

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00046 vom 15. Oktober 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-10-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2025.00046

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00046 du 15 octobre 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00046 del 15 ottobre 2025

Regeste

[Strittig ist, wo der Ort der Geschäftsniederlassung bzw. tatsächlichen Leitung des Geschäftsbetriebs des Einzelunternehmens der Pflichtigen in der Steuerperiode 2017 gelegen hat.] Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1.1). Die Beschwerde muss sich zwingend und substantiiert mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen; blosser Verweise auf frühere Eingaben sind unzulässig (E. 1.2). Novenrecht (E. 1.3). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs, der Protokollierungs- bzw. Aktenführungspflicht und der Begründungspflicht (E. 2 ff.). Natürliche Personen sind laut § 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Gemäss § 5 Abs. 1 StG erstreckt sich die persönliche Zugehörigkeit aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons. Für die unilaterale Steuerauscheidung bzw. Abgrenzung verweist das kantonale Recht in § 5 Abs. 3 StG auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (E. 3.1.1). Steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen sind von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (E. 3.1.2). Damit die Steuerbehörde den ausserkantonalen Geschäftsort für die streitbetreffende Steuerperiode infrage stellen und untersuchen darf, bedarf es keines Nachweises einer "massgeblich veränderten Faktenlage" (E. 3.1.3 und E. 3.4). Angesichts der Beweis- und Indizienlage bestehen grosse Zweifel, dass die Pflichtige im Kanton F einen relevanten Teil ihres Geschäfts betrieb. Wird die Erwerbstätigkeit nicht in ständigen Anlagen und Einrichtungen ausserhalb des Hauptsteuerdomizils ausgeübt, sind die Einkommen und Vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar (E. 3.5 ff.). Abweisung.

Erwägungen

E. 02

in H (Kanton F) domiziliert war. Gemäss Handelsregisterauszug bezweckt das Einzelunternehmen [die Beratung von]. A deklarierte in ihrer Steuererklärung 2017 vom 9. August 2018 ein steuerbares Einkommen von Fr. und ein steuerbares Vermögen von Fr. (je auch satzbestimmend). Die aus ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit stammenden Einkünfte bezifferte sie mit Fr. Mit Auflage vom 30. September 2019 ersuchte das kantonale Steueramt A im Zusammenhang mit ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit um weitergehende Angaben und die Einreichung von verschiedenen Belegen. Nachdem A die Auflage mit E-Mail vom 16. Oktober 2019 hatte beantworten lassen, schätzte das kantonale Steueramt sie mit Entscheid vom 13. November 2019 für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. (zum Satz von Fr.) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. (zum Satz von Fr.) ein. Aufgrund der geringen Büromiete

in H von monatlich Fr. 800.- und des geltend gemachten Raumaufwandes für ein Büro in der eigenen Wohnung in D von monatlich Fr. 300.- sowie der behaupteten Hausbesuche bei [Klienten] könne keine vollständige Ausscheidung der selbständigen Erwerbstätigkeit in den Kanton F vorgenommen werden. Im Ergebnis wurde die Gewinnausscheidung anhand der im Raum H und P erbrachten Dienstleistungen im Verhältnis zum gesamten Umsatz vorgenommen. B. Gegen den Einschätzungsentscheid vom 13. November 2019 liess A am 12. Dezember 2019 Einsprache erheben. Sie brachte vor, ihre selbständige Erwerbstätigkeit entfalte sich am Geschäftsort in H, weswegen ihr daraus erzieltetes Einkommen zugunsten des Kantons F auszuscheiden sei. Entsprechend beantragte sie, das im Kanton Zürich steuerbare Einkommen sei auf Fr. (zum Satz von Fr.) festzusetzen. Am 4. März 2020 fand eine Besprechung beim kantonalen Steueramt statt. Diese sei ergebnislos verlaufen. Ein diesbezügliches Protokoll liegt nicht bei den Akten. Mit Auflage vom 9. Oktober 2020 forderte das kantonale Steueramt weitere, die Ausscheidung der selbständigen Erwerbstätigkeit nach H betreffende Unterlagen und Ausführungen ein. A wurde am 19. November 2020 gemahnt. Am 19. November 2020 reichte A für die Steuerjahre 2007■2013 eine Selbstanzeige ein. Nachdem A mit Eingabe vom 30. April 2021 im Nachgang zum Nachsteuerverfahren zur Auflage und Mahnung vom 9. Oktober 2020 bzw. 19. November 2020 Stellung genommen hatte, unterbreitete ihr das kantonale Steueramt am 1. Juli 2021 einen Einschätzungsvorschlag. Demnach sollte unter Berücksichtigung der bisher nicht deklarierten Erträge und Vermögenswerte ihr steuerbares Einkommen auf Fr. (zum Satz von Fr.) und ihr steuerbares Vermögen auf Fr. (zum Satz von Fr.) festgesetzt werden. Am 15. Dezember 2022 erging ein angepasster Einschätzungsvorschlag, nachdem der Vorschlag vom 1. Juli 2021 von A unter Verweis auf die bisherige Korrespondenz sinngemäss abgelehnt worden war. Demgemäss war neu ein steuerbares Einkommen von Fr. (zum Satz von Fr.) und ein steuerbares Vermögen von Fr. (zum Satz von Fr.) vorgesehen. Zur Begründung führte das kantonale Steueramt an, es sei davon auszugehen, im Kanton F bestehe kein Anknüpfungspunkt, weshalb von einer Steuerausscheidung abzusehen sei. Mit Eingabe vom 18. Januar 2023 nahm A zum Einschätzungsvorschlag vom 15. Dezember 2022 Stellung. Daraufhin wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab und bestätigte mit Einspracheentscheid vom 26. Januar 2023 die gemäss Einschätzungsvorschlag vom 15. Dezember 2022 unterbreiteten Steuerfaktoren. II. Gegen den Einspracheentscheid vom 26. Januar 2023 gelangte A mit Rekurs vom 1. März 2023 an das Steuerrekursgericht. Dieses wies den Rekurs mit Entscheid vom 25. Februar 2025 ab. III. Mit Beschwerde vom 12. Mai 2025 beantragt die anwaltlich vertretene A (nachfolgend: die Pflichtige) dem Verwaltungsgericht, der Rekursentscheid vom 25. Februar 2025 sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Rekursgegners (recte: Beschwerdegegners) aufzuheben. Die Rekurrentin (recte: Beschwerdeführerin) sei für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. zum Satz von Fr. einzuschätzen. Das kantonale Steueramt beantragte in seiner Beschwerdeantwort vom 5. Juni 2025 die Abweisung der Beschwerde. Daraufhin replizierte die Pflichtige am 25. Juni 2025. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung. Das Steueramt der Stadt D liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 1.2.1 Das Verwaltungsgericht als eines der obersten kantonalen Gerichte ist nicht gehalten, gleich einer erstinstanzlichen Behörde den

angefochtenen Entscheid von Amts wegen nach allen Seiten hin zu überprüfen (vgl. VGr, 26. Februar 2025, SB.2024.00058, E. 1.3; VGr, 18. Juli 2023, SB.2023.00036, SB.2023.00037, E. 1.4; VGr, 4. November 2020, SB.2020.00073, E. 1.2; VGr, 27. Januar 2016, VB.2015.00662, E. 1.1 mit Hinweisen, bestätigt mit BGr, 21. März 2016, 2C_221/2016, E. 2.2; VGr, 17. Dezember 2014, SR.2014.00010, SR.2014.00011, E. 2.1). Folglich muss sich die Begründung zwingend und substantiiert mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen und sind bloss Verweise auf frühere Eingaben grundsätzlich unzulässig (VGr, 21. April 2010, VB.2010.00006, E. 2 mit Hinweisen). Verweise auf frühere Eingaben lassen keine hinreichende Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen erkennen, soweit diese bereits vor Eröffnung des angefochtenen Entscheids ergangen sind und die dortigen Erwägungen überhaupt noch nicht berücksichtigen konnten (VGr, 15. April 2025, SB.2024.00136, SB.2024.00137, E. 2.1 mit Hinweisen). Die Anforderungen an die Antragsformulierung und die Begründungspflicht müssen insbesondere einem im Anwaltsregister eingetragenen Rechtsanwalt bekannt sein (VGr, 6. November 2024, VB.2024.00604, E. 1.2; VGr, 17. April 2019, SB.2018.00139, E. 1.2). 1.2.2 In der vorliegenden Angelegenheit verweist die anwaltlich vertretene Pflichtige auf Teile der Rekurschrift vom 1. März 2023, die sie im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht eingebracht hatte. Die von ihr bezeichneten Teile der Rekurschrift seien "integrierende Bestandteile" der Beschwerde vom 12. Mai 2025. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen (E. 1.2.1) kann dieser Auffassung nicht gefolgt werden. Verweise auf die Rekurschrift sind unzulässig. Auf diese Vorbringen der Pflichtigen ist deshalb nicht weiter einzugehen. 1.3 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt ein Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, die unter das Novenverbot fallen (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 149).

E. 2

Abteilung SB.2025.00046 Urteil der 2. Kammer vom 15. Oktober 2025 Mitwirkend: Abteilungspräsidentin Silvia Hunziker (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Maja Schüpbach Schmid, Verwaltungsrichter Moritz Seiler, Gerichtsschreiber Luka Marki■. In Sachen A, vertreten durch B, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2017, hat sich ergeben: I. A. A hat ihren Wohnsitz an der C-Strasse 01 in D (ZH). Sie führt das Einzelunternehmen E (nachfolgend: Einzelunternehmen), das am 6. November 2008 im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen wurde und in der vorliegend strittigen Steuerperiode 2017 nach einer Sitzverlegung im Dezember 2010 an der G-Strasse

E. 2.1

Die Pflichtige bringt ■ wie bereits im vorinstanzlichen Verfahren ■ vor, am 4. März 2020 habe eine Besprechung mit dem kantonalen Steueramt stattgefunden. Von dieser

Besprechung fehle jedoch ein Protokoll in den Akten. Damit werde der Aktenführungspflicht nicht nachgelebt, womit das rechtliche Gehör verletzt sei.

E. 2.1.1

Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) haben die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör. Dieses dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört unter anderem das Recht der Betroffenen, an der Erhebung wesentlicher Beweise mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 150 I 174 E. 4.1; BGE 142 I 86 E. 2.2). Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör wird zudem eine allgemeine Aktenführungspflicht der Behörden abgeleitet, als Gegenstück zum Akteneinsichts- und Beweisführungsrecht der Parteien. Dazu gehört die Pflicht zur Protokollierung entscheidrelevanter Abklärungen, Einvernahmen und Verhandlungen im Rechtsmittelverfahren (BGE 142 I 86 E. 2.2 mit Hinweisen).

E. 2.1.2

Die Protokollierungspflicht umfasst nur entscheidwesentliche Vorkommnisse. Die Pflichtige macht nicht geltend, dass anlässlich der Besprechung vom 4. März 2020 mit dem kantonalen Steueramt wesentliche Sachverhaltsergänzungen erfolgt oder Zugeständnisse seitens des kantonalen Steueramts gemacht worden sind (vgl. VGr, 23. Mai 2012, SB.2011.00141, E. 3.2; VGr, 3. Februar 2010, SB.2009.00068, E. 2.2 und 2.3). Zudem haben sich weder das kantonale Steueramt noch das Steuerrekursgericht in ihren Entscheiden auf Aussagen, die anlässlich der Besprechung gemacht wurden, gestützt. Das Fehlen des Protokolls der Besprechung vom 4. März 2020 stellt somit keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar.

E. 2.2

Weiter bringt die Pflichtige vor, das kantonale Steueramt habe die Begründungspflicht und damit das rechtliche Gehör verletzt, indem es im Einspracheentscheid vom 26. Januar 2023 nicht begründet habe, weshalb es auf eine Betriebsstättenausscheidung verzichtet habe.

E. 2.2.1

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV; vgl. E. 2.1.1 hiervor) verlangt, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung betroffenen Person auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Der Begründungspflicht genügt bereits, wenn die Behörde sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränkt. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass die betroffene Person sich über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 149 V 156 E. 6.1; BGE 146 II 335 E. 5.1, je mit Hinweisen).

E. 2.2.2

Nach der Rechtsprechung können formelle Rügen bei ungünstigem Ausgang grundsätzlich nicht mehr vorgebracht werden, wenn sie bereits in einem früheren Stadium hätten geltend

gemacht werden können (BGE 135 III 334 E. 2.2; BGE 134 I 20 E. 4.3.1; BGE 132 II 485 E. 4.3; BGE 130 III 66 E. 4.3; BGE 119 Ia 221 E. 5a; vgl. auch BGr, 14. August 2017, 2C_674/2017, E. 2.3). Die Pflichtige hat es im vorinstanzlichen Verfahren unterlassen, allfällige Verfahrensfehler in Zusammenhang mit der Begründung des Einspracheentscheids des kantonalen Steueramts betreffend die Betriebsstättenausscheidung vorzubringen. Somit ist fraglich, ob auf ihre diesbezüglichen Vorbringen überhaupt einzugehen ist. Dies braucht aber nicht abschliessend geklärt zu werden, da ■ wie nachfolgend erläutert ■ die Rüge der Pflichtigen ohnehin unbegründet ist.

E. 2.2.3

Die Begründung des kantonalen Steueramts in seinem Einspracheentscheid vom 26. Januar 2023, weshalb nicht von einer Betriebsstätte im Kanton F auszugehen sei, ist zwar knapp ausgefallen, doch es kann nicht gesagt werden, die für den Entscheid wesentlichen Überlegungen gingen aus den Erwägungen des Einspracheentscheids nicht hervor. Die Begründung ist jedenfalls ausreichend, sodass es der Pflichtigen ohne Weiteres möglich war, gegen den Einspracheentscheid zu rekurrieren. Eine Gehörsverletzung, wie sie die Pflichtige rügt, ist nicht zu erblicken.

E. 2.3

Soweit die Pflichtige schliesslich ■ in unsubstanziierter Art und Weise ■ geltend macht, das Steuerrekursgericht habe das rechtliche Gehör verletzt, indem es mehrfach seiner Begründungspflicht nicht nachgekommen sei, kann ihr auch nicht gefolgt werden. Die Vorinstanz hat sich umfangreich mit den wesentlichen Parteistandpunkten auseinandergesetzt und sich mit den relevanten materiellen Seiten des vorliegenden Rechtsstreits befasst. Dies genügt den verfassungsrechtlichen Vorgaben (vgl. E. 2.2.1 hiervor). Demnach lässt sich auch diesbezüglich keine Gehörsverletzung ausmachen. Die Pflichtige macht weitere Gehörsverletzungen geltend, die eng mit ihren materiellen Rügen verknüpft sind. Diese sind, soweit sie hinreichend begründet sind und soweit sie sich als entscheiderelevant erweisen, im Rahmen der nachfolgenden materiellen Ausführungen zu behandeln.

E. 3

Strittig und im Folgenden zu beurteilen ist, wo der Ort der Geschäftsniederlassung bzw. tatsächlichen Leitung des Geschäftsbetriebs des Einzelunternehmens der Pflichtigen in der Steuerperiode 2017 gelegen hat.

E. 3.1.1

Natürliche Personen sind laut § 3 Abs. 1 in Verbindung mit § 5 Abs. 1 StG aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Gemäss § 5 Abs. 1 StG erstreckt sich die persönliche Zugehörigkeit aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons. Für die unilaterale Steuerauscheidung bzw. Abgrenzung verweist das kantonale Recht in § 5 Abs. 3 StG auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Nach diesen Grundsätzen sind das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, das in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, sowie das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen am Geschäftsort zu versteuern (Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts; BGE 121 I 14 E. 6a; BGr, 23. September 2022, 2C_615/2021, E. 3). Die

Besteuerung des Einkommens aus der selbständigen Erwerbstätigkeit und des Geschäftsvermögens am Geschäftsort setzt voraus, dass die steuerpflichtige Person an diesem Ort feste Anlagen und Einrichtungen unterhält, von denen aus sie ihre Erwerbstätigkeit hauptsächlich betreibt. Eine Ausnahme hiervon macht das Bundesgericht für Tätigkeiten, die ihrer Natur nach nicht überwiegend von an sich vorhandenen ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht werden, sondern dezentral bei diversen Kunden bzw. Abnehmern, weil es nicht darauf ankommen könne, wo diese wohnhaft seien. Es genüge, wenn die übrigen Tätigkeiten (z. B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt würden (vgl. BGr, 12. April 2016, 2C_461/2015, 2C_462/2015, E. 3.2; BGr, 25. Mai 2011, 2C_726/2010, E. 2.2; vgl. auch Daniel de Vries Reilingh, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Daniel de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantones Steuerrecht, 2. A., Basel 2021, § 10 N. 15). Formale Erklärungen (Handelsregistereintrag, Briefkasten oder Postfach) sind weder Voraussetzung noch unwiderleglicher Beweis, sondern bloss Indizien dafür, dass die steuerpflichtige Person am betreffenden Ort feste Anlagen und Einrichtungen unterhält (vgl. BGr, 19. Dezember 2024, 9C_173/2024, E. 5.3; BGr, 25. Mai 2011, 2C_726/2010, E. 2.2; BGr, 4. März 2009, 2C_770/2008, E. 2.2; BGr, 4. März 2009, 2C_667/2008, E. 2.2; vgl. auch Stefan Oesterhelt/Moritz Seiler, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 4 N. 8; de Vries Reilingh, § 10 N. 9).

E. 3.1.2

Die Verteilung der (objektiven) Beweislast erfolgt nach ständiger Rechtsprechung auch im Steuerrecht sinngemäss nach Art. 8 des Zivilgesetzbuchs (ZGB; BGE 150 II 321 E. 3.6.1; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGE 142 II 488 E. 3.8.2). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 144 II 427 E. 8.3.1). Die Frage nach der objektiven Beweislast stellt sich allerdings erst, wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Untersuchungsaufwands seitens der untersuchungspflichtigen Steuerbehörde beweislos bleibt (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; BGE 147 II 209 E. 5.1.3).

E. 3.1.3

Das Bundesgericht hat in einigen, nicht amtlich publizierten Urteilen erwogen, dass Wohnsitzkantone, die in Vorperioden einen Geschäftsort in einem anderen Kanton als Spezialsteuerdomizil akzeptiert haben, in späteren Steuerperioden die Beweislast für den Wegfall tragen (vgl. BGr, 12. April 2016, 2C_461/2015, 2C_462/2015, E. 3.2; BGr, 25. Mai 2011, 2C_726/2010, E. 3.1). In einigen, ebenfalls nicht amtlich publizierten Urteilen verlangt es von den kantonalen Steuerbehörden sogar den Nachweis einer "massgeblich veränderten Faktenlage", damit von der bisherigen Domizilordnung abgewichen werden könne (BGr, 2. Juni 2022, 2C_588/2021, E. 3.1.4; BGr, 8. März 2022, 2C_323/2021, E. 2.4.2; BGr, 4. März 2009, 2C_667/2008, E. 3.2). Eine rechtliche Grundlage für diese Beweisregeln nennt das Bundesgericht in den genannten Urteilen nicht. Es ist zumindest zweifelhaft, ob im harmonisierten kantonalen Steuerrecht für solche Regeln noch Raum besteht (vgl. BGE 150 II 321 E. 3.6.1 und E. 3.6.2). Die zitierten Urteile stehen zudem in Konflikt mit der ständigen, amtlich publizierten Rechtsprechung des

Bundesgerichts, wonach die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, an sich in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden können (BGE 148 II 233 E. 5.5.2; BGE 147 II 155 E. 10.5.1; BGE 140 I 114 E. 2.4.3). Eine Beweislastumkehr oder gar eine Pflicht für die Steuerbehörde, eine "massgeblich veränderte Faktenlage" nachzuweisen, bevor sie von ihrer früheren Würdigung abweichen darf, lässt sich damit schwerlich in Einklang bringen. Am ehesten sind die eingangs zitierten Urteile im Licht der amtlich publizierten Rechtsprechung wohl so zu verstehen, dass die Einschätzungsverfügungen der Vorperioden ein Indiz für die früheren tatsächlichen Verhältnisse sind und in diesem Sinn beweiswürdigend berücksichtigt werden können (vgl. dazu BGE 150 II 244 E. 5.2; BGE 148 II 285 E. 3.2.3). Selbstredend kann auf Einschätzungsverfügungen zu früheren Steuerperioden in der Beweiswürdigung betreffend eine spätere Steuerperiode nur insoweit abgestützt werden, als die Richtigkeit der darin enthaltenen Sachverhaltsdarstellung durch die übrigen Beweiserhebungen nicht in Zweifel gezogen wird.

E. 3.2

Die Vorinstanz erwog, in H würden mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit keine relevanten Aktivitäten im Zusammenhang mit der selbständigen Erwerbstätigkeit der Pflichtigen stattfinden. Nachdem das kantonale Steueramt dargetan habe, das Domizil in H sei als blosses Scheindomizil anzusehen und der im Kanton Zürich am Wohnsitz angenommene Geschäftssitz des Einzelunternehmens erscheine als sehr wahrscheinlich, sei es der Pflichtigen oblegen, den Gegenbeweis zu erbringen. Dies sei ihr, nicht zuletzt aufgrund der selektiven Mitwirkung in den beiden Auflageverfahren, nicht gelungen. Werde die Erwerbstätigkeit nicht in ständigen Anlagen und Einrichtungen ausserhalb des Hauptsteuerdomizils ausgeübt, seien Einkommen und Vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar, selbst wenn sich dort keine spezifischen Einrichtungen befinden und dort keine Klienten empfangen würden. Dies gelte umso mehr, wenn, wie im vorliegenden Fall, die Pflichtige in ihrer Wohnung in D nachweislich ein Büro eingerichtet habe, für welches dem Einzelunternehmen jährlich Kosten belastet würden und wo sie gemäss eigenen Angaben auch geschäftliche Tätigkeiten verrichte. Damit sei der Sitz des Einzelunternehmens am Wohnsitz der Pflichtigen zu verorten. Das kantonale Steueramt habe die aus der selbständigen Erwerbstätigkeit der Pflichtigen fliessenden Einkommens- und Vermögenswerte zu Recht dem Kanton Zürich zur Besteuerung zugewiesen.

E. 3.3

Die Pflichtige wendet dagegen ein, sie führe ihre selbständige Erwerbstätigkeit seit 2010 im Kanton F aus, wo das selbständige Erwerbseinkommen versteuert worden sei. Mit Einschätzungsentscheid vom 13. November 2019 habe das kantonale Steueramt in Bezug auf die Steuerperiode 2017 erstmals die Handhabung der Steuerausscheidung der selbständigen Erwerbstätigkeit geändert. Die Pflichtige wehrt sich gegen den Vorwurf der mangelnden Mitwirkung im Rahmen des Zumutbaren. Sie habe sowohl im Einschätzungsverfahren als auch im Einsprache- und Rekursverfahren zum Nachweis des Spezialsteuerdomizils verschiedene Beweismittel vorgelegt und angeboten (namentlich Mietvertrag, Fotos des Büros und der Beschriftungen, verschiedene Zeitungsartikel, Bankkontoauszüge, Bestätigungsschreiben von Klienten, Angebote betreffend Zeugnisse). Nur zwei der mit den Auflagen verlangten Unterlagen habe sie nicht beibringen können (Agenda 2017 und Nachweis der Verwendung der Pauschalspesen). Mit allen eingereichten und angebotenen Beweismitteln habe sie den Beweis ihres Spezialsteuerdomizils in H

erbringen können.

E. 3.4

Bevor die verschiedenen Positionen und Argumente im Einzelnen gewürdigt werden, ist der Klarheit halber festzuhalten, dass es keines Nachweises einer "massgeblich veränderten Faktenlage" bedarf, damit das kantonale Steueramt den ausserkantonalen Geschäftsort für die streitbetroffene Steuerperiode infrage stellen und untersuchen darf (vgl. E. 3.1.3 hiervor).

E. 3.5.1

Die Pflichtige beschreibt ihre Tätigkeit als [Beraterin]. Das Einzelunternehmen bezweckt namentlich []. Die Pflichtige behauptet, ihre selbständige Erwerbstätigkeit zur Hauptsache in ihrem Büro in H auszuüben. Gemäss dem von der Pflichtigen eingereichten Mietvertrag vom 1. Januar 2014 bezahlt die Pflichtige für ein möbliertes Büro an der G-Strasse 02 in H einen Mietzins von Fr. 800.- pro Monat bzw. Fr. 9'600.- pro Jahr (jeweils inkl. Nebenkosten). Wie die Vorinstanz ausgeführt hat, bieten die gemieteten Räumlichkeiten in H nicht die entsprechende Infrastruktur, die für den Zweck des Einzelunternehmens notwendig sind. Die Räumlichkeiten in H sind vollverglast und werden auf der gleichen Etage durch weitere Mietende mitbenutzt. Diese Räumlichkeiten bieten kaum die notwendige Privatsphäre für [Beratungsgespräche]; insbesondere der Schutz der Persönlichkeit der Klientinnen und Klienten kann damit nicht sichergestellt werden. Soweit die Pflichtige abermals behauptet, sie habe das gemeinsame Sitzungszimmer benutzt, hat sie es unterlassen, dies mit Reservationsnachweisen oder mit Quittungen zu belegen, zumal dessen Nutzung gemäss Mietvertrag Fr. 40.- pro zwei Stunden gekostet hätte. Ebenso lässt sich in den Akten auch kein Nachweis dafür finden, dass die Büroreinigung in Anspruch genommen worden ist. Sofern die Pflichtige das Büro täglich benutzt haben soll, wäre eine regelmässige Reinigung notwendig gewesen. Auch für die Inanspruchnahme der Dienstleistung "Postfach" finden sich keine aktenkundigen Anhaltspunkte. Wie die Vorinstanz richtig ausgeführt hat, ist damit nicht erstellt, wie die Pflichtige vor diesem Hintergrund Post empfangen und ihre Korrespondenz abgewickelt haben will. Die Behauptung des Vertreters der Pflichtigen, er habe am 30. April 2025 selbst gesehen, wie die Pflichtige in seiner Gegenwart einen eingeschriebenen Brief am Hauseingang in H empfangen habe, stellt im Übrigen auch keinen tauglichen Beleg dar. Ohnehin ist diese Tatsachenbehauptung novenrechtlich unbeachtlich (vgl. E. 1.3 hiervor). Die appellatorische Kritik der Pflichtigen vermag die korrekte Beweiswürdigung der Vorinstanz nicht umzustossen. Zudem konnte die Pflichtige das vom kantonalen Steueramt eingeforderte Schlüsselübergabeprotokoll sowie das offenbar bei der Übergabe des Büroraums erstellte und integrierende Bestandteil des Mietvertrags bildende Zusatzprotokoll nicht beibringen.

E. 3.5.2

Die Pflichtige brachte in den vorinstanzlichen Verfahren keine Beweismittel bei, die ihre Anwesenheit in H belegen könnten. Zwar reichte die Pflichtige im Rahmen der Auflagenantwort vom 30. April 2021 eine Aufstellung ihrer Tätigkeiten für die ■ von ihr selbst ausgewählten ■ Monate Februar und November 2017 ein, denen sich entnehmen lässt, dass sich 60 % der Arbeit der Pflichtigen in H, 40 % der Arbeit bei ihren Klienten und 0 % der Arbeit in D abgespielt haben sollen. Mit der Vorinstanz ist zu schliessen, dass aus der eben erwähnten Aufstellung weder die Daten noch die Uhrzeiten bzw. der jeweilige Zeitaufwand oder die genaue Bezeichnung der Tätigkeit hervorgehen. Entsprechend ist der

Beweiswert der Aufstellungen gering. Der Pflichtigen wäre es freigestanden, beweiskräftige Belege einzubringen, die ihre Präsenz in H belegen. Namentlich mit der Beibringung der Agenda 2017 oder mit Kassenbelegen (Quittungen) betreffend Einkäufe oder Restaurantbesuche im Kanton F wäre der Nachweis der Anwesenheit der Pflichtigen ohne Weiteres möglich gewesen. Die Vorbringen der Pflichtigen, wonach sie im Zeitpunkt der Akteneinforderung Ende 2021 nicht mehr im Besitz der Agenda 2017 gewesen sei und für das Jahr 2017 keine Kassenbelege vorweisen könne, da sie aufgrund der Geltendmachung von Pauschalabzügen solche gar nicht erst sammle, verfangen nicht. Der Vorinstanz ist zuzustimmen, dass es ungewöhnlich erscheint, wenn am selbsternannten Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit keinerlei Nachweise für Konsumationen aller Art bestehen bzw. erhältlich gemacht werden können. Sowohl bei diesen Belegen als auch bei der Agenda 2017 stellt sich zudem, wie die Vorinstanz richtig festgehalten hat, die berechnete Frage, ob es sich hierbei nicht um Unterlagen handelt, welche aufgrund der 10-jährigen Aufbewahrungspflicht (Art. 958f Abs. 1 des Obligationenrechts [OR]), die auch für das mit einem Umsatz von mehr als Fr. 500'000.- buchführungspflichtige Einzelunternehmen gilt (Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR), hätten aufbewahrt werden müssen. Die Aufbewahrungspflicht dient gerade der Nachprüfbarkeit, insbesondere ermöglicht und erleichtert sie gezielte Nachforschungen von Steuerbehörden (Thomas Burkhalter/Aníbal Varela López, in: Heinrich Honsell [Hrsg.], Kurzkommentar OR, Basel 2014, Art. 957 N. 54; siehe zum Ganzen auch Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 42 N. 25 ff.). Der Einwand der Pflichtigen, es sei lebensfremd, die eigene Agenda über mehrere Jahre aufzubewahren, zielt im Licht des eben Ausgeführten ebenso ins Leere wie die Behauptung, in den Agenden der Pflichtigen seien sowieso keine wesentlichen Fakten für die vorliegenden Fragen enthalten. Eine Aufstellung über sämtliche der angeblich in H durchgeführten Besprechungen und Sitzungen wäre für die vorliegende Angelegenheit von zentraler Bedeutung gewesen (vgl. Zweifel/Hunziker, Art. 42 N. 35). Auch in den von der Pflichtigen eingereichten Kontoblättern sind keine Zahlungen im Kanton F auszumachen. Die einzigen Auszahlungen, die verbucht wurden, sind diejenigen in der Filiale der Bank I am J-Platz in D (6. Januar 2017, 15.34 Uhr: Fr. ; 14. Februar 2017, 12.18 Uhr: Fr. ; 6. März 2017, 15.51 Uhr: Fr. ; 3. Mai 2017, 10.39 Uhr: Fr. ; etc.). Soweit sich die Pflichtige abermals auf den Standpunkt stellt, sie könne aufgrund ihrer Geheimhaltungspflicht keine Unterlagen einreichen, die einen Bezug zu privaten Klientinnen und Klienten aufweisen, kann ihr nicht gefolgt werden: Der Pflichtigen wäre es bedenkenlos zumutbar gewesen, die entsprechenden Unterlagen anonymisiert ins Recht zu legen.

E. 3.5.3

Soweit die Pflichtige auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren wiederholt vorbringt, auf ihrer Webseite und auf ihrem Briefpapier sei die Adresse in H angegeben, ist dies kein Nachweis einer effektiven Tätigkeit der Pflichtigen in H. Genau gleich verhält es sich mit den Hinweisen der Pflichtigen auf einige Zeitungsartikel über ihre Tätigkeit. In den eingereichten Zeitungsartikeln wird zwar immer wieder betont, dass die Pflichtige eine Praxis in H führe, jedoch ist auch dies kein Nachweis einer effektiven Tätigkeit der Pflichtigen in H. In den besagten Zeitungsartikeln betont die Pflichtige selbst, ihre Tätigkeit bestehe darin, ihre Klientinnen und Klienten zu Hause zu besuchen. Auch kein Nachweis für die effektive Tätigkeit der Pflichtigen in H ist die unsubstanzierte Behauptung, sie reise

mit der Bahn nach H. Die Behauptung will die Pflichtige mit der Beibringung einer Ablichtung des Swisspasses belegt haben. Aus dieser Abbildung ist weder ersichtlich, dass sich auf dem besagten Swisspass ein Generalabonnement für die 2. Klasse befindet, noch werden damit die Bahnfahrten nach H belegt.

E. 3.5.4

Im vorinstanzlichen Verfahren berief sich die Pflichtige sodann auf eine Mietstreitigkeit aus dem Jahr 2023, um ihre Anwesenheit im Büro in H zu belegen. Sie legte hierfür ein Schlichtungsgesuch vom 31. Januar 2023 der Pflichtigen zuhanden der Schlichtungsbehörde Miet- und Pachtrecht des Kantons F ins Recht. Aus dem Umstand, dass die Vorinstanz das eben erwähnte Dokument als "Klageschrift" bezeichnet hat, kann die Pflichtige nichts zu ihren Gunsten ableiten, zumal die Pflichtige das Dokument selbst als "Klage" bezeichnet hat. Wie die Vorinstanz aber richtigerweise festgehalten hat, können aus den eingereichten Unterlagen nur beschränkt Rückschlüsse auf das strittige Steuerjahr 2017 gezogen werden. Gleichwohl lassen sich den eingereichten Unterlagen erkennen, dass die Räumlichkeiten in H von der Pflichtigen in der Vergangenheit nicht oft benutzt wurden. Aus den verschiedenen an den Vermieter in H gerichteten Schreiben der Pflichtigen lässt sich entnehmen, dass der von der Pflichtigen gemietete Raum von anderen Mietparteien als Pausenraum und vom Vermieter als Abstellraum benutzt worden sei. Zudem sei der Raum nicht vollständig abschliessbar gewesen. Ob dies jedoch vor oder nach dem internen Umzug der Pflichtigen der Fall war, lässt sich aus den Schreiben nicht entnehmen. Jedenfalls konnte die Pflichtige in derartigen Räumen kaum vertrauliche Akten ihrer Klientinnen und Klienten lagern. Dies verstärkt den Eindruck, dass die Pflichtige nicht oft vor Ort gewesen sein konnte.

E. 3.5.5

Die Pflichtige verfügt an ihrem Wohnort in D über ein Büro, welches dem Einzelunternehmen im Jahr 2017 mit Betrag von Fr. 3'600.- belastet wurde. Während die Pflichtige mit Schreiben vom 15. Oktober 2019 ausführte, in ihrer Wohnung ein Zimmer als Büro für ihr Einzelunternehmen zu nutzen, wurde dies später im Verfahren von ihrem Vertreter dezidiert bestritten. Im Schreiben vom 3. August 2023 an die Vorinstanz hat der Vertreter der Pflichtigen das Vorhandensein eines Computers in der Wohnung der Pflichtigen in Abrede gestellt, obwohl aus den in den Akten liegenden Unterlagen ohne Zweifel ersichtlich ist, dass im Büro der Wohnung der Pflichtigen ein Computer steht. Der Vorinstanz ist zuzustimmen, wenn sie festhält, dass diese Diskrepanz zusätzlich Zweifel an der Sachdarstellung der Pflichtigen aufkommen lässt. Es liegt auf der Hand, dass die Pflichtige keine [Klientinnen und Klienten] bei sich zu Hause empfangen dürfte. Für die Annahme einer tatsächlichen Leitung ihres Einzelunternehmens von ihrem Wohnsitz in D aus ist dies aber auch nicht vorausgesetzt. Die Pflichtige übt ihre Tätigkeit in erster Linie extern bei den jeweiligen Klientinnen und Klienten aus, und dies hauptsächlich im Auftrag der öffentlichen Hand: Die zehn umsatzstärksten institutionellen Auftraggeberinnen sind Gemeinden, Städte und interkommunale Institutionen aus den Kantonen Zürich, Solothurn, St. Gallen und Aargau). Diese machen 85 % des Gesamtumsatzes des Einzelunternehmens der Pflichtigen aus. Die Pflichtige hat selbst dargelegt, sie sei " ". In einem aktenkundigen Interview vom Oktober 2016 des Magazins K ist zu lesen, die Pflichtige [erbringe ihre Beratungstätigkeit] denn auch lieber bei diesen zu Hause und zwar ungeachtet der Uhrzeit (" "). Solche [Beratungstätigkeiten] bei den Klientinnen und Klienten zu Hause sei " ". Da ihre Klientinnen und Klienten häufig delinquent seien und in Strafverfahren stünden,

erscheint es nachvollziehbar, dass solche Treffen bei den Klientinnen und Klienten und nicht etwa in Räumlichkeiten der Pflichtigen stattfinden. Dass es sich bei einem grossen Teil ihrer Klientschaft um öffentliche Körperschaften und Stiftungen handelt, ist auch aus den eingereichten Kontoblättern der Pflichtigen zu entnehmen: Lediglich 41 (oder Fr.) der im Jahr 2017 erfolgten 218 Einzahlungen von total Fr. stammen von Privatpersonen. Wie bereits die Vorinstanz festhielt, erscheint es als naheliegend, dass das Büro am Wohnsitz der Pflichtigen für die Erledigung der übrigen Arbeiten (Administratives, Vor- und Nachbearbeitung von Sitzungen, Planung etc.) eingesetzt wird. Die Pflichtige hat nicht nur eingeräumt, an ihrem Wohnsitz einen Raum als Büro zu nutzen, sie hat auch festgehalten, sich an ihrem Wohnsitz mit Fachliteratur zu beschäftigen, Aktennotizen anzufertigen und Vorträge vorzubereiten.

E. 3.5.6

Die Pflichtige reichte im vorinstanzlichen Verfahren Bestätigungsschreiben von Klientinnen und Klienten ein, die die Anwesenheit der Pflichtigen in H belegen sollen. Wie die Vorinstanz korrekt ausgeführt hat, kommt diesen Unterlagen kaum Beweiswert zu. Eine Mehrheit der Schreiben (4 von 6) betreffen einen Zeitraum vor dem Jahr 2017; vier Schreiben haben denselben Wortlaut bzw. basieren augenscheinlich auf einer identischen Vorlage, wovon drei sogar dasselbe Datum aufweisen. Zudem konnte die Pflichtige nicht belegen, dass es sich bei diesen Personen tatsächlich um ihre Klientinnen und Klienten handelt.

E. 3.5.7

Ebenfalls um die Anwesenheit in H zu beweisen, offerierte die Pflichtige im vorinstanzlichen Verfahren die Befragung verschiedener Zeuginnen und Zeugen: So verlangte sie einerseits die Einvernahme verschiedener Mitarbeitenden des Cafés L, wo die Pflichtige "seit Jahren oft" das Mittagessen eingenommen haben will. Andererseits verlangte sie die Einvernahme der Büronachbarn in H M, Angestellte bei der N AG, und O, Mitglied des Verwaltungsrats der N AG. Die Vorinstanz sah von einer Befragung der besagten Personen ab. Sie bezweifelte, dass sich die besagten Personen in relevanter Weise zu den Verhältnissen im Jahr 2017 äussern könnten, womit der Beweiswert der Befragungen eingeschränkt wäre. Zudem arbeite M erst seit Juni 2020 bei der N AG. Entgegen der Behauptung der Pflichtigen hat die Vorinstanz mit der Nichtanhörung der genannten Personen das rechtliche Gehör der Pflichtigen nicht verletzt. Nach Auffassung des Verwaltungsgerichts ist der Sachverhalt im vorliegenden Fall hinreichend ermittelt. Die entscheiderelevanten Tatsachen sind gestützt auf die Akten und die beigebrachten Belege geklärt. Die Befragungen sind daher nicht zweckdienlich und sie würden auch nichts am Beweisergebnis ändern, weshalb die Vorinstanz auf die Abnahme der offerierten Befragungen in antizipierter Beweiswürdigung zu Recht verzichtet hat (vgl. VGr, 3. Februar 2021, SB.2020.00074, E. 3.4). Angesichts dieser Rechtslage war das Steuerrekursgericht auch nicht gehalten, weitere Abklärungen durchzuführen. Die in diesem Zusammenhang mehrfach unsubstanziert vorgebrachte Rüge der Verletzung der Untersuchungspflicht ist unbegründet.

E. 3.5.8

Soweit die Pflichtige im verwaltungsgerichtlichen Verfahren weitere Beweismittel für ihre Anwesenheit in H offeriert, vermag sie damit die Konklusion des Steuerrekursgerichts nicht umzustossen. Aufgrund der fehlenden Relevanz kann offenbleiben, ob die nachgereichten

Beweismittel novenrechtlich rechtzeitig erfolgt sind (vgl. E. 1.3 hiervor). Auf den beantragten Beizug der Steuerakten aus den Kantonen Zürich und F, mutmasslich ab der Steuerperiode 2010, kann mangels ersichtlicher Entscheide relevanz verzichtet werden.

E. 3.6

Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz korrekt festgehalten, dass die Pflichtige keine weiteren Beweismittel einreichte, die den Geschäftsort des Einzelunternehmens im Kanton F belegen würden. Angesichts der oben dargestellten Beweis- und Indizienlage versteht sich sodann von selbst, dass die Pflichtige aus den Einschätzungen der Vorperioden nichts zu ihren Gunsten ableiten kann, zumal nach dem Gesagten auch in Bezug auf diese Perioden grosse Zweifel daran bestehen, dass die Pflichtige im Kanton F einen relevanten Teil ihres Geschäfts betrieb. Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nicht in ständigen Anlagen und Einrichtungen ausserhalb des Hauptsteuerdomizils ausgeübt, sind Einkommen und Vermögen wie gezeigt am Hauptsteuerdomizil steuerbar. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG). Der unterliegenden Pflichtigen steht keine Parteientschädigung zu (§ 153 Abs. 4 StG in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

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