

SO_GERICHTE SGSTA.2014.70 vom 4. April 2016

SO Obergericht, 2016-04-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2014.70

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2014.70 du 4 avril 2016

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2014.70 del 4 aprile 2016

Regeste

Verfahren, Ermessensveranlagung, Verfahrenspflichten, selbständige Erwerbstätigkeit, Betriebsstätte. 1. Voraussetzungen der selbständigen Erwerbstätigkeit; diese sind hier erfüllt. 2. Voraussetzungen der Betriebsstätte; eine solche ist in casu aufgrund des Umsatzanteils und der Präsenz vor Ort gegeben. 3. Im Rahmen der Verfahrenspflichten müssen selbständig Erwerbende grundsätzlich die Jahresrechnung einreichen, ansonsten eine Ermessensveranlagung vorgenommen wird. Diese sollte bei schuldhafter Verfahrenspflichtverletzung eher im oberen Ermessensbereich liegen.

Erwägungen

E. 26

Dezember 2012 erhoben A. und B.X., vertreten durch , Einsprache gegen die Veranlagung der Staats- und direkten Bundessteuer 2007. Dabei wurde geltend gemacht, dass der steuerbare Gewinn der Einzelfirma mit Sitz in D. dem Kanton E. zuzuordnen sei. Begründet wurde diese Haltung damit, dass neben den entsprechenden Büroräumlichkeiten in D. auch der grösste Auftrag des Einzelunternehmens von der Gesellschaft H. AG stamme, deren Sitz ebenfalls in D. sei. Insbesondere erfordere das entsprechende Mandat ohnehin eine physische Präsenz in D., da der Steuerpflichtige interimistisch Mitarbeiter der H. geführt und operative Aufgaben wahrgenommen habe. Demnach gebe es keinen Zweifel, dass der Mittelpunkt des Geschäftsbetriebs sich in D. befunden und damit das Besteuerungsrecht dem Kanton E. zugestanden habe. Der Gewinn des Einzelunternehmens sei auch bereits vom Kanton E. rechtskräftig veranlagt worden. Ausserdem seien die Einsprecher mit einzelnen Aufrechnungen nicht einverstanden. Es handle sich dabei um Bilder I. im Betrag von CHF 9■650. Obwohl die Werthaltigkeit fragwürdig sei, könne man diese Anschaffung aktivieren, müsse jedoch eine Abschreibung von 50 % vornehmen. Zudem bestünden Einnahmen aus der J. L.P. im Betrag von CHF 21■216.40, deren Nicht-Deklaration ein Versehen gewesen sei (die Belege seien offensichtlich der Steuererklärung beigelegt gewesen). Diese Einnahmen gehörten nicht in die Einzelunternehmung, sondern seien dem Kanton Solothurn zuzuweisen. Eine Einspracheverhandlung fand am 24. Januar 2014 ohne Einigung statt.

1.7 Mit Schreiben vom 18. Januar 2013 erhoben A. und B.X., ebenfalls vertreten durch , auch Einsprache gegen die Veranlagung für die Staats- und direkte Bundessteuer 2008. Dabei wurde geltend gemacht, dass der Gewinn der Einzelfirma in D. dem Kanton E. zuzuordnen sei. Begründet wurde diese Haltung in analoger Weise wie bei der Einsprache bezüglich des Steuerjahres 2007. Zudem habe die J. L.P. - entgegen den Vorjahren - keine Umsätze mehr erzielt. Da es sich um eine Kommanditgesellschaft nach schottischem Recht handle, an der A.X. als Limited Partner (in der Schweiz analog: Kommanditär) beteiligt sei, sei er - wie der Kommanditär - ■zur Führung der Geschäfte weder berechtigt noch

verpflichtet. Demzufolge könne A.X. die Kontokorrentauszüge nicht besorgen, dies könne nur der General Partner, der für A.X. heute nicht mehr zugänglich sei. Eine Einspracheverhandlung fand ebenfalls am 24. Januar 2014 ohne Einigung statt.

1.8 Mit dem ersten Einspracheentscheid vom 25. August 2014 wies die Veranlagungsbehörde (VB) Solothurn die Einsprache bezüglich des Steuerjahres 2007 ab. In den Erwägungen wurde bezüglich des Einzelunternehmens ausgeführt, dass sich die Frage nach der Beweiskraft der eingereichten Buchhaltung stelle. Die Einsprecher hätten mit der Selbstdeklaration eine Aufstellung über die Ein- und Ausgaben pro 2007 eingereicht. Eine Aufstellung über die Aktiven und Passiven sowie Privatentnahmen und Privateinlagen sei nicht geführt worden. Es sei seitens der VB die Buchhaltung mit sämtlichen Belegen verlangt worden. Die eingereichten Unterlagen waren laut VB unvollständig, etliche Debitorenrechnungen sowie Ausgabenbelege hätten gefehlt. Die Einnahmen auf die Bankkonten in K. seien nicht deklariert worden und auch nicht Bestandteil der Buchhaltung gewesen. In der Folge habe die VB dem eingereichten Abschluss die Beweiskraft abgesprochen und das selbständige Einkommen auf der Basis der eingereichten Jahresrechnung nach Ermessen festgelegt. Bezüglich der Bilder I. im Betrag von CHF 9'650 wurde festgehalten, dass die Voraussetzung für eine Aktivierung und Abschreibung sei, dass die Bilder (Kunst) für geschäftsmässig begründete Zwecke verwendet würden. Von einer geschäftsmässigen Nutzung sei z.B. dann auszugehen, wenn eine Unternehmenssammlung planmässig aufgebaut und ganz oder teilweise den Mitarbeitenden oder einer breiten Öffentlichkeit zugänglich gemacht werde. Weiter sei zu berücksichtigen, dass Kunstgegenstände keinem jährlichen Wertverlust unterliegen würden. Aus diesen Gründen und weil Kunstgegenstände normalerweise privaten Zwecken dienen würden, werde an der Aufrechnung bezüglich der Bilder festgehalten. Bezüglich der J. L.P. wurde festgehalten, dass der vom Einsprecher geltend gemachte pauschale Unkostenbetrag von CHF 5'000 gemäss der allgemeinen Beweislastregel vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sei, was vorliegend nicht gegeben sei. Zudem sei die Beweiskraft der eingereichten Jahresrechnung abzusprechen.

1.9 Mit dem zweiten Einspracheentscheid vom 25. August 2014 wies das Steueramt die Einsprache bezüglich des Steuerjahres 2008 ebenfalls ab. In den Erwägungen wurde bezüglich des Einzelunternehmens ausgeführt, dass sich die Frage nach der Beweiskraft der eingereichten Buchhaltung stelle. Bezüglich der vorliegenden Buchhaltung wurde festgehalten, dass der Steuerpflichtige erstmals eine Jahresrechnung eingereicht habe. Die Belege der einverlangten Buchhaltung waren laut VB jedoch unvollständig. Vor allem seien die Aktiven und die Einnahmen auf den Bankkonten in K. nicht deklariert worden und seien auch nicht Bestandteil der Buchhaltung gewesen. Ferner seien keine Abgrenzungen vorgenommen worden, so seien beispielsweise keine Debitoren und Kreditoren erfasst und verbucht worden. In der Folge habe die VB dem eingereichten Abschluss die Beweiskraft abgesprochen und habe das selbständige Einkommen auf der Basis der eingereichten Jahresrechnung nach Ermessen festgelegt. Bezüglich des Umsatzes auf den Konten in K. im Betrag von CHF 20'000 wurde festgehalten, dass im Veranlagungsverfahren vom Steuerpflichtigen mehrmals die Kontokorrentauszüge der drei betreffenden Geschäftskonti bei der Bank ■L■ in K. verlangt worden seien. Diese seien vom Einsprecher nie vollständig eingereicht worden. In den Vorjahren sei auf diesen Konten zuerst der gesamte Umsatz erwirtschaftet worden, später nur noch ein Teil davon. Auch im Steuerjahr 2007 habe der Steuerpflichtige keinen Umsatz mehr aus diesen drei Konten deklariert; auf

Aufforderung der VB Solothurn seien die Kontokorrentauszüge 2007 eingereicht worden, auf diesen seien Bankeingänge (Umsätze) von CHF 26'216 eingegangen, welche im Jahr 2007 aufgerechnet worden seien. Wieso der Steuerpflichtige jetzt plötzlich keinen Zugang mehr zu den Konten haben solle, sei für die VB nicht verständlich und es müsse davon ausgegangen werden, dass diese Konten nach wie vor bestehen würden. Solange die VB keine Bestätigung über die Auflösung der Konten erhalte, werde eine ermessensweise Aufrechnung erfolgen.

2.1 Am 25. September 2014 wurde durch die Vertretung der Steuerpflichtigen (nachfolgend Rekurrenten) Rekurs und Beschwerde bezüglich des Einspracheentscheides vom 25. August 2014 für das Steuerjahr 2007 ergriffen. Betreffend den Rekurs wird beantragt, dass das satzbestimmende Nettoeinkommen der Rekurrenten auf CHF 306'958 festzusetzen sei. Das dem Kanton Solothurn zuzuweisende Nettoeinkommen sei auf CHF 97'779 festzusetzen, während CHF 209'179 an den Kanton E. auszuscheiden seien; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der VB. Betreffend die Beschwerde wird beantragt, dass das steuerbare Einkommen für die direkte Bundesteuer auf CHF 298'008 festzusetzen sei; ebenfalls unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der VB. Bezüglich des Einzelunternehmens wird ausgeführt, dass zwei Sachverhalte in Betracht kämen und dass der Kanton Solothurn seine grundsätzlich unbeschränkte Steuerpflicht einschränken müsse. Denn vorliegend sei eine Geschäftseinrichtung oder eine Betriebsstätte in einem anderen Kanton festzustellen. Der Sitz des Einzelunternehmens sei in den eigenen, gemieteten Räumlichkeiten bzw. in den Geschäftsräumlichkeiten des grössten Auftraggebers in D. im Kanton E. Hinsichtlich des Arguments, wonach eine physische Präsenz des Einzelunternehmers in D. am Sitz des grössten Auftraggebers (H.) erforderlich sei, wird ein entsprechendes Organigramm beigelegt, aus dem hervorgehe, dass A.X. Gruppenleiter Marketing und Gruppenleiter KMU Service sei. Zudem wird die Leiterin Human Resources (HR) als Zeugin genannt. Im Weiteren wird mit Blick auf den Sitz der Gesellschaft der Umsatzanteil des Einzelunternehmens nach Kantonen wie folgt aufgeführt: H. im Kanton E.: CHF 252'577.25 (80.9 %), verschiedene Mandate in den Kantonen M. und N.: CHF 54'500 (17.5 %) und O. im Kanton Solothurn: CHF 5'000 (1.6 %). Vor diesem Hintergrund könne seitens der VB nicht behauptet werden, der Geschäftsort in E. habe nicht den wirklichen Verhältnissen entsprochen oder im Kanton E. habe keine relevante Tätigkeit stattgefunden, sondern das Besteuerungsrecht liege in dem Kanton, in dem 1.6 % des Umsatzes erzielt worden sei. Der zweite Sachverhalt, der das Besteuerungsrecht des Wohnsitzkantons einschränke, sei die ausserkantonale Betriebsstätte. Als Betriebsstätte gelte gemäss Bundesgericht eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Ob diese Anlagen dem Unternehmen zu Eigentum oder aufgrund eines obligatorisch verbrieften Nutzungsrechts (meist Miete) zustünden, sei nicht entscheidend, einzig entscheidend sei, ob sie ihm tatsächlich zur Verfügung stehen würden. Nebst der Tatsache, dass der Rekurrent über 80 % des Umsatzes mit Kunden im Kanton E. erzielt habe, habe er bei seinem Kunden H. in D. Mitarbeiter geführt, was eine physische Präsenz voraussetze. Somit ergebe sich, dass das Besteuerungsrecht des Kantons Solothurn sowohl aufgrund eines ausserkantonalen Geschäftsortes wie auch einer ausserkantonalen Betriebsstätte eingeschränkt werde. Ferner wird bezüglich des Veranlagungsablaufs bemängelt, dass der Kanton E. das Steuerjahr 2007 am 31. August 2011 veranlagt und die VB Solothurn trotz Kenntnis dieser Veranlagung bis am 30. November 2012 mit ihrer Veranlagung zugewartet habe. Zudem habe die VB wieder mehr als ein Jahr verstreichen lassen, bis eine (ergebnislose) Einspracheverhandlung

stattgefunden habe. In der Folge habe die VB mehr als sechs Monate benötigt, um den Einspracheentscheid zu verfassen. Bezüglich der Bilder I. zum Ankaufspreis von CHF 9'650 wird im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich nicht um einen Kunstgegenstand handle, der einen grossen immateriellen (Liebhaber-)Wert habe, sondern um Einrichtungsgegenstände. Büromobiliar per se unterliege unbestrittenermassen einem Wertverlust (vgl. dazu das Merkblatt A 1995 **■**Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe**■**) und das Imparitätsprinzip gebiete deshalb, dass dieser Wertverlust mittels Abschreibung in der Buchhaltung abgebildet werde. Dass Bilder, die einem subjektiven Geschmacksempfinden unterlägen, sofort abgeschrieben würden, sei im Sinne des Imparitätsprinzips. Zudem wird auf den im Einspracheentscheid angeschnittenen Tatbestand der Steuerumgehung eingegangen. Inwiefern eine Steuerumgehung im konkreten Fall anwendbar sein solle, gehe aus dem Entscheid nicht hervor. Bezüglich J. L.P. würden im Einspracheentscheid in den Erwägungen unter dem Titel **■**Einzelunternehmen des Steuerpflichtigen**■** Ausführungen gemacht. Offensichtlich unterliege die VB dem Irrtum, dass es sich bei der J. L.P. um einen Teil der Einzelunternehmung **■**J., A.X.**■** mit Sitz im Kanton E. handle. J. L.P. war laut den Rekurrenten eine Kommanditgesellschaft nach schottischem Recht (mit Konten in K.), an der der Rekurrent analog dem Schweizer Recht als Kommanditär beteiligt gewesen sei. Das geltend gemachte Besteuerungsrecht des Kantons Solothurn auf das Geschäftsergebnis dieser Gesellschaft wurde und wird, so die Rekurrenten, explizit nicht bestritten.

2.2 Ebenfalls am 25. September 2014 wurde Rekurs und Beschwerde bezüglich des Einspracheentscheides vom 25. August 2014 für das Steuerjahr 2008 ergriffen. Betreffend den Rekurs wird beantragt, dass das satzbestimmende Nettoeinkommen der Rekurrenten auf CHF 289'914 festzusetzen sei. Das dem Kanton Solothurn zuzuweisende Nettoeinkommen sei auf CHF 121'643 festzusetzen, während CHF 168'271 an den Kanton E. auszuscheiden seien; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der VB. Betreffend die Beschwerde wird beantragt, dass das steuerbare Einkommen für die direkte Bundesteuer auf CHF 275'513 festzusetzen sei; ebenfalls unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der VB. Bezüglich des Einzelunternehmens werden im Wesentlichen die Ausführungen des Steuerjahres 2007 wiedergegeben. Zudem werden die Umsatzanteile im Jahr 2008 nach Kantonen wie folgt aufgeführt: H. im Kanton E.: CHF 115'340 (46.3 %), verschiedene Mandate in den Kantonen M. und N.: CHF 52'396 (21.0 %) und O. im Kanton Solothurn: CHF 81'500 (31.7 %). Unter diesen Umständen könne nicht ernsthaft behauptet werden, der Geschäftsort im Kanton E. habe nicht den **■**wirklichen Verhältnissen**■** entsprochen oder im Kanton E. habe **■**keine relevante Tätigkeit**■** stattgefunden. Dass Bankbelege an die Wohnsitzadresse gesendet würden oder am Wohnsitz getankt werde, wie die VB erwähne, vermöge den Ort des Geschäftsortes nicht in den Kanton Solothurn zu verlegen. Es sei allgemein bekannt, dass die Benzinpreise in der Region Solothurn günstiger seien als in der Zentralschweiz. Insofern sei es nicht mehr als vernünftig, dass der Rekurrent jeweils bei Abfahrt an seinem Wohnort tanke und nicht unterwegs oder an seinem Arbeitsort. Erneut wird auf den im Einspracheentscheid angeschnittenen Tatbestand der Steuerumgehung eingegangen. Inwiefern eine Steuerumgehung im konkreten Fall anwendbar sein soll, gehe aus dem Entscheid nicht hervor. Betreffend einen Umsatz auf den Konten in K. von CHF 20'000 bzw. J. L.P. werden nochmals die Ausführungen bezüglich des Jahres 2007 festgehalten; zudem werde das geltend gemachte Besteuerungsrecht des Kantons Solothurn auf das Geschäftsergebnis dieser Gesellschaft bis und mit dem Jahr 2007 explizit nicht bestritten. Im Weiteren wird

erwähnt, dass eine Kommanditgesellschaft systematisch nicht als Teil eines Einzelunternehmens behandelt werden könne, da gesellschaftsrechtlich ein Sondervermögen bestehe. Steuerrechtlich sei eine ausländische Personengesellschaft, bei der es sich unbestrittenermassen handle, gemäss Art. 11 DBG i.V.m. § 17 StG/SO gar als juristische Person zu besteuern. Bezüglich der J. L.P. sei zu erwähnen, dass der Rekurrent Opfer einer fragwürdigen Steuerberatung eines bekannten Solothurner Treuhänders/Steuerberaters geworden sei, welche mittlerweile auch das Zivilgericht beschäftigte und zu dem der Rekurrent als Zeuge geladen worden sei. Die J. L.P. sei nicht nur vom erwähnten Steuerberater empfohlen worden, sondern werde auch von diesem verwaltet. Der Rekurrent liege mit dem besagten Steuerberater im Streit. Trotz mehrmaligem Versuch, die Bankkonti zu saldieren, erhalte der Rekurrent keinerlei Auskünfte. Da der Rekurrent seine geschäftlichen Aktivitäten ab März 2007 ausschliesslich über seine Einzelunternehmung J., A.X. abgewickelt und damit auch keine Bankeingänge zu Gunsten der J. L.P. erwartet habe, habe er auch keinen Anlass gehabt, weitere Kosten und Mühen auf sich zu nehmen und die entsprechenden Auskünfte per Gericht (in Schottland/K.) zu erhalten. Tatsache sei, dass der Rekurrent keine Bankauszüge besorgen könne. Da es sich bei der Aufrechnung von CHF 20'000 um eine steuerbegründete Tatsache handle, sei die Steuerbehörde für den Nachweis eines behaupteten Einkommens beweispflichtig. Für die verlangten CHF 20'000 bestünden keinerlei Anhaltspunkte. Ob diese Limited Partnership (Kommanditgesellschaft) überhaupt existiert habe oder heute noch existiere, entziehe sich der Kenntnis des Rekurrenten. Da im angelsächsischen Bereich keine Handelsregister bestehen würden, sei es einer Privatperson nicht möglich, den Existenz- oder Löschungsnachweis einer Gesellschaft zu erbringen. Allein die Tatsache, dass der Rekurrent als wirtschaftlicher Berechtigter einer Kommanditgesellschaft in der Vergangenheit Einkommen versteuert habe, könne keine Grundlage sein, in einer neuen Steuerperiode ein völlig hypothetisches Einkommen zu veranlagern. Im Übrigen unterliege die Steuerbehörde diesbezüglich der Untersuchungsmaxime. Bei Zweifeln an der Darstellung des Rekurrenten könne die VB im Rahmen eines Amts- oder Rechtshilfeverfahrens über die schottischen bzw. K. Steuerbehörden entsprechende Unterlagen beschaffen. In diesem Zusammenhang würden der Rechtschrift Kopien von drei Kontoauszügen beiliegen, die dem Rekurrenten jedoch nur aufgrund vergangener Geschäftskontakte zugänglich gemacht worden seien. Dies werde durch den Adressaten (die Gesellschaft J. L.P. und nicht den Rekurrenten persönlich) belegt.

2.3 In der Vernehmlassung vom 20. Oktober 2014 hielt die VB (Vorinstanz) im Wesentlichen Folgendes fest: Zur Abklärung, wo sich der Sitz der Einzelunternehmung befinde, sei im Veranlagungsverfahren des Steuerjahres 2007 die Buchhaltung mit sämtlichen Belegen verlangt worden. Die eingereichten Unterlagen seien unvollständig gewesen, etliche Debitorenrechnungen sowie die Ausgabenbelege hätten gefehlt. Das Vorliegen einer Geschäftsniederlassung werde verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspreche und als künstlich geschaffen erscheine. Werde ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes bejaht, habe sich die Erwerbstätigkeit hauptsächlich am Geschäftsort abzuspielen. Ein Geschäftsort sei vom sekundären Steuerdomizil der Betriebsstätte zu unterscheiden, die ständige Einrichtungen an einem Ort voraussetze. Beim Geschäftsort gehe es darum, wo sich der Mittelpunkt eines geschäftlichen Betriebs befinde. Wenn kein solcher zu lokalisieren sei, seien Erwerbseinkommen und -vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar. Das Ehepaar X. wohne in G. A.X. sei seit 2001 selbständigerwerbend mit dem Zweck gemäss

Handelsregisterauszug ■Erbringung von Beratungsdienstleistungen im In- und Ausland, Annahme und Abwicklung von Merger- und Acquisitionsaufträgen■. Der Geschäftssitz sei in den Jahren 2001 bis 2006 in P. geltend gemacht worden, welcher von der Vorinstanz nie akzeptiert worden sei. In all den Jahren seien die selbständigen Einkünfte und das Kapital in G. besteuert worden. Der Kunde, vormals Q. AG, heute H. AG, sei nicht neu; so habe der Rekurrent schon im Jahr 2006 grosse Aufträge von dieser Firma erhalten. Von einem gesamten Umsatz im Jahr 2006 von CHF 264■884 seien doch CHF 182■169 (über 68 %) von dieser Firma gekommen. Wieso sich nun für diesen Auftrag ab Steuerjahr 2007 der Hauptsitz dort befinden solle, erscheine der Vorinstanz als künstlich geschaffen. Ausser dem Mietaufwand gebe es keinerlei Anzeichen, dass sich der Hauptsitz der Einzelfirma in D. befinden solle, die meisten Ausgabenbelege und Korrespondenzadressen würden nach G. gehen. Es müsse angenommen werden, dass, nachdem der Hauptsitz in P. steuerlich nicht anerkannt worden sei, eine andere Variante gesucht worden sei, um den Sitz in einem ■steuergünstigeren■ Kanton zu finden. Im Weiteren wurde erwähnt, dass unter dem Konto ■6640 Spesen■ Auslagen für ein Abschiedsapéro H. verbucht worden seien. Die aufgeführten Daten seien: 2. Juni 2008, 3. Juni 2008 sowie 11. Juni 2008; daraus sei zu schliessen, dass der Auftrag von der Firma H. im Juni 2008 abgeschlossen worden sei. Dies wiederum erkläre die Reduktion der Miete von CHF 6■000 (2007) auf CHF 3■000 (2008). Das sei wiederum ein Indiz, dass es sich danach wohl um ein Briefkastendomizil gehandelt habe. Bezüglich der Bilder I. wird festgehalten, dass diese auf einem separaten Konto hätten aktiviert werden müssen. Dies auch darum, weil bei einer späteren Geschäftsaufgabe (wenn die Bilder nicht verkauft worden seien), diese mit dem Verkehrswert ins Privatvermögen zu überführen wären. Auch hätten die Rekurrenten im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren nie nachgewiesen, dass eine Werteinbusse der Bilder stattgefunden habe. Da davon ausgegangen werde, dass sich die Bilder am Wohnort/ Geschäftssitz des Rekurrenten befinden und da diese normalerweise privaten Zwecken dienen würden, seien diese dem Privatvermögen zugewiesen worden. Aus diesen Gründen werde an der Aufrechnung der Abschreibung auf dem Bild festgehalten. Bezüglich des Umsatzes auf den Konten in K. wird auf die Mitwirkungspflichten gemäss § 142 lit. c StG verwiesen. Es wird festgehalten, dass der Rekurrent keine diesbezüglichen Unterlagen einreiche und somit nicht überprüft werden könne, ob auf diesen 3 Konten Umsätze generiert würden. Inwiefern der geschilderte Sachverhalt, wieso der Rekurrent nicht mehr zu den Unterlagen komme, der Wahrheit entspreche, könne offengehalten werden. Der Rekurrent müsse dafür besorgt sein, alle Unterlagen und sonstigen Belege während 10 Jahren aufzubewahren.

Am 24. Oktober 2014 reichte die Vorinstanz noch Unterlagen nach.

2.4 Mit der Replik vom 14. November 2014 nahm der Vertreter der Rekurrenten im Wesentlichen wie folgt Stellung: Vorliegend gehe es um die Steuerjahre 2007 und 2008. Die Tatsache, dass die Rekurrenten nach der Erkenntnis, dass das ■gekaufte■ Steuerkonstrukt nicht haltbar und deshalb die Besteuerung vorbehaltlos beim Kanton Solothurn bis und mit der Steuerperiode 2006 akzeptiert worden sei, könne keine Auswirkung auf die nachfolgenden Steuerperioden haben. Insbesondere die Frage der Steuerhoheit der Einzelunternehmung habe nichts mit den abgeschlossenen Steuerperioden zu tun. Bezüglich des Standorts D. sprächen neben dem Mietaufwand auch die Tatsache, dass der Rekurrent Mitarbeiter vor Ort geführt habe sowie die Tatsache, dass in den fraglichen Steuerjahren der Umsatz hauptsächlich von einem Auftraggeber im Kanton E. generiert worden sei, dafür, dass die effektive Geschäftstätigkeit sich in E. abgespielt habe.

Diese Realität könne mittels Zeugeneinvernahmen bewiesen werden. Die Vorinstanz führe aus, dass das Kriterium der Betriebsstätte eine auf unbestimmte Zeit aufgebaute Infrastruktur beinhalte. Diesbezüglich liege offenbar eine Verwechslung mit dem Wohnsitz bzw. der unbeschränkten Steuerpflicht bei natürlichen Personen vor. Bei der Frage der Betriebsstätte gehe es um eine beschränkte Steuerpflicht, die keine unbestimmte Zeit voraussetze. Im Gegenteil sei anerkannt, dass bereits eine Einrichtung von weniger als sechs Monaten als ■feste Geschäftseinrichtung■ gelten könne. Bei mehr als 12 Monaten sei das Erfordernis aber jedenfalls gegeben. Im Weiteren handle es sich bei einer L.P. bzw. Kommanditgesellschaft um ein Sondervermögen, das rein rechtlich von einer Einzelunternehmung zu unterscheiden sei. Im Übrigen sei eine ausländische Personenunternehmung nach den Bestimmungen über die juristischen Personen zu besteuern (Art. 11 DBG). Im Sinne der Verfahrensökonomie habe der Rekurrent als ehemals wirtschaftlich Berechtigter der Besteuerung zugestimmt. Der geltend gemachte ■Ermessenszuschlag■ sei völlig willkürlich und rein pönal.

Am 26. November 2014 nahm die Vorinstanz noch kurz Stellung zur Replik.

Aus den Erwägungen:

2.1 Wer buchführungspflichtig ist, hat diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen und aufzubewahren, die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendig sind, um unter anderem die Vermögenslage und das Ergebnis des Geschäftsjahres festzustellen (Art. 957 Abs. 1 OR, Obligationenrecht, SR 220). Unternehmen, die sich im Handelsregister eintragen lassen (müssen), sind verpflichtet, eine Buchhaltung im Sinne von Artikel 957 ff. OR zu führen. Die Geschäftsbücher sind ordnungsgemäss in schriftlicher, elektronischer oder in vergleichbarer Weise zu führen und der Eigenart sowie der Bedeutung des Unternehmens anzupassen. Die buchungswürdigen Tatsachen müssen planmässig, systematisch, geordnet und lückenlos in den entsprechenden Konti erfasst werden.

Steuerpflichtige Personen, die nach OR nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, müssen Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen erstellen (Art. 125 Abs. 2 DBG). Die Geschäftsvorfälle sind chronologisch fortlaufend aufzuzeichnen, und zwar zeitnah, d.h. zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung und damit aktuell. Die Anforderungen an diese Aufzeichnungspflicht richten sich nach der Art und dem Umfang der selbständigen Erwerbstätigkeit. Die steuerpflichtige Person hat die Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben, lückenlos und wahrheitsgetreu auf nicht veränderbare Art vorzunehmen. Bei allen Einnahmen und Ausgaben sind ausser dem Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles in der Regel auch die Namen der Leistungserbringer und der Empfänger anzugeben. Bei den Ausgaben ist immer auch der Zahlungsgrund beziehungsweise Zahlungszweck anzugeben.

Auch unter Einhaltung der gesetzlichen Rahmenbedingungen müssen die Anforderungen an die Buchhaltung den Prinzipien der Zumutbarkeit und Verhältnismässigkeit unterliegen. Zudem müssen sie geeignet und unter Erwägung aller Umstände auf den Einzelfall anwendbar sein.

Macht die Steuerbehörde geltend, das in den Geschäftsbüchern ausgewiesene Ergebnis entspreche nicht dem wirklichen Geschäftserfolg, so ist sie hierfür beweisbelastet. Die Vermutung, das ausgewiesene Ergebnis entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen, besteht, wenn die Buchhaltung an schwerwiegenden formellen Mängeln leidet (Richner et al., Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 58 N 18 f.).

2.2 Im zu beurteilenden Fall handelt es sich bezüglich des Jahres 2007 um Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben eines selbständigen Unternehmers, der sich freiwillig im Handelsregister eingetragen hat bzw. die Kriterien zur Eintragungspflicht erfüllt und somit einer höheren Anforderung an die Buchhaltung unterliegt. Vorliegend wurde für die Steuerperiode 2007 eine unvollständige und nicht lückenlose Aufzeichnung von Einnahmen und Ausgaben zur Verfügung gestellt. Somit sind weder angefangene Arbeiten, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Verpflichtungen noch Anlagevermögen systematisch erfasst. Die Führung einer ordnungsgemässen Buchhaltung widerspricht weder dem Prinzip der Zumutbarkeit noch der Verhältnismässigkeit. Somit muss festgehalten werden, dass für die Steuerperiode 2007 die eingereichte Buchhaltung für steuerliche Zwecke ungenügend war. Dies hat entsprechend auch für die Steuerperiode 2008 zu gelten; darauf ist weiter unten noch näher einzugehen.

3.1 Die Frage, ob im Einzelfall selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, beurteilt sich nach der Rechtsprechung nicht auf Grund der Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses zwischen den Parteien. Entscheidend sind vielmehr die wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die zivilrechtlichen Verhältnisse vermögen dabei allenfalls gewisse Anhaltspunkte für die rechtliche Qualifikation zu geben, ohne jedoch entscheidend zu sein. Als unselbständig erwerbstätig ist im Allgemeinen zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist und kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt. Die Vielfalt der im wirtschaftlichen Leben anzutreffenden Sachverhalte zwingt dazu, die Stellung eines Erwerbstitigen jeweils unter Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Weil dabei vielfach Merkmale beider Erwerbsarten zutage treten, muss sich der Entscheid oft danach richten, welche dieser Merkmale im konkreten Fall überwiegen (BGE 123 V 162 E. 1; 122 V 171 E. 3a; 119 V 162 E. 2; vgl. auch Richner et al., a.a.O., Art. 17 N 8; je mit Hinweisen).

3.2 Der Rekurrent hat im Rahmen des Veranlagungsverfahrens und der zu beurteilenden Rechtsmittel unter anderem ein Organigramm der H. AG abgegeben. Insofern ist grundsätzlich, obwohl nicht bestritten, zu beurteilen, inwiefern der Rekurrent im Rahmen seiner Erwerbstätigkeit bei der H. AG als un- oder selbständig Erwerbender zu qualifizieren ist. Als selbständige Erwerbstätigkeit im Allgemeinen gilt, wenn auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilgenommen wird (z.B. BGE 125 II 113). Zwar war der Rekurrent in die Arbeitsorganisation der H. AG eingegliedert, aber er verfügte bis zum 30. Juni 2008 über eigene gemietete Geschäftsräumlichkeiten in D. Weiter hat der Rekurrent für verschiedene Auftraggeber gearbeitet. Demnach ist er als selbständig Erwerbstitiger zu qualifizieren. Dies ist denn wie gesagt unbestritten.

4. Der Sitz von Einzelunternehmen befindet sich in der Regel am Ort der effektiven zentralen Geschäftsführung. Wird diese an verschiedenen Stellen betrieben, so ist der Schwerpunkt zu bestimmen. In der Regel ist der im Handelsregister eingetragene Sitz massgebend. Sofern der Handelsregister-Sitz nicht den wirklichen Verhältnissen entspricht, z.B. wenn dort weder Einrichtungen oder Infrastrukturen vorhanden sind, noch Geschäftshandlungen durchgeführt werden, ist auf einen solchen Ort nicht abzustellen (vgl. Urteil des Bundesgerichts, BGer, vom 13.12.2005, 2P.149/2005). Bei geschäftlichen Tätigkeiten, die dezentral an Kundenstandorten erbracht werden, wie im vorliegenden Fall, geht es um die Feststellung des Mittelpunktes des geschäftlichen Betriebs. Massgeblich ist

in einem solchen Fall, wo die übrigen Tätigkeiten (u.a. Akquisition, Weiterbildung, Korrespondenz, Buchhaltung etc.) ausgeübt werden (vgl. BGer vom 4.3.2009, 2C_667/2008 E. 4.2). Nachweislich wurde der Wohnort der Rekurrenten für Bankunterlagen, Telefonrechnungen usw. als Korrespondenzadresse für die selbständige Erwerbstätigkeit verwendet, woraus abgeleitet werden kann, dass der Hauptsitz bzw. der Ort der tatsächlichen Verwaltung der selbständigen Erwerbstätigkeit sich in G. befindet.

5.1 Eine Betriebsstätte bzw. ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes entsteht, wenn ausserhalb des Hauptsteuerdomizils in ständigen Anlagen und Einrichtungen eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird. Besteht eine Betriebsstätte (sog. Spezialsteuerdomizil) ausserhalb des Hauptsteuerdomizils, sind das Geschäftsvermögen und der Geschäftsgewinn zwischen dem primären und dem sekundären Steuerdomizil aufzuteilen. Als Betriebsstätte gilt im interkantonalen Steuerrecht - analog der Bestimmung bei der direkten Bundessteuer (Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG) - jede ständige körperliche Anlage oder Einrichtung, in welcher ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil der Geschäftstätigkeit der selbständigen Tätigkeit ausgeübt wird.

Das Erfordernis der ständigen körperlichen Anlagen oder Einrichtung verlangt eine auf unbestimmte Zeit aufgebaute Infrastruktur, die dem Unternehmen dauernd und nicht bloss vorübergehend zur Verfügung steht. Hierbei reicht es, wenn das Nutzungsrecht durch Miete erworben wurde. Für die Dauerhaftigkeit kommt es darauf an, ob ursprünglich vorgesehen war, die Einrichtung auf unbestimmte Dauer anzulegen. Die vorzeitige Aufgabe, wie im zu beurteilenden Fall nach rund 18 Monaten basierend auf einem Mietvertrag auf unbestimmte Zeit, einer anfänglich dauerhaften Einrichtung zum Beispiel infolge Verlustes eines massgeblichen Auftrages hindert deren Qualifikation als Betriebsstätte nicht (Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri-Bern 2015, § 12 N 14).

Die Voraussetzung der qualitativen und quantitativen Wesentlichkeit wird bejaht, wenn die Tätigkeit zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehört und nicht von ganz untergeordneter oder nebensächlicher Bedeutung ist (vgl. BGer vom 29.1.2007, 2P.249/2006, E. 3.2). Die qualitative Wesentlichkeit verlangt, dass die in der Betriebsstätte ausgeübte Tätigkeit zum betrieblichen Bereich gehört. Mit der quantitativen Wesentlichkeit sollen bloss untergeordnete und nebensächliche Tätigkeiten ausgeklammert werden.

5.2 Die Einzelfirma des Rekurrenten erzielte im Jahr 2007 einen Umsatz mit der H. AG von CHF 252'577. Dies entspricht einem absoluten Zuwachs von CHF 70'408 (+ 38.64 %) gegenüber der Steuerperiode 2006. Aufgrund dieses Umsatzsprunges, angesichts des nachgewiesenen Umsatzanteils mit der H. AG (2007: 80.9 % und 2008: 46.3 %) und der Präsenz vor Ort wird durchaus die Begründung einer Zweigniederlassung gerechtfertigt. Dies wird durch die Einbindung in der Organisationsstruktur der H. AG unterstrichen.

Demnach ist der Hauptsitz in G. festzulegen und D. im Kanton E. als Spezialsteuerdomizil (Betriebsstätte) vom 1. Januar 2007 bis zum 30. Juni 2008 zu qualifizieren. Denn es wurde seitens der Steuerbehörden dargelegt, dass die Umsätze und demzufolge der Auftrag bei der H. AG im Juni 2008 endeten. Unter Anwendung der quotenmässig indirekten Methode wird auf die erzielten Umsätze unter Einbezug eines Präzipuums von 20 % abgestellt (vgl. Richner et al., a.a.O., Art. 6 N 35 und 48). Dieser Vorausanteil ist für die weiteren Berechnungen massgebend. Darauf ist weiter unter einzugehen.

6.1 Kunstgegenstände, die Geschäftsvermögen darstellen, sind auf einem separaten Konto zu den Anschaffungskosten zu bilanzieren. Die Kunstgegenstände des Geschäftsvermögens sind zudem in einem detaillierten Inventar einzeln aufzuführen. Abschreibungen kommen nur in Frage, wenn sie geschäftsmässig begründet sind und die Werteinbusse von der steuerpflichtigen Person nachgewiesen werden kann. Periodische Abschreibungen auf Grund einer voraussichtlichen ■wirtschaftlichen Nutzungsdauer■ sowie Sofortabschreibungen sind nicht zulässig.

6.2 Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens wie auch im Zuge des vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahrens wurde weder der Nachweis erbracht, dass es sich nicht um Kunstgegenstände handelt, noch wurde eine allfällige Werteinbusse belegt. Demnach sind die Abschreibungen auf den Bildern I. nicht gerechtfertigt.

7. Weder im Rahmen der Revision noch während des Beschwerde- und Rekursverfahrens wurde eine Jahresrechnung der J. L.P. eingereicht.

7.1 Macht die Steuerbehörde geltend, das in den Geschäftsbüchern ausgewiesene Ergebnis entspreche nicht dem wirklichen Geschäftserfolg, so ist sie hierfür beweisbelastet. Die Vermutung, das ausgewiesene Ergebnis entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen, besteht, wenn die Buchhaltung an schwerwiegenden formellen Mängeln leidet oder wenn - wie im vorliegenden Fall - die Buchhaltung fehlt (vgl. Richner et al., a.a.O., Art. 58 N 18 f.; siehe oben, E. 2.2).

Im Rahmen der Verfahrenspflichten müssen natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gestützt auf Art. 125 Abs. 1 DBG und § 141 Abs. 2 StG der Steuererklärung die unterzeichnete Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beilegen. Gemäss Art. 126 DBG und § 142 StG müssen die Steuerpflichtigen alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Dabei müssen insbesondere mündlich und schriftlich Auskunft erteilt, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorgelegt werden.

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde basierend auf Art. 130 Abs. 2 DBG und § 147 Abs. 2 StG die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen heranziehen oder sich auf Vorjahreszahlen stützen.

7.2 Da die Jahresrechnung eine wesentliche Grundlage der Steuererklärung des Rekurrenten ist und keine Jahresrechnung für die J. LP zur Verfügung steht, können die Steuerfaktoren mangels Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden. Demnach ist eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen statthaft.

7.3 Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen und beibringen.

Die Ermessensveranlagung darf keine Bestrafung der steuerpflichtigen Person darstellen, sondern sie ist ein rein verfahrensmässig bedingtes Mittel zur Erreichung einer möglichst richtigen Veranlagung. Es gilt aber zu beachten, dass aus Gründen der Rechtsgleichheit in

jenen Fällen, in denen die Ermessensveranlagung infolge schuldhafter Verfahrenspflichtverletzung der steuerpflichtigen Person nötig wird, die Schätzung eher am oberen Rand des Ermessensbereichs liegen sollte: Die nachlässige steuerpflichtige Person soll nicht gegenüber der korrekten bessergestellt werden (vgl. Richner et al., a.a.O., Art. 130 N 66).

Die ermessenweise Schätzung darf sich in der Regel nur auf die Höhe der Steuerfaktoren beziehen. Dabei kommen Schätzungsmethoden (z.B. Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung, Lebensaufwand und Vorjahreszahlen) in Betracht. Im Einzelfall ist festzulegen, welche Schätzungsmethode zur Anwendung kommen soll. Schätzungen werden oft Erfahrungszahlen zugrunde gelegt, die als Ergebnisse aus einwandfreien Buchhaltungen gewonnen und nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten statistisch verarbeitet wurden.

7.4 Unter Gesagtem erachtet das Gericht auch unter Würdigung der geltend gemachten erschwerten Bedingungen seitens der Rekurrenten den Ermessenszuschlag für die Steuerperiode 2008 als korrekt und verhältnismässig im Rahmen der Berücksichtigung der J. LP. Die Rekurrenten haben das ausländische Konstrukt freiwillig gewählt und müssen sich das Verhalten des Geschäftspartners anrechnen lassen. Denn es gilt in Anlehnung zu E. 7.3 zu beachten, dass die Rechtsgleichheit gewahrt werden muss.

8.1 Der Rekurs und die Beschwerde erweisen sich im Sinne der Erwägungen als teilweise begründet und sind teilweise gutzuheissen. Für die Steuerperioden 2007 und 2008 ist der Hauptsitz der selbstständigen Erwerbstätigkeit im Kanton Solothurn festzulegen. Bei einem massgebenden Vorausanteil von 20 % (vgl. oben, E. 5.2) ergibt sich für die Periode 2007 bei zugrunde zu legenden Einkünften aus selbständiger Tätigkeit von CHF 245'045 ein Betrag von CHF 49'009. Aufgrund der Unterlagen und Angaben beträgt der Umsatzschlüssel 31.25 % (Kanton Solothurn) und 68.75 % (Kanton E.). Dies führt zu relevanten Beträgen von CHF 110'270 (CHF 49'009 + CHF 61'261) für den Kanton Solothurn und CHF 134'775 für den Kanton E. Für die Periode 2008 lauten die Zahlen wie folgt: CHF 203'663 als Basis der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und ein Vorausanteil von CHF 40'733, ein Umsatzschlüssel von 52.41 % (Kanton Solothurn) und 47.59 % (Kanton E.) bzw. relevante Beträge von CHF 126'125 (CHF 40'733 + CHF 85'392) für den Kanton Solothurn und CHF 77'538 für den Kanton E. Aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit im Kanton Solothurn ist somit für die Steuerperiode 2007 CHF 110'270 und für die Steuerperiode 2008 CHF 126'125 zuzuweisen. Im Übrigen sind die Rechtsmittel nach dem Gesagten abzuweisen.

Steuergericht, Urteil vom 4. April 2016 (SGSTA.2014.70; BST.2014.58)

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