

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00037 vom 4. Juni 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-06-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2025.00037](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2025.00037)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00037 du 4 juin 2025

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00037 del 4 giugno 2025

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2020 | [Steuerhoheit: Die geltend gemachte Verlegung des Geschäftsorts des Einzelunternehmens des Pflichtigen in der Steuerperiode 2020 in einen anderen Kanton ist nicht erstellt, ebenso wenig eine ausserkantonale gelegene Betriebsstätte.] Die dargelegten Umstände betreffend das Mietverhältnis in der Ortschaft G sprechen gesamthaft somit gegen die behauptete Sitzverlegung (E. 3.4.2). Vor diesem Hintergrund bleibt nach wie vor unklar, zu welchem Zweck er sich im Steuerjahr 2020 jeweils in der Ortschaft G aufgehalten hat, wobei unbestritten ist, dass er (nur schon) zwecks Erledigung von Arbeiten für das Architekturbüro seines Vaters über das ganze Kalenderjahr verteilt punktuell vor Ort sein musste. Die Bank- und Kreditkartenauszüge belegen jedoch keinen Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit des Pflichtigen in der Ortschaft G für sein Einzelunternehmen (E. 3.4.3). Gesamthaft ist die geltend gemachte Sitzverlegung somit nicht erstellt (E. 3.4.4). Zu klären bleibt, ob der Pflichtige im Kanton Schwyz in der fraglichen Steuerperiode allenfalls über eine Betriebsstätte verfügt hat. Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen ist dies jedoch ebenfalls zu verneinen, da sich in den Akten keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine qualitativ oder quantitativ erhebliche Tätigkeit der Pflichtigen in der Ortschaft G finden (E. 4). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2025.00037 Urteil des Einzelrichters vom 4. Juni 2025 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A, vertreten durch B AG, C und/oder D, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2020, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Inhaber der an seiner ehemaligen Wohnadresse in E (ZH) gegründeten Einzelfirma F. Am 11. Dezember 2019 verlegte er den statutarischen Sitz seiner Einzelfirma nach G (Kanton K), zunächst an die H-Strasse 01 und nachfolgend am 14. Mai 2021 an die I-Strasse 02. In seiner Steuererklärung 2020 deklarierte der Pflichtige im Kanton Zürich ein steuerbares Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und ein steuerbares Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...), wobei er sein steuerbares Einkommen sowie den Grossteil seines steuerbaren Vermögens nach J (Kanton K) ausschied. Das kantonale Steueramt liess dem Pflichtigen am 23. Mai 2023 einen Einschätzungsvorschlag verbunden mit einer Auflage zukommen, in welchem auf eine Einkommens- und Vermögensausscheidung nach G (Kanton K) verzichtet wurde. Nachdem der Pflichtige die Auflage teilweise erfüllte, schätzte das kantonale Steueramt ihn am 1. September 2023 gemäss dem Vorschlag ein. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 27. März 2024 ab. II. Nach Erlass einer Auflage wies das

Steuerrekursgericht den Rekurs des Pflichtigen mit Entscheid vom 6. März 2025 ab. III. Mit Beschwerde vom 17. April 2025 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass er in der Steuerperiode 2020 ein Nebensteuerdomizil (Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes) im Kanton K begründet habe. Sein steuerbares Einkommen sei auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und sein steuerbares Vermögen auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) festzusetzen. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz, subeventualiter an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Ferner sei ihm eine Parteientschädigung zuzusprechen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt mit Beschwerdeantwort vom 7. Mai 2025 auf Abweisung der Beschwerde. Das Steueramt der Stadt L liess sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter 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 Hat das Verwaltungsgericht jedoch im Beschwerdeverfahren über die Abgrenzung der Steuerhoheiten zwischen dem Kanton Zürich und anderen Kantonen zu entscheiden, beurteilt es Rechts- und Tatfragen frei, wobei es auch neue Tatsachen und Beweismittel berücksichtigt (VGr, 8. Mai 2024, SB.2024.00013, E. 1.2; VGr, 1. Februar 2023, SB.2022.00106, E. 1.2; je mit Hinweis auf RB 1982 Nr. 90).

### **E. 2.1**

Die vorliegende Streitigkeit dreht sich um die bundesrechtlich harmonisierte Frage der Steuerpflicht des Pflichtigen im Kanton Zürich kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit (vgl. Art. 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz; StHG] und § 4 StG). Konkret gilt es zu beurteilen, ob der Pflichtige in der Steuerperiode 2020 ein Nebensteuerdomizil in G (Kanton K) aufgrund des dort gelegenen Geschäftsorts seines Einzelunternehmens begründet hat.

### **E. 2.2**

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. Haben sie weder steuerrechtlichen Wohnsitz noch Aufenthalt im Kanton, sind sie gemäss § 4 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit § 5 Abs. 2 StG aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten. Darüber hinaus sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton eine Erwerbstätigkeit ausüben (§ 4 Abs. 2 lit. a StG). Das Steuerharmonisierungsgesetz legt die Anknüpfungspunkte für eine wirtschaftliche Zugehörigkeit abschliessend fest (Stefan Oesterhelt/Moritz Seiler in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 4 N. 3 und N. 31).

### **E. 2.3**

Der Sitz des Einzelunternehmens muss nicht mit dem Wohnsitz von dessen Inhaber übereinstimmen (BVG, 3. März 2022, C-226/2020, E. 4.2.2 mit Hinweis auf BVG, 13. Januar 2018, A-1232/2017, E. 5.2.1.1). Unter Geschäftsbetrieben, welche eine wirtschaftliche Zugehörigkeit im Sinn von Art. 4 Abs. 1 StHG begründen, sind schweizerische Personenunternehmen zu verstehen, d. h. nach schweizerischem Recht errichtete Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften). 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 (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 4 N. 6 f.; BGr, 4. März 2009, 2C\_667/2008, E. 2.2; VGr, 7. Februar 2024, SB.2023.00123, E. 4.2). 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. Wird ein solches Spezialsteuerdomizil geltend gemacht, so fordert die Praxis weiter, dass sich die Erwerbstätigkeit hauptsächlich am Geschäftsort abspielt. 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 N. 6 f.; BGr, 19. Dezember 2024, 9C\_173/2024, E. 5.3; BGr, 1. März 2012, 2C\_785/2011, E. 2.2; BGr, 25. Mai 2011, 2C\_726/2010, E. 2.2 mit Hinweisen).

#### **E. 2.4**

Das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes ist im Übrigen vom sekundären Steuerdomizil der Betriebsstätte zu unterscheiden. Eine solche setzt ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen an einem Ort voraus, wo sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen und kommerziellen Betriebs des Unternehmens vollzieht. Während also bei der Betriebsstätte quantitative (und qualitative) Überlegungen anzustellen sind, geht es beim Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes darum, wo sich der Mittelpunkt eines geschäftlichen Betriebs befindet. Nur wenn kein solcher zu lokalisieren ist, sind Erwerbseinkommen und -vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar (BGr, 25. Mai 2011, 2C\_726/2010, E. 3.2.1; BGr, 4. März 2009, 2C\_667/2008, E. 2.3).

#### **E. 2.5**

In Bezug auf die Beweislast gilt grundsätzlich, dass es der Behörde obliegt, den Wohnsitz als steuerbegründende Tatsache darzutun. Dem Pflichtigen kann freilich der Gegenbeweis für die von ihm behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Behörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt. Diese ursprünglich für das internationale Verhältnis aufgestellte Regel

ist nach der Praxis des Bundesgerichts auch im interkantonalen Verhältnis anwendbar. Sie kann auch dann herangezogen werden, wenn zwar nicht der Ort des Hauptsteuerdomizils umstritten ist, sondern ein Nebensteuerdomizil (d. h. ein sekundäres Steuerdomizil oder ein Spezialsteuerdomizil) in Frage steht, sei es, dass ein solches Domizil neu begründet wird, sei es, dass ein bisheriges aufgehoben wird (vgl. BGr, 1. März 2012, 2C\_785/2011, E. 2.3; BGr, 25. Mai 2011, 2C\_726/2010, E. 2.3; BGr, 4. März 2009, 2C\_667/2008, E. 3.1 mit Hinweisen).

### **E. 3.1**

Vorliegend befanden sich der Sitz und der Geschäftsort der Einzelunternehmung des Pflichtigen vor der geltend gemachten Sitzverlegung in der Steuerperiode 2019 unbestritten an seinem privaten Wohndomizil im Kanton Zürich. In der streitbetroffenen Steuerperiode 2020 macht der Pflichtige ein ausserkantonal in G im Kanton K gelegenes Steuerdomizil geltend, weshalb er für die Sitzverlegung beweispflichtig ist (vgl. E. 2.5).

### **E. 3.2**

Die Vorinstanz erwog, es sei zu bezweifeln, dass die Sitzverlegung der Einzelfirma des Pflichtigen mit seinem privaten Umzug zusammenhänge, da die Handelsregistereintragung vom 11. Dezember 2019 nicht damit zusammenfalle. Aufgrund der erwiesenen Arbeitsunfähigkeit des Vaters des Pflichtigen in der Zeit vom 2. Dezember 2019 bis 31. Dezember 2020 sei eine gewisse Präsenz des Pflichtigen in G in der streitbetroffenen Steuerperiode unabhängig vom Geschäftsort seiner Einzelunternehmung unabdingbar gewesen, dies zwecks Erledigung nicht aufschiebbarer Pendenzen in dem in G gelegenen Büro des Vaters. Die Bank- und Kreditkartenauszüge des Pflichtigen belegten für das Jahr 2020 indes lediglich eine Anwesenheit in G an 26 von 260 Arbeitstagen. Den Auszügen seien ferner zahlreiche Transaktionen ausserhalb des behaupteten Arbeitsorts während gewöhnlicher Arbeitszeiten zu entnehmen, wobei die meisten Auslagen in der Stadt L angefallen seien, wo der Pflichtige lebe und sich der Sitz seines Einzelunternehmens mindestens in der Zeit vom 1. Oktober bis 11. Dezember 2019 befunden habe. Was die Räumlichkeiten an der H-Strasse 01 in G betreffe, so habe der Vater des Pflichtigen mit Mietvertrag vom 23. März 2001 ein Büro und zwei Autoabstellplätze zwecks Betrieb seines Büros gemietet. Am 11. Januar 2005 habe er an derselben Adresse eine Garagenbox dazugemietet. Am 3. Dezember 2019 seien die Mietverträge per 30. Juni 2020 wegen Eigengebrauch und unbewilligter Untervermietung gekündigt worden. Da der Pflichtige seinen Geschäftsort jedoch erst per 11. Dezember 2019 verlegt habe, sei unklar, worauf sich der Vermieter bei der Kündigung bezogen habe. Der Vater des Pflichtigen habe das Büro und die Garagenbox letztlich selbst per 30. April 2021 gekündigt, weshalb von einem Rückzug der Kündigung des Vermieters an der Schlichtungsverhandlung auszugehen sei. Trotz angeblicher Kündigung wegen unbewilligter Untervermietung sei auch am Folgedomizil in G an der I-Strasse lediglich ein mündlicher Untermietvertrag zwischen dem Pflichtigen und seinem Vater abgeschlossen worden. Der Pflichtige bleibe den Beweis schuldig, je Mietzins für die Räumlichkeiten an der H-Strasse 01 in G entrichtet zu haben. Er habe einzig eine Zahlung am 9. April 2021 in Höhe von Fr. ... mit dem Betreff "Miete I-Strasse 02" erfasst. Da er jedoch am 25. Juni 2021 eine "Rückzahlung Miete 2020 & 2021 Büro P" im Umfang von Fr. ... verbucht habe, resultiere für das Jahr 2021 sogar ein Ertrag aus dem Mietzins. Somit habe der Pflichtige entgegen seinen Aussagen auch für die Steuerperiode 2021 de facto keine Miete für Räumlichkeiten im Kanton K entrichtet. Weiter habe der Pflichtige auflagewidrig keine Angaben zur Werkstatt in G oder zu

Reparatur- und Konfigurationsarbeiten gemacht. Weder die Werkstatt noch sonstige Einrichtungen seien in der Jahresrechnung des Pflichtigen ersichtlich. Grössenangaben zum Lagerraum fehlten ebenfalls und es sei keine Sachversicherung abgeschlossen worden. Die Adressangaben in der Korrespondenz seiner Einzelfirma seien durchwachsen und ein eindeutiger Nachweis über eine Sitzverlegung nach G sei daraus nicht zu entnehmen. Bei den Bestätigungen über die behauptete Sitzverlegung handle es sich um subjektive Beweise, welche objektive Beweise nicht zu ersetzen vermöchten. Ferner mangle es den Bestätigungen an eigenen Beobachtungen der bezeugenden Personen, sie seien zu vage gehalten oder basierten auf blossen Erzählungen des Pflichtigen. Zusammenfassend sei dem Pflichtigen der Nachweis über die Leitung seines Einzelunternehmens in G somit nicht gelungen.

### **E. 3.3**

Hiergegen wendet der Pflichtige ein, im Bereich der dezentralen Dienstleistungen tätig zu sein und an seinem neuen Geschäftssitz die Infrastruktur des Büros seines Vaters nutzen zu können. Die betriebliche Umorganisation sei aufgrund geänderter Lebensverhältnisse und familiärer Notwendigkeiten erfolgt, wobei der Handelsregistereintrag bloss den formellen Nachvollzug der bereits gelebten betrieblichen Realität dargestellt habe. Die vorübergehende Verlegung des Geschäftssitzes seiner Einzelunternehmung an seine neue Wohnadresse in L sei im Jahr 2019 erfolgt, für die Steuerperiode 2020 sei dies jedoch irrelevant. Dass die Adresse in L zwischenzeitlich noch auf der Website seines Unternehmens aufgeführt worden sei, sei ein typisches Übergangsphänomen, doch sei die Verwendung der neuen Adresse an sich ein Indiz für geschäftliche Aktivitäten am neuen Standort. Das Fehlen eines schriftlichen Untermietvertrags im familiären Kontext sei üblich und nachvollziehbar. Demgegenüber bestätige die Kündigung des Hauptmietvertrages seines Vaters wegen unbewilligter Untervermietung die Nutzung durch ihn als Drittperson. Der erfasste Raumaufwand von Fr. ... sei sachgerecht und bezeuge eine tatsächliche Nutzung einer Arbeitsinfrastruktur durch ihn ebenfalls. Die Buchung sei erfolgswirksam erfolgt, was die Vermutung der Annahme eines tatsächlichen Leistungsverhältnisses begründe. Zwar vermerke der Zahlungsbetreff die Miete für die I-Strasse 02, doch habe er mit seinem Vater als Hauptmieter vereinbart, eine Monatsmiete zu übernehmen, unabhängig davon, auf welches Mietobjekt die Zahlung laute. Bei der Zahlung von Fr. ... im Juni 2021 handle es sich entgegen dem aufgeführten Zahlungsbetreff nicht um Mietzinsrückzahlungen, sondern um eine Entschädigung für die verrichteten Arbeiten im Büro seines Vaters. In Bezug auf die Reparatur- und Konfigurationsarbeiten seien der Vorinstanz 22 Arbeitsrapporte pro Kunde eingereicht worden. Es sei naheliegend, dass ihm in G entsprechende Einrichtungen zur Verfügung gestanden seien, selbst wenn diese nicht durch Fotos oder bauliche Beschreibungen dokumentiert worden seien. Die Existenz der Garagenbox werde durch den Mietvertrag belegt und auf den Abschluss einer Sachversicherung habe er bewusst verzichtet, da er projekt- und kundenbezogen arbeite und kein ständiges Lager im klassischen Sinne halte. Die Vorinstanz räume selbst eine regelmässige physische Präsenz seinerseits in G über das ganze Jahr 2020 hinweg ein, während derer er administrative Tätigkeiten ausgeführt habe. Dies relativiere die Annahme eines bloss punktuellen Aufenthalts. Bei den Bank- und Kreditkartenauszügen habe die Vorinstanz nicht berücksichtigt, dass auch Transaktionen ausserhalb von G lediglich 53 Arbeitstage betreffen, womit sich für den überwiegenden Teil der Arbeitstage im Jahr 2020 kein konkreter Aufenthaltsort ableiten lasse. Auslagen im Grossraum L seien auf Kundeneinsätze und geschäftliche Tätigkeiten im regionalen Umfeld zurückzuführen.

Namentlich für geschäftliche Treffen in E im Jahr 2020 habe er eine Bestätigung eines Geschäftspartners eingereicht, dessen Standort nur zwölf Fahrminuten vom Geschäftssitz in G entfernt läge. Die Tankkartenabrechnung für das Jahr 2020 belege, dass 15 von 16 Tankvorgängen in N und M erfolgt seien, unmittelbar an den beiden Autobahnausfahrten zu seinem Geschäftssitz in G. Zeitlich verteilten sich die Tankvorgänge wiederum über das gesamte Kalenderjahr. Gesamthaft habe sich somit ein schlüssiges Gesamtbild seiner betrieblichen Tätigkeiten in G ergeben, wo ihm insbesondere die Vornahme von Vorbereitungs- und Verwaltungsarbeiten möglich gewesen sei. Seine Präsenz vor Ort sei für die Erledigung administrativer Aufgaben im Büro seines Vaters sogar notwendig gewesen. Die eingereichten Bestätigungen bezeugten dies auch aufgrund tatsächlicher und persönlicher Eindrücke. Vor diesem Hintergrund sei die Anerkennung des Geschäftsorts im Kanton K sachlich begründet.

#### **E. 3.4.1**

Zuzustimmen ist dem Pflichtigen dahingehend, dass das Auseinanderfallen seines privaten Umzugs und des nachträglichen Handelsregistereintrags nicht per se gegen die geltend gemachte Verlegung des Geschäftsorts spricht, da hierfür vielmehr die gelebten Gegebenheiten massgebend sind. Ebenso ist nachvollziehbar, dass während einer Übergangsphase die vormalige Wohnadresse des Pflichtigen (noch) als Geschäftsort seines Unternehmens im Internet aufgeführt wurde, erfolgten in den Jahren 2019 und 2020 doch unstreitig mehrere Adresswechsel. Dies gilt auch für die unterschiedlichen Adressangaben in der Korrespondenz des Pflichtigen. Indes sprechen zahlreiche Indizien gegen die geltend gemachte Verlegung des Geschäftsorts seines Einzelunternehmens.

#### **E. 3.4.2**

Zunächst ist diesbezüglich anzumerken, dass Grösse und Ausstattung der Räumlichkeiten in G den Fotos zufolge grundsätzlich eine Büronutzung durch zwei Personen erlauben. Indes ist die effektive Nutzung des Büros mangels schriftlichen Untermietvertrages unklar. Obschon der Abschluss eines mündlichen (Unter-)Mietvertrages den einschlägigen obligationenrechtlichen Vorschriften zufolge grundsätzlich zulässig ist, hat der Pflichtige daraus folgende Beweisunsicherheiten zu tragen. Die auf seinen Vater lautenden Mietverträge lassen keine Rückschlüsse zu, ob der Pflichtige wie behauptet regelmässig in G für sein Unternehmen gearbeitet hat oder ob er dort bloss für seinen Vater tätig war, welcher gesundheitsbedingt auf Unterstützung angewiesen war. Zwar macht der Pflichtige geltend, die erfolgte Kündigung des Mietverhältnisses wegen unbefugter Untervermietung bezeuge seine Tätigkeit in G, doch bestehen diesbezüglich nach wie vor Unklarheiten. So liegt wie gesagt kein schriftlicher Untermietvertrag vor, welcher eine regelmässig Nutzung der Räumlichkeiten durch den Pflichtigen bezeugen würde. Der Vorinstanz ist ferner zuzustimmen, dass der erneut fehlende Abschluss eines schriftlichen Untermietvertrages am behaupteten neuen Standort des Einzelunternehmens des Pflichtigen nach einer Kündigung wegen unzulässiger Untervermietung Fragen aufwirft. Gegen die geltend gemachte Untervermietung spricht auch das Fehlen regelmässiger Mietzinszahlungen. Obschon mündlich besondere Abreden zwischen dem Pflichtigen und seinem Vater zulässig sind, liegt es am Pflichtigen, die Zahlung von Mietzins in der streitbetroffenen Steuerperiode zu belegen, was ihm vorliegend nicht gelingt. Wenn er sich diesbezüglich auf die Korrektheit seiner Buchhaltung beruft, so muss er sich entgegenhalten lassen, am 25. Juni 2021 eine "Rückzahlung Miete 2020 & 2021 Büro P" im Umfang von Fr. ... verbucht zu haben. Allfällige frühere Mietzinszahlungen werden hierdurch wieder rückvergütet, was dazu

führt, dass – wie die Vorinstanz korrekt feststellte – für die Steuerjahre 2020 und 2021 keine nachweislichen Mietzinsen für Räumlichkeiten in G bezahlt wurden. Die dargelegten Umstände betreffend das Mietverhältnis in G sprechen gesamthaft somit gegen die behauptete Sitzverlegung.

### **E. 3.4.3**

Was seine Präsenz in G in der Steuerperiode 2020 betrifft, so ist eine regelmässige, über das ganze Jahr verteilte Anwesenheit des Pflichtigen unbestritten und eine solche ergibt sich namentlich auch aus den aktenkundigen Bank- und Kreditkartenauszügen. Letztere lassen jedoch keine klaren Rückschlüsse auf einen überwiegenden Aufenthalt des Pflichtigen in G zu, da bloss Aufenthalte an 26 Arbeitstagen erwiesen sind, während er sich an 53 Arbeitstagen im Grossraum L aufhielt. Der Pflichtige räumt zudem selbst ein, dass für den überwiegenden Teil des Jahres 2020 kein Aufenthaltsort seinerseits in den Bezügen abgebildet werde. Unter diesen Umständen durfte die Vorinstanz die überwiegende Anzahl nachgewiesener Aufenthalte des Pflichtigen im Grossraum L als Indiz gegen eine Sitzverlegung werten. Die durch den Pflichtigen angerufenen Arbeitsrapporte ändern hieran nichts, ist auf diesen doch nicht ersichtlich, wo er die jeweiligen digitalen Arbeiten verrichtet hat. Dass es ihm auch möglich ist, von seinem privaten Wohndomizil aus zu arbeiten, indem er per Fernzugriff Kunden bedient, führte der Pflichtige in der Einsprache vom 2. Oktober 2023 selbst aus. Vor diesem Hintergrund bleibt nach wie vor unklar, zu welchem Zweck er sich im Steuerjahr 2020 jeweils in G aufgehalten hat, wobei unbestritten ist, dass er (nur schon) zwecks Erledigung von Arbeiten für das Büro seines Vaters über das ganze Kalenderjahr verteilt punktuell vor Ort sein musste. Die Bank- und Kreditkartenauszüge belegen jedoch keinen Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit des Pflichtigen in G für sein Einzelunternehmen. Eindeutige Hinweise hierfür ergeben sich auch nicht gestützt auf die durch ihn eingereichten Tankkartenabrechnungen für das Jahr 2020. Die Tankbezüge in M und N lassen sich ohne Weiteres mit privaten Besuchen beim (gesundheitlich auf Hilfe angewiesenen) Vater des Pflichtigen erklären, welcher weiterhin in E wohnhaft ist. Ferner ist in E ein enger Geschäftspartner des Pflichtigen wohnhaft und den Angaben der Einspracheschrift zufolge befindet sich auch der Grossteil seiner weiteren Kundschaft am in dieser Region. Schliesslich ist die Vorinstanz in ihrer Auffassung zu bestätigen, dass auch die eingereichten Drittbestätigungen keinen überwiegenden Aufenthalt des Pflichtigen in G zu (eigenen) Geschäftszwecken zu bezeugen vermögen. Da es dem Vater des Pflichtigen gesundheitsbedingt nicht möglich war, selbst vor Ort in seinem Büro tätig zu sein, konnte dieser auch keine eigenen Wahrnehmungen über die Tätigkeit seines Sohnes vor Ort machen. Aufgrund des offenkundigen Näheverhältnisses des Vaters ist die Aussagekraft seiner Bestätigung im Übrigen von vornherein beschränkt. Was die eingereichte Bestätigung von Rechtsanwältin O anbelangt, so ist aktenkundig, dass sie den Pflichtigen im Zusammenhang mit der Kündigung des Mietverhältnisses seines Vaters rechtlich vertreten und unterstützt hat. Aus der betreffenden Bestätigung geht indessen nicht hervor, gestützt auf welche Wahrnehmungen Rechtsanwältin O auf eine Tätigkeit des Pflichtigen in G für sein eigenes Unternehmen schloss bzw. weshalb sie die (blosse) Vornahme von Arbeiten für das Büro seines Vaters ausschloss. Da es sich bei der Tätigkeit des Pflichtigen um die Erbringung von Dienstleistungen handelt, ist auch nicht ersichtlich, wie Drittpersonen hierüber verbindlich Auskunft erteilen könnten. Aus den eingereichten Drittbestätigungen kann somit ebenfalls nicht auf eine Verlegung des Geschäftsorts des Pflichtigen in der streitbetroffenen Steuerperiode geschlossen werden.

#### **E. 3.4.4**

Wie die Vorinstanz korrekt feststellte, reichte der Pflichtige auch keine anderen Beweismittel ein, welche eine Verlegung des Geschäftsorts seines Einzelunternehmens in den Kanton K klar belegen würden. Gesamthaft ist die geltend gemachte Sitzverlegung somit nicht erstellt. Der Sitz der Einzelunternehmung des Pflichtigen liegt somit klarerweise am bisherigen Sitz bzw. an seinem Wohndomizil in L, am Ort der zentralen Geschäftsführung.

#### **E. 4**

Zu klären bleibt, ob der Pflichtige im Kanton K in der fraglichen Steuerperiode allenfalls über eine Betriebsstätte verfügt hat. Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen ist dies jedoch ebenfalls zu verneinen, da sich in den Akten keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine qualitativ oder quantitativ erhebliche Tätigkeit des Pflichtigen in G finden. Folglich kann nicht vom Vorliegen einer Betriebsstätte im Kanton K ausgegangen werden. Die in diesem Zusammenhang beantragte Rückweisung der Sache an die Vorinstanzen zur ergänzenden Prüfung ist abzuweisen, da sich die Sach- und Rechtslage nach dem Gesagten als spruchreif erweist. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

#### **E. 5**

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

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