

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2015.105
2 ST.2015.130

Entscheid

21. März 2016

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Marcus Thalman, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

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

betreffend

Direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011

hat sich ergeben:

A. In der Steuererklärung 2011 deklarierte A (nachfolgend der Pflichtige), Inhaber der Einzelunternehmung "B", ein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von Fr. 546'766.- und beantragte, es sei ein Betrag von Fr. 180'000.- dem Kanton Zürich und der Restbetrag von Fr. 366'766.- dem Kanton C zuzuweisen. Entgegen diesem Antrag wies der Steuerkommissär im Einschätzungsentscheid vom 13. Februar 2014 das gesamte Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit dem Kanton Zürich zu und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 463'100.- (auch satzbestimmend) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 324'000.- (auch satzbestimmend) fest.

Am selben Tag verfügte der Steuerkommissär für die direkte Bundessteuer 2011 ein steuerbares Einkommen von Fr. 460'700.- (auch satzbestimmend).

B. Am 10. März 2014 liess der Pflichtige Einsprache gegen diese Entscheide erheben und den Antrag erneuern, welchen der Pflichtige im Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren gestellt hatte. Er reichte verschiedene Unterlagen ein und berief sich auf die überkantonale "Regelung über die Festsetzung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Personengesellschaften ab Bemessungsjahr 1999 zwischen den Kantonen Aargau, Appenzell A.-Rh., Appenzell I.-Rh., Glarus, Graubünden, Schaffhausen, St. Gallen, Thurgau und Zürich". Mit Einspracheentscheiden vom 22. April 2015 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C. Am 21. Mai 2015 erhob der Pflichtige Beschwerde und Rekurs gegen diese Einspracheentscheide und beantragte neu, es sei ein Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in Höhe von Fr. 546'000.- dem Kanton C zur Besteuerung zuzuweisen.

Zur Begründung dieses Antrags machte er im Wesentlichen geltend, er verfüge am Geschäftssitz in D (...strasse .., 3. Stock) nebst seinem Büroraum über eine eigene Telefonnummer, welche separat verrechnet werde. Auch könne er die Sitzungsräume mitbenützen. Bis kurz vor der Sitzverlegung Ende 2010 habe er bereits einige

Kunden im Kanton C und in der näheren Umgebung betreut. Im Jahr 2011 habe er weitere Kunden hinzugewinnen können. Als "E"-Unternehmer sei er viel unterwegs und nicht sehr stark an den Arbeitsplatz gebunden. Zur Annahme eines Geschäftsorts genüge es, wenn die Vorbereitungs- und die administrativen Tätigkeiten vorwiegend am Geschäftsort ausgeführt würden (BGr, 1. März 2012, 2C_785/2011, BGr, 25. Mai 2011, 2C_726/2010). Diese Voraussetzungen seien erfüllt: Oft sei er unterwegs oder bei den Kunden. Die Vorbereitung der Kundensitzungen und die administrativen Arbeiten erledige er im Büro in D. Der Geschäftsort in D sei zwar bereits im Einschätzungsentscheid 2010 nicht anerkannt worden. Weil das Büro in D erst im Dezember 2010 gemietet worden sei, habe er eine Einsprache gegen den Entscheid unterlassen. Der Einschätzungsentscheid 2010 sei somit für das vorliegende Verfahren nicht präjudiziell.

In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 10. Juni 2015 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Rechtsmittel, verwies auf die angefochtenen Einspracheentscheide und verzichtete auf eine Ergänzung der Begründung.

Mit Beweisaufgabe vom 19. Oktober 2015 ersuchte der zuständige Referent des Steuerrekursgerichts den Pflichtigen um die substantiierte Darlegung und um den Beweis, wann, wofür und auf welche Weise er im Jahr 2011 die Geschäftsräumlichkeiten in D benützte. Der Pflichtige beantwortete die Beweisaufgabe am 9. November 2015. Da der Referent die Erfüllung der Aufgabe als ungenügend erachtete, erliess er am 11. November 2015 eine Mahnung, worauf der Pflichtige am 25. November 2015 eine neuerliche Eingabe erstattete. Das kantonale Steueramt äusserte sich am 15. Dezember 2015 zum Ergebnis des Beweisverfahrens. Zu dieser Rechtsschrift nahm der Pflichtige am 28. Dezember 2015 Stellung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Bei der direkten Bundessteuer veranlagte das kantonale Steueramt im angefochtenen Einspracheentscheid ein steuerbares Einkommen 2011 in Höhe von Fr. 460'700.-.

Der Pflichtige beantragt in der Beschwerde, es sei ein Betrag von Fr. 546'000.- dem tatsächlichen Sitz der selbstständigen Erwerbstätigkeit im Kanton C (Gemeinde D) zuzuweisen. Er anerkennt somit implizit einen Geschäftssitz in der Schweiz.

b) Gemäss Art. 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) ist die Steuerpflicht grundsätzlich unbeschränkt. Sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland.

Für die Belange der direkten Bundessteuer ist somit unerheblich, wo in der Schweiz sich der Geschäftsbetrieb eines selbstständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen befindet.

c) Zur Ergreifung eines Rechtsmittels ist berechtigt, wer durch einen anfechtbaren Entscheid seinen Behauptungen nach in seinen steuerrechtlichen Interessen verletzt wird, d.h. wenn er durch den angefochtenen Hoheitsakt als beschwert erscheint (RB 2001 Nr. 106, 1996 Nr. 44 m. H., 1972 Nr. 36, je zum Rekurs). Dabei kommt es grundsätzlich auf die Auswirkungen des Urteildispositivs an. Denn allein dieses enthält den rechtsverbindlichen und der Rechtskraft zugänglichen Entscheid über die Sache selber, d.h. den Verfahrensgegenstand, nicht aber die ihm zugrunde liegende Begründung (RB 1996 Nr. 44 m.H., auch zum Folgenden).

Das steuerrechtliche Interesse kann dabei mit dem im Verwaltungsrecht allgemein geltenden schutzwürdigen Interesse gleichgesetzt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 132 N 13 DBG, und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 140 N 12 ff. StG; je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Das steuerrechtliche bzw. schutzwürdige Interesse kann dabei rechtlicher oder auch bloss tatsächlicher (materieller oder ideeller) Natur sein; ein bloss ideelles Interesse muss dabei besonders ausgeprägt sein. In diesem Fall besteht das Interesse im praktischen Nutzen, den das erfolgreiche Rechtsmittel haben würde. Ein schutzwürdiges Interesse kann auch vorliegen, wenn der Rechtsmittelentscheid zwar ohne steuerrechtliche Wirkung bleiben wird, andere Rechtsgebiete aber zwingend auf die steuerrechtliche Beurteilung abstellen (z.B. AHV, Krankenkassenprämienverbilligungen etc.); mit dem

Rechtsmittel muss ein mit dem angefochtenen Entscheid eingetretener Nachteil beseitigt werden.

d) Was die direkte Bundessteuer anbetrifft, hat der Pflichtige kein schutzwürdiges Interesse an der Feststellung des Ortes des Geschäftsbetriebs, solange unbestritten ist, dass sich der Geschäftsort in der Schweiz befindet. Auf die Beschwerde ist daher nicht einzutreten.

2. a) Gemäss § 18 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) unterliegen alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit der Einkommenssteuer.

Der steuerrechtliche Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist aufgrund der vielfältigen Sachverhalte, die damit abgedeckt werden, nicht scharf definiert (BGE 125 II 113, E. 5 S. 120 ff.). Allgemein wird darunter jede Tätigkeit verstanden, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (vgl. BGE 121 I 259, E. 3c 263; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. A., 2002, S. 176; Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., 1993, § 1 N 17 ff. und 34 ff.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, 9. A., 2001, § 14 N 36; Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 13 N 5 ff., S.194 f.).

Der Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist umfassender als derjenige des Unternehmens, des Geschäfts, Betriebs oder Gewerbes. Die letzteren erfordern eine organisierte Einheit von Arbeit und Kapital (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 18 N 9 StG; vgl. auch Daniel de Vries Reilingh, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, § 10 N 6). Unter den nach schweizerischem Recht errichteten Geschäftsbetrieben, deren Inhaber natürliche Personen sind, sind Einzelfirmen und Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften) zu verstehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N 6 ff. StG).

b) Gemäss § 5 Abs. 1 StG sind natürliche Personen mit Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Zürich grundsätzlich unbeschränkt im Kanton Zürich steuerpflichtig

(erster Satzteil). Die Steuerpflicht erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons (zweiter Satzteil).

Die Steuerausscheidung für Geschäftsbetriebe ausserhalb des Kantons Zürich erfolgt im Verhältnis zu den anderen Kantonen nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (§ 5 Abs. 3 StG).

Der ausserkantonale Geschäftsort bildet nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ein Spezialsteuerdomizil, wenn die Beteiligung am Geschäft zum Privatvermögen gehört. Wenn die Beteiligung zum Geschäftsvermögen zu zählen ist, wird ein sekundäres Steuerdomizil angenommen (Daniel de Vries Reilingh, § 10 N 1 und 2).

Der Sitz eines Geschäftsbetriebs (Einzelunternehmung oder Personengesellschaft) befindet sich dort, wo die Infrastruktur und die Einrichtungen angesiedelt sind und wo die Geschäftstätigkeit zur Hauptsache entfaltet wird (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N 7 StG; Daniel de Vries Reilingh, § 10 N 10 ff.; BGr, 13. August 2007, StE 2008 A 32 Nr. 12). Wird in einer ständigen Einrichtung keine Tätigkeit entfaltet, liegt dort kein Geschäftsort vor (BGr, 13. Dezember 2005, 2P.149/2005, E. 3.2). Bei Tätigkeiten, welche ihrer Natur nach nicht überwiegend an ständigen Anlagen und Einrichtungen, sondern bei Kunden oder Arbeitnehmern erbracht werden, kann es nicht darauf ankommen, wo diese wohnhaft sind. Zur Annahme eines Geschäftsorts genügt es, wenn die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- oder Administrativarbeiten) vorwiegend am Ort ausgeübt werden, wo sich feste Einrichtungen befinden (BGr, 1. März 2012, StE 2012 A 24.24.41 Nr. 6, E. 2.2 mit Hinweisen).

c) Grundsätzlich obliegt es der Steuerbehörde, jene Umstände darzutun und zu beweisen, aus denen folgt, dass sich das Haupt- oder ein Nebensteuerdomizil einer natürlichen Person im Kanton befinden. Denn gemäss dem generellen Grundsatz über die Beweislastverteilung (Art. 8 ZGB) haben im Allgemeinen die Steuerbehörden die steuerbegründenden Tatsachen zu beweisen, mithin auch jene, welche das Bestehen eines Geschäftsorts im Kanton begründen. Erscheint der vom Steueramt angenommene Geschäftsort im Kanton als sehr wahrscheinlich, genügt dies regelmässig als Hauptbeweis und liegt es alsdann an der betreffenden Person, den Gegenbeweis für den von ihr verfochtenen anderen Geschäftsort zu erbringen (StE 1992 B 11.1 Nr. 11; Beusch/Mayhall, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, § 40 N 9; BGr, 2. Mai 2014, 2C_794/2013).

Wenn ein Steuerpflichtiger indessen geltend macht, ein Nebensteuerdomizil sei neu begründet oder aufgehoben worden, so trägt er für diese Behauptung die Beweislast (BGr, 25. Mai 2011, StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5 = Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 5, II A Nr. 17, E. 3.1; BGr, 4. März 2009, StE 2009 A 24.24.41 Nr. 3, E. 3.2; a.M. Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, § 8 N 22).

Die Bundesgerichtsentscheide vom 1. März 2012 (StE 2012 A 24.24.41 Nr. 6, E.2.3) und 25. Mai 2011 (StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5, E. 2.3) scheinen dieser Praxis zu widersprechen. Indessen wollte das Bundesgericht nur die allgemeinen Grundsätze der Beweislastverteilung darlegen. Dass das Gericht die Beweislast bei Begründung oder Aufgabe eines Nebensteuerdomizils dem Steuerpflichtigen zuweist, ergibt sich aus Erwägung 3.1 des Entscheids vom 25. Mai 2011 und aus Erwägung 3.2 des Entscheids vom 1. März 2012, wo das Gericht klar zum Ausdruck brachte, dass die Beweislast beim Steuerpflichtigen liege, wenn dieser die Begründung eines Spezialsteuerdomizils in einem anderen Kanton behauptete.

Auch bei der ähnlichen Sachverhaltskonstellation der von einem Steuerpflichtigen behaupteten Wohnsitzverlegung muss in analoger Weise die betreffende Person nachweisen oder zumindest glaubhaft machen, dass ein neuer Wohnsitz begründet wurde. Bleiben Zweifel bestehen, ist anzunehmen, dass das bisherige Domizil fortbestand (BGr, 15. Februar 2005, 2P.186/2004, E. 2.3; BGr, 1. März 2007, StE 2008 A 24.21 Nr. 18, BGr, 7. Dezember 2010, StE 2011 B 11.1 Nr. 22 [Wohnsitz im internationalen Verhältnis]; Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 3, I A, 2b Nr. 4).

d) Unabhängig von der Beweislastverteilung ist der Steuerpflichtige nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Mitwirkung bei Fragestellungen des interkantonalen Steuerrechts verpflichtet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 3 N 88 StG mit Hinweisen und Kritik). In der Lehre wird teilweise die Meinung vertreten, eine Mitwirkungspflicht bestehe nur, wenn eine subjektive Steuerpflicht bis anhin gegeben gewesen sei und neu deren Aufgabe behauptet werde (Behnisch/Locher, ZBJV 2001, S. 455) oder eine Mitwirkungspflicht bestehe nur im Steuerveranlagungsverfahren, nicht jedoch im Steuerhoheitsverfahren (Zweifel/Hunziker, § 6 N 98 und 106; Beusch/

Mayhall, § 40 N 8; VGr, 31. März 1991, SB 91/0057, E. 2b; Leitsatz in RB 1992 Nr. 17; vgl. ferner zum Nachsteuerverfahren RB 2003 Nr. 99).

e) Der Pflichtige macht eine Sitzverlegung seines Geschäftsorts per Ende 2010 geltend. Der vom Pflichtigen eingereichte Untermietvertrag vom ... 2010 bezüglich des Büros in D nennt denn auch einen Mietbeginn per ... 2010. Bereits in der Steuerperiode 2010 untersuchte der Steuerkommissär die behauptete Verlegung des Geschäftsorts und gelangte zum Schluss, dass die Verlegung nicht nachgewiesen wurde. Der entsprechende Einschätzungsentscheid 2010 vom 16. November 2012 wurde in der Folge rechtskräftig.

Der Pflichtige trägt bei dieser Sachlage die Beweislast für die von ihm behauptete Verlegung des Geschäftsorts.

f) Mit Beweisaufgabe vom 19. Oktober 2015 auferlegte der Referent dem Pflichtigen den Beweis, dass er die Geschäftsräumlichkeiten in D tatsächlich benutzte. Die in der Folge eingereichten Unterlagen belegen indessen keine Benützung und damit keine Geschäftstätigkeit:

Allein aus dem Untermietvertrag mit einem bescheidenen jährlichen Mietzins von Fr. 3'000.- kann nicht abgeleitet werden, dass das Mietobjekt tatsächlich benützt wurde. Der Untermietvertrag vermittelte denn auch nur das Recht zur Mitbenützung und nicht das Recht zur Alleinbenützung des Büros. Auch die Rechnung von F, D, vom ... 2011 für eine nicht weiter substantiierte Rechtsberatung von Fr. 1'002.20.- ist hinsichtlich der Frage der Nutzung der Infrastruktur nicht aussagekräftig. Die Telefonrechnung vom ... 2012 über Fr. 324.- belegt lediglich das Recht zur Mitbenützung des Telefonautomaten, nicht jedoch dessen tatsächliche Benützung. Wäre das Telefon tatsächlich benützt worden, wären nicht nur eine Pauschale, sondern zusätzlich die effektiven Gebühren verrechnet worden. Sodann verpflichtete sich der Untervermieter im Vertrag, die Postsendungen des Pflichtigen in Empfang zu nehmen, dem Pflichtigen eine Telefonnummer zur Verfügung zu stellen, die eingehenden Telefonate entgegenzunehmen und weiterzuleiten. Diese Dienstleistungen des Untervermieters dürften zwar bei Bürogemeinschaften nicht unüblich sein, indessen belegen sie in keiner Weise die tatsächliche Benützung der Infrastruktur durch den Pflichtigen. Die Tatsache, dass der Pflichtige Kunden im Raum C betreute, stellt auch keinen Beweis für das Bestehen eines Geschäftsorts im Kanton C dar. Denn in der Innerschweiz ansässige

Kunden können auch vom Kanton Zürich aus betreut werden. Der Pflichtige konnte denn auch nur einen einzigen Kunden nennen, mit welchem er im Jahr 2011 in seinem Büro in D ein Gespräch geführt haben soll.

Da der Pflichtige den ihm auferlegten Beweis nicht erbringen konnte, ist zu seinen Ungunsten davon auszugehen, dass sich der Geschäftsort im Jahr 2011 nicht in D befand. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist somit dem Wohnortkanton Zürich zuzuweisen. Der Rekurs ist demgemäss abzuweisen.

3. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist keiner Partei zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/22. März 2010).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]