

BGer 9C_349/2025 vom 18. Dezember 2025

Bundesgericht, 2025-12-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_349_2025

FR: TF 9C_349/2025 du 18 décembre 2025

IT: TF 9C_349/2025 del 18 dicembre 2025

Erwägungen

E. 1.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 150 II 346 E. 1.5.2; 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zudem zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG (SR 642.14), vereinbar ist (Urteile 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17; 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4). In Bezug auf die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 150 II 346 E. 1.5.3 ; 149 I 105 E. 2.1 ; 147 I 73 E. 2.1).

E. 1.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.6; 148 II 392 E. 1.4.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 148 V 366 E. 3.3; 140 III 115 E. 2). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 148 I 160 E. 3).

E. 2.1

Der Beschwerdeführer beantragt unter anderem eine Festlegung des steuerbaren Einkommens auf Fr. 294'300.- für die Staats- und Gemeindesteuern 2019 und auf Fr. 295'200.- für die direkte Bundessteuer 2019. Da es sich um die von der Steuerrekurskommission ermittelten und von der Vorinstanz bestätigten Werte handelt, ist auf seine Beschwerde in diesem Punkt mangels Rechtsschutzinteresses nicht einzutreten.

E. 2.2

Nicht weiter einzugehen ist auch auf die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Frage der Teilrechtskraft der Präsidialverfügung vom 16. Dezember 2024, mit welcher die Vorinstanz (unter anderem) auf sein sinngemässes Begehren auf Zusprache einer Kompensationszahlung von Fr. 250'000.- nicht eintrat. Der Beschwerdeführer stellt

diesbezüglich keinen Antrag und hält im Übrigen selber fest, dass auf vertiefende Ausführungen verzichtet werden könne.

E. 2.3

Zu prüfen ist mithin allein das Begehren auf Ausscheidung des Einkommens aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit nach V._____. Einschränkend ist dazu festzuhalten, dass lediglich auf den die Staats- und Gemeindesteuern betreffenden Antrag eingetreten werden kann, weil sich die angebehrte Steuerauscheidung auf die direkte Bundessteuer, für welche der Beschwerdeführer einen entsprechenden separaten Antrag stellt, nicht auswirkt.

E. 3.1

Natürliche Personen, die in einem Kanton ihren Wohnsitz haben und in einem anderen Kanton einen Geschäftsbetrieb unterhalten (d.h. ein schweizerisches Personenunternehmen [ein nach schweizerischem Recht errichtetes Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft]), sind harmonisierungsrechtlich im erstgenannten Kanton unbeschränkt, im zweitgenannten Kanton beschränkt steuerpflichtig (Art. 3 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 StHG ; für den Kanton Zürich: zur persönlichen Zugehörigkeit § 3 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes [StG/ZH; LS 631.1] und zum Umfang der Steuerpflicht § 5 Abs. 1 StG /ZH; vgl. auch Urteile 2C_615/2021 vom 23. September 2022 E. 3.3; 2C_553/2018 vom 17. Juni 2019 E. 5.1). Nach den Grundsätzen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung sind das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, sowie das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen am Geschäftsort zu versteuern (Urteile 2C_615/2021 vom 23. September 2022 E. 3.3; 2C_1046/2015 vom 10. August 2016 E. 2.1).

E. 3.2

Die handelsregisterliche Eintragung der Personengesellschaft an ihrem Sitz bzw. der Einzelfirma an ihrer Hauptniederlassung ist ein rein formeller Vorgang und begründet alleine noch keine beschränkte Steuerpflicht. Aufgrund einer derartigen bloss formalen Erklärung darf nicht bereits eine Niederlassung ausserhalb des Wohnsitzkantons angenommen werden; vielmehr muss sich die dortige Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen entfalten, welche aber nicht im Eigentum des Inhabers zu stehen haben. Eine Geschäftsniederlassung wird verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint; diesfalls sind Berufseinkommen und Erwerbsvermögen am Hauptsteuerdomizil (d.h. am Wohnsitz) steuerbar. Für ein Spezialsteuerdomizil am Ort der ausserkantonalen selbstständigen Erwerbstätigkeit fordert die Praxis weiter, dass sich die Erwerbstätigkeit hauptsächlich am Geschäftsort abspielt. Bei Tätigkeiten, welche ihrer Natur nach nicht überwiegend von ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht werden, sondern dezentral bei diversen Kunden bzw. Abnehmern, kann es nicht darauf ankommen, wo diese wohnhaft sind. Es genügt, dass die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- und administrative Arbeiten) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden (Urteile 9C_173/2024 vom 19. Dezember 2024 E. 5.3; 2C_785/2011 vom 1. März 2012 E. 2.2).

E. 4

Es ist unbestritten, dass der steuerliche Wohnsitz und damit das Hauptsteuerdomizil des Beschwerdeführers in der Steuerperiode 2019 im Kanton Zürich lag. Der Rechtsstreit dreht sich lediglich um die Frage, wo sich der Geschäftsort seiner Einzelunternehmung im Jahr 2019 befand. Dabei steht fest, dass die Zürcher Steuerbehörden den vom Beschwerdeführer

geltend gemachten ausserkantonalen Geschäftsort V._____ seit Jahren akzeptierten und die Einnahmen aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit in den Kanton Schwyz ausschieden. Sie taten dies ungeachtet der Mitteilung vom 23. Oktober 2013, in welcher die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz sie darauf aufmerksam gemacht hatte, dass der entsprechende Geschäftsort ein reines Scheindomizil darstelle und das selbstständige Erwerbseinkommen ab der Steuerperiode 2011 am Wohnort in U._____ zu erfassen sei.

E. 5

In der Beschwerde werden verschiedene grundsätzliche Einwände gegen die Zulässigkeit einer Neuüberprüfung des ausserkantonalen Geschäftsortes erhoben. Diese sind vorab zu prüfen.

E. 5.1

Der Beschwerdeführer argumentiert, dass es beim bisher anerkannten Geschäftsort zu bleiben habe, weil die Steuerbehörden für eine Neuüberprüfung des ausserkantonalen Geschäftsortes nach jahrelanger Akzeptanz desselben eine im Vergleich zu den Vorjahren massgeblich veränderte Faktenlage hätten nachweisen müssen, d.h. dass in V._____ lediglich noch ein Scheindomizil bestehe. Dabei beruft er sich auf die Rechtsprechung gemäss Urteil 9C_170/2023 vom 19. Februar 2024 E. 4.1.2, welche er ohne Weiteres für anwendbar hält, weil er seinen Mitwirkungspflichten stets mindestens im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen sei.

E. 5.1.1

Anders als der Beschwerdeführer anzunehmen scheint, stellt die in E. 4.1.2 des Urteils 9C_170/2023 vom 19. Februar 2024 erwähnte "veränderte Faktenlage" nicht etwa eine Voraussetzung dafür dar, dass überhaupt eine Neuüberprüfung vorgenommen werden darf. Wie die Vorinstanz zutreffend erkannte, ist damit vielmehr die Beweislast angesprochen, indem es dem Steueramt in einer solchen Situation obliegt, den ausserkantonalen Geschäftsort zu widerlegen (und insofern eine veränderte Faktenlage nachzuweisen). Ausgehend von den Regeln über die Verteilung der Beweislast, wonach die Steuerbehörde für die Tatsachen beweisbelastet ist, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen (steuerbegründende und -mehrende Tatsachen), und die steuerpflichtige Person für die Tatsachen, die eine Steuerbefreiung oder -begünstigung bewirken (steueraufhebende und -mindernde Tatsachen; BGE 151 II 11 E. 2.2.2; 149 II 27 E. 4.6; 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1), verhält es sich im Zusammenhang mit ausserkantonalen Spezialsteuerdomizilen wie folgt: Wird erstmals eine nur teilweise Steuerpflicht im Wohnsitzkanton aufgrund eines neu eröffneten Spezialsteuerdomizils in einem anderen Kanton behauptet, ist der Steuerpflichtige für diese steueraufhebende Tatsache beweisbelastet. Demgegenüber hat der Wohnsitzkanton, wenn er einen jahrelang akzeptierten ausserkantonalen Geschäftsort in Frage stellt, darzutun, dass kein Nebensteuerdomizil mehr besteht und insoweit keine Ausscheidung in den anderen Kanton mehr vorzunehmen ist. Nach der Rechtsprechung gilt dies jedenfalls dann, wenn die steuerpflichtige Person ihren Mitwirkungspflichten im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen ist (Urteil 2C_770/2008 vom 4. März 2009 E. 3.2, in: StE 2009 A 24.24.41 Nr. 3).

E. 5.1.2

Ob diese zuletzt erwähnte Voraussetzung (Erfüllen der Mitwirkungspflichten im Rahmen des Zumutbaren) für die Verschiebung der Beweislast von der steuerpflichtigen Person auf

das kantonale Steueramt gegeben ist, erachtete die Vorinstanz als fraglich. Dabei wies sie darauf hin, dass der Beschwerdeführer die Steuererklärung für die Jahre 2013, 2014 und 2016 erst im jeweiligen Einspracheverfahren nachreichte, deren Einreichung für die Jahre 2015, 2017 und 2018 vollständig unterliess und seinen Mitwirkungspflichten bis in die jüngste Vergangenheit nicht nachkam, wobei offen gelassen werden könne, wie es sich mit dem Jahr 2019 verhalte. Mit seiner pauschalen Behauptung, er habe stets mindestens im Rahmen des Zumutbaren mitgewirkt, vermöchte der Beschwerdeführer eine offensichtliche Unrichtigkeit dieser vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung jedenfalls nicht darzutun. Ohnehin aber muss nicht abschliessend darüber befunden werden, ob die Voraussetzung erfüllt wäre. Denn wie sich aus der nachfolgenden E. 6 ergibt, ist der Vorinstanz auch insoweit zuzustimmen, als sie erkannte, dass ein Geschäftsdomizil in V._____ selbst dann widerlegt wäre, wenn man das Steueramt als voll beweisbelastet betrachten würde.

E. 5.2

Nichts zu seinen Gunsten vermag der Beschwerdeführer auch aus dem Vertrauensgrundsatz abzuleiten. Dieser ist im vorliegenden Zusammenhang insofern nicht einschlägig, als die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend von den vorangehenden Veranlagungen würdigen kann. In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen hat (BGE 151 II 581 E. 9.3; 148 II 233 E. 5.5.2 ; 140 I 114 E. 2.4.3). Lediglich wenn die Steuerverwaltung ausdrücklich eine bestimmte steuerliche Behandlung zugesichert hätte, wofür im vorliegenden Fall indessen keinerlei Anhaltspunkte bestehen, könnte sich die Frage des Vertrauensschutzes stellen (BGE 147 II 155 E. 10.5.1 mit weiteren Hinweisen).

E. 5.3

Ebenso wenig kann dem Beschwerdeführer schliesslich beigespflichtet werden, soweit er dafürhält, es hätte zuerst ein Domizil-Feststellungsverfahren durchgeführt werden müssen. Diesem Einwand steht entgegen, dass die steuerpflichtige Person keinen Anspruch auf einen Steuerdomizilentscheid hat, wenn sie - wie der Beschwerdeführer - nicht den Bestand der Steuerpflicht, sondern nur ihren Umfang bestreitet, zumal sie bei beschränkter Steuerpflicht ebenfalls ein Veranlagungsverfahren erdulden und daran umfassend mitwirken muss (vgl. Urteile 9C_607/2022 vom 1. April 2025 E. 2.1 [zur Publikation vorgesehen; in: ASA 93 S. 845]; 2C_864/2021 vom 7. Juli 2022 E. 5.2).

E. 6.1

Die Vorinstanz erwog, bereits die Angaben des Beschwerdeführers, wonach er hauptsächlich von U._____ aus operativ tätig sei, in seiner dortigen Privatwohnung ein Büro für geschäftliche Zwecke verwende, lediglich 24 bis 30 Mal (pro Jahr) am Firmendomizil in V._____ sei und die restlichen Arbeiten meist vor Ort bei seinen Kunden erledige, sprächen gegen eine Ausscheidung seiner Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in den Kanton Schwyz. Sein Arbeitsplatz in V._____ sei ein typisches "Business Office Center", welches die Anforderungen an einen ausserkantonalen Geschäftsort offensichtlich nicht erfülle: Es handle sich um geteilte Büro- und Besprechungsräumlichkeiten (mit zahlreichen eingemieteten Mitbenutzern), wobei die Infrastruktur rudimentär sei (gemeinsam genutzte Sanitäreanlagen, Sitzungszimmer, Kücheneinrichtungen, Drucker und Parkplätze; keine abschliessbaren Fächer oder Kästen)

und der Beschwerdeführer keinen fixen Arbeitsplatz, sondern lediglich einen solchen in geteilten Räumlichkeiten habe (Tisch mit Tischleuchte und Bürostuhl). Die Nutzer brächten ihren eigenen Laptop und Monitor mit; über ihr Mobiltelefon oder die vor Ort verfügbare WIFI-Verbindung hätten sie Internetzugang. Telefonate und Postsendungen würden entgegengenommen sowie weitergeleitet. Zwei Briefkästen seien mit einer allenfalls nur provisorisch angebrachten Klebeetikette mit dem Namen des Beschwerdeführers bzw. seiner Einzelfirma beschriftet. Im Jahr 2019 habe der Beschwerdeführer dort keinen einzigen Besuch bzw. Kunden empfangen. Der für die Nutzung zu entrichtende Mietzins sei geringfügig und liege deutlich unter den ortsüblichen Ansätzen. Die Büroräumlichkeiten in U._____ seien weitaus geeigneter für seine geschäftlichen Aktivitäten, zumal dort eine fixe Infrastruktur und ein rein privater Zugang bestehe. Nicht entscheidend sei schliesslich auch, in welchem Umfang der Beschwerdeführer 2019 für einen Hauptkunden in U._____ gearbeitet habe, da die operative Geschäftstätigkeit, wie unbestritten sei, dezentral an wechselnden Kundenstandorten ausgeübt werde. Damit sei der Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs praxisgemäss ohnehin dort zu verorten, wo die übrigen Tätigkeiten stattfänden, d.h. am Wohnsitz des Pflichtigen in U._____.

E. 6.2

Der Beschwerdeführer vermag nicht darzutun, inwiefern diese vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung willkürlich sein soll.

E. 6.2.1

Vorab macht er geltend, im angefochtenen Urteil werde offensichtlich unrichtig festgestellt, dass er in seiner Privatwohnung in U._____ über ein Büro für geschäftliche Zwecke verfüge, denn er sei dort lediglich für den Notfall eingerichtet und habe insbesondere mit Einbauschränken eine Trennung von Arbeit und Privatleben versucht. Diese Behauptung steht in unauflösbarem Widerspruch zu den vom Beschwerdeführer in der Einsprache, im Rekurs und in der vorinstanzlichen Beschwerde gemachten Angaben, aufgrund welcher ihm für das Arbeitszimmer im oberen Stock seiner Wohnung in U._____ für das Jahr 2019 letztlich ein (von der Vorinstanz bestätigter und nun nicht mehr angefochtener) Abzug von Fr. 5'800.- gewährt wurde, was die überwiegende Nutzung zu Geschäftszwecken voraussetzt. Darauf ist der Beschwerdeführer zu behaften.

E. 6.2.2

Sodann widerspricht die vom angefochtenen Urteil abweichende Darstellung des Beschwerdeführers, wonach er in V._____ im Jahr 2019 über ein fest zugeteiltes Büro verfügt habe und die dortige Infrastruktur keineswegs nur rudimentär (gewesen) sei, dem Protokoll zum Augenschein vom 30. August 2022, welches der auch in diesen Punkten nicht offensichtlich unrichtigen vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung zugrunde liegt. Indem der Beschwerdeführer weiter einwendet, eine Anwesenheit von 24 bis 30 Mal in V._____ spreche dafür, dass sich der Mittelpunkt seiner Geschäftstätigkeit dort abgespielt habe, setzt er der vorinstanzlichen umfassenden Würdigung der Verhältnisse eine nicht massgebende isolierte Betrachtung eines einzelnen Sachverhaltselementes entgegen. Die Vorinstanz bezog zutreffenderweise die Tätigkeit bei den Kunden, in U._____ und in V._____ in ihre Würdigung ein und gelangte gestützt darauf willkürfrei zum Ergebnis, dass der Beschwerdeführer seine Arbeit, soweit er dafür nicht seine Kunden direkt aufsuchte, vorwiegend in U._____ verrichtete, womit dieser Ort als Mittelpunkt seiner Geschäftstätigkeit zu werten sei.

E. 6.2.3

Unbegründet ist auch der vom Beschwerdeführer erhobene Vorwurf, wonach das kantonale Gericht pauschal und ohne weitere Begründung erkannt habe, dass ein "Business Office Center" in Kombination mit digitaler Postweiterleitung die Anforderungen an einen ausserkantonalen Geschäftsort nicht erfülle. Entgegen der Darstellung des Beschwerdeführers setzte sich die Vorinstanz mit den Verhältnissen in V. _____ eingehend auseinander und legte sie die Elemente, welche gegen ein dortiges Spezialsteuerdomizil sprechen, nachvollziehbar dar. Zu den zahlreichen von ihr gewürdigten Indizien, die alle in dieselbe Richtung weisen, zählt auch der deutlich unter marktüblichen Ansätzen liegende Mietzins, welchen der Beschwerdeführer nun in unbehelflicher Weise als "guten Deal" ohne Relevanz für die Frage des Geschäftsortes abzutun versucht. Ins Leere geht schliesslich auch sein - ohne Bezugnahme auf die konkreten Verhältnisse vorgetragenes - Argument, wonach sich gemäss E. 3.2 des Urteils 2A.119/2007 vom 13. August 2007 (in: StE 2008 A 32 Nr. 12) ein "Business Office Center" zu einer festen Geschäftseinrichtung entwickeln könne, denn dafür wäre erforderlich, dass sich seine Geschäftstätigkeit zumindest vorwiegend dort abgespielt hätte. Daran fehlt es angesichts der im angefochtenen Urteil verbindlich festgestellten lediglich gelegentlichen Nutzung der dortigen Räumlichkeiten und Dienstleistungen.

E. 6.2.4

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdeführer eine offensichtliche Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung und Beweiswürdigung nicht dargetan hat, womit diese für das Bundesgericht verbindlich bleibt. Auf dieser Grundlage ist das vorinstanzliche Urteil, wonach sich für das Jahr 2019 keine Ausscheidung von selbstständigem Erwerbseinkommen in den Kanton Schwyz rechtfertigt, zu bestätigen.

E. 7

Bei dieser Sachlage ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

E. 8

Die Gerichtskosten werden dem unterliegenden Beschwerdeführer auferlegt (Art. 66 Abs. 1 BGG).

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