

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00136 vom 15. April 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-04-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2024.00136](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00136)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00136 du 15 avril 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00136 del 15 aprile 2025

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2019 | Kein ausserkantonaler Geschäftsort bei blossen "Business Office Centers" / Abzugsfähigkeit Arbeitszimmer / Folgen bei jahrelanger Akzeptanz eines ausserkantonalen Geschäftsorts. [Der Steuerpflichtige gab jahrelang ein blosses "Business Office Center" als ausserkantonales Geschäftsort an, was von den Zürcher Steuerbehörden zunächst akzeptiert, in der strittigen Steuerperiode jedoch infrage gestellt wurde]. Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Antrags- und Begründungserfordernis sowie Novenverbot; Unzulässigkeit der Nachschiebung von Begründungselementen und Beweismitteln nach Abschluss des Schriftenwechsels (E. 2). Rechtsmittelzug bei Aufsichtsbeschwerden und verspätete sowie fehlende Substanziierung von Amtspflichtverletzungen und Befangenheitsgründen (E. 4). Keine vorinstanzliche Verletzung der Aktenführungspflicht, des Akteneinsichtsrechts und des Rechts auf Stellungnahme. Kein Anspruch auf die Eröffnung eines Einschätzungs- oder Veranlagungsvorschlags oder darauf, dass behördliche und gerichtliche Entscheide vorab zur Stellungnahme unterbreitet werden. Problematik einer telefonischen Vorabmitteilung bzw. "(informellen) Referentenaudienz" durch den steuerrekursgerichtlichen Referenten (E. 5). Abzugsfähigkeit der Kosten für ein Arbeitszimmer in einer auch geschäftlich genutzten Privatwohnung analog zum Unternutzungsabzug (E. 6). Fehlender ausserkantonaler Geschäftsort bei einem blossen "Business Office Center", wo lediglich geteilte Büro- und Besprechungsräumlichkeiten zur Verfügung stehen sowie Telefonate und Postsendungen entgegengenommen und weitergeleitet werden und zahlreiche weitere Mitbenutzer eingemietet sind. Die steueramtliche Akzeptierung des ausserkantonalen Geschäftsorts in früheren Steuerperioden steht einer Neuüberprüfung und Neubeurteilung der Verhältnisse nicht entgegen und allein hierfür ist auch keine massgeblich veränderte Faktenlage erforderlich. Letztere wäre lediglich nach durchgeführter Neuüberprüfung und zumutbarer Mitwirkung des Pflichtigen vom Steueramt nachzuweisen, soweit sich die Beweislast aufgrund der jahrelangen Akzeptanz des ausserkantonalen Geschäftsorts inzwischen auf das kantonale Steueramt verschoben haben sollte (E. 7). Ausgangs- und aufwandgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 9). Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird.

## Erwägungen

### E. 1.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 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. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Die Beschwerde an das Verwaltungsgericht muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 147 Abs. 4 Satz 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 140 Abs. 2 in Verbindung mit § 145 Abs. 2 DBG; vgl. auch § 54 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). In der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Dies setzt voraus, dass sich die Beschwerde substantiiert mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzt. Das Verwaltungsgericht als eines der obersten kantonalen Gerichte ist nicht gehalten, gleich einer erstinstanzlichen Behörde den angefochtenen Entscheid von Amtes wegen nach allen Seiten hin zu überprüfen (vgl. VGr, 27. Januar 2016, VB.2015.00662, E. 1.1; BGr, 24. November 2016, 2C\_996/2016, E. 2.2). Folglich muss sich die Begründung zwingend und substantiiert mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen und sind blosser Verweise auf frühere Eingaben grundsätzlich unzulässig (vgl. VGr, 21. April 2010, VB.2010.00006, E. 2). 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 (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 147 StG N. 47; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 4. A. Zürich 2023, Art. 140 DBG N. 49). Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt überdies das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548 E. 2.3). Aus vorgenannten Punkten folgt, dass die Beschwerdebegründung innert der dreissigtägigen Beschwerdefrist zu erfolgen hat und neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel nach Ablauf der Rechtsmittelfrist nur insoweit nachgeschoben werden können, soweit sie auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Namentlich ist es nach Abschluss des Schriftenwechsels grundsätzlich nicht mehr zulässig, Begründungselemente und Beweismittel nachzuschieben, worauf auch in der Präsidialverfügung vom 16. Dezember 2024 ausdrücklich hingewiesen wurde.

### **E. 2.2**

Die teils weitschweifige und repetitive Beschwerde vom 12. Dezember 2024 enthält zahlreiche Verweise auf frühere Eingaben, welche im dargelegten Sinn grundsätzlich nicht zu berücksichtigen sind, soweit sich hierzu nicht auch in der Beschwerdeschrift selbst eine

substanzierte Darlegung und Auseinandersetzung mit den vorinstanzlichen Erwägungen findet.

### **E. 2.3**

Sodann erfolgte die unaufgefordert nachgereichte Eingabe vom 21. März 2025 nach Ablauf der dreissigtägigen Beschwerdefrist und über 1½ Monate nachdem der Pflichtige bereits eine Beschwerdeantwort eingereicht hatte. Der Schriftenwechsel war zu diesem Zeitpunkt längst abgeschlossen und wurde auch nicht durch die (späte) Wahrnehmung des Akteneinsichtsrechts durch den Pflichtigen hinausgezögert. Vielmehr war der Pflichtige selbst dafür verantwortlich, rechtzeitig von seinem Akteneinsichtsrecht Gebrauch zu machen und/oder um entsprechende Fristansetzungen zur Wahrnehmung seines Replikrechts zu ersuchen. Seine Eingabe vom 21. März 2025 kann damit weder als fristgerechte Beschwerdeergänzung noch als fristgerechte Wahrnehmung seines Replikrechts interpretiert werden und ist ohne weitere Behandlung aus dem Recht zu weisen. Anzumerken ist, dass die zahlreichen Ausführungen in der Eingabe vom 21. März 2025 im Wesentlichen die Vorbringen in der Beschwerdeschrift wiederholen und auch inhaltlich nicht mehr vom Replikrecht gedeckt gewesen wären, nachdem sich die Vorinstanzen in ihren Stellungnahmen nicht substantiiert zur Beschwerde äusserten. Vielmehr handelt es sich dabei um eine unzulässige Ergänzung der Beschwerdeschrift nach Ablauf der Rechtsmittelfrist, welche ohnehin nicht zu berücksichtigen ist, zumal gesetzliche Rechtsmittelfristen grundsätzlich auch nicht erstreckbar sind (§ 12 Abs. 1 Satz 1 VRG). Inwieweit überdies auch die Beschwerdeantwort vom 19. Januar 2025 als verkappte und verspätete Ergänzung der Beschwerdebegründung oder noch als legitime Wahrnehmung des Replikrechts zu erachten ist, kann offenbleiben, da dieser im nachfolgenden Sinn ohnehin keine entscheidenderhebliche Bedeutung zukommt.

### **E. 2.4**

Die Zusatzanträge (ZA1–ZA9) und der (sinngemässe) Antrag auf Zusprechung einer Kompensationszahlung bzw. Parteientschädigung von mindestens Fr. 250'000.- in der Beschwerdeschrift wurden sodann bereits mit Präsidialverfügung vom 16. Dezember 2024 abgewiesen, soweit auf diese überhaupt eingetreten wurde bzw. diese nicht als gegenstandslos erachtet wurden. Die dortige Begründung kann nach wie vor Gültigkeit beanspruchen, soweit nicht schon mangels rechtzeitiger Anfechtung der damaligen Präsidialverfügung vom 16. Dezember 2024 davon auszugehen ist, dass die Abweisung der diesbezüglichen (Zusatz-)Anträge in Teilrechtskraft erwachsen ist. Nachfolgend zu prüfen sind damit nur noch die Anträge A1–A7 und die Eventualanträge EA1 und EA2, soweit sich dazu in der Beschwerdeschrift selbst eine rechtsgenügeliche Begründung findet.

### **E. 3.1**

Der Pflichtige bringt hierzu zusammengefasst vor, im April 2009 in B/Kanton D seine Einzelunternehmung E gegründet und mittels unbefristeten Untermietvertrags an der F-Strasse 01, B/Kanton D eingemietet zu haben. Seine damit zusammenhängende selbständige Erwerbstätigkeit übe er allerdings typischerweise beim Kunden vor Ort aus. Gleichwohl (und durch einen Augenschein vor Ort bestätigt) verfüge er in B/Kanton D jedoch über einen (angeblich) festen Arbeitsplatz und weitere Infrastruktur, um dort jederzeit qualitativ und quantitativ arbeiten zu können. Er habe sich 2019 und in den Vorjahren ca. 24–30 Mal am Firmendomizil in B/Kanton D aufgehalten, was steueramtlich nicht bestritten werde. Die Ausscheidung seiner selbständigen Erwerbstätigkeit sei in den

Vorjahren von den involvierten Steuerbehörden, teils nach Einsprachen und Untersuchungen, akzeptiert worden und würde weder durch die jüngste Bundesgerichtspraxis noch die steueramtlichen Indizien und Argumente infrage gestellt. Zugleich beanstandet der Pflichtige aber auch die Höhe des ihm gewährten Abzugs für sein geschäftlich genutztes Arbeitszimmer in seiner Privatwohnung in C. Seiner Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsabklärung will der Pflichtige hinreichend nachgekommen sein, soweit ihm dies im Rahmen seiner Geheimhaltungsverpflichtungen gegenüber seiner Kundschaft überhaupt möglich gewesen sei. Hingegen sei dem hierfür beweisbelasteten Steueramt der Gegenbeweis eines Scheindomizils im Kanton D misslungen und bestehe kein Anlass für eine (erneute) Neuüberprüfung. Damit sei sein Nebensteuerdomizil am ausserkantonalen Geschäftsort in B/Kanton D wie in den Vorjahren steuerlich zu akzeptieren und seien seine steuerbaren Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (weiterhin) vollständig dorthin auszuscheiden. Die gegenteilige vorinstanzliche Beurteilung führe hingegen zu einer unzulässigen Rückwirkung, erscheine aufgrund gegenteiliger Ankündigungen und früherer Beurteilungen treuwidrig und gefährde überdies die Rechtssicherheit. Eine andere Würdigung der Verhältnisse und Rechtslage sei höchstens unter Gewährung einer ein- bis zweijährigen Übergangsfrist statthaft. Weiter werden den Vorinstanzen und involvierten Personen angeblich aktenwidrige Annahmen und zahlreiche Pflicht- und Gehörsverletzungen sowie Amtsmissbrauch vorgeworfen. So seien dem Pflichtigen die rechtlichen Entscheidungsgrundlagen auch auf Rückfrage hin nicht genannt und ihm ankündigungswidrig keine Möglichkeit eingeräumt worden, sich vor Erlass eines ablehnenden (Einsprache-)Entscheids zu äussern bzw. einen entsprechenden Einschätzungsvorschlag zu prüfen. Unterlagen und Belege seien in unverhältnismässiger, unnötiger und schikanöser Weise angefordert worden und die Steuerverwaltung des Kantons D sei mit Fehlinformationen und falschen Tatsachenbehauptungen manipuliert worden. Weiter sei anlässlich des Augenscheins in B der dortigen Vermieterschaft vom Vertreter des Zürcher Steueramts mehrfach "gedroht" worden. Die Unterzeichnung eines vom Pflichtigen selbst zum Ablauf des Augenscheins erstellten Protokolls sei vom involvierten Steuerkommissär verweigert worden und die Aktenführung der Vorinstanzen sei unvollständig sowie mangelhaft gewesen bzw. Akten seien bewusst oder unbewusst unterschlagen worden.

#### **E. 4.1**

Im steueramtlichen und steuerrekursgerichtlichen Verfahren sind die üblichen Ausstandsgründe zu beachten und besteht ein verfassungs- und konventionsrechtlicher Anspruch auf unparteiische, unbefangene und dem Recht verpflichtete Beurteilung (§ 119 StG, Art. 29 Abs. 1 und Art. 30 Abs. 1 der Bundesverfassung [BV]). Gegen pflichtwidrige Amtsführung, Rechtsverweigerung oder Rechtsverzögerung durch Verwaltungs- und Einschätzungsbehörden kann innert 30 Tagen nach Entdeckung des Grundes Beschwerde bei der Finanzdirektion erhoben werden (§ 111 Abs. 1 StG). Gegen den Entscheid der Finanzdirektion kann sodann innert 30 Tagen Aufsichtsbeschwerde beim Regierungsrat erhoben werden (§ 111 Abs. 2 StG). Der Entscheid des Regierungsrats ist wiederum innert 30 Tagen an das Verwaltungsgericht weiterziehbar (VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00064, E. 1.3). Voraussetzung für den Weiterzug an das Verwaltungsgericht ist aber in jedem Fall, dass der Regierungsrat einen formellen, anfechtbaren Entscheid gefällt oder die Fällung eines solchen Entscheids in rechtsverzögernder oder -verweigernder Weise unterlassen hat. Letzteres setzt regelmässig voraus, dass ein solcher Entscheid überhaupt verlangt wurde (VGr, 20. Februar 2023, SB.2023.00021, E. 1.1). Analoges gilt gestützt auf § 4 der

Verordnung über die Durchführung des DBG vom 4. November 1998 (VO DBG) im bundessteuerlichen Verfahren.

#### **E. 4.2**

Auf die Beschwerde wäre damit schon mangels tauglichen Anfechtungsobjekts nicht einzutreten, soweit im Sinn einer eigentlichen Aufsichtsbeschwerde die Feststellung bzw. Konstatierung angeblich gesetzes-, pflicht- und sittenwidriger bzw. amtsmissbräuchlicher Handlungen seitens des Steueramts gefordert werden sollte. Ansonsten ist weder ersichtlich noch substantiiert dargelegt worden, worin die konkreten Pflicht- und Rechtsverletzungen des Steueramts und der Vorinstanz begründet sein sollen. Die diesbezüglichen Ausführungen des Pflichtigen beschränken sich im Wesentlichen auf unbelegte Behauptungen oder den blossen Vorwurf einer abweichenden Beurteilung der Sach- und Rechtslage, ohne dass in substantiierte Weise eine Verletzung von Amtspflichten etc. dargelegt wird. Insbesondere ist nicht ersichtlich, inwiefern die sorgfältigen und üblichen Sachverhaltsabklärungen betreffend den angeblichen Geschäftsort in B/Kanton D und die Geschehnisse rund um den dort durchgeführten Augenschein in irgendeiner Weise schikanös oder rechtswidrig gewesen sein sollten. Ebenso wenig hat sich das kantonale Steueramt in einer unzulässigen Weise festgelegt, wenn es den Augenschein zur Widerlegung der Sachdarstellung des Pflichtigen angeordnet und durchgeführt hat. Auch das vom Pflichtigen zum Augenschein erstellte Protokoll musste steueramtlich nicht gegengezeichnet werden, vielmehr stellt dieses lediglich eine zu den Akten zu nehmende Parteibehauptung dar. Wie nachfolgend noch darzulegen sein wird, ist auch sonst keine relevante Gehörsverletzung oder aktenwidrige Sachverhaltserstellung durch die Vorinstanzen feststellbar, zumal simple Gehörsverletzungen ohnehin nicht mit einem amtsmissbräuchlichen Verhalten etc. gleichzusetzen wären. Ebenso wenig ist eine Befangenheit involvierter Behördenmitglieder ersichtlich, wobei es diesbezüglich schon an einer substantiierten und rechtzeitigen Geltendmachung entsprechender Ausstandsgründe fehlt und eine von den Ansichten des Pflichtigen abweichende Beurteilung der Sach- und Rechtslage weder eine Befangenheit begründet noch einer Amtspflichtverletzung gleichkommt (vgl. auch BGr, 16. Oktober 2009, 4A\_381/2009, E. 3). Ergänzend ist auf die zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen zu verweisen (§ 70 in Verbindung mit § 28 VRG).

#### **E. 5.1**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) umfasst das Recht der Privaten, in einem von einer Verwaltungs- oder Justizbehörde geführten Verfahren gehört zu werden, Einblick in die Akten zu erhalten und zu den für die Entscheidung wesentlichen Punkten Stellung zu nehmen (vgl. Alain Griffel in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], § 8 N. 5 ff. und N. 29 ff.). Das Recht auf Akteneinsicht ist bereits hinlänglich gewährleistet, wenn die Möglichkeit zur Einsichtnahme vor Ort besteht, eine elektronische Akteneinsicht muss hingegen nicht ermöglicht werden. Ebenso wenig sind die Verfahrensakten einer nicht anwaltlich vertretenen Partei zuzusenden (Jörger Andreas, Aktenführungspflicht und Modalitäten der Akteneinsichtnahme im Verwaltungsverfahren, Anwaltsrevue 2019, S. 482 mit weiteren Hinweisen). Als Gegenstück zum Akteneinsichtsrecht ist die Behörde verpflichtet, ein vollständiges Aktendossier über das Verfahren zu führen, um gegebenenfalls ordnungsgemäss Akteneinsicht gewähren und bei einem Weiterzug diese Unterlagen an die

Rechtsmittelinstanz weiterleiten zu können (Aktenführungspflicht, vgl. BGE 138 V 218 E. 8.1.2). Das angesprochene Recht auf vorgängige Stellungnahme kann wiederum entfallen, wo Betroffene sich auch noch im Rahmen eines Einspracheverfahrens äussern können (so für das Bundesverwaltungsverfahren ausdrücklich auch Art. 30 Abs. 2 lit. b des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]) oder bereits ein von ihnen selbst initiiertes Rechtsmittelverfahren läuft. Sodann besteht im Steuerrecht kein Anspruch auf vorgängige Eröffnung eines Einschätzungsvorschlags und sämtlicher Rechtsgrundlagen, erst recht nicht im Einspracheverfahren (Richner et al., § 139 N. 23; Richner et al., Art. 131 DBG N. 34; RB 2001 Nr. 91). Vielmehr genügt es, wenn Entscheide von Verwaltungs- und Gerichtsinstanzen soweit begründet sind, dass eine sachgerechte Anfechtung ermöglicht wird (vgl. auch Art. 18 Abs. 2 der Kantonsverfassung vom 27. Februar 2005 [KV] sowie § 10 Abs. 1 VRG). Die Begründung darf sich dabei auf jene Aspekte beschränken, welche die Behörde aus sachlich haltbaren Gründen als wesentlich betrachtet (VGr, 4. Mai 2011, VB.2011.00023, E. 2.2; Richner et al., § 139 StG N. 33; Richner et al., Art. 131 DBG N. 31). Bei erstinstanzlichen Einschätzungs- und Veranlagungsentscheiden müssen gemäss § 126 Abs. 1 Satz 2 StG und Art. 131 Abs. 2 DBG zumindest die Abweichungen von der Steuererklärung bekannt gegeben werden. Das rechtliche Gehör ist sodann im Rechtsmittelverfahren erneut zu gewähren, soweit die Rechtsmittelinstanz im Rahmen einer sogenannten Motivsubstitution ihren Entscheid auf Rechtsnormen stützen will, mit deren Anwendung die Parteien nicht rechnen mussten (Martin Bertschi in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], Vorbemerkungen zu §§ 19–28a N. 29; Marco Donatsch, Kommentar VRG, § 20a N. 21).

### **E. 5.2**

Der Pflichtige beanstandet eine mangelhafte und unvollständige Aktenführung durch die Vorinstanzen und die Verweigerung der elektronischen Akteneinsicht. Zudem sei ihm entgegen gegenteiliger Zusicherung im Einspracheverfahren kein Einschätzungsvorschlag zur vorgängigen Stellungnahme unterbreitet worden und seien ihm auch auf Nachfrage hin keine einschlägigen Rechtsnormen genannt worden.

### **E. 5.3**

Es ist weder ersichtlich noch substantiiert dargelegt, inwiefern die vorinstanzliche Aktenführung mangelhaft oder unvollständig sein soll. Sodann hatte der Pflichtige unbestrittenermassen stets die Möglichkeit zur Akteneinsicht vor Ort, worauf er wiederholt aufmerksam gemacht wurde. Eine vorinstanzliche Verletzung der Aktenführungspflicht oder des Akteneinsichtsrechts ist damit nicht ersichtlich.

### **E. 5.4**

Ebenso wenig wurde das Recht auf Stellungnahme verletzt. Zwar hat die zuständige Teamleiterin Veranlagung am 16. März 2022 im Einspracheverfahren angekündigt, dass dem Pflichtigen vorab ein Einschätzungsvorschlag zur Stellungnahme zugestellt werde. Wie jedoch bereits dargelegt wurde, besteht vorbehaltlich einer eigentlichen Motivsubstitution durch die anordnende Rechtsmittelinstanz kein Anspruch auf die Eröffnung eines Einschätzungs- oder Veranlagungsvorschlags oder darauf, dass behördliche und gerichtliche Entscheide vorab zur Stellungnahme unterbreitet werden. Soweit der Pflichtige aufgrund gegenteiliger Äusserungen involvierter Personen mit einer Vorabmitteilung gerechnet haben sollte, kann er hieraus jedenfalls nichts zu seinen Gunsten

ableiten, zumal er damit keiner relevanten Rechte verlustig ging. Überdies erscheint die damalige Zusicherung ohnehin obsolet, nachdem der Pflichtige in der Folge wiederholt seinen Standpunkt einbringen konnte und auch eingebracht hat.

### **E. 5.5**

Ergänzend anzumerken ist, dass dem Pflichtigen nach Abschluss des vorinstanzlichen Schriftenwechsels am 23. Mai 2024 wunschgemäss und im Sinn einer "(informellen) Referentenaudienz" bereits vor Erlass des steuerrekursgerichtlichen Endentscheids telefonisch die vorläufige Meinung des Referenten zum Verfahren mitgeteilt wurde. Eine solche telefonische Vorabmitteilung im steuerrekursgerichtlichen Rechtsmittelverfahren ist ungewöhnlich und vom Gesetzgeber nicht vorgesehen, jedoch auch nicht gänzlich unzulässig, soweit diese – wie im vorliegenden Fall – auch der Gegenpartei gegenüber transparent kommuniziert wurde. Allerdings erscheint ein solches Vorgehen kaum sinnvoll, zumal dabei lediglich die vorläufige Ansicht des Referenten und nicht des gesamten Spruchkörpers kommuniziert werden kann, bei einem telefonischen Zweiergespräch zwischen Referent und Pflichtigem die Gegenpartei nicht gleichermassen an der Vorabmitteilung teilhaben kann und der vorab informierten Partei damit faktisch mehr Zeit eingeräumt wird, sich auf die Entscheidargumente einzustellen und ein allfälliges Rechtsmittelverfahren vorzubereiten. Überdies besteht nach Abschluss des Schriftenwechsels auch im steuerrekursgerichtlichen Verfahren nur noch eine sehr eingeschränkte Möglichkeit zur Replizierung (Richner et al., § 147 StG N. 38), weshalb eine solche Vorabmitteilung auch kaum mehr etwas zur Entscheidungsfindung beitragen kann. All dies im Gegensatz zur Kommunikation eines Einschätzungs- oder Veranlagungsvorschlags im steueramtlichen Verfahren oder der offiziellen Durchführung einer Referentenaudienz mit Einbezug aller Verfahrensbeteiligten. Der Pflichtige selbst hat aus diesem unorthodoxen Vorgehen aber jedenfalls keinerlei Nachteil erlitten, sondern vielmehr davon profitiert, sich bereits vorab auf den abweisenden steuerrekursgerichtlichen Entscheid einstellen zu können. Überdies wurde ihm auch nach der Mitteilung der vorläufigen Ansicht des Referenten – trotz an sich bereits abgeschlossenen Schriftenwechsels – noch einmal die Möglichkeit gegeben, sich dazu zu äussern. Ein gehörsverletzendes Verhalten der Vorinstanzen ist damit nicht ersichtlich. Ergänzend kann auf die zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen hierzu verwiesen werden (§ 70 in Verbindung mit § 28 VRG).

### **E. 6.1**

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden nach § 27 Abs. 1 StG und Art. 27 Abs. 1 DBG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen, namentlich auch die analog zum Unternutzungsabzug zu berechnenden Kosten für ein Arbeitszimmer in einer auch geschäftlich genutzten Privatwohnung. Dabei wird der massgebliche Gesamt-Eigenmietwert zuzüglich Heiz- und Nebenkosten proportional auf den geschäftlich genutzten Raum umgelegt. Für Nebenräume sind bei Einfamilienhäusern zwei und bei Wohnungen ein Zimmer zur Gesamtzimmerzahl hinzuzuaddieren und über 30 m<sup>2</sup> grosse Zimmer werden als zwei Räume angerechnet (vgl. Rz. 7 f. der Weisung der Finanzdirektion betreffend Festsetzung des Eigenmietwerts bei tatsächlicher Unternutzung vom 21. Juni 1999, ZStB 21.2). Der Abzug der Kosten eines privaten Arbeitszimmers setzt voraus, dass die steuerpflichtige Person in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient (vgl. BGr, 4. März 2015, 2C\_693/2014 und 2C\_694/2014, E. 3.2; BGr, 12. Dezember 2008, 2C\_681/2008 und

2C\_682/2008, E. 3.5.1). Davon ausgehend ergibt sich grundsätzlich folgender Abzug für die geschäftliche Nutzung von Räumen in privaten Wohnungen: [Eigenmietwert Gesamtliegenschaft] x [geschäftlich genutzte Räume] [Gesamtanzahl Räume] +1 + [anteilige Heiz- und Nebenkosten] = [Abzug für geschäftsmässige Nutzung in Privatwohnung]

## **E. 6.2**

Die Maisonette-Wohnung des Pflichtigen besteht gemäss den eingereichten Plänen und eigener Darstellung des Pflichtigen aus einem Wohn-, Koch- und Essbereich im unteren Stock von insgesamt 64 m<sup>2</sup> sowie zwei Badezimmern, einem Schlafzimmer und einem als Büro genutzten Zimmer im oberen Stock. Unabhängig von der konkreten Raumaufteilung zählt der untere Stock aufgrund der grossen Fläche jedenfalls als zwei Zimmer, wozu das Büro und das Schlafzimmer im oberen Stock und der erwähnte Zuschlag von einem Zimmer für die Nebenräumlichkeiten hinzuzuaddieren sind. Hieraus ergibt sich bei einem Steuerwert der Gesamtliegenschaft von Fr. ... und dem unstrittigen Anteil für Heiz- und Nebenkosten folgende Rechnung: (Fr. ... [Eigenmietwert Gesamtliegenschaft]) x (1 [Arbeitszimmer]) 4 [Gesamtanzahl Räume] +1 + Fr. ... [anteilige Heiz- und Nebenkosten] = Fr. ... [Abzug für geschäftsmässige Nutzung in Privatwohnung] Die vorinstanzliche Berechnung erweist sich damit als korrekt und ist letztlich nicht davon abhängig, ob die Eigentumswohnung des Pflichtigen nun ausserhalb des hier interessierenden steuerlichen Kontextes als 2½-Zimmer-Wohnung klassifiziert werden könnte oder schon vom Vorbesitzer entsprechend umgestaltet wurde. Die analoge Anwendung der dargelegten Grundsätze zum Unternutzungsabzug sind dem Pflichtigen bereits im vorinstanzlichen Entscheid ausführlich und mit entsprechenden Belegstellen dargelegt worden. Sodann stellt diese Berechnungsweise praxisgemäss eine sinnvolle Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben dar, ohne dass diese in einem formellen Gesetz festgehalten werden muss (vgl. anstelle vieler BGr, 1. Juli 2005, 2P.302/2004, E. 3.3). Dementsprechend besteht entgegen der Auffassung des Pflichtigen auch keine Notwendigkeit, die dargelegten Grundsätze noch weiter darzulegen und mittels Gesetzesverweisen zu untermauern. Die entsprechende Rüge erweist sich damit als unbegründet.

## **E. 7.1**

Zu beurteilen bleibt, wo der Geschäftsort der Einzelunternehmung des Pflichtigen in der Steuerperiode 2019 gelegen ist.

## **E. 7.2**

Der Sitz des Einzelunternehmens muss nicht mit dem Wohnsitz von dessen Inhaber übereinstimmen (BVGr, 3. März 2022, C-226/2020, E. 4.2.2 mit Hinweis auf BVGr, 13. Januar 2018, A-1232/2017, E. 5.2.1.1). Natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe unterhalten (Art. 4 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG], § 4 Abs. 1 StG). Unter Geschäftsbetriebe im Kanton sind schweizerische Personenunternehmen, d. h. nach schweizerischem Recht errichtete Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften) zu verstehen. Ihr Sitz befindet sich in der Regel am Ort der zentralen Geschäftsführung, dort wo die Gesellschaft ins Handelsregister einzutragen ist. Wird die Geschäftsführung an verschiedenen Stellen betrieben, so ist der Schwerpunkt zu bestimmen. In der Regel ist der im Handelsregister eingetragene Sitz massgebend. Die Steuerbehörden können jedoch

davon abweichen, wenn der eingetragene bzw. statutarische Sitz nicht den wirklichen Verhältnissen entspricht, z. B. wenn dort weder Einrichtungen noch Infrastruktur vorhanden sind, noch Geschäftshandlungen durchgeführt werden. Bei geschäftlichen Tätigkeiten, die ihrer Natur nach nur teilweise von an sich vorhandenen ständigen Anlagen und Einrichtungen aus erbracht werden, mehrheitlich aber dezentral an Kundenstandorten, geht es um den Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs. Massgeblich ist in einem solchen Fall, wo die übrigen Tätigkeiten (z. B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) ausgeübt werden (Richner et al., § 4 StG N. 6 f.; BGr, 4. März 2009, 2C\_667/2008, E. 2.2). Eine Niederlassung ausserhalb des Wohnsitzkantons kann nicht schon aufgrund einer bloss formalen Erklärung (Handelsregistereintrag, Briefkasten oder Postfach) angenommen werden. Vielmehr muss sich die dortige Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen entfalten, welche aber nicht im Eigentum des Inhabers zu stehen haben. Eine Geschäftsniederlassung wird verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint. Dann sind Berufseinkommen und Erwerbsvermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar (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).

### **E. 7.3**

Überdies verlangt das Bundesgericht den Nachweis einer "massgeblich veränderte(n) Faktenlage", wenn ein ausserkantonaler Geschäftsort jahrelang akzeptiert wurde und die steuerpflichtige Person ihren Mitwirkungspflichten im Rahmen des Zumutbaren jeweils nachgekommen ist (StE 2009 A 24.241.41 Nr. 3). Eine behördliche Neuüberprüfung kann jedoch unter strikter Wahrung der Verfahrensrechte der steuerpflichtigen Person (vgl. BGr, 8. März 2022, 2C\_323/2021, E. 3.4.6) in jeder neuen Steuerperiode anlasslos erfolgen und die Nachweispflicht der Steuerbehörde entfällt bei mangelhafter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person, da es sich bei der Geltendmachung eines ausserkantonalen Geschäftsorts als Neben- bzw. Spezialsteuerdomizil grundsätzlich um eine vom Steuerpflichtigen zu beweisende steuermindernde Tatsache handelt. Das Erfordernis einer "massgeblich veränderte(n) Faktenlage" ist nicht Vorbedingung für eine Neuüberprüfung, sondern bringt lediglich zum Ausdruck, dass nach jahrelanger Akzeptanz eines ausserkantonalen Geschäftsorts und hinreichender Mitwirkung des Steuerpflichtigen dem Steueramt die Pflicht obliegt, einen solchen zu widerlegen (vgl. BGr, 19. Februar 2024, 9C\_170/2023, E. 4.1). Eine abweichende steueramtliche Beurteilung in früheren Steuerperioden schafft grundsätzlich keine Vertrauensgrundlage für nachfolgende Steuerperioden, zumal die Steuerbehörden auf eine korrekte und vollständige Deklaration vertrauen dürfen und die Rechtskraft früherer Steuereinschätzungen- und Veranlagungen immer nur die jeweilige Steuerperiode beschlägt (vgl. BGr, 16. Juli 2013, 2C\_273/2013, E. 3.4 und 4.2). Soweit das Bundesgericht nach dargelegter Praxis eine "massgeblich veränderte Faktenlage" verlangt, wenn ein ausserkantonaler Geschäftsort jahrelang akzeptiert wurde (StE 2009 A 24.241.41 Nr. 3), betrifft dies nicht das grundsätzliche Recht auf eine Neuüberprüfung und -beurteilung, sondern die Frage nach der Beweislast (BGr, 19. Februar 2024, 9C\_170/2023, E. 4.1).

### **E. 7.4**

Der Pflichtige versäumte es in den vergangenen Steuerperioden regelmässig, rechtzeitig eine Steuererklärung einzureichen. In den Steuerperioden 2013, 2014 und 2016 wurden erst im jeweiligen Einspracheverfahren Steuererklärungen nachgereicht. In den Steuerperioden 2015, 2017 und 2018 unterliess es der Pflichtige jeweils trotz Auflage und Mahnung

gänzlich, eine Steuererklärung ein- oder nachzureichen. Trotz dieser eklatanten Mitwirkungspflichtverletzungen wurde der dort geltend gemachte Geschäftsort von den Zürcher Steuerbehörden jahrelang akzeptiert und die Einnahmen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit dorthin ausgeschieden. Dies obwohl die Steuerverwaltung des Kantons D dem Steueramt des Kantons Zürich bereits im Oktober 2013 mitgeteilt hat, dass es sich beim Geschäftsort in B/Kanton D um ein reines Scheindomizil handle und das selbständige Erwerbseinkommen deshalb ab Steuerperiode 2011 am Wohnort in C zu erfassen sei.

#### **E. 7.5**

Wie bereits dargelegt wurde, steht die steueramtliche Akzeptierung des ausserkantonalen Geschäftsorts in früheren Steuerperioden einer Neuüberprüfung und Neubeurteilung der Verhältnisse nicht entgegen und ist allein hierfür auch keine massgeblich veränderte Faktenlage erforderlich. Letztere wäre lediglich nach durchgeführter Neuüberprüfung und zumutbarer Mitwirkung des Pflichtigen vom Steueramt nachzuweisen, soweit sich die Beweislast aufgrund der jahrelangen Akzeptanz des ausserkantonalen Geschäftsorts inzwischen auf das kantonale Steueramt verschoben haben sollte. Eine entsprechende Beweislastverschiebung erscheint vorliegend allerdings zweifelhaft, nachdem der Pflichtige jahrelang seine Deklarations- und Mitwirkungspflichten verletzt und damit eine verlässliche Einschätzung bzw. Veranlagung in den Vorperioden selbst verunmöglicht oder zumindest erschwert hatte. Auch in der aktuell strittigen Steuerperiode mussten Auflagen wiederholt gemahnt werden und wurden einverlangte Unterlagen nur teilweise eingereicht. Gerade wer selbst nicht alles für eine korrekte Einschätzung getan hat, darf nicht einfach darauf vertrauen, dass eine Neuüberprüfung auch in Zukunft unterbleiben werde, selbst wenn sich die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung oder Würdigung der Sachumstände bereits zu einem früheren Zeitpunkt zu einer Korrektur hätte veranlasst sehen müssen.

#### **E. 7.6**

Somit hat das kantonale Steueramt trotz und gerade auch wegen der durchaus fragwürdigen Würdigung der Sach- und Rechtslage in vergangenen Steuerperioden zu Recht eine Neuüberprüfung und -beurteilung vorgenommen. Dies war im Interesse einer rechtsgleichen und gesetzmässigen Besteuerung sogar geradezu geboten und längst überfällig. Entgegen den Ausführungen des Pflichtigen besteht auch im zwischenkantonalen Verhältnis ein evidentes fiskalisches Interesse an einer korrekten Zuordnung und Besteuerung der Erwerbseinkünfte, zumal dem Kanton Zürich und der Gemeinde C ansonsten Steuereinnahmen entgehen, die Steuerfüsse inter- und innerkantonal unterschiedlich sind und der Pflichtige sich – auch eigenen Angaben zufolge (siehe z. B. dessen Auflagenbeantwortung per E-Mail vom 5. Januar 2022) – gerade auch deshalb für die Anmietung seines Arbeitsplatzes im steuergünstigeren B entschieden hatte. Ein konkreter Anlass für diese Neuüberprüfung war hingegen aus dargelegten Gründen gar nicht erforderlich, weshalb auch nicht weiter erörtert werden muss, inwiefern sich die Situation 2019 anders als in den Vorperioden darstellte oder sich die diesbezügliche Rechtslage zwischenzeitlich änderte. Damit muss entgegen den Vorbringen des Pflichtigen auch nicht weiter darauf eingegangen werden, ob das Bundesgerichtsurteil 2C\_627/2017 vom 1. Februar 2019 oder die Kontakte zu einem ebenfalls in C domizilierten Kunden (G AG) vorliegend Anlass für eine Neuüberprüfung geben mussten. Sodann erscheint fraglich, ob sich die Beweislast für den Nachweis eines ausserkantonalen Geschäftsorts aufgrund der früheren steueramtlichen Akzeptierung eines solchen tatsächlich verschoben hat, nachdem der Pflichtige seine Deklarationspflichten in den Vorperioden regelmässig

missachtete und seinen Mitwirkungspflichten bis in die jüngste Vergangenheit nicht im Rahmen des ihm Zumutbaren nachgekommen ist. Wie es sich damit verhält, kann jedoch letztlich offenbleiben, da die Vorbringen des Pflichtigen, der vor Ort durchgeführte Augenschein und die übrigen Abklärungen ein Geschäftsdomizil in B/Kanton D im Sinn nachfolgender Ausführungen selbst dann widerlegen, wenn man den entsprechenden Nachweis zur Gänze dem kantonalen Steueramt überbürdet.

#### **E. 7.7**

Wie bereits dargelegt wurde, macht der Pflichtige geltend, in seiner Privatwohnung in C ein Büro für geschäftliche Zwecke zu verwenden. Die Geltendmachung des entsprechenden Abzugs setzt bereits eine ganz überwiegende Nutzung zu Geschäftszwecken voraus. Gemäss Protokoll zum Augenschein vom 30. August 2022 räumte der Pflichtige auch ein, hauptsächlich von C aus operativ tätig zu sein, da Geheimhaltungsinteressen seiner Kunden dies gebieten würden. Im Gegensatz dazu hält sich der Pflichtige eigenen Angaben zufolge lediglich ca. 24–30 Mal an seinem Firmendomizil in B/Kanton D auf und erledigt er die restlichen Arbeiten meist vor Ort bei seinen Kunden. Allein diese Umstände lassen bereits darauf schliessen, dass die begehrte Ausscheidung seiner Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit in den Kanton D nicht gerechtfertigt ist und sich der steuerrechtliche Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit am Wohnort des Pflichtigen in C befindet. Soweit der Pflichtige die Nutzung der Büroräumlichkeiten in seiner Beschwerde zielgerichtet wieder etwas relativiert und eine ausschliessliche Nutzung für seine selbständige Erwerbstätigkeit bestreitet, steht dies in Widerspruch zur Geltendmachung eines entsprechenden Abzugs, welcher zwar keine ausschliessliche, aber doch zumindest eine hauptsächlich berufliche Nutzung voraussetzt.

#### **E. 7.8**

Weiter handelt es sich beim Arbeitsplatz in B/Kanton D, im Sinn der ausführlichen vorinstanzlichen Erwägungen, um ein typisches "Business Office Center", wo lediglich geteilte Büro- und Besprechungsräumlichkeiten zur Verfügung stehen sowie Telefonate und Postsendungen entgegengenommen und weitergeleitet werden und zahlreiche weitere Mitbenutzer eingemietet sind (vgl. dazu BGr, 13. August 2007, StE 2008 A 32 Nr. 12). Wie sich schon aus der Beschwerdeschrift erschliesst, verfügt der Pflichtige dort nicht einmal (mehr) über ein eigenes Büro, sondern lediglich über einen Arbeitsplatz (Tisch mit Tischleuchte und Bürostuhl) in geteilten Räumlichkeiten. Anspruch auf einen fixen Arbeitsplatz hat er gemäss dem Untermietvertrag mit dem Anbieter des Business Office vom 8. April 2009 und den steueramtlich erstellten Protokollen zum Augenschein vom 30. August 2022 nicht, selbst wenn er sich seinen Arbeitsplatz zu den von ihm genutzten Randzeiten allenfalls aussuchen kann und sich gewisse Präferenzen der Nutzer eingespielt haben mögen. Die Infrastruktur vor Ort ist rudimentär und beschränkt sich im Wesentlichen auf gemeinsam mit allen anderen Untermietern genutzte Sanitäreinrichtungen, Sitzungszimmer, Kücheneinrichtungen, Drucker und Parkplätze. Es ist weder ein fixer Telefon- noch ein Datenanschluss vorhanden, vielmehr müssen die Nutzer ihren eigenen Laptop und Monitor mitbringen und sich über ihr eigenes Mobiltelefon oder die vor Ort zur Verfügung gestellte WiFi-Verbindung ins Internet einwählen. Auch abschliessbare Fächer oder Kästen für persönliche Gegenstände oder Geschäftsunterlagen sind nicht vorhanden. Die Post wird dem Pflichtigen gemäss den glaubhaften und glaubwürdigen Feststellungen anlässlich des Augenscheins eingescannt gemailt und auf Wunsch physisch nachgesandt. Dies steht auch nicht im Widerspruch zur Darstellung in der Beschwerdeschrift, wonach "nur selten

postalische Weiterleitung" erfolgen würde, zumal eine solche bei elektronischer Avisierung und Weiterleitung regelmässig entbehrlich erscheint und sich ein Grossteil der Geschäftskorrespondenz des Pflichtigen sich ohnehin elektronisch abspielen dürfte. Zwei Briefkästen vor Ort sind lediglich mit einer allenfalls lediglich provisorisch angebrachten Klebeetikette mit dem Namen des Pflichtigen bzw. von dessen Einzelfirma beschriftet. Weiter empfing er in B/Kanton D gemäss den protokollierten Feststellungen 2019 keinen einzigen Besuch bzw. Kunden und konnten hierzu auch vom Pflichtigen trotz entsprechender Auflage und Auflagenmahnung keinerlei Belege eingereicht werden. Sodann wird für die Nutzung des "Business Office Center" in B/Kanton D lediglich ein geringfügiger Mietzins entrichtet, welcher in keinem Verhältnis zu den üblichen Preisen für die Anmietung adäquater eigener Büroräumlichkeiten in B/Kanton D steht.

#### **E. 7.9**

Ein derartiges "Business Office Center" in Kombination mit der digitalen Postweiterleitung erfüllt offenkundig nicht die Anforderungen an einen ausserkantonalen Geschäftsort. Weder verfügt der Pflichtige dort über feste Geschäftseinrichtungen, noch kann er dort seine Geschäftsgeheimnisse gegenüber seiner Kundschaft wahren, deren Bedeutung er im Einspracheverfahren mehrfach hervorgehoben hat. Es liegt auf der Hand, dass die Büroräumlichkeit in C weitaus geeigneter für die geschäftlichen Aktivitäten des Pflichtigen ist, zumal dort sowohl eine fixe Infrastruktur als auch ein rein privater Zugang bestehen. Soweit der Pflichtige seinen zusätzlichen Arbeitsort in B/Kanton D mit dem Wunsch seiner Lebenspartnerin begründet, dass er Arbeit und Privatleben trennen solle, ist ihm bereits entgegenzuhalten, dass er diese Trennung schon mit der Einrichtung eines hauptsächlich Geschäftszwecken dienenden Büros an seinem Wohnort nicht konsequent beachtet.

#### **E. 7.10**

Da die operative Geschäftstätigkeit des Pflichtigen unbestrittenermassen dezentral an wechselnden Kundenstandorten ausgeübt wird, ist sodann auch nicht entscheidend, in welchem Umfang der Pflichtige 2019 für einen Hauptkunden in C tätig war. Wie oben erwähnt ist bei dezentralen operativen Geschäftstätigkeiten beim jeweiligen Kunden der Mittelpunkt des geschäftlichen Betriebs dort zu verorten, wo die übrigen Tätigkeiten stattfinden, z. B. vorbereitende und administrative Arbeiten. Und diese Tätigkeiten sind vorliegend aus dargelegten Gründen nicht in B/Kanton D, sondern am Wohnsitz des Pflichtigen in C zu verorten.

#### **E. 7.11**

Bei dieser klaren Sachlage erscheint ein ausserkantonaler Geschäftsort unabhängig von der konkreten Beweislastverteilung und der Beurteilung in vorangegangenen Steuerperioden ohne Weiteres widerlegt und muss nicht weiter geklärt werden, inwieweit der Pflichtige zumindest in der Steuerperiode 2019 seiner Mitwirkungspflicht in zumutbarer Weise nachgekommen ist. Auch diesbezüglich ist der vorinstanzliche Entscheid somit zu bestätigen, wobei ergänzend auf die ausführliche und zutreffende vorinstanzliche Würdigung der Indizien gegen einen ausserkantonalen Geschäftsort verwiesen werden kann (§ 70 in Verbindung mit § 28 VRG).

#### **E. 8**

Aufgrund der dargelegten Sach- und Rechtslage besteht auch keinerlei Anlass, den steuerrekursgerichtlichen Entscheid ganz oder in Teilen im Sinn der "Eventual-Anträge" des Pflichtigen "für nichtig zu erklären", "zu revidieren", "zu annullieren" oder an eine der

Vorinstanzen zurückzuweisen. Vielmehr ist der vorinstanzliche Entscheid zu bestätigen und ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen, soweit auf diese überhaupt einzutreten ist.

### **E. 9.1**

Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 und § 153 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG).

### **E. 9.2**

Eine Umtriebs- oder Parteientschädigung steht dem Pflichtigen bei diesem Verfahrensausgang ebenfalls nicht zu (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG bzw. Art. 64 VwVG in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Dies zumal die mit Antrag A7 zusätzlich geltend gemachten "Anwalts- und Steuerberatungs-Kosten" ohnehin nicht hinreichend belegt erscheinen und eine Umtriebsentschädigung bei einem Verfahren in eigener Sache selbst bei Obsiegen nur bei objektiv notwendigem und nicht bloss geringfügigem Aufwand entschädigungsfähig wäre (VGr, 9. Mai 2012, VB.2012.00052, E. 4.3). Mangels entsprechenden Antrags und entschädigungsfähiger Aufwendungen ist auch dem innerhalb seines amtlichen Wirkungsbereichs tätigen Beschwerdegegner keine Entschädigung zuzusprechen, zumal eine solche auch nicht verlangt wurde.

### **E. 9.3**

Die Gerichtsgebühr bemisst sich gemäss § 2 in Verbindung mit § 3 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr) grundsätzlich nach dem Zeitaufwand des Gerichts, den Schwierigkeiten des Falles und dem Streitwert oder dem tatsächlichen Streitinteresse, wobei bei besonders aufwendigen Verfahren die ordentliche Gerichtsgebühr nach § 4 Abs. 1 GebV VGr maximal verdoppelt werden kann. Das vorliegende Verfahren ist aufgrund der umfangreichen Akten, des 50-seitigen vorinstanzlichen Entscheids und der teils weitschweifigen und repetitiven Eingaben des Pflichtigen überdurchschnittlich aufwendig ausgefallen. Überdies hat der Pflichtige auch in der Prozessleitung einen überdurchschnittlichen und teilweise unnötigen Mehraufwand verursacht. Aus diesem Grund rechtfertigt sich eine angemessene Erhöhung der streitwertabhängigen Gerichtsgebühr. Bei der Streitwertberechnung rechtfertigt es sich jedoch, den Antrag A8 auf Zusprechung einer "Kompensations-Zahlung" in Höhe von "mindestens 250'000 CHF" zugunsten des Pflichtigen unbeachtet zu lassen, da hierdurch die Gerichtsgebühr in einer durch die tatsächlichen Aufwände nicht mehr zu rechtfertigenden Weise verzerrt würde.

### **E. 10**

Die aus dem Recht gewiesene Eingabe vom 21. März 2025 ist mit diesem Endentscheid zur Kenntnisnahme dem Beschwerdegegner zuzustellen.

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