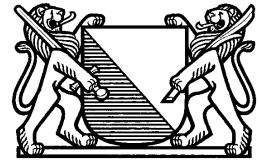


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2025.57

Entscheid

16. September 2025

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsidentin Christina Hefti, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichter Marius Obertüfer und Gerichtsschreiber Sven Tschalèr

In Sachen

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

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

Rekurrenten,

gegen

Kanton Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2022

hat sich ergeben:

A. In ihrer Steuererklärung 2022 deklarierten A, von Beruf selbstständiger Rechtsanwalt bei D (Unkostengemeinschaft), ... 32 E/Kanton Zürich, und B (der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) Einkünfte von Fr. 335'008.-, wovon Fr. 334'815.- aus der selbstständigen Haupterwerbstätigkeit des Pflichtigen, entsprechend einem im Kanton Zürich steuerbaren Einkommen von Fr. 34'148.- (satzbestimmend Fr. 278'496.-). Die Einkünfte aus selbstständigem Erwerb des Pflichtigen wurden namentlich im Umfang von Fr. 267'852.- nach F/Kanton H ausgeschieden. Bereits in der Vorperiode hatte der Pflichtige geltend gemacht, seit Dezember 2021 eine Betriebsstätte an der ...strasse 35 in F zu haben, was vom kantonalen Steueramt anerkannt wurde, indem es eine interkantonale Steuerauscheidung aufgrund des verbuchten Umsatzes vornahm.

Mit Beweisaufgabe vom 17. Juli 2024 ersuchte das kantonale Steueramt die Pflichtigen unter anderem um Belege und Angaben zum Standort in F. Die Auflage wurde mit E-Mail vom 6. September 2024 beantwortet.

Mit Entscheid vom 24. September 2024 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen mit einem steuerbaren/satzbestimmenden Einkommen von Fr. 300'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Dabei ging es davon aus, dass keine ausserkantonale Betriebsstätte existiere.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 25. Oktober 2024 Einsprache und reichten weitere Belege ein. Die Einsprache wurde am 26. Februar 2025 abgewiesen.

C. Mit Rekurs vom 28. März 2025 ersuchten die Pflichtigen um Anerkennung der Betriebsstätte und Durchführung einer Steuerauscheidung "nach den Regeln des interkantonalen Steuerrechts". Sinngemäss ist der Eingabe der Antrag zu entnehmen, dass das Einkommen des Pflichtigen aus selbstständigem Erwerb deklarationsgemäss zu 80% nach F auszuscheiden sei.

Das kantonale Steueramt schloss am 7. Mai 2025 auf Abweisung des Rekurses. Die Pflichtigen hielten mit Stellungnahme vom 26. Mai 2025 an ihren Standpunkten fest.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Streitig ist vorliegend, ob der Pflichtige seine Tätigkeit als selbstständiger Rechtsanwalt teilweise in einer Betriebsstätte in F ausübt und – wenn ja – in welchem Umfang.

2. a) Unbestritten haben die Pflichtigen ihren Wohnsitz in G, weswegen sie qua persönlicher Zugehörigkeit zum Kanton Zürich in diesem steuerpflichtig sind (§ 3 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons (§ 5 Abs. 1 StG). Die in diesem Rahmen vorzunehmende Steuerauscheidung erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (§ 5 Abs. 3 StG).

b) Voraussetzung für die Bejahung einer Betriebsstätte bilden nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung folgende Elemente (BGE 134 I 303 E. 2.2): Ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen, die Teil des ausserkantonalen Unternehmens bilden und in welchen dieses eine qualitativ und quantitativ erhebliche Tätigkeit entfaltet. Eine Betriebsstätte im Kanton H ist demnach dann vorhanden, wenn sich dort ständige Anlagen oder Einrichtungen (Warenlager, Büros, Werkstätten, Verkaufsläden, Automaten usw.) befinden, in derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Betriebs vollzieht (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 4 N 13 StG).

c) Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Hauptsteuerdomizil kann nach der Praxis des höchsten Gerichts auch dann herangezogen werden, wenn ein Nebensteuerdomizil, d.h. ein sekundäres Steuerdomizil oder ein Spezialsteuerdomizil, umstritten ist. Nach dieser Praxis obliegt es grundsätzlich der Behörde, das Nebensteuerdomizil als steuerbegründende Tatsache darzutun. Dem Pflichtigen kann freilich der Gegenbeweis für die behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Behörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (BGr, 1. März 2012, 2C_785/2011, E. 2.3; BGr, 25. Mai 2011, 2C_726/2010, E. 2.3 und 3.1; BGr, 4. März 2009, 2C_667/2008, E. 3.1 f.; VGr, 4. Juni 2025, SB.2025.00037, E. 3.1).

d) Das kantonale Steueramt ist zu Unrecht davon ausgegangen, die Pflichtigen müssten den Nachweis des Bestehens einer Betriebsstätte in F bzw. der Ausscheidung als steuermindernde Tatsache erbringen. Diese Auffassung wäre dann richtig, wenn erstmals eine nur teilweise Steuerpflicht im Kanton Zürich aufgrund eines neu eröffneten Spezialsteuerdomizils in einem anderen Kanton behauptet würde (so auch BGr, 25. Mai 2011, 2C_726/2010, E. 3.1). Vorliegend nahm indessen die Vorinstanz im Vorjahr eine Ausscheidung von 40% des im Dezember 2021 generierten Umsatzes aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nach F vor und anerkannte, dass der Pflichtige seit ... Dezember 2021 dort über eine Betriebsstätte verfügt. Will das kantonale Steueramt diese Ausscheidung nun in Frage stellen, ist es hierfür beweisbelastet bzw. hat es die zugunsten des Spezialdomizils der Betriebsstätte und der Ausscheidung von 40% des Einkommens bestehende Vermutung umzustossen. Aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts ergibt sich auch, dass die Pflichtigen für einen 40% des Umsatzes übersteigenden Ausscheidungsanteil beweispflichtig sind, denn die natürliche Vermutung greift nur für das Bestehen einer Betriebsstätte im Umfang des Vorjahres.

3. a) Das kantonale Steueramt hielt im Einspracheentscheid fest, mit Schreiben vom 17. Juli 2024 seien die Pflichtigen aufgefordert worden, die Buchhaltungskontoauszüge der verbuchten Honorare aller Standorte aufzuzeigen und die Aufschlüsselung der Honorare substantiiert nachzuweisen (auch zum Folgenden). Ebenfalls sollten die Pflichtigen substantiiert darlegen, inwiefern in F eine Betriebsstätte unterhalten worden sei. Ebenso sei der Nachweis einverlangt worden, welche Tätigkeiten in F ausgeübt worden seien. Dazu hätten die Pflichtigen ausgeführt, die Honoraraufteilung sei nach Arbeitszeit erfolgt, wobei die Arbeiten zu 80% in F, zu 10% in E und zu

10% in G (Homeoffice) vorgenommen worden seien. Der eingeforderte substantiierte Nachweis zur Aufschlüsselung sei damit nicht erbracht worden.

Betreffend die von den Pflichtigen verfochtene Betriebsstätte in F stellt die Vorinstanz im Übrigen nicht in Abrede, dass dem Pflichtigen dort ein Büro zur Verfügung steht. Indessen erachtet es eine Präsenz vor Ort als (überhaupt) nicht nachgewiesen. Die gemieteten Räumlichkeiten in F seien kaum für Repräsentationszwecke nutzbar. Es handle sich hierbei um ein kleines Büro ohne Sitzungszimmer. Deshalb liege es nahe, dass Klientengespräche, allgemeine Besprechungen und die Kundenakquisition in E stattgefunden hätten. Es seien zahlreiche Dokumente eingereicht worden, um die physische Präsenz in F zu dokumentieren. Jedoch sei die tatsächliche Anwesenheit in F und I an lediglich 32 Tagen im Jahr 2022 nachgewiesen worden, wobei der geschäftliche Zusammenhang nicht geklärt sei. Bei einer tatsächlich hohen geschäftlichen Präsenz in F sollte es ohne weiteres möglich sein, Klientenbesuche oder Besprechungen anhand von Korrespondenz nachzuweisen.

b) Zum Hintergrund der Betriebsstätteneröffnung führen die Pflichtigen aus, im ... 2020 seien sie von J nach G gezogen (auch zum Folgenden). Der Pflichtige habe aufgrund dessen nach einem neuen Arbeitsplatz gesucht, der schneller zu erreichen sei als der Arbeitsplatz E, und sei in F fündig geworden. Der Arbeitswegunterschied sei bei 10 km (G – F) im Vergleich zu 25 km (G – E) sowie dem Stadtverkehr mehr als erheblich. Im Jahr 2021 sei eine Ausscheidung von 40% der Erträge aus der Anwaltstätigkeit des Monats Dezember nach F deklariert und vom kantonalen Steueramt nach erhobener Einsprache zu 100% akzeptiert worden.

Zu den Büroräumlichkeiten in F führt der Pflichtige aus, er habe bei der K AG, bei der er auch ein Verwaltungsratsmandat führe, ein Büro gemietet (auch zum Folgenden). Als Nachweis dafür verweist er auf die monatlichen Mietzinszahlungen und auf die eingereichten Fotos. Im Weiteren verfüge er über einen Aussenparkplatz. Er habe einen eigenen elektronischen Schlüssel, wobei dieser aufgrund der sehr frühen und langen Öffnungszeiten des Gebäudes selten benutzt werden müsse.

4. a) Aktenkundig ist ein Untermietvertrag zwischen D und der K AG für ein Büro à 20 m² an der ...strasse 35 in F mit Mietbeginn per ... Dezember 2021 für Fr. 435.- monatlich (inkl. Nebenkosten). Die Zahlung der Miete für 2022 wurde vom

Pflichtigen im Konto ... verbucht. Der Einwand der Vorinstanz, das Büro sei nicht zu Repräsentationszwecken nutzbar, überzeugt nicht: Weder erscheint das Büro zu klein für die Ausübung des Rechtsanwaltsberufs, noch ist das Vorhandensein eines Sitzungszimmers zwingend nötig. Die Arbeit eines Rechtsanwalts besteht primär aus dem Verfassen von Rechtsschriften und sonstigen Eingaben. Mandanten werden für gewöhnlich im eigenen Büro empfangen; zu diesem Zweck bieten 20m² zweifelsohne hinreichend Platz. Ein Sitzungszimmer ist vor allem im Hinblick auf Verhandlungen mit mehreren Teilnehmern/Gegenparteien zweckdienlich. Dem Pflichtigen steht indessen für aussergerichtliche Vergleichsgespräche das Sitzungszimmer am E Geschäftsort zur Verfügung. Aus den Einwänden des kantonalen Steueramts lässt sich damit nicht folgern, dass die Räumlichkeiten in F ungeeignet zur Führung einer Betriebsstätte im steuerlichen Sinn sind. Ob die Räumlichkeiten im Kanton H als solches auch die diesbezüglichen geltenden gesetzlichen und standesrechtlichen Bestimmungen erfüllen (insbesondere Art. 13 des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte vom 23. Juni 2000; vgl. auch BGE 145 II 229 = Pra 2020 Nr. 21), braucht dabei vorliegend nicht geklärt zu werden.

b) Zu seinen Anwesenheiten pro 2022 führt der Pflichtige aus, er sei durchschnittlich maximal einmal in der Woche im eigenen Büro in E gewesen (auch zum Folgenden). Als Beleg für diese Aussage reichte er eine Auflistung der Ein- und Ausfahrten zu seinem Geschäftsparkplatz im Parkhaus L ein. An den übrigen Tagen und Halbtagen habe er jeweils in F gearbeitet. Dazu legten die Pflichtigen zahlreiche Belege ins Recht, auf welche im Einzelnen einzugehen ist.

aa) aaa) Aktenkundig ist eine Auflistung von 29 Transaktionen in F, die über das Privatkonto des Pflichtigen bei der M-Bank erfolgten. Bei diesen Transaktionen ist teilweise ein beruflicher Zusammenhang klar zu verneinen (so vor allem für den N); zum Teil lässt sich hingegen nicht ausschliessen, dass ein Zusammenhang zur Anwesenheit des Pflichtigen in F zu Arbeitszwecken besteht. Im Übrigen ist den Kontoauszügen weder eine Anzahl von Transaktionen in E und/oder in der Gemeinde G zu gewöhnlichen Arbeitszeiten zu verzeichnen, die auf eine Ausübung des ganzen Arbeitspensums im Kanton Zürich schliessen liessen, noch genügend Transaktionen in F, um eine Anwesenheit im verfochtenen Umfang zu belegen.

Einzelne weitere Anwesenheiten des Pflichtigen in F und Umgebung wurden durch Kopien seines Postbüchleins (15 Poststempel für I, 12 für F) und sechs Postquit-

tungen belegt. Soweit der Pflichtige hingegen Anwesenheiten in F durch seinen E-Mailverlauf belegen will (mit der Erklärung, er habe die Post dem Substituten gemailt und durch diesen in E i.V. unterzeichnen und auf die Post bringen lassen), ist dem entgegenzuhalten, dass die aktenkundigen E-Mails genauso gut im Homeoffice in G oder im Büro in E entstanden sein könnten.

Ebenfalls ins Recht gelegt wurden O-Abrechnungen, aus welchen ersichtlich ist, dass der Pflichtige 2022 mit einer gewissen Regelmässigkeit in F tankte (einmal im Januar, zweimal im April, viermal im Mai, dreimal im Juni, einmal im Juli, einmal im August, zweimal im September und zweimal im Oktober).

Wegen ungenügend substantzierter Angaben beweisuntauglich sind die eingereichten Bestätigungen vom ... Oktober 2024 von P und Q. Ersterer attestiert dem Pflichtigen, er sei seit Eröffnung der Niederlassung in F kaum noch in der Kanzlei in E anzutreffen, wobei er (P) die Anwesenheit des Pflichtigen in E seit Dezember 2021 auf durchschnittlich einen halben Tag pro Woche schätze. Nicht beantwortet wird dabei die Frage, inwiefern der Pflichtige und P überhaupt dieselben Arbeitszeiten haben und ob P selbst überhaupt ausschliesslich vom Büro in E aus arbeitet (und nicht etwa z.B. teilweise im Homeoffice ist). Auch werden keine Angaben dazu gemacht, worauf P seine Erinnerungen betreffend die Arbeitstage des Pflichtigen 2022 stützt bzw. ob er überhaupt nahezu zwei Jahre später genaue Angaben dazu machen kann. Dieselben Einwände gelten selbstredend für die Bestätigung von Q, den Pflichtigen seit Dezember 2021 nahezu täglich im Büro in F angetroffen zu haben.

bbb) Zusammenfassend ist eine Arbeitspräsenz des Pflichtigen in F hinreichend nachgewiesen, quantitativ lassen sich indessen dazu keine Aussagen machen.

bb) Die Auswertung der Karte für das Parkhaus L für die Zeit 1.1 - 14.10.2022, in dem der Pflichtige seinen Geschäftsparkplatz für den Arbeitsort in E hat, ergibt folgende Anwesenheiten (jeweils von Einfahrt bis Ausfahrt): 3.1 7.46 Stunden, 14.1 1.85 Stunden, 17.1 5.97 Stunden, 20.1 8.16 Stunden, 25.1 16.2 Stunden, 31.1 7.48 Stunden, 2.2 5.13 Stunden, 9.2 5.10 Stunden, 14.02 6.81 Stunden, 19.2 2.66 Stunden, 25.2 9.2 Stunden, 1.3 6.55 Stunden, 4.3 9.58 Stunden, 9.3 5.81 Stunden, 10.3 6.02 Stunden, 15.3 5.75 Stunden, 16.3 9.55 Stunden, 21.3 10.23 Stunden, 22.3 5.61 Stunden, 29.3 9.78 Stunden, 31.3 7.05 Stunden, 4.4 6.86 Stunden, 11.4 10.26 Stunden, 22.4 5.25 Stunden, 28.4 10.48 Stunden, 2.5 10.6 Stunden, 10.5 8.22 Stunden, 18.5 8.6

Stunden, 19.5 1.82 Stunden, 1.6 2.92 Stunden, 16.6 7.7 Stunden, 27.6 7.75 Stunden, 4.7 8.75 Stunden, 19.7 6.13 Stunden, 21.07 5.92 Stunden, 28.7 9.9 Stunden, 9.8 8.22 Stunden, 19.8 9.95 Stunden, 24.8 und 30.8 jeweils nur Einfahrt verzeichnet, 1.9 0.72 Stunden, 8.9 6.72 Stunden, 12.09 4.82 Stunden, 16.9 4.6 Stunden, 22.9 7.23 Stunden, 27.9 4.98 Stunden, 29.9 1.93 Stunden, 7.10 2.5 Stunden, 14.10 3.53 Stunden.

Die Auswertung ist mit Vorbehalt zu nehmen. Anhand der Vorkommnisse am 24. und 30. August (nur Einfahrt verzeichnet) zeigt sich, dass es Situationen gibt, in welchen die eigene Parkkarte nicht eingesetzt werden muss, sodass die erfassten Zeiten nur einen Teil der Anwesenheiten widerspiegeln. Unter Berücksichtigung dieses Umstands ist festzuhalten, dass von einer Arbeitspräsenz des Pflichtigen in E von mindestens 20% auszugehen ist. Über das Arbeitspensum des Pflichtigen im Homeoffice lassen die Akten keinen Rückschluss zu; immerhin ist aber diesbezüglich ein Mietaufwand von Fr. 6'000.- (und damit mehr als für das Büro in F) in der Erfolgsrechnung belastet worden.

c) Nach dem Gesagten ist es dem kantonalen Steueramt nicht gelungen, die Aufgabe der Betriebsstätte in F nachzuweisen. Im Gegenteil erscheint eine Arbeitspräsenz des Pflichtigen in F aufgrund der eingereichten Belege als sehr wahrscheinlich. Damit bleibt es erstmals bei der Vermutung des Weiterbestehens der Betriebsstätte in F im gleichen Umfang wie im Dezember 2021. Eine darüberhinausgehende Präsenz des Pflichtigen in F wurde nicht nachgewiesen, sodass die Einkünfte aus selbstständigem Erwerb im Ergebnis zu 40% nach F auszuscheiden sind, weswegen der Rekurs teilweise gutzuheissen ist.

Unter diesen Umständen muss auf den durch den Pflichtigen rekursweise angerufenen Vertrauensschutz nicht weiter eingegangen werden, da dieser keine Ausscheidung in einem höheren Umfang begründen könnte.

5. Damit ist das Einkommen samt den nicht angefochtenen Korrekturen gemäss Einschätzungsentscheid vom 24. September 2024 folgendermassen zwischen den Kantonen Zürich und H auszuscheiden:

	Fr. Total Satz	Fr. Kanton Zürich	Fr. Kanton H
EINKOMMEN			
Nettovermögensertrag	-8	-8	0
Selbst. Erwerbstätigkeit Pflichtiger	340'774	204'464	136'310
Selbst. Erwerb Pflichtige	-7'809	-7'809	
Unselbst. Erwerb	8'000	8'000	
Beiträge Säule 3a	-13'640	-8'184	-5'456
Einkommensanteile	327'317	196'463	130'854
<i>Quote</i>		60.02%	39.97%
Versicherungsprämien und Zinsen	-7'800	-4'682	-3'118
Abzug für fremdbetreute Kinder	-988	-593	-395
Sozialabzüge	-18'000	-10'804	-7'195
Steuerbares Einkommen	300'529	180'384	120'146
Steuerbares Einkommen gerundet	300'500	180'300	

6. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Rekursverfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung wurde nicht beantragt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2022, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 180'300.- (satzbestimmend Fr. 300'500.-) und einem steuerbaren Vermö-

gen von Fr. 0.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]