

ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2016.318 vom 28. August 2018

ZH Steuerrekursgericht, 2018-08-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2016.318

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2016.318 du 28 août 2018

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT ST.2016.318 del 28 agosto 2018

Regeste

Kein Steuerhoheitsentscheid bei andauernder wirtschaftlicher Anknüpfung im Kanton Zürich. Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel. Ermessenseinschätzung betreffend den Gewinn aus Wertschriftenhandel. Abzugsfähige Gewinnungs-kosten. Interkantonale Ausscheidung des Wertschriftengeschäftsvermögens, des Fremdkapitals, des Wertschriftengewinns und der Gewinnungskosten inkl. Schuldzinsen. Zeitpunkt des interkantonalen Wohnsitzwechsels. Da der Pflichtige auch nach seinem Wegzug in einen Drittkanton qua Liegenschaften und dem Geschäftsort seiner Beratungstätigkeit im Kanton Zürich über eine wirtschaftliche Anknüpfung verfügt, hat er keinen Anspruch auf einen separaten Steuerhoheitsentscheid. Der Pflichtige ist insbesondere aufgrund der hohen und teilweise sehr kurzfristigen Fremdfinanzierung seiner Wertschriftentransaktionen als gewerbsmässiger Wertschriftenhändler zu qualifizieren. Die Ermessenseinschätzung des Wertschriftengewinns ist zu recht ergangen und ist auch im Rekursverfahren zu bestätigen. Verschiedene gelten gemachte Gewinnungskosten können nicht gewährt werden (keine Bürokosten, da bereits für Beratungstätigkeit abgezogen/keine Rückstellung AHV-Beiträge, da Eintritt des Aufwands unwahrscheinlich/keine Bildung Wertschwankungsreserve auf Aktienbestand, da nicht für Wertschriftenhandel geeignet). Hingegen ist eine "Rückstellung" für einen nicht realisierten Verlust auf zwei Titel zu gewähren. Beim Wegzug aus dem Kanton bildet sich für die Zeit bis zum Wegzug am Wohnsitz des Pflichtigen ein Geschäftsort für seinen Wertschriftenhandel, weshalb dieser dem Kanton Zürich im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung pro rata temporis bis zum Wegzug zur Besteuerung zusteht. Einen früheren Umzugstermin als den ursprünglich geltend gemachten kann der Pflichtige nicht nachweisen, weshalb die interkantonale Steuerauscheidung - unter Berücksichtigung der zusätzlich gewährten "Rückstellung" - zu bestätigen ist.

Erwägungen

E. 2

ST.2016.318 Entscheid 28. August 2018 Mitwirkend: Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Ersatzrichter Clau- de Treyer und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli In Sachen A Rekurrent, vertreten durch RA lic.iur. B, gegen Staat Zürich, Rekursgegner, vertreten durch das kant. Steueramt, Division Dienstleistungen, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2013

- 2 - hat sich ergeben: A. A (nachfolgend der Pflichtige) meldete sich per 23. Dezember 2013 zufolge Wegzugs in einen anderen Kanton von seinem bisherigen Wohnsitz in der selbstbe- wohnten Eigentumswohnung der Gemeinde S ab. Seine in dieser Eigentumswohnung ausgeübte selbstständige Erwerbstätigkeit als Wirtschaftsprüfer- und

-berater führte er auch nach diesem Datum weiter. Der Pflichtige reichte seine am 14. März 2015 unterzeichnete Steuererklärung für die Steuerperiode 2013 im Zuzugskanton sowie seine am 24. März 2015 unterzeichnete Steuererklärung mit Kopien der für den erstgenannten Kanton bestimmten Unterlagen für dieselbe Steuerperiode im Kanton Zürich ein. Der Zuzugskanton veranlagte den Pflichtigen nach Durchführung einer interkantonalen Steuerauscheidung aufgrund der Liegenschaften in den Kantonen Zürich und Graubünden sowie der selbstständigen Beratungstätigkeit im Kanton Zürich mit einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommen von Fr. 0.- bzw. Fr. 4'800.- und einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Vermögen von Fr. 1'487'000.- bzw. Fr. 2'563'000.-. Der zürcherische Steuerkommissär seinerseits forderte vom Pflichtigen am 20. November 2015/7. Januar 2016 den Nachweis für die Wohnsitzverlegung in den anderen Kanton vor dem 31. Dezember 2013, den Kaufvertrag und weitere Unterlagen betreffend die neu erworbene Liegenschaft im Zuzugskanton sowie den Nachweis und eine Begründung einer Vermögensvermehrung von Fr. 979'000.- in der Steuerperiode 2013 bei einem deklarierten steuerbaren Einkommen von Fr. 4'200.- ein. Der Pflichtige nahm hierzu am 11. Februar 2016 Stellung, ohne weitere Unterlagen einzureichen. Nachdem die Steuerverwaltung des Zuzugskantons auf Verlangen die Steuerausweise 2013 der UBS und der Migrosbank betreffend den Pflichtigen übermittelt hatte, forderte der Steuerkommissär mit erweiterter Auflage vom 13. April 2016 erneut Unterlagen zur Wohnsitzverlegung sowie zu den Wertschriftenaktivitäten des Pflichtigen im Jahr 2013 (insb. ordnungsgemäss geführte Buchhaltung/Aufzeichnungen inkl. Transaktionsbelege, Kreditverträge betreffend im Jahr 2013 aktive Libor-Darlehen und feste Vorschüsse) ein und mahnte diese Auflage am 27. Mai 2016. Mangels Beantwortung dieser Auflage schätzte der Steuerkommissär den Pflichtigen mit Einschätzungsentscheid vom

E. 4

Juli 2016 für die ganze Steuerperiode 2013 mit einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommen von Fr. 603'700.- bzw. Fr. 606'400.- und mit einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Vermögen von Fr. 1'344'000.- bzw. Fr. 1'398'000.- ein. Die Wohnsitzverlegung noch im Jahr 2013 erachtete er als nicht nachgewiesen. Zudem schätzte er die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (Wirtschaftsprüfung sowie gewerbsmässiger Wertschriftenhandel) nach pflichtgemäßem Ermessen auf netto Fr. 600'000.- ein. B. Die hiergegen erhobene Einsprache des Pflichtigen vom 3./4./9. August 2016 mit zahlreichen Beilagen, in welcher dieser einen Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gerügt, an seiner Wohnsitzverlegung in den Zuzugskanton noch vor Ende 2013 festgehalten und die Erfüllung der Voraussetzungen für das Vorliegen eines geschäftsmässigen Wertschriftenhandels bestritten hatte, hiess der Steuerkommissär mit Einspracheentscheid vom 10. November 2016 teilweise gut und schätzte den Pflichtigen mit einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Einkommen von Fr. 472'900.- bzw. 502'900.- und einem steuerbaren bzw. satzbestimmenden Vermögen von Fr. 1'293'000.- bzw. Fr. 1'370'000.- ein. Dabei akzeptierte er den ausserkantonalen Wohnsitz ab 24. Dezember 2013, schätzte die realisierten Kapitalgewinne aus Wertschriftenveräußerung aufgrund der eingereichten Aufstellung (ohne Transaktionsbelege) nach pflichtgemäßem Ermessen auf Fr. 500'000.-, zog hiervon verschiedene Aufwendungen ab und verlegte diese Einkünfte, die geschäftlichen Schuldzinsen, das Geschäftswertschriftenvermögen sowie die Geschäftspassiven nach Massgabe der Wohnsitzdauer auf den Kanton Zürich und den Zuzugskanton. C. Mit

Rekurs vom 12. Dezember 2016 liess der Pflichtige seine Qualifikation als gewerbmässiger Wertschriftenhändler bestreiten. Für den Fall der Beibehaltung dieser Qualifikation seien die Einkünfte aus realisierten Kapitalgewinnen unter Berücksichtigung verschiedener Aufwendungen (nicht realisierter Verlust auf einem Titel/AHV/Handelsaufwand/Büroanteil) auf Fr. 158'000.- festzulegen, die Besteuerung des Wertschriftenvermögens dem Zuzugskanton als Leitkanton überlassen und das Datum der Wohnsitzverlegung in den Zuzugskanton auf den 1. Dezember 2013 festzulegen. Zudem verlangte er eine Parteientschädigung. Mit Rekursantwort vom 13. Januar 2017 beantragte das kantonale Steueramt unter Beilage einer Berechnungstabelle "Realisierte Kursgewinne 2013" Abweisung des Rechtsmittels. 2 ST.2016.318

- 4 - In einer Vorabstellungnahme vom 6. Februar 2017 rügte der Pflichtige das Fehlen eines Steuerhoheitsentscheids, weshalb keine materielle Einschätzung (teilweise nach pflichtgemässen Ermessen) hätte durchgeführt werden dürfen. Das kantonale Steueramt nahm hierzu am 17. Februar 2017 Stellung. Mit Eingabe selben Datums beantragte der Pflichtige den Abzug weiterer Aufwendungen (Wertschwankungsreserve/AHV-Beiträge). Das kantonale Steueramt liess sich hierzu am 3. März 2017 nehmen. Schliesslich nahm der Pflichtige am 30. Oktober 2017 hierzu abschliessend Stellung. Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen zurückgekommen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. a) Vorab ist die Rüge des Pflichtigen betreffend die vorgängige Durchführung eines Steuerhoheitsverfahrens zu prüfen. Wären die Voraussetzungen für die Durchführung eines separaten vorgängigen Steuerhoheitsverfahrens erfüllt, erweise sich die vorliegende materielle Einschätzung für die Steuerperiode 2013 als verfrüht und wäre, da sie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung widerspräche, als Ganzes aufzuheben. b) Das Bundesgericht hat für interkantonale Verhältnisse aus Art. 127 Abs. 3 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) einen Anspruch des Bürgers auf Vorausbeurteilung der Steuerhoheitsfrage abgeleitet (BGE 137 I 273, E. 3.3.2; BGr, 10. Juni 2008, 2C_249/2008, E. 3; BGE 125 I 54, E. 1a, 62 I 75; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., 2018, S. 302 N 9 und FN 1012; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 6 N 102; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., 2015, S. 130). Dies deshalb, weil eine Person erst mit der Feststellung der subjektiven Steuerpflicht die aus der Steuerpflicht erwachsenden Verfahrenspflichten treffen. Der Anspruch besteht aber nur dann, wenn die grundsätzliche Frage strittig ist, ob jemand der Steuerhoheit eines Kantons untersteht. 2 ST.2016.318

- 5 - Ist aber lediglich strittig, ob eine bereits der beschränkten Steuerpflicht unterstehende Person inskünftig der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt bzw. mit welchen Einkommens- und Vermögensteilen sie der grundsätzlich bestehenden beschränkten Steuerpflicht unterliegt, besteht kein bundesrechtlicher Anspruch auf einen Steuerhoheitsentscheid (vgl. Zweifel/Hunziker, § 6 N 103; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 3 N 94 und 98 StG). Denn diese Frage betrifft nicht die Steuerpflicht als solche, sondern bloss den Umfang der subjektiven Steuerpflicht. c) Der Pflichtige unterliegt für die Steuerperiode 2013 trotz seines – noch näher zu bestimmenden – Wohnsitzwechsels im Dezember 2013 in den Zuzugskanton weiterhin infolge der fortbestehenden wirtschaftlichen Anknüpfung aufgrund seines Liegenschaftenbesitzes sowie seiner in der Eigentumswohnung in der zürcherischen

Gemeinde S ausgeübten selbstständigen Erwerbstätigkeit als Wirtschaftsprüfer und -berater einer beschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich. Die im Streit liegende Frage der interkantonalen Ausscheidung eines allfälligen Erwerbseinkommens und der dazugehörigen Geschäftsaktiven und -passiven aus selbstständigem Wertschriftenhandel in den Kanton Zürich betrifft bei dieser Sachlage lediglich den Umfang einer bereits vorbestehenden beschränkten Steuerpflicht im Kanton Zürich. Ein Anspruch des Pflichtigen auf die Durchführung eines vorgängigen Steuerhoheitsverfahren besteht daher nicht. Bezeichnenderweise hat der Pflichtige sich denn auch mit seiner zürcherischen Steuererklärung 2013 vom 24. März 2015 auf das hiesige Einschätzungsverfahren eingelassen. 2. Zwischen den Parteien ist im Hauptpunkt streitig, ob der Pflichtige aufgrund der in der Steuerperiode 2013 getätigten Wertschriftenkäufe und -verkäufe unter Berücksichtigung der gesamten Umstände als selbstständiger Wertschriftenhändler zu qualifizieren ist bzw. ob die vom Pflichtigen im Jahr 2013 erzielten Gewinne aus dem Handel mit Wertschriften steuerbares Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit im Sinn von § 18 Abs. 1 und 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) oder steuerfreie private Kapitalgewinne im Sinn von § 16 Abs. 3 StG darstellen. a) Vorab ist festzuhalten, dass die Regelung des Zürcher Steuergesetzgebers von der Lösung, wie sie im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vorgesehen ist, nicht abweicht: § 18 Abs. 1 und 2 StG und Art. 18 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetz-

- 6 - zes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) – ebenso wie Art. 7 und 8 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) – verwenden dieselben Begriffe und haben im Wesentlichen den gleichen Inhalt. Der Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit kann unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes im kantonalen Recht daher grundsätzlich nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer. Eine andere Auslegung würde dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln (vgl. BGr, 23. Oktober 2009, 2C_868/2008, E. 2.1). b) aa) Nach § 16 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen "alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte" der Einkommenssteuer. Der Gesetzgeber hat damit an dem bereits in Art. 21 Abs. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) enthaltenen Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung festgehalten. Steuerfrei sind nach § 16 Abs. 3 StG bzw. Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen. Damit bestätigt das Gesetz ausdrücklich, was schon unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer Gültigkeit hatte. § 18 Abs. 1 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG bestimmt, dass alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit steuerbar sind. Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gehören nach § 18 Abs. 2 StG bzw. Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. bb) Unter den Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit fällt allgemein jede Tätigkeit, 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. Eine solche Tätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich sowie dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Als Indizien hierfür gelten im

Zusammenhang mit dem Wertschriftenhandel die systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Transaktionen, die kurze Besitzdauer, der enge Zusammenhang mit der beruflichen 2 ST.2016.318

- 7 - Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse oder erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte sowie die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, unter Umständen jedoch auch für sich allein zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausreichen. Dass einzelne typische Elemente einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die besonders ausgeprägt vorliegen. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist (BGE 125 II 113 E. 5e S. 122 f.; BGr, 1. Dezember 2015, 2C_375/2015 mit Hinweisen auf die jüngere Rechtsprechung). Im Hinblick auf diese Indizien hat das Bundesgericht für die Frage, ob gewerbmässiger Wertschriftenhandel vorliegt, erwogen, es seien insbesondere die Höhe des Transaktionsvolumens (d.h. der Summe aller Kaufpreise und Verkaufserlöse) sowie der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte als massgebliche Kriterien zu berücksichtigen. Demgegenüber hätten die Indizien des systematischen und planmässigen Vorgehens sowie des Einsatzes spezieller Fachkenntnis nur noch untergeordnete Bedeutung, etwa im Sinne von "Ausschlusskriterien" (BGr, 23. Oktober 2009, 2C_868/2008, E. 2.7). cc) Für den (hier nicht direkt betroffenen) Bereich der direkten Bundessteuer hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 27. Juli 2012 das Kreisschreiben Nr. 36 zum gewerbmässigen Wertschriftenhandel erlassen (nachfolgend KS Nr. 36). Darin konkretisiert die ESTV die obenstehend genannten Abgrenzungselemente zwischen privater Vermögensverwaltung einerseits und dem gewerbmässigen Wertschriftenhandel andererseits. Demgemäss gehen die Steuerbehörden im Sinn einer "safe haven rule" in jedem Fall von einer privaten Vermögensverwaltung aus, wenn die nachfolgenden fünf Kriterien kumulativ erfüllt sind: - Die Haltedauer der veräusserten Wertschriften beträgt mindestens sechs Monate. - Das Transaktionsvolumen (entspricht der Summe aller Kaufpreise und Verkaufserlöse) pro Kalenderjahr beträgt gesamthaft nicht mehr als das Fünffache des Wert- und Guthabenbestands zu Beginn der Steuerperiode. - Das Erzielen von Kapitalgewinnen aus Wertschriftengeschäften bildet keine Notwendigkeit, um fehlende oder wegfallende Einkünfte zur Lebenshaltung zu ersetzen. 2 ST.2016.318

- 8 - zen. Das ist regelmässig dann der Fall, wenn die realisierten Kapitalgewinne weniger als 50% des Reineinkommens in der Steuerperiode betragen. - Die Anlagen sind nicht fremdfinanziert oder die steuerbaren Vermögenserträge aus den Wertschriften (wie z.B. Zinsen, Dividenden, usw.) sind grösser als die anteiligen Schuldzinsen. - Der Kauf und Verkauf von Derivaten (insbesondere Optionen) beschränkt sich auf die Absicherung von eigenen Wertschriftenpositionen. Sind diese Kriterien nicht kumulativ erfüllt, kann gewerbmässiger Wertschriftenhandel nicht ausgeschlossen werden. Die entsprechende Beurteilung erfolgt dann auf Grund sämtlicher Umstände des konkreten Einzelfalls. Beim Kreisschreiben der ESTV handelt es sich um eine generell-abstrakte Dienstanweisung und mithin um eine Verwaltungsverordnung. Solche richten sich formell nur an die Verwaltungsbehörden. Behörden und ihr Personal sind insoweit durch die Verwaltungsverordnungen gebunden, als die verwaltungsinternen Vorschriften keinen offensichtlich verfassung- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen. Aufgrund der blossen

Behördenverbindlichkeit stehen Rechtsunterworfenen und Gerichte regelmässig ausserhalb des Adressatenkreises. Ihnen gegenüber stellen sich reine Verwaltungs-Verordnungen als zwar standardisierte (generell-abstrakte) jedoch rechtsunverbindliche Ansichtsäusserungen der Verwaltungsbehörde über die Auslegung und Anwendung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen dar. Dennoch weicht das Steuerrekurs-Gericht von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung nicht ohne triftigen Grund ab, sofern die generell-abstrakte Ansichtsäusserung eine dem individuell-konkreten Fall angepasste und gerecht werdende Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen zulässt und überdies eine überzeugende Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben enthält. Obschon das vorliegende Verfahren einzig die Kantons- und Gemeindesteuern betrifft, ist das genannte Kreisschreiben der ESTV mit Blick auf die vertikale Steuerharmonisierung mit zu berücksichtigen. c) Die im Kreisschreiben vorgesehene Vorprüfung ergibt in der Steuerperiode 2013 beim Pflichtigen das folgende Bild: aa) Mindesthaltedauer der veräusserten Aktien von sechs Monaten Bei einer konsolidierten Betrachtungsweise über beide Wertschriftendepots bei der UBS und bei der Migrosbank sowie bei Anwendung der sogenannten FIFO 2 ST.2016.318

- 9 - (first in first out)-Methode, bei welcher für die Bestimmung der Haltedauer die veräusserten Titel jeweils den frühesten Erwerbsdaten des entsprechenden Titels gegenübergestellt werden, ist bei folgenden Titelveräusserungen die Mindesthaltefrist von sechs Monaten nicht eingehalten: Titel Anz. Verkauf Verkaufsvol. gegenüberstehender Kauf Fr. Chemie&Papier 12 26.04.2013 (UBS) 14'657.90 21.01.2013 (UBS) Holding AG N Conzetta AG 5 04.11.2013 (UBS) 10'105.00 19.08.2013 (UBS) Basilea AG N 500 02.07.2013 (UBS) 35'521.95 22.05.2013 (UBS) Novartis AG N 500 28.01.2013 (UBS) 30'804.00 09.01.2013 (UBS) Credit Suisse N 2219 26.06.2013 (UBS) 56'679.75 11.01.2013 (UBS, 1000) 16.01.2013 (UBS, 1000) 01.03.2013 (Migros, 219) Credit Suisse N 1000 01.07.2013 (UBS) 25'000.75 01.03.2013 (Migros, 781) 22.03.2013 (UBS, 219) Bank Vontobel N 1000 15.03.2013 (UBS) 32'093.85 04.02.2013 (UBS, 500) 12.02.2013 (UBS, 500) Bank Vontobel N 500 26.04.2013 (UBS) 15'003.45 13.02.2013 (UBS) Julius Bär Gruppe 3000 14.02.2013 (UBS) 110'736.00 09.01.2013 (UBS, 500) N 11.01.2013 (UBS, 500) 18.01.2013 (UBS, 1000) 06.02.2013 (UBS, 1000) Julius Bär Gruppe 500 15.03.2013 (UBS) 18'870.00 07.02.2013 (UBS, 500) N Julius Bär Gruppe 500 26.04.2013 (UBS) 17'509.30 07.02.2013 (UBS, 500) N Helvetia N 100 23.05.2013 38'739.45 12.03.2013 (Migros, 50) (Migros) 28.03.2013 (Migros, 50) Helvetia N 50 31.05.2013 19'776.10 09.04.2013 (Migros) (Migros) Verwaltungs- und 305 06.09.2013 (UBS) 24'247.45 25.03.2013 (UBS, 105) Privatbank AG 27.03.2013 (UBS, 200) Vaduz Verwaltungs- und 500 17.09.2013 (UBS) 41'384.50 28.05.2013 (UBS, 500) Privatbank AG Vaduz Verwaltungs- und 500 18.09.2013 (UBS) 41'375.65 28.05.2013 (UBS, 300) Privatbank AG 31.05.2013 (UBS, 200) Vaduz Gesamtvolumen 532'505.10 Das Gesamtvolumen dieser Veräusserungen nach einer Haltedauer von weniger als sechs Monaten entspricht rund 16.2% des Gesamtveräusserungsvolumens 2013 von knapp Fr. 3.3 Mio. bb) Das Wertschriftentransaktionsvolumen 2013 des Pflichtigen liegt – mangels Vorliegens der einzelnen Transaktionsbelege vermutungsweise inkl. Transaktionskosten – bei rund Fr. 7.6 Mio. Dem steht ein Wertschriften- und Guthabenbestand 2 ST.2016.318

- 10 - zu Beginn der Steuerperiode 2013 von rund Fr. 3.1 Mio. gegenüber. Der Anfangsbestand 2013 wird damit während des Kalenderjahrs knapp 2.5 mal umgesetzt. cc) In Bezug auf die Notwendigkeit des Ersatzes fehlender oder wegfallender Einkünfte zur

Lebenshaltung durch Kapitalgewinne bzw. auf das Verhältnis der realisierten Kapitalgewinne im Vergleich zum Reineinkommen 2013 ist Folgendes festzuhalten: Ausserhalb der wertschriftenbezogenen Zuflüsse hat der Pflichtige aus seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit als Wirtschaftsprüfer bzw. -berater Nettoeinkünfte im Umfang von Fr. 7'386.- sowie – unter Berücksichtigung pauschalierter Liegenschaftsunterhaltskosten – Nettoliegenschaftserträge aus den beiden Renditeliegenschaften in der Stadt T im Umfang von Fr. 72'725.- erzielt, während die Eigenmietwerte der selbstbewohnten Stockwerkeigentumseinheit in der Gemeinde S sowie des Feriendomizils in der Gemeinde M zu keinem realen Zufluss geführt haben. Diesen Einkommenszuflüssen stehen Schuldzinsen aus hypothekarisch gesicherten Darlehen im Umfang von rund Fr. 35'400.- gegenüber, was zu einem verfügbaren Einkommen im Bereich von knapp Fr. 50'000.- führt. Nach Abzug der Alimentenleistungen an die Tochter im Umfang von knapp Fr. 18'500.- stehen dem Pflichtigen aus diesen Einkommensquellen noch rund 31'500.- zur Verfügung, was für sich allein selbst in der Konstellation selbstbewohnten Stockwerkeigentums für die Bestreitung des Lebensunterhalts als sehr knapp erscheint. Dennoch ist der Pflichtige entgegen den Ausführungen des Steuerkommissärs im Jahr 2013 zur Tragung der Lebenshaltungskosten nicht auf die Realisierung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Wertschriften angewiesen gewesen. Dies deshalb, weil dem Pflichtigen in der Steuerperiode 2013 wesentlich mehr ordentliche Wertschriftenenerträge zugeflossen sind als die im Wertschriftenverzeichnis deklarierten Fr. 22'182.-. Zurückzuführen ist dies darauf, dass viele börsenkotierte schweizerische Unternehmen im Nachgang an die Unternehmenssteuerreform II und dem damit einhergehenden Wechsel vom Nennwert- zum Kapitaleinlageprinzip ab 2011 die neu geschaffene Möglichkeit wahrgenommen haben, Ausschüttungen an das Aktionariat durch Rückzahlungen aus den Kapitaleinlagereserven vorzunehmen. Diese Rückzahlungen aus Kapitaleinlagereserven von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften unterliegen beim Aktionär ab 2011 weder der Einkommens- noch der Verrechnungssteuer (Art. 20 Abs. 3 DBG, Art. 7b i.V.m. Art. 72h StHG für das kantonale Recht ab 2011 direkt anwendbar, Art. 5 Abs. 1bis des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 [VStG]). Anhand der zur Verfügung stehenden Steuer- 2 ST.2016.318

- 11 - auszüge 2013 der UBS und der Migrosbank und der Konsultation der Kurslisten 2013 der ESTV ist festzustellen, dass dem Pflichtigen aufgrund des Wertschriftenbestands an den jeweiligen Dividendenstichtagen neben verschiedenen kleineren Ausschüttungen durch Rückzahlungen aus Kapitaleinlagereserven allein aufgrund seiner Beteiligungen an der Swiss Re (Dividenden- und Zusatzdividendenstichtag 12. April 2013, Bestand 8500 bei der UBS und 3500 bei der Migrosbank, insgesamt Fr. 7.50 pro Titel = Fr. 90'000.-) und der Zurich Insurance Group (Dividendenstichtag 8. April 2013, Bestand je 1800 bei der UBS und der Migrosbank, Fr. 17.- pro Titel = Fr. 61'200.-) über Fr. 150'000.- zusätzlich einkommenssteuerfrei zugeflossen sind. Selbst wenn diesen ordentlichen Wertschriftenenerträgen von insgesamt deutlich über Fr. 170'000.- sämtliche nicht grundpfandgesicherten Schuldzinsen im Umfang von rund Fr. 45'000.- gegenübergestellt würden, ergäbe dies einen Überschuss, aus welchen der Lebensunterhalt problemlos zu finanzieren ist. Dem vom Steuerkommissär geltend gemachten Umstand, dass das steuerbare Reineinkommen (unter Berücksichtigung sämtlicher Schuldzinsen und Vermögensverwaltungskosten) gemäss Steuererklärung 2013 von Fr. 4'976.- in Anbetracht der von den Parteien verfochtenen Bruttokapitalgewinne aus Wertschriftenveräusserungen von Fr. 500'000.- bzw. Fr. 194'390.40 in einem sehr deutlichen Missverhältnis steht, kann aufgrund

der vorstehenden Erwägungen keine Ausschlag gebende Bedeutung mehr zukommen. dd) Die Wertschriftenanlagen des Pflichtigen sind in erheblichem Umfang fremdfinanziert. Bereits zu Beginn der Steuerperiode 2013 stehen dem Wertschriftenbestand bei der UBS von Fr. 2'011'190.- und bei der Migrosbank von Fr. 978'830.- nicht grundpfandgesicherte Libordarlehen und feste Vorschüsse bei der UBS im Umfang von Fr. 1'150'000.- sowie bei der Migrosbank im Umfang von Fr. 450'000.- gegenüber. Per Ende Steuerperiode 2013 wiederum stehen dem Wertschriftenbestand bei der UBS von Fr. 4'322'660.- und bei der Migrosbank von Fr. 1'092'492.50 nicht grundpfandgesicherte Lombardkredite, Libordarlehen und feste Vorschüsse/Darlehen bei der UBS bzw. der Migrosbank im Umfang von Fr. 2'800'000.- bzw. Fr. 652'114.- gegenüber. Die steuerbaren Vermögenserträge aus den Wertschriften sind im Jahr 2013 mit Fr. 22'182.- geringer als die 2013 bei der UBS aufgelaufenen Schuldzinsen aus der Inanspruchnahme von Libor-Darlehen und festen Vorschüssen im Umfang von rund Fr. 28'400.- sowie den bei der Migrosbank aufgelaufenen Schuldzinsen für die Inan-

- 12 - spruchnahme von Lombardkrediten bzw. festen Darlehen im Umfang von rund Fr. 15'700.-. ee) Der Pflichtige hat nicht mit Derivaten (insbesondere Optionen) gehandelt. ff) Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Pflichtige den safe haven Test gemäss dem KS Nr. 36 zumindest bei der Haltedauer und der Fremdfinanzierung nicht besteht und das Vorliegen eines gewerbsmässigen Wertschriftenhandels aufgrund sämtlicher Umstände des konkreten Einzelfalls zu beurteilen ist. d) aa) Die Gesamtbetrachtung aller Umstände beim Pflichtigen im Jahr 2013 führt zum Schluss, dass dessen Anlageverhalten nicht mehr als blosser private Vermögensverwaltung, sondern als gewerbsmässiger Wertschriftenhandel zu qualifizieren ist. Auch wenn angesichts des nicht unerheblichen Wertschriftenvermögens die rund 160 Wertschriftentransaktionen im Jahr 2013 sowie das 2.5 fache Transaktionsvolumen im Verhältnis zum Jahresanfangsbestand eine blosser private Vermögensverwaltung nicht a priori ausschliessen, sprechen verschiedene andere Gründe gegen eine solche Würdigung. Der Pflichtige hat seine Einkommensquellen im Jahr 2013 dahingehend strukturiert, dass er neben den verbleibenden geringfügigen Nettoeinkünften aus seiner selbstständigen Beratertätigkeit und seinem reduzierten Engagement im Immobilienbereich nach dem Verkauf mehrerer Stockwerkeigentumseinheiten in der Gemeinden H und S in den Jahren 2011 und 2012 sein Engagement im Wertschriftenbereich mit einem deutlich erhöhten Fremdmiteinsatz (vgl. hierzu E. c/dd vorstehend) und entsprechend höheren Transaktions- bzw. Anlagevolumen intensiviert hat. Anfang und Ende der Steuerperiode 2013 ist der Pflichtige mit nicht grundpfandgesicherten Schulden im Umfang von rund 53% bzw. knapp 64% des Wertschriftenbestands belastet. Diese sehr hohe Fremdkapitalquote birgt neben einem Hebeleffekt bei positivem Börsenverlauf auch ein markant erhöhtes Risiko bei entgegengesetztem Börsenverlauf, welches sich mit einer blossen privaten Vermögensanlage nicht mehr vereinbaren lässt. Sobald die Fundamentaldaten bzw. der Kursverlauf verschiedener Titel Anlass dazu gegeben haben, hat sich der Pflichtige auch nach kurzer Haltedauer mit kleineren Verlusten oder Gewinnen von verschiedenen Titeln getrennt (vgl. hierzu E. c/aa) bzw. sein Engagement durch Inanspruchnahme zahlreicher neu eröffneter fester Vorschüsse und Libordarlehen, bei welchen mangels Einreichung der entsprechenden Kreditverträge trotz Mahnung davon auszugehen ist, dass der Wertschriftenbestand hierfür als Sicherheit gedient hat, erhöht (insb. Schweizerische Versicherungstitel und Deutsche 2 ST.2016.318

- 13 - Commerzbank). Auch wenn der Pflichtige nicht mit Derivaten gehandelt hat, ist in An- betracht des bereits 2013 verhältnismässig tiefen Zinsniveaus für die Aufnahme von Fremdkapital davon auszugehen, dass dieser aufgrund seiner beruflichen Finanz- kenntnisse als Wirtschaftsprüfer bzw. -berater versucht hat, in Erwartung sich gut ent- wickelter Wertschriftentitel durch eine hohe Fremdkapitalquote eine Hebelwirkung zu erzielen. bb) Die hiergegen erhobenen Einwendungen des Pflichtigen führen zu keinem anderen Ergebnis. Selbst wenn ein hoher Anteil der Wertschriftengewinne mit Wert- schriften mit einer Haltedauer von mehr als sechs Monaten erzielt worden ist, hat die Veräusserung verschiedener Titel mit negativer oder ungenügend positiver Perfor- mance innert sechs Monaten nicht unberücksichtigt zu bleiben. Im Gegenteil zeigt die- se auf, dass der Pflichtige – abweichend vom Anlageverhalten vieler Privatanleger – wenn nötig auch eine stop-loss-Strategie gefahren ist und das in unrentable Titel inves- tierte Kapital kurzfristig in andere Titel mit aus dessen Sicht besserem Kurspotential umgeschichtet hat. Der Umstand, dass der Pflichtige bereits seit vielen Jahren Wert- schriftengeschäfte teilweise mit Fremdkapital finanziert hat und bislang dennoch nicht als Wertschriftenhändler qualifiziert worden ist, verbietet es den Steuerbehörden unter dem Gesichtspunkt des Verbots widersprüchlichen Verhaltens nicht, diese Qualifikation im Rahmen der Einschätzung 2013 erstmalig zu prüfen und zu bejahen (vgl. Rich- ner/Frei/Kaufmann/Meuter, Vorbemerkungen zu §§ 119-131, N 87 ff. StG). Dass der Pflichtige im Jahr 2013 bereits verschiedene Vorbereitungsarbeiten für eine weitere selbstständige Tätigkeit als Wirt im Zuzugskanton ab Januar 2014 in Angriff genom- men hat, steht einem gewerbsmässigen Wertschriftenhandel ebenfalls nicht entgegen, hat er doch offenkundig während der ganzen Steuerperiode 2013 über genügend Res- sourcen verfügt, den Markt zu beobachten und zahlreiche Wertschriftentransaktionen zu veranlassen. Nicht hilfreich ist das Vorbringen, der Pflichtige hätte seine Wertschrif- tentransaktionen auch durch eine Erhöhung grundpfandgesicherter Darlehen fremdfi- nanzieren können. Die Beurteilung der konkreten Einzelfallumstände hat sich an den tatsächlichen und nicht an hypothetischen Verhältnissen zu orientieren. Kommt hinzu, dass eine teilweise Fremdfinanzierung von Wertschriftenkäufen durch eine Hypothe- kenerhöhung gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung einer Qualifikation als ge- werbsmässiger Wertschriftenhändler nicht entgegensteht (BGr, 23. Oktober 2009, 2C_868/2008, E. 3.1). Der Umstand schliesslich, dass der aufgrund des Umzugs im Dezember 2013 als Wohnsitzkanton zuständige Zuzugskanton den Pflichtigen für die Steuerperiode 2013 nicht als gewerbsmässigen Wertschriftenhändler qualifiziert hat, 2 ST.2016.318

- 14 - verbietet dem Kanton Zürich nicht, aufgrund seiner Einschätzungszuständigkeit zufolge weiterbestehender bloss wirtschaftlicher Anknüpfung des Pflichtigen diese Frage zu untersuchen und allenfalls zu einem gegenteiligen Ergebnis zu gelangen. Sollte sich aus der Einschätzung des zweitveranlagenden Kantons Zürich eine interkantonale Doppelbesteuerung von Einkommen oder Vermögen ergeben, wäre eine solche – die entsprechenden qualifizierten Rügen vorausgesetzt – spätestens in einem bundesge- richtlichen Verfahren zu beseitigen. 3. Sind die Wertschriftentransaktionen des Pflichtigen im Jahr 2013 als ge- werbsmässiger Wertschriftenhandel zu qualifizieren, ist in einem ersten Schritt der Wertschriftengewinn zu ermitteln. a) Zwischen den Parteien ist unbestritten, dass der Steuerkommissär im Rahmen des Einschätzungsverfahrens für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 mit Einschätzungsentscheid vom 4. Juli 2016 hinsichtlich dieses Einkommensbestandteils zu Recht zu einer Ermessenseinschätzung

gemäss § 139 Abs. 2 Satz 1 StG geschildert ist, hat es der Pflichtige doch – nachdem der Steuerkommissär von sich aus die einschlägigen Steuerausweise der UBS und der Migrosbank per 31. Dezember 2013 von den Steuerbehörden des Zuzugskantons beigezogen hatte – trotz Auflage und deren Mahnung vom 13. April 2016 bzw. 27. Mai 2016 unterlassen, die für eine Ermittlung eines allfälligen steuerbaren Gewinns aus gewerbsmässigem Wertschriftenhandel sachdienlichen Unterlagen wie eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung oder zumindest Aufstellungen über die Einnahmen und Ausgaben aus dem Wertschriftenhandel samt vollständigen geordneten Belegen hierzu (insbesondere Kauf- und Verkaufsbelege) für das Jahr 2013 einzureichen. Der Steuerkommissär hat in der Folge den Nettogewinn aus dem gewerbsmässigen Wertschriftenhandel auf rund Fr. 592'000.- festgelegt. Umstritten ist hingegen, ob der Pflichtige mit seiner Einsprache den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung durch Darstellung und Nachweis des tatsächlichen Sachverhalts erbracht hat und der Steuerkommissär deshalb im Rahmen des Einspracheverfahrens nicht an der Ermessenseinschätzung hätte festhalten dürfen. aa) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Er hat diesen Nachweis selber zu erbringen, wobei ihm 2 ST.2016.318

- 15 - zwei Möglichkeiten offenstehen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 48 N 46 ff. StHG): Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und nachweisen, mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 75 f. StG, je mit Hinweisen; Zweifel/Hunziker, Art. 48 N 49 ff. StHG, je auch zum Folgenden). Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Unter Umständen treffen den Steuerpflichtigen deshalb höhere Anforderungen, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden. Nur unter diesen Bedingungen ist der Unrichtigkeitsnachweis formell gehörig angetreten und hebt die amtliche Untersuchungspflicht wieder auf. Erweist sich der Sachverhalt nach Abschluss einer daraufhin durchgeführten Untersuchung aber weiterhin als gänzlich oder teilweise ungewiss, so hat es bei der Ermessensveranlagung sein Bewenden (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 20 N 28). Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel/Hunziker, Art. 48 N 59 StHG, mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt. Der Einsprachebehörde sind im Rahmen der Willkürprüfung weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur die Schriftstücke zu berücksichtigen, die im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhanden sind und den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder

zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen 2 ST.2016.318

- 16 - (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144). bb) Seiner Ergänzung zur Einsprache vom 9. August 2016 hat der Pflichtige eine "pro-forma"-Wertschriftenbuchhaltung beigelegt, in welcher er ausgehend von den in den Steuerausweisen 2013 der UBS und der Migrosbank enthaltenen Basisdaten (Anfangsbestand, Erwerb, Veräusserung, Endbestand) den einzelnen Aktienkäufen und -verkäufen innerhalb des Jahres 2013 Abrechnungsbeträge zugewiesen hat, ohne diese durch die einschlägigen Transaktionsbelege der Banken zu belegen, obschon er hierzu bereits im Einschätzungsverfahren aufgefordert worden war. Der Einwand des Pflichtigen, dass mit der Einreichung seiner "pro forma"-Wertschriftenbuchhaltung die dieser zugrundeliegenden Transaktionsbelege auch im Einspracheverfahren gegen eine Ermessenseinschätzung betreffend gerade diese Wertschriftentransaktionen als mitoffertiert gelten, kann nicht gefolgt werden, da es am Pflichtigen liegt, den tatsächlichen Sachverhalt umfassend darzutun und zu beweisen, um im Rahmen des Einspracheverfahrens ins ordentliche Einschätzungsverfahren zurückzugelangen. Ohne die Transaktionsbelege sind die geltend gemachten Abrechnungsbeträge gar nicht oder aber nur durch zusätzliche aufwändige Untersuchungsmassnahmen (Konsultation der Tageskurse an den Transaktionsterminen) höchstens näherungsweise verifizierbar. Schliesslich ist der Einsprache und der "pro forma"-Wertschriftenbuchhaltung nichts zu entnehmen, was auf eine konkrete Gewinnberechnung des Pflichtigen für den Wertschriftenhandel hinweist. Eine auf die streitbetroffene Gewinnermittlung zielende Sachdarstellung, mit welcher die offensichtliche Unrichtigkeit der diesbezüglichen Ermessenseinschätzung aufgezeigt werden könnte, fehlt. Das kantonale Steueramt hat daher zu Recht auch im Einspracheverfahren an der Ermessenseinschätzung der Einkünfte aus gewerbsmässigem Wertschriften festgehalten. b) Im Rahmen der weiterbestehenden Ermessenseinschätzung im Einspracheverfahren hat der Steuerkommissär aufgrund der eingereichten Unterlagen die Höhe der steuerbaren Einkünfte aus gewerbsmässigem Wertschriftenhandel von rund Fr. 592'000.- auf Fr. 500'000.- herabgesetzt, die ordentlichen Wertschriftenenerträge der beiden Depots von Fr. 22'102.- als Ertrag aus Geschäftsvermögen hinzugerechnet und hiervon ausgewiesene Depotgebühren von Fr. 10'940.- sowie Fremdkapitalzinsen von insgesamt Fr. 45'719.- als Gewinnungskosten abgezogen, was im Ergebnis zu Einkünften aus gewerbsmässigem Wertschriftenhandel von Fr. 465'443.- führt. 2 ST.2016.318

- 17 - c) Zu prüfen ist, ob dem Pflichtigen im Rahmen des vorliegenden Rekursverfahrens der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit des ermessensweise festgesetzten Gewinns von 500'000.- aus Wertschriftenhandel 2013 gelingt (vgl. zu den Voraussetzungen E. 3a.aa vorstehend) bzw. die Ermessenseinschätzung sich im Fall eines gescheiterten Unrichtigkeitsnachweises aufgrund des Aktenstands im Rekursverfahren als zu hoch erweist. aa) In seiner Rekurschrift ermittelt der Pflichtige einen realisierten Gewinn von Fr. 194'390.40. Zu diesem Ergebnis gelangt er wie folgt: Die bereits im Einspracheverfahren eingereichte Wertschriftenbuchhaltung wird bei all denjenigen Titeln, deren Bestände im Laufe des Jahr 2013 vollständig verkauft worden sind, dahingehend ergänzt, dass – sofern vorhanden – ein Eingangsbestand per 1.1.2013 entsprechend den Jahresschlusskursen der Kursliste 2012 bewertet und auf dieser Basis sämtliche Kaufs- und Verkaufsbetreffnisse einander gegenübergestellt werden, was im Ergebnis pro Titel zu einem Gewinn- oder Verlustsaldo führt. Dementsprechend weist der Pflichtige bei acht

Titeln (Georg Fischer/Komax Holding/Basilea Pharma/Novartis/Vontobel Holding/Swiss Life Holding/Julius Bär/Helvetia Holding/Verwaltungsbank Vaduz) einen realisierten Gewinn und bei zwei Titeln (CPH/Rieter Holding) einen realisierten Verlust aus. bb) Mit diesem Gewinnberechnungsansatz gelingt es dem Pflichtigen nicht, den Unrichtigkeitsnachweis zu erbringen. Dies deshalb, weil dieser Ansatz lediglich diejenigen Titel berücksichtigt, von deren Beständen sich der Pflichtige im Jahr 2013 vollständig getrennt hat. Der Pflichtige hat aber Gewinne/Verluste aus dem teilweise sehr umfangreichen Verkauf verschiedener Titel realisiert, bei welchen er am Ende der Steuerperiode weiterhin über Bestände verfügt hat (Conzetta/Crédit Suisse Group/ Zurich Insurance Group/Bâloise/UBS/Swiss Re/Commerzbank). Die sich aus diesen Wertschriftenveräusserungen ergebenden Gewinne/Verluste sind ebenfalls in der Steuerperiode 2013 realisiert und können nicht unberücksichtigt bleiben. Nicht weiter hilft dem Pflichtigen schliesslich der allgemeine Hinweis in der Nachtragsstellungnahme zur Rekursantwort vom 17. Februar 2017, der Wertschriften- gewinn sei anstatt mit der FIFO-Methode (vgl. hierzu E. 3d/cc/bbb nachfolgend) mit der Durchschnittsmethode zu berechnen, zeigt er damit doch in keiner Weise auf, dass die Anwendung dieser Methode zu einem niedrigeren Wertschriftengewinn als dem er- messensweise geschätzten führt. 2 ST.2016.318

- 18 - cc) Zu prüfen verbleibt die Höhe der Ermessenseinschätzung aufgrund des Aktenstands im Rekursverfahren. aaa) Der Gewinn aus der Veräusserung von Wertschriften wird gemäss Punkt

E. 4.4

KS Nr. 36 definiert als positive Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Gestehungskosten der Wertschriften, abzüglich der Kosten der Veräusserung. bbb) Das kantonale Steueramt hat zur Stützung der Höhe der Ermessenein- schätzung des Bruttogewinns 2013 aus Wertschriftenhandel mit Rekursantwort vom 13. Januar 2017 eine plausibilisierende Gewinnberechnung anhand der vom Pflichti- gen gelieferten Basisdaten eingereicht. Es bedient sich hierbei grundsätzlich der sog. FIFO-Methode, welche bei einer Veräusserung von Wertschriften im Jahr 2013 davon ausgeht, die bisher am längsten gehaltenen entsprechenden Titel seien Verkaufsge- genstand. Dementsprechend sind dem Veräusserungserlös grundsätzlich die Geste- hungskosten für diese jeweils ältesten Titel gegenüberzustellen. Allerdings verzichtet das kantonale Steueramt auf die exaktere Ermittlung der realen Gestehungskosten für bereits Anfang 2013 sich in den Depots des Pflichtigen befindliche Wertschriftenbe- stände (Conzetta/Georg Fischer/Rieter/Komax/Zürich Insurance Group/Cré- dit Suisse Group/Bâloise/Swiss Life/UBS/Swiss Re/Verwaltungs- und Privatbank Vaduz), sondern setzt die Jahresschlusskurse der entsprechenden Titel gemäss Kursliste 2012 der ESTV als Gestehungskosten ein. Es rechtfertigt dieses vereinfachte Vorgehen damit, es sei in Anbetracht der bereits 2012 und in den Vorjahren positiven Börsenentwick- lung davon auszugehen, die damaligen Gestehungskosten seien niedriger gewesen als die Werte gemäss Kursliste 2012. Diese Methode führe zu einem Wertschriftenge- winn 2013 von knapp Fr. 464'000.- (recte wohl rund Fr. 514'000.-, da das kantonale Steueramt bei der Bewertung des Eingangsbestands 2013 der CS-Titel irrtümlich den Wert der Kursliste 2013 per 31.12.2013 vom 27.27 anstatt denjenigen der Kursliste 2012 von 22.26 verwendet hat). ccc) Dieses Vorgehen erweist sich im Hinblick auf den Rechtfertigungsgrund der allgemeinen positiven Börsenentwicklung als nicht unproblematisch. Die vom Steueramt geltend gemachte

Zunahme des SMI-Indexes im Jahr 2012 um 12% sagt letztlich nichts über die konkrete Kursentwicklung der einzelnen vom Pflichtigen im Jahr 2012 bereits gehaltenen oder neu erworbenen Titel aus, weshalb nicht von vorn- herein ausgeschlossen ist, dass die tatsächlichen Gestehungskosten inkl. Transakti- 2 ST.2016.318

- 19 - onskosten teilweise auch höher als die herangezogenen Jahresschlusswerte der Kursliste 2012 sein könnten. Im Rahmen der vorliegenden Angemessenheitsprüfung bei einer Ermes- senseinschätzung kann dieses Vorgehen nach Analyse der bei den Einschätzungsak- ten 2012 enthaltenen Steuerauszüge 2012 der UBS und der Migrosbank sowie der öffentlich verfügbaren Kurscharts der einzelnen von den Verkäufen im Jahr 2013 betroffenen, bereits 2012 oder früher erworbenen Titeln aus folgenden Gründen dennoch bestätigt werden: - Werden die 2012 getätigten Verkäufe der vorgenannten Titel (Conzetta/Georg Fischer/Rieter/Komax/Zürich Insurance Group/Crédit Suisse Group/Bâloise/Swiss Life/UBS/Swiss Re/Verwaltungs- und Privatbank Va- duz) ihrerseits in Anwendung der FIFO-Methode bankenübergreifend wiederum den ältesten jeweilig verfügbaren Titeln gegenübergestellt, so gibt es nur noch betreffend die folgenden Eingangsbestände 2012 Un- klarheiten betreffend noch frühere Gestehungskosten: Rieter 50 Titel, Komax 1230 Titel, Zurich Insurance Group 1050 Titel, Credit Suisse Group 1000 Titel, UBS 1000 Titel, Privatbank Vaduz 100 Titel. - Für alle übrigen Zukäufe des Pflichtigen im Jahr 2012, welchen Verkäufe im Jahr 2013 gegenüberzustellen sind, lassen sich die Gestehungskosten aufgrund der Transaktionsdaten gemäss Steuerauszüge 2012 und unter Verwendung von Tagesmittelkursen (Mittel zwischen Tageshoch und Ta- gestief) an diesen Daten unter Ausklammerung der Transaktionskosten (Kommission/Stempelsteuer/andere Börsengebühren) annäherungsweise bestimmen. Dies ergibt folgendes Bild: Titel Datum Tagesmittel- Gestehungs- Steuerwert Anzahl Kauf kurs Fr. kosten 2012 31.12.2012 Fr. 2012 annäherungs- weise Fr. Conzetta

E. 5

Ist das Einkommen des Pflichtigen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit als Wertschriftenhändler bestimmt, ist aufgrund des im Dezember 2013 erfolgten Wohnsitzwechsels in den Zuzugskanton festzulegen, welchem Kanton im Rahmen einer interkantonalen Steuerauscheidung in welchem Umfang die Besteuerungsbefugnis für diesen Einkommensbestandteil zusteht. a) Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hat sich – soweit ersichtlich – noch nie ausdrücklich mit der Zuteilung der Besteuerungsbefugnis im Jahr der interkantona- len Wohnsitzverlegung eines selbstständigen Quasi-Wertschriftenhändlers befasst. aa) Sofern keine interkantonale Wohnsitzverlegung vorliegt, scheint das Bun- desgericht das aus dem Quasi-Wertschriftenhandel fließende Erwerbseinkommen aus selbstständiger (Neben-)Erwerbstätigkeit nicht einem allfälligen Arbeitsort eines Un- selbstständigerwerbenden (vgl. BGr, 1. Dezember 2015, 2C_375/2015) oder mangels eindeutiger Hinweise auf eine dortige Handelstätigkeit einem allenfalls vorbestehenden Geschäftsort aufgrund einer anderweitigen selbstständigen Erwerbstätigkeit, sondern dem Wohnort des Quasiwertschriftenhändlers zuzuweisen. Es geht dabei wohl vom Bild aus, dass diese Handelstätigkeit vermutungsweise in der Freizeit eines anderwei- tig (Haupt-)Erwerbstätigen stattfindet (vgl. BGr, 23. Oktober 2009, 2C_868/2008, E. 3.3), was indes aufgrund der heute an vielen Arbeitsplätzen zur Verfügung stehen- den Kommunikationsmittel (Telefonie/Internetanschluss) nicht unbedingt als zwingend erscheint. In Anbetracht der heutigen technischen Möglichkeiten, bei einer entspre- chenden Netzabdeckung auch von jedem beliebigen Ort aus zu jeder

beliebigen Zeit zu Wirtschafts- und Börseninformationen zu gelangen und Börsentransaktionen in Auf- 2 ST.2016.318

- 29 - trag zu geben, rechtfertigt sich dennoch die vermutungsweise Konzentration auf einen örtlichen Anknüpfungspunkt dieser spezifischen selbstständigen Erwerbstätigkeit am Wohnsitz, werden doch an diesem häufig zumindest teilweise die notwendigen Recherchen durchgeführt, Transaktionsentscheide getroffen und meist die damit zusammenhängenden physischen Unterlagen aufbewahrt. Solange kein interkantonaler Wohnsitzwechsel erfolgt, erübrigt sich in dieser Sachverhaltskonstellation die Abklärung, ob die am Wohnsitz in einer festen Einrichtung ausgeübte selbstständige Erwerbstätigkeit als Quasi-Wertschriftenhändler ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts begründet, da dieser mit dem Hauptsteuerdomizil des Wohnsitzes örtlich zusammenfällt. bb) Bei einem interkantonalen Wohnsitzwechsel wird die Frage des Bestands und einer Verlegung eines allfälligen Geschäftsorts eines Quasi-Wertschriftenhändlers indes aktuell. Gemäss dem für die Steuerperiode 2013 noch geltenden Art. 68 Abs. 1 StHG verschiebt sich die Steuerpflicht des Pflichtigen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit und damit das Hauptsteuerdomizil für die ganze Steuerperiode in den Zuzugskanton. Dieser verfügt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung grundsätzlich über eine umfassende Besteuerungsbefugnis, es sei denn, diese werde im Rahmen der Steuerauscheidung durch spezielle Steuerdomizile in anderen Kantonen zurückgedrängt. Dazu gehört das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts Selbständigerwerbender. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts sind das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, welches in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Anlagen oder Einrichtungen erzielt wird, und das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen am Geschäftsort zu versteuern (vgl. Daniel de Vries Reilingh, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht., 2011, § 10 N 13, mit Hinweisen). Mit der Wohnsitzverlegung im Dezember 2013 verschiebt sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Pflichtigen und damit seine persönliche Zugehörigkeit für die gesamte Steuerperiode 2013 in den Zuzugskanton. Damit einher geht die Fiktion, dass der Pflichtige während der ganzen Steuerperiode seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in diesem Zuzugskanton innegehabt hat. Fällt daher im Kanton Zürich der steuerrechtliche Wohnsitz für die ganze Steuerperiode 2013 dahin, so stellt sich die Frage, ob dies auch für die zürcherische Anknüpfung des Einkommens aus Wertschriftenhandel gilt. 2 ST.2016.318

- 30 - Dies ist bis zum Wegzugsdatum zu verneinen, da die Wertschöpfung aus dem Wertschriftenhandel bis zu diesem Zeitpunkt auf eine selbstständige Erwerbstätigkeit zurückzuführen ist, welche – zumindest im Sinn eines Schwerpunkts – tatsächlich in den Räumlichkeiten der Eigentumswohnung in der Gemeinde S und damit in einer festen Einrichtung im Kanton Zürich stattgefunden hat. Diese – auch in der Steuerperiode 2014 noch als pied-à-terre im Kanton Zürich und zumindest als Archiv für seine selbstständige Erwerbstätigkeit als Wirtschaftsprüfer und -berater beibehaltene – Stockwerkeigentumseinheit ist daher bis zum Wegzugsdatum im Dezember 2013 als Geschäftsort für den Wertschriftenhandel zu qualifizieren. Eine vollumfängliche Zuordnung an den in der Steuerperiode 2013 weitestgehend fiktiven Wohnsitz im Zuzugskanton rechtfertigt sich nicht. Eine über das Wegzugsdatum hinausgehende Anknüpfung an den Kanton Zürich rechtfertigt sich nicht. Denn mit der tatsächlichen Wohnsitzverlegung ist entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung davon auszugehen, dass der Pflichtige mangels Hinweisen auf einen anderweitigen Geschäftsort die Wertschriftengeschäfte

wiederum an seinem tatsächlichen Wohnort getätigt hat. b) aa) Zur Bestimmung des Umfangs des am zürcherischen Geschäftsort zu versteuernden Einkommens aus Wertschriftenhandel bzw. des entsprechenden Wert- schriftbestands als Geschäftsvermögen ist von entscheidender Bedeutung, wann dieser Wohnsitzwechsel tatsächlich stattgefunden hat. Denn wird der Geschäftsort oder eine Betriebsstätte einer Personenunternehmung von einem Kanton in einen an- deren verlegt, besteht die Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit für die gesamte Steuerperiode sowohl im Wegzugs- als auch im Zuzugskanton (Art. 68 Abs. 2 Satz 1 StHG). Nach dem Prinzip der Einheit der Steuerperiode wird das zwischen den Kantonen quotenmässig auszuscheidende Unternehmensergebnis nicht aufgeteilt, sondern als Ganzes behandelt. Das Einkommen zwischen Wegzugs- und Zuzugskan- ton ist gemäss Art. 68 Abs. 2 Satz 3 StHG jedoch in sinngemässer Anwendung der Grundsätze zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot auszuscheiden. Konkret bedeutet dies, dass für die Steuerperiode, in welcher die Verlegung des Geschäftsor- tes beziehungsweise der Betriebsstätte erfolgt, Wegzugs- und Zuzugskanton das quo- tenmässig ausgeschiedene Jahresergebnis pro rata temporis, das heisst aufgrund der tatsächlichen jeweiligen Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit des Unternehmens, veranlagen dürfen (vgl. Matteotti/Felber/Elischa Krenger, in: Kommentar zum Schwei- zerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht., 2011, § 37 N 7 f., mit Hinweisen). 2 ST.2016.318

- 31 - bb) Der Pflichtige verfiht unter Verweis auf seine Unterlagen im Einsprache- verfahren das Umzugsdatum 1. Dezember 2013, während das kantonale Steueramt auf den Tag der Abmeldung bei der Einwohnerkontrolle der Gemeinde S am 23. De- zember 2013 abstellt und die Wohnsitzaufnahme im Zuzugskanton auf den darauffol- genden Tag, d.h. den 24. Dezember 2013, festlegt. Da es sich beim vom Pflichtigen geltend gemachten früheren Wohnsitzwechsel im vorliegenden Zusammenhang auf- grund einer vergrösserten pro rata temporis-Quote zugunsten des Zuzugskantons um eine steuermindernde Tatsache handelt, ist er hierfür beweisbelastet. Mit den bereits mit der Einsprache ins Recht gelegten Dokumenten vermag der Pflichtige den Nachweis einer Wohnsitzverlegung per 1. Dezember 2013 nicht zu erbringen. Zwar ist der Vereinbarung betreffend die Übergabe der im Zuzugskanton erworbenen Liegenschaft vom 31. Oktober 2013 zu entnehmen, dass für den Pflichti- gen ab Anfang Dezember 2013 die Möglichkeit bestanden hat, eine frei werdende 3- Zimmerwohnung im ersten Obergeschoss des erworbenen Mehrfamilienhauses mit Gastrobetrieb zu beziehen. Dass der Pflichtige diese Möglichkeit im Sinn einer definiti- ven Verlegung des Lebensmittelpunkts bereits im vertraglich frühestmöglichen Zeit- punkt genutzt hat, wird zwar durch die Nennung zahlreicher Planungsarbeiten für die Restauranteröffnung im letzten Quartal 2013 vor Ort sowie des Transports sperriger Mobiliarstücke mit dem Privatwagen am entsprechenden Wochenende geltend ge- macht, ist indes in keiner Weise bewiesen. Der geltend gemachte Zukauf von Ausstel- lungsstücken am 28. Dezember 2013 ist nicht näher spezifiziert, so dass unklar bleibt, ob der Pflichtige erst zu jenem Zeitpunkt oder aber bereits aufgrund der genannten Transporte über ein für regelmässige Übernachtungen geeignetes Mobiliar verfügt hat. Gegen eine Wohnsitzaufnahme bereits per 1. Dezember 2013 spricht auch das Verhal- ten gegenüber verschiedenen kantonalen Behörden. Der Pflichtige hat sich in der Ge- meinde S erst am 23. Dezember 2013 abgemeldet. Der in der Verfügung der zuständi- gen Behörde des Zuzugskantons vom 9. Dezember 2013 enthaltenen Auflage für die Restaurant-Betriebsbewilligung, nach dem Wohnsitzwechsel die aktuelle Wohnadresse mitzuteilen, ist der Pflichtige gemäss Handnotiz erst am 8. Januar 2014 – d.h. über einen

Monat nach dem geltend gemachten Umzugstermin – telefonisch nachgekommen. Das dieser Betriebsbewilligung zugrunde liegende Gesuch wiederum hat der Pflichtige erst am 30. November 2013 in der zürcherischen Gemeinde S unterzeichnet und darin einen Wohnungswechsel per Mitte Dezember 2013 in den Zuzugskanton in Aussicht gestellt. 2 ST.2016.318

- 32 - c) Das kantonale Steueramt hat im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung den Stichtag 24. Dezember 2013 insofern berücksichtigt, als es den geschätzten Nettogewinn im Umfang von Fr. 29'000.- aus der einzigen Verkaufstransaktion zwischen diesem Stichtag und dem Jahresende (gemäss Steuerausweis UBS 2013 Verkauf 1000 Aktion Bâloise am 24. Dezember 2013 dem Zuzugskanton sowie die geschäftlichen Schuldzinsen, das Wertschriftengeschäftsvermögen und die Geschäftspassiven des Wertschriftenhandels zu 353/360 dem Kanton Zürich und zu 7/360 dem Zuzugskanton zugewiesen hat. Diese Ausscheidung ist nicht zu beanstanden und erweist sich hinsichtlich der Verlegung der Wertschriftennettogewinne gar als für den Pflichtigen vorteilhaft, da das kantonale Steueramt auch diesbezüglich berechnet gewesen wäre, vom gesamten Jahresnettogewinn aus gewerbmässigem Wertschriftenhandel von 465'443.- lediglich die pro rata temporis-Quote von 7/360, d.h. Fr. 9'050.-, dem Zuzugskanton zuzuweisen. Die Einschätzung sowie die interkantonale Steuerauscheidung ist einzig dahingehend zu korrigieren, dass der nicht realisierte Kursverlust auf den Titeln der Repower AG im Umfang von Fr. 9'148.- im Sinn einer Wertberichtigung und unter Beibehaltung der Ausscheidungssystematik des kantonalen Steueramts als zusätzlicher Aufwand dem Kanton Zürich zuzuweisen ist, was bei den einkommensabhängigen Abzügen zu leichten interkantonalen Verschiebungen führt.

E. 6

Die vorstehenden Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses. Das steuerbare bzw. satzbestimmende Einkommen des Pflichtigen wird unter Berücksichtigung der Wertberichtigung für die Titel der Repower AG von Fr. 472'900.- bzw. Fr. 502'900.- auf Fr. 463'800.- bzw. 493'700.- herabgesetzt. Aufgrund des nur geringfügigen Obsiegens des Pflichtigen sind die Verfahrenskosten vollumfänglich diesem aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihm die Zusprechung einer Parteientschädigung verwehrt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). 2 ST.2016.318

- 33 -

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