000.- (satzbestimmend Fr. 838'600.-). Das steuerbare Vermögen lautete auf Fr. 636'000.- (satzbestimmend Fr. 666'000.-), wobei die Beteiligung des Pflichtigen an der F von Fr. 223'891.- ebenfalls nach pflichtgemäsem Ermessen je hälftig auf die Schweiz und das Ausland verlegt wurde.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 19. April 2012 Einsprache erheben und beantragen, die Einkünfte des Pflichtigen von der F samt den objektmässigen Abzügen wie AHV/IV etc. gemäss abgeschlossenem Ruling zu verlegen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 1. März 2013 ab und auferlegte den Pflichtigen hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern die Verfahrenskosten von Fr. 650.-.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 9./10. April 2013 liessen die Pflichtigen den Einspracheantrag erneuern. Das steuerbare Vermögen blieb unbestritten. Zudem sei von der Auflage der Einsprachekosten abzusehen. Das kantonale Steueramt schloss am 2. Mai 2013 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Die Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) statuiert den Grundsatz von Treu und Glauben in Art. 5 Abs. 3 einerseits als Regel für das Verhalten von Staat und Privaten sowie andererseits in Art. 9 als grundrechtlichen Anspruch des Privaten gegenüber dem Staat auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartung begründendes Verhalten der Behörden (BGE 126 II 387 mit Hinweisen).

b) Zwar verlangt das Gesetzmässigkeitsprinzip, dass die Verwaltungsbehörden nach Massgabe des Gesetzes und nicht nach Massgabe der vom Gesetz abweichenden Auskunft entscheiden. Indessen kann eine unrichtige behördliche Auskunft unter gewissen Umständen eine Vertrauensgrundlage bilden. Dies gilt auch für das Steuerrecht (BGr, 1. November 2000, 2A.46/2000). Voraussetzung dafür bildet, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht, dass die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte (BGE 127 I 36 mit Hinweisen), dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat und dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestands noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (BGE 121 II 479 mit Hinweisen). Das kantonale Steueramt hat diese Praxis in einem Merkblatt festgehalten und führt übereinstimmend damit aus, wenn diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt seien, werde die mit dem Vorentscheid festgelegte steuerliche Beurteilung im Einschätzungsverfahren nicht mehr in Wiedererwägung gezogen, auch wenn sich die Auskunft im Nachhinein als unrichtig herausstellen sollte (Ziff. C. IV. Abs. 2 des Merkblatts des kantonalen Steueramts betreffend Begehren um amtliche Auskünfte und Vorentscheide vom 13. Oktober 2008, ZStB I Nr. 30/500). Eine Auskunft bzw. ein diesbezüglicher Vorentscheid entfaltet seine Wirkung erst im nachfolgenden Veranlagungsverfahren. Er erlangt Rechtswirkungen, wenn und soweit dies durch den Grundsatz von Treu und Glauben geboten ist.

c) Der Sachverhalt, auf den sich die (vorbehaltslose) Auskunft der Steuerbehörde – auch Steuerruling bzw. Verständigung zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden genannt – bezieht, muss konkret, korrekt und vollständig dargelegt werden

(Behnisch/Cadosch, Die Bedeutung von vorgängigen Auskünften von Steuerbehörden im Recht der direkten Bundessteuer, Jusletter vom 23. April 2001, Rz 1 f.; Peter Eisenring, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz in: ASA 68, 115 f.). Alles, was auf die Beurteilung Einfluss hat, muss offen gelegt werden, d.h. es dürfen keine gezielten Unterlassungen erfolgen. Sachverhaltslücken, die für die Beurteilung von Rulinganträgen nicht relevant sind, sind dagegen nicht schädlich. Bei schriftlichen Rulinganfragen obliegt es aber auch der Steuerbehörde, zu beurteilen, ob der Sachverhalt ausreichend geschildert ist, um die Anträge zu behandeln. Denn mit der Unterzeichnung des Rulings bekräftigen die Steuerbehörden grundsätzlich nicht nur, dass sie mit der steuerlichen Qualifikation und den Anträgen einverstanden sind, sondern auch, dass der geschilderte Sachverhalt für die Beurteilung der Anträge ausreichend war. Folglich können die Steuerbehörden bei ausführlichen, schriftlichen Rulinganfragen in der Regel nicht im Nachhinein argumentieren, dass der Sachverhalt zu wenig ausführlich war (Morf/Müller/Amstutz, Schweizer Steuerruling - Erfolgsmodell und Werthaltigkeit, in: ST 2008, 813 ff.).

d) Eine behördliche Auskunft kann nur für den vorgelegten Sachverhalt verbindlich sein. Bei massgeblichen Sachverhaltsänderungen ist die Behörde nicht mehr an ihre Auskunft gebunden. Das Ruling verliert seine Wirkung mit der Folge, dass die Veranlagung/Einschätzung aufgrund des tatsächlich geschaffenen bzw. vorliegenden Sachverhalts vorzunehmen ist. Die Abweichung vom Sachverhalt, wie er mit der Rulinganfrage der Steuerbehörde präsentiert worden ist, muss allerdings eine wesentliche sein, d.h. den Kerngehalt betreffen. Allerdings vermögen auch mehrere Abweichungen in Nebenpunkten zusammen den Sachverhalt derart zu verändern, dass er im Wesen anders erscheint als ursprünglich dargelegt und eine andere rechtliche Würdigung erheischt.

e) Selbst wenn all diese Voraussetzungen einer vorgängigen Auskunftserteilung erfüllt sind, müssen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung noch das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und dasjenige des Vertrauensschutzes gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger diesem unterziehen (vgl. zum Ganzen Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., 2006, N 696 mit Hinweisen).

2. a) Vorliegend hat der Pflichtige beim kantonalen Steueramt nach vorgängiger Besprechung am ... .. 2008 eine Rulinganfrage stellen lassen. Er ersuchte damit u.a. um Bestätigung, dass er an der F beteiligt sei, welche Gesellschaft ihren Geschäftsbetrieb in den USA unterhalte und bei ihm in der Schweiz eine Betriebsstätte begründen wolle. Sein in der Schweiz steuerbarer Anteil an den Einkünften der F sei auf 20% festzulegen, während die übrigen Einkünfte von der schweizerischen Steuerpflicht (mit Progressionsvorbehalt) auszunehmen seien. Das kantonale Steueramt stimmte dieser Anfrage am ... .. 2008 unterschriftlich zu.

Zur Begründung liess der Pflichtige in der Rulinganfrage ausführen, die Aufteilung seiner Erwerbseinkünfte aus der F zwischen der Schweiz und dem Ausland solle anhand der Arbeitstage erfolgen. Bei 220 Arbeitstagen pro Jahr und 40 Arbeitstagen in der Schweiz mache die hiesige Beschäftigung 18% aus. Aufgrund einer gewissen Unsicherheit betreffend die "tatsächlichen" Arbeitstage in der Schweiz werde beantragt, dass der für die internationale Steuerauscheidung massgebende Anteil der Schweiz pauschal auf 20% festgesetzt werde. Dies bedeute, dass die steuerbaren Einkünfte der schweizerischen Betriebsstätte 20% des Anteils des Pflichtigen an den Einkünften der F betrage.

Daraus ergibt sich, dass mit dem Ruling die Aufteilung der Einkünfte des Pflichtigen von der F auf die Schweiz ausdrücklich anhand der tatsächlichen Arbeitstage vereinbart wurde. Auf eine Aufteilung nach dem so genannten Wirkungsortprinzip wurde somit verzichtet, d.h. es kommt nicht darauf an, wo bzw. in welchem Land sich die hier geleistete Arbeit des Pflichtigen auswirkt und zu entsprechenden Einkünften führt. Massgebend für die internationale Steuerauscheidung im Sinn von vereinfachten Hilfsfaktoren sind gemäss Ruling damit allein die hier vom Pflichtigen für die F geleisteten bzw. verbrachten Arbeitstage. Dergestalt ergibt der prozentuale Anteil der Arbeitstage in der Schweiz den entsprechenden Anteil an den Erwerbseinkünften von der F.

Der Pflichtige macht in Beschwerde und Rekurs geltend, mit "Arbeitstagen" im Ruling seien die gemäss Wirkungsortprinzip gemeinten Tage gemeint. Dem ist jedoch nicht zu folgen, spricht er in der Rulinganfrage im Zusammenhang mit der Frage der für die Verteilung des Arbeitseinkommens massgeblichen Arbeitstage doch stets selber von seinen geschäftlichen "Aufenthalten" in den USA, Deutschland, der Schweiz und in Drittländern bzw. von "tatsächlichen" Arbeitstagen. Zudem führt er aus, die "Geschäfts-

und Privataufenthalte" in der Vergangenheit lückenlos aufgeschrieben zu haben und diese "Aufenthalte" auch zukünftig lückenlos zu dokumentieren. Demnach ist bei den im Ruling zwecks Steuerauscheidung genannten Arbeitstagen von den tatsächlich in den jeweiligen Ländern verbrachten Arbeitstagen und nicht von den auch nach Meinung des Pflichtigen ohnehin schwierigen zu ermittelnden Arbeitstagen im Sinn des Wirkungsortprinzips auszugehen. Damit übereinstimmend spricht der Pflichtige in Beschwerde und Rekurs denn auch selber davon, dass das Wirkungsortprinzip den vereinbarten Steuerauscheidungsprozess nur verkompliziert hätte.

b) Der Pflichtige schloss sodann mit seinen andern drei Partnern bei der F am ... .. 2008 ein "Geographic Work Allocation Agreement" ab. In Ziff. 1.1 dieser Vereinbarung wurde festgehalten, dass der Pflichtige in die Schweiz übersiedelt sei und mindestens 50% seiner Arbeitszeit pro Jahr, 2008 eingeschlossen, ausserhalb der USA verbringen werde. Dies diene der Stärkung der Position der F durch Förderung und Abschluss von attraktiven Geschäften in Europa und Asien.

Diese Vereinbarung konnte seinem Abschlussdatum entsprechend im Zeitpunkt der Rulinganfrage am ... .. 2008 bzw. der Zustimmung durch das kantonale Steueramt am ... .. 2008 noch nicht vorgelegen haben. Dementsprechend reichte sie der Pflichtige aktenkundig auch erst am 5. August 2010 ein, und zwar im Rahmen des Veranlagungs-/Einschätzungsverfahrens für die Steuerperiode 2008 zwecks Untermauerung seines Standpunkts, dass die Wohnsitznahme in der Schweiz nicht im Rahmen eines befristeten Entsendungsvertrags – wie vom Steuerkommissär in der vorgängigen Auflage vom 21. Juli 2010 unterstellt –, sondern einer auf Dauer angelegten Zusammenarbeit mit den Partnern der F erfolgt sei. Ein früherer Einreichungszeitpunkt der Vereinbarung ist nicht nachgewiesen und wird vom Pflichtigen denn auch nicht (substanziert) behauptet.

c) aa) Das kantonale Steueramt nahm die Vereinbarung zum Anlass, um in der Steuerperiode 2009 die Anzahl der vom Pflichtigen für die F pro Land geleisteten Arbeitstage zu untersuchen.

bb) Die Vereinbarung wird in der Rulinganfrage des Pflichtigen nicht erwähnt. Auch macht Letzterer nicht geltend, das kantonale Steueramt bei Einreichung der Anfrage anderweitig auf den allenfalls bereits beabsichtigten Abschluss der Vereinbarung hingewiesen zu haben, sodass dieses Amt bei Zustimmung zum Ruling am ... .. 2008

von ihr nichts wissen konnte. Bei ihrem späteren Auftauchen am 5. August 2010 stellte sich für das kantonale Steueramt daher die Frage, ob sich der in der Rulinganfrage geschilderte Sachverhalt über die Anzahl der Arbeitstage in der Schweiz bzw. den Anteil an den Erwerbseinkünften von 20% tatsächlich entsprechend verwirklicht hatte. Denn in der Anfrage hatte der Pflichtige noch ausgeführt, seine geschäftlichen Aufenthalte in den USA von bisher 160 - 180 Tagen und in Deutschland von 10 - 20 Tagen sollten sich nicht wesentlich verändern, während die Aufenthalte in Drittländern zugunsten der Schweiz deutlich abnehmen würden. Da es sich dabei ausdrücklich um Arbeitstage handelte und in der Rulinganfrage von 220 Arbeitstagen pro Jahr ausgegangen wurde, liegt dieser Anfrage ein in den USA geleistetes Arbeitspensum von 77% zugrunde. Damit übereinstimmend führte der Pflichtige an anderer Stelle der Anfrage aus, er werde auch nach Begründung des Wohnsitzes in der Schweiz vorwiegend in den USA für die F tätig sein und dort 160 - 180 Arbeitstage pro Jahr verbringen. Diese 77% stellen eine erhebliche Diskrepanz zu dem im späteren Partnerabkommen festgehaltenen Arbeitszeitpensum in den USA von nicht mehr als 50% dar. Es leuchtet daher ein, dass diese Diskrepanz den Verdacht hat aufkommen lassen, auch die in der Schweiz geleisteten Arbeitstage könnten von der Veränderung betroffen sein.

Das kantonale Steueramt war demnach aufgrund der erst im Nachhinein bekannt gewordenen fraglichen Partnervereinbarung und der daraus hervorgehenden massgeblichen Abweichung gegenüber dem Ruling durchaus befugt, eine Überprüfung der in Letzterem für die Zukunft in Aussicht gestellten Anzahl Arbeitstage in der Schweiz durchzuführen. Eine Verletzung des Rulings bzw. des Grundsatzes von Treu und Glauben durch das kantonale Steueramt liegt damit nicht vor, wurde der Grund der Untersuchung mit dem Einreichen des nachträglichen Partnerabkommens doch vom Pflichtigen selber geschaffen. Zudem sicherte dieser im Ruling zu, auch künftig seine Geschäfts- und Privataufenthalte weltweit zu dokumentieren, was nur so verstanden werden kann, dass damit die Überprüfung bzw. Einhaltung des Rulings ermöglicht werden sollte. Dies gesteht auch der Pflichtige ein.

cc) Nichts daran zu ändern vermag der Einwand des Pflichtigen, er habe die Vereinbarung mit den Partnern nur deshalb abgeschlossen, um die Aufenthaltstage in den USA unter 50% zu drücken und dadurch die unbeschränkte Steuerpflicht in den USA aufheben zu können sowie für Schweizer Sozialversicherungszwecke als "ANOBAG" (= Arbeitnehmer ohne beitragspflichtigen Arbeitgeber) zu gelten. Diese Begründung vermag nicht zu überzeugen, legte der Pflichtige die Vereinbarung dem

kantonales Steueramt im Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren 2008 doch vor, um damit die Zusammenarbeit unter den Partnern der F als dauerhaft zu dokumentieren und ihr dergestalt sehr wohl eine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommen zu lassen. Von einer Erstellung bloss zu steuerlichen Zwecken kann damit keine Rede sein, ganz abgesehen davon, dass der Pflichtige diesen auf eine Simulation hinaus laufenden Einwand erst mit der Einsprache vom 19. April 2012 gegen die Veranlagung/Einschätzung 2009 erhob, d.h. als er inzwischen gewahr worden war, dass er die in Aussicht gestellten Arbeitstage in der Schweiz von 20% massgeblich überschritten hatte.

d) aa) Die Steuerkommissarin verlangte mit Auflage und Mahnung vom 26. Juli bzw. 2. Dezember 2011 den substantiierten Nachweis über die Anzahl der vom Pflichtigen geleisteten Arbeitstage pro Land anhand von Kalender, Flugtickets, Hotelbelegen, Restaurantbesuchen etc. Hierzu war sie aufgrund des Rulings – wie erwähnt – berechtigt.

Unter der entsprechenden Dokumentation für den Nachweis gemäss Ruling war dabei wohl vorab das Führen eines diesbezüglichen Kalenders gemeint, da der Pflichtige entsprechende Aufzeichnungen unstreitig schon der Rulinganfrage für seine Aufenthalte der Jahre 2005 - 2007 beigelegt hatte. Aber auch die Einforderung von Flugtickets war zulässig, in Anlehnung an die weiteren Ausführungen des Pflichtigen in der Rulinganfrage, dass er "nachweislich (mittels Flugtickets) regelmässig in die USA fliegen und (...) dort rund 160 - 180 Tage verbringen" werde.

bb) Der Pflichtige reichte auf Mahnung hin am 25. Januar 2012 eine kalenderarische Aufstellung über seine im Jahr 2009 geleisteten Arbeitstage in den USA, der Schweiz und in andern Ländern ein. Daraus ging hervor, dass in diesem Jahr gemäss seinen eigenen Angaben auf die USA 112 Arbeitstage (= 49,8%), die Schweiz 74 (= 32,9%) und andere Länder 39 (= 17,3%) entfielen. Der verlangte Nachweis seiner Angaben fehlte jedoch vollständig, indem der Pflichtige nicht einmal die in der Rulinganfrage selber erwähnten Flugtickets vorlegte.

Damit trat nach durchgeführter Untersuchung schon aufgrund der eigenen, nicht belegten Angaben des Pflichtigen eine massgebliche Abweichung der in der Schweiz geleisteten Arbeitstage – 32,9% statt 20% – von dessen Prognose in der Ru-

linganfrage zutage. Dementsprechend verhielt es sich mit dem Umfang der auf die Schweiz entfallenden Erwerbseinkünfte.

Die Abweichung vom Ruling war insofern erheblich, als die 32,9% der Arbeitstage in der Schweiz pro 2009 einer Steigerung gegenüber dem Rulingwert von 65% entsprach. Zudem musste mangels Nachweis der Angaben des Pflichtigen damit gerechnet werden, dass dieser Wert noch höher lag. Das kantonale Steueramt war daher nach durchgeführter Untersuchung zur Annahme berechtigt, das Ruling sei im Jahr 2009 hinsichtlich der Anzahl der in der Schweiz geleisteten Arbeitstage und damit der auf die Schweiz entfallenden Erwerbseinkünfte in erheblichem Mass nicht eingehalten worden. Es durfte demnach zur Bestimmung der auf die Schweiz zu verlegenden Erwerbseinkünfte davon abrücken.

3. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde gemäss Art. 130 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen vor. Diese Bestimmung setzt einen Untersuchungsnotstand voraus. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung seinen Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der für die Einschätzung massgeblichen Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht vorausgesetzt.

Der Steuerpflichtige muss gemäss Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG bzw. § 135 Abs. 1 und 2 StG alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung/Einschätzung zu ermöglichen. Er muss auf Verlangen insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen. Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach, liegt eine Verfahrenspflichtverletzung gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG vor.

b) aa) Der Pflichtige ist Mitglied der in den USA domizilierten Personengesellschaft F. Damit gilt er nach schweizerischem Recht unstreitig als Selbstständigerwerbender gemäss Art. 18 DBG bzw. § 18 StG, da die F ein nach kaufmännischer Art ge-

führtes Gewerbe der Finanzbranche (Fondsmanagement) betreibt (Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., 1993, § 1 N 19 und § 2 N 25; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18 N 19). Die Gesellschaft ist als solche nicht steuerpflichtig, da ihr Einkommen und Vermögen dem Pflichtigen und den andern drei Teilhabern anteilmässig zugerechnet wird (Art. 10 Abs. 1 DBG, § 8 Abs. 1 StG). Die Anteile der Gesellschafter bestimmen sich dabei nach Massgabe des Zivilrechts, mithin bei Personengemeinschaften nach den vertraglichen Abmachungen oder, soweit solche fehlen, nach den gesetzlichen Bestimmungen (Greminger/Bärtschi, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 10 N 2 DBG).

Es ist nicht streitig, dass die Beteiligung des Pflichtigen an der F 25% beträgt. Gemäss der Steuererklärung beigelegter Aufstellung sind ihm im Jahr 2009 als Beteiligungsertrag USD 838'633.03 zugeflossen. Diesen Betrag rechnete der Pflichtige zum Kurs von 1.033734 um, was Fr. 866'923.48 ergab. Im Veranlagungs-/Einschätzungsentscheid 2009 vom 20. März 2012 ging die Steuerkommissärin demgegenüber irrtümlich von diesem bereits umgerechneten Betrag von Fr. 866'923.- aus und rechnete ihn (zum Kurs von 1.085) nochmals um, sodass ein zu hohes Betreffnis von Fr. 940'611.- resultierte. Richtig gewesen wären bei einmaliger Umrechnung Erwerbseinkünfte von insgesamt lediglich Fr. 909'917.-.

bb) Die F hat ihren Sitz bzw. Hauptstandort in den USA und unterhält in Deutschland sowie am Wohnsitz des Pflichtigen in der Schweiz eine Betriebsstätte. Gemäss Art. 6 DBG bzw. § 5 StG erstreckt sich daher die hiesige Steuerpflicht des Pflichtigen nicht auf diese im Ausland gelegenen Geschäftsorte (je Abs. 1).

Die erforderliche Steuerauscheidung im Verhältnis zum Ausland hat nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zu erfolgen (je Abs. 3). Bei Unternehmen ist dabei der so genannten Quotenzuteilungsmethode der Vorzug zu geben, bei der jedes Gemeinwesen eine bestimmte Quote des Gesamteinkommens und Gesamtvermögens zur Besteuerung zugeteilt erhält und die Quote direkt nach dem Buchhaltungsergebnis oder indirekt nach Erwerbsfaktoren wie Kapital, Arbeit etc. ausgeschieden wird. Ziel ist, unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls einen Massstab zu finden, welcher die Bedeutung der Betriebsstätten im Rahmen des Gesamtunternehmens, d.h. ihren Anteil an der Erzielung der Gesamtertrags am zuverlässigsten zum Ausdruck bringt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 6 N 34 DBG)

und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 5 N 33 StG je mit Verweisungen). International bzw. abkommensrechtlich ist in der Regel gleich vorzugehen (Kurt Alig, Personengesellschaften im interkantonalen und internationalen Steuerrecht, 1980, S. 266 ff.).

cc) Mit dem Ruling wurde diesen Grundsätzen nachgelebt, indem der auf die Schweiz als Hauptsteuerdomizil auszuscheidende Anteil des Pflichtigen an den Erwerbseinkünften von der F nach der Quotenzuteilungsmethode vereinbart und dabei mangels separater Buchhaltung für die hiesige Betriebsstätte (indirekt) auf den Erwerbsfaktor "Arbeit" abgestellt wurde. Das Ruling erweist sich insofern als gesetzmässig. Ihm ist daher diesbezüglich zu folgen.

Hinsichtlich der Frage, wie der Erwerbsfaktor "Arbeit" zu bestimmen ist, kann grundsätzlich ebenfalls dem Ruling gefolgt werden. Denn das Abstellen auf die tatsächlich geleisteten bzw. verbrachten Arbeitstage in einem Land verstösst nicht offensichtlich gegen gesetztes Recht und wäre daher – wenn überhaupt – vom Pflichtigen nicht leichthin als solchen Verstoss zu erkennen gewesen. Die von den Rulingparteien getroffene Regelung erweist sich zudem als wesentlich praktikabler als das von den Pflichtigen ins Spiel gebrachte Wirkungsortprinzip der Arbeit.

Demnach beschränkt sich die Abweichung vom Ruling – wie vom kantonalen Steueramt im Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren umgesetzt – zu Recht allein auf den Umfang der vom Pflichtigen tatsächlich geleisteten Arbeitstage pro Land und damit auf seine hier steuerbaren Erwerbseinkünfte.

c) Die Pflichtigen sind der nach dem Gesagten formell und materiell zulässigen Auflage und Mahnung zur Leistung des Nachweises der Arbeitstage pro Land nicht nachgekommen. Zwar haben sie mit dem eingereichten Kalender eine diesbezüglich substanziierte Sachdarstellung geliefert, jedoch deren Nachweis nicht einmal angetreten. Damit haben sie eine Verfahrenspflichtverletzung begangen. In der Folge blieb dem kantonalen Steueramt nichts anderes übrig, als die Ungewissheit bezüglich der Anzahl Arbeitstage und darauf basierend des in der Schweiz steuerbaren Anteils des Pflichtigen an den Erwerbseinkünften von der F nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen.

Die Pflichtigen bezweifeln die Zulässigkeit einer Ermessensveranlagung/-einschätzung mit dem Hinweis, dass sich die Gesamtsteuerfaktoren einwandfrei hätten ermitteln lassen und es nur noch um die Frage der internationalen Steuerauscheidung bei den Erwerbseinkünften gegangen sei. Sie übersehen jedoch, dass die Steuerauscheidung erforderlich ist, um die hier steuerbaren Erwerbseinkünfte des Pflichtigen bzw. das steuerbare Geschäftsvermögen und damit letztlich das steuerbare Einkommen und Vermögen, d.h. die Steuerfaktoren selber, festzusetzen. Mangels zuverlässiger Unterlagen konnten diese Werte nicht einwandfrei ermittelt werden, sodass sich deren Festsetzung auf dem Weg der ermessensweisen Schätzung aufdrängte.

4. a) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Norm beinhaltet eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen. Letztere können eine zu Recht getroffene Ermessenseinschätzung nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (so im Ergebnis Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 130 N 33 DBG). Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Vorab kann er den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Einschätzung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Einschätzungen geltenden Regeln ermittelt werden. Ist die Ermessenseinschätzung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss der Steuerpflichtige dabei insbesondere die versäumten Handlungen innerhalb der Rechtsmittelfrist nachholen (RB 1999 Nr. 150).

b) Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige sodann noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) ist. Als offensichtlich unrichtig erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermes-

senseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

c) Im Beschwerde-/Rekursverfahren betreffend eine Ermessenseinschätzung sind dem Steuerrekursgericht weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steueranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

5. a) aa) Die Pflichtigen haben mit der Einsprache den verlangten Nachweis der pro Land geleisteten Arbeitstage des Pflichtigen nicht erbracht. Zwar haben sie "weitere Reise- und Geschäftsunterlagen" zur jederzeitigen Edition angeboten, jedoch genügte dies für die Nachholung der versäumten Handlung nicht, da sie die entsprechenden Unterlagen nicht einmal näher bezeichnet und auch nicht wie erforderlich eingereicht hatten. Es war nicht Sache der Einsprachebehörde, sie hierzu anzuhalten.

bb) Nicht anders verhält es sich im vorliegenden Verfahren, beschränken sich die Pflichtigen in Beschwerde und Rekurs doch auf die unbehelfliche Rüge, dass die Vorinstanz sie nicht zur Einreichung der angebotenen Unterlagen aufgefordert habe.

Ohne näheren Kommentar legten sie den Rechtsmitteln sodann eine Zusammenstellung "Miles & More" über vom Pflichtigen im Jahr 2009 durchgeführte Flüge zwischen Zürich und den USA, innerhalb der USA sowie nach bzw. von andern Destinationen in Deutschland und Israel bzw. über dabei gutgeschriebene Flugmeilen bei. Bei einer Vielzahl von Positionen ist jedoch die geflogene Strecke nicht aufgeführt, sondern nur "M&M Credit Card" oder andere Bemerkungen wie "Award Ticket" und decken sich diese Positionen nicht mit entsprechenden Eintragungen von Reisen in der kalendarischen Aufstellung pro 2009. Klarheit hätten hier die im Ruling in Aussicht gestellten Flugtickets gebracht. Ein Vergleich mit der Kalenderaufstellung zeigt sodann, dass bei insgesamt 32 Reisen von der Schweiz ins Ausland und umgekehrt nur gerade ein Reisetag als Arbeitstag der Schweiz zugewiesen wurde, dem Ausland dagegen deren 30. Eine Grundangabe hierfür fehlt. Sodann lässt sich acht Arbeitstagen in den

USA gemäss Kalenderaufstellung kein Flug der Auflistung zuordnen, ebenso 32 Arbeitstagen im übrigen Ausland. Schliesslich bringt das kantonale Steueramt in der Beschwerde-/Rekursantwort unwidersprochen vor, dass die Flüge der Auflistung teilweise auch von anderen Personen durchgeführt worden sein könnten, da dies aufgrund des vermerkten Status des Pflichtigen als "Hon Circle" möglich gewesen wäre. Demnach ist diese Auflistung nicht beweisbildend für die in den jeweiligen Ländern verbrachten Arbeitstage.

Die Pflichtigen legten Beschwerde und Rekurs sodann wiederum ohne nähere Erläuterung eine Aufstellung über getätigte Barauslagen des Pflichtigen im Jahr 2009 bei der F bei ("Report Only Out-Of-Pocket Expenses Below"). Abgesehen davon, dass diese Aufstellung nur sehr schwer lesbar ist, enthält sie Ausgaben sowohl an Tagen, an denen in der Kalenderübersicht gar keine Auslandsreisen vermerkt sind, als auch umgekehrt für Orte im Ausland (z.B. London, Paris), die in der Kalenderübersicht nicht als Reiseziel aufgeführt sind. Zuweilen fehlt auch überhaupt jede Ortsangabe. Die Aufstellung taugt daher erneut nicht als Beweismittel für die in den jeweiligen Ländern geleisteten Arbeitstage.

cc) Wurde damit die versäumte Handlung nicht spätestens im Beschwerde-/Rekursverfahren nachgeholt, hat es bei der ermessensweisen Festsetzung der hier steuerbaren Erwerbseinkünfte bzw. des entsprechenden Geschäftsvermögens definitiv zu bleiben und ist die Schätzung nur noch im Quantitativen auf offensichtliche Unrichtigkeit hin zu überprüfen.

b) Das kantonale Steueramt schätzte die hier steuerbaren Erwerbseinkünfte des Pflichtigen gestützt auf das Partnerabkommen auf die Hälfte der von der F zugeflossenen Betreffnisse und verlegte die andere Hälfte auf die USA sowie die übrigen Länder, darunter Deutschland mit der dortigen Betriebsstätte.

Die Anzahl der effektiven Arbeitstage in der Schweiz ist mangels Nachweis zwar nicht bekannt. Indessen wird die Sachdarstellung im Ruling, wonach der Pflichtige in der Schweiz nur administrative Aufgaben erledigen und keine Investitionsentscheide oder andere wichtige Geschäftsentscheide treffen werde, vom kantonalen Steueramt für das Jahr 2009 nicht in Frage gestellt. Auch sind keine Anhaltspunkte für ein diesbezügliches Abweichen vom Ruling ersichtlich. Nicht streitig ist weiter, dass die F ihren Hauptstandort in E hat, in Deutschland noch über eine weitere Betriebsstätte verfügt

und der Pflichtige im Jahr 2009 auch dort eine gewisse Anzahl Arbeitstage verbracht hat (gemäss Ruling 10 - 20 Tage). Damit erweist sich die Schätzung der auf die Schweiz entfallenden Arbeitstage mit der Hälfte des Gesamtpensums aber als offensichtlich zu hoch. Die Schätzung ist daher aufzuheben. Das Steuerrekursgericht trifft eine eigene Schätzung und setzt die hierorts geleisteten Arbeitstage des Pflichtigen auf 40% der gesamten Arbeitstage fest. Dies entspricht immer noch dem Doppelten des Rulingwerts. Damit bemisst sich der Anteil des Pflichtigen an den Einkünften von der F in der Schweiz ebenfalls mit 40%.

Diese Quote ist sodann vom richtig, d.h. nur einmal umgerechneten Gesamtbetrag der Erwerbseinkünfte von Fr. 909'917.- zu ermitteln, sodass sich die hier steuerbaren Erwerbseinkünfte des Pflichtigen auf Fr. 363'967.- statt Fr. 470'305.- belaufen.

Als Folge ist die objektmässige Verlegung der Beiträge an die AHV/IV von Fr. 23'909.- und die 2. Säule von Fr. 41'993.- der geänderten Steuerauscheidung anzupassen (vgl. abgeänderte Veranlagung/Einschätzung).

c) Die Beteiligung des Pflichtigen an der F von Fr. 223'891.- ist sodann der geänderten Steuerauscheidung entsprechend ebenfalls nicht hälftig, sondern zu 40% bzw. 60% auf die Schweiz und das Ausland zu verlegen.

6. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung von Parteientschädigungen an die Pflichtigen entfällt, da sie mehrheitlich unterliegen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren ist zu bestätigen, da die Pflichtigen zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt worden sind und auch die Kostenhöhe von Fr. 650.- angemessen ist (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG] bzw. Ziffer 2.1. des Proto-

kolls der Fachkommission für Steuerrecht des kantonalen Steueramts vom 18. Januar 2007).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif):

<b>Steuerperiode</b>		<b>Einkommen</b>
		Fr.
2009	steuerbar	317'200.-
	satzbestimmend	809'300.-.

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif):

<b>Steuerperiode</b>		<b>Einkommen</b>	<b>Vermögen</b>
		Fr.	Fr.
2009	steuerbar	314'400.-	630'000.-
	satzbestimmend	807'900.-	666'000.-.

[...]