

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00003 vom 4. Juli 2007**

ZH Verwaltungsgericht, 2007-07-04, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SR.2007.00003](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2007.00003)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00003 du 4 juillet 2007

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SR.2007.00003 del 4 luglio 2007

## **Regeste**

Nachsteuer 2000 - 2002 (Staats- und Gemeindesteuern) | Steuerauscheidung bei Einzelfirma / Voraussetzungen einer Betriebsstätte Eine Steuerauscheidung und Aufteilung des aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Rahmen einer Einzelfirma erzielten Einkommens ist nur dann angezeigt, wenn ausserhalb des Geschäftsorts in einem anderen Kanton eine Einrichtung besteht, welcher Betriebsstättenqualität zukommt, selbst wenn es sich dabei um denjenigen Kanton handelt, welcher aufgrund des Wohnsitzes des Steuerpflichtigen dessen Hauptsteuerdomizil mit grundsätzlich unbeschränkter Steuerpflicht bildet. Die Vorinstanz hat sich vorliegend nicht rechtsgenügend mit der Frage auseinandergesetzt, ob das Sitzungszimmer der als Headhunterin tätigen Pflichtigen die Voraussetzungen einer Betriebsstätte erfüllt. Rückweisung zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Nachsteuerverfügungen und Einspracheentscheide sind nach § 126 Abs. 1 StG den Beteiligten mit Begründung schriftlich mitzuteilen. Die Begründung ist jedenfalls so abzufassen, dass der betroffene Steuerpflichtige dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen, welche das kantonale Steueramt seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen (vgl. BGE 119 Ia 264 E. 4d; BGE 121 I 54 E. 2c). Auf diese Weise soll der Steuerpflichtige beurteilen können, ob und mit welchen Argumenten er die Verfügung bzw. den Entscheid auf dem Rechtsmittelweg weiterziehen will. Schliesslich ermöglicht die vorinstanzliche Begründung dem Verwaltungsgericht die Überprüfung der angefochtenen Entscheidung. Das kantonale Steueramt muss sich – auch im Einspracheentscheid – nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Es kann sich auf die für die Verfügung bzw. den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (vgl. BGE 117 Ib 64 E. 4; BGE 121 I 54 E. 2c). Dass bei Verfügungen im Bereich der Massenverwaltung, etwa bei Veranlagungsverfügungen, standardisierte Begründungen und die Angabe von Abweichungen zur Steuererklärung genügen können, gilt nicht für Verfügungen und Entscheide im Nachsteuerverfahren. Deren Begründung hat insbesondere auch darzulegen, dass und inwiefern im Einzelnen die Voraussetzungen einer Nachsteuererhebung erfüllt sind, insbesondere neue Tatsachen und Beweismittel und ein Steuerausfall vorliegen.

### **E. 3.1**

Das Vorhandensein einer neuen Tatsache ist vorliegend unbestritten. Eine Nachsteuer kann jedoch nur bei Vorliegen einer Unterbesteuerung in den massgeblichen Steuerperioden erhoben werden. Dies setzt im konkreten Fall voraus, dass die Pflichtige im betreffenden Zeitraum Erwerbseinkünfte erzielt hat, die im Kanton Zürich zu versteuern gewesen wären.

### **E. 3.2**

Gemäss § 3 Abs. 1 StG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht im entsprechenden Kanton unbeschränkt und begründet ein Hauptsteuerdomizil, weshalb grundsätzlich das gesamte Einkommen und Vermögen eines Steuerpflichtigen dort unbeschränkt der Besteuerung unterliegt. Die Steuerpflicht erstreckt sich allerdings nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons (§ 5 Abs. 1 StG). Im interkantonalen Verhältnis stellt der Geschäftsbetrieb ein Nebensteuerdomizil dar. Steuerpflichtige, die ausserhalb ihres Wohnsitzkantons in ständigen Einrichtungen eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, begründen am Ort der Geschäftsniederlassung ein Spezialsteuerdomizil, an welchem das im Geschäft investierte Vermögen und das daraus fliessende Einkommen steuerpflichtig sind (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 5 N. 3 ff., mit Hinweisen; BGr, 7. Dezember 2006, 2P.165/2006, E. 4.2, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Am Geschäftsort ist dabei jeweils das gesamte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit erzielte Einkommen steuerbar, soweit das Unternehmen nicht weitere Betriebsstätten in anderen Kantonen unterhält (Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern etc. 2000, § 13 N. 9 und § 22 N. 9; BGr, 29. Januar 2007, 2P.249/2006, E. 3.1, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Bestehen jedoch neben dem Geschäftsort in anderen Kantonen Betriebsstätten, ist ein Teil des Geschäftseinkommens und -vermögens in den Betriebsstättenkantonen steuerbar und muss eine entsprechende Steuerauscheidung vorgenommen werden (Höhn/Mäusli, § 13 N. 12). Eine Aufteilung des aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Rahmen einer Einzelfirma erzielten Einkommens ist somit nur dann angezeigt, wenn ausserhalb des Geschäftsorts in einem anderen Kanton eine Einrichtung besteht, welcher Betriebsstättenqualität zukommt, selbst wenn es sich dabei um denjenigen Kanton handelt, welcher aufgrund des Wohnsitzes des Steuerpflichtigen dessen Hauptsteuerdomizil mit grundsätzlich unbeschränkter Steuerpflicht bildet (Höhn/Mäusli, § 23 N. 1 f.; BGr, 29. Januar 2007, 2P.249/2006, E. 3.1, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); BGr, 25. Januar 1978, ASA 48 [1979/80], S. 149 ff., E. 2).

### **E. 3.3**

Eine Betriebsstätte ist nach konstanter Rechtsprechung eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung, mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen oder kommerziellen Betriebs vollzieht (vgl. BGE 110 Ia 190 E. 3; BGr, 29. Januar 2007, 2P.249/2006, E. 3.1, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); Höhn/Mäusli, § 10 N. 1, mit Hinweisen). Damit eine Tätigkeit qualitativ und quantitativ erheblich ist, muss sie einerseits zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehören, wobei hierzu in erster Linie sämtliche der Produktion und dem Kundenkontakt dienenden Tätigkeiten zählen. Andererseits darf es sich vor dem Hintergrund der Gesamttätigkeit des Unternehmens nicht nur um eine unwesentliche, bloss untergeordnete oder nebensächliche Funktion handeln, soll doch eine unerträgliche Zersplitterung der Steuerpflicht vermieden werden. Als Betriebsstätten gelten beispielsweise Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen,

ständige Vertretungen oder Bergwerke (Höhn/Mäusli, § 10 N. 3 ff., mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 4 N. 12 ff.; BGr, 29. Januar 2007, 2P.249/2006, E. 3.2, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)).

#### **E. 4.1**

Es ist unbestritten, dass die Pflichtige ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im massgeblichen Zeitraum im Kanton Zürich hatte und dort daher aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig war (Hauptsteuerdomizil). Ebenso ist anerkannt, dass sich der steuerlich massgebliche Geschäftsort am Sitz ihrer Einzelunternehmung im Kanton D befand und sie dort demzufolge durch wirtschaftliche Zugehörigkeit einer beschränkten Steuerpflicht für die aus diesem Geschäftsbetrieb erzielten Einkünfte unterlag (Nebensteuerdomizil). Grundsätzlich sind sämtliche der von der Pflichtigen aus ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit erwirtschafteten Einkünfte an ihrem Geschäftsort zu versteuern. Eine Anknüpfung für eine Besteuerung des entsprechenden Einkommens im Kanton Zürich ergibt sich nur, wenn das in X/Kanton Zürich gemietete Sitzungszimmer Betriebsstättencharakter aufweist. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Pflichtige im Kanton Zürich durch ihren Wohnsitz an sich einer unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen war. Entgegen der vom Rekursgegner vertretenen Auffassung ist auch nach Bekanntwerden der neuen Tatsache zunächst von einer vollumfänglichen Zuordnung der Geschäftseinkünfte aus der Einzelfirma an den ausserkantonalen Geschäftsort auszugehen und stellt sich in einem zweiten Schritt die Frage einer Rückausscheidung an eine Betriebsstätte in X/Kanton Zürich.

#### **E. 4.2**

Die Pflichtige rügt zu Recht, dass der Rekursgegner weder in der Nachsteuerverfügung noch im Einspracheentscheid konkret geprüft hat, ob die Voraussetzungen einer Betriebsstätte im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erfüllt sind, und es versäumt hat, sich mit den diesbezüglichen Argumenten der Pflichtigen rechtsgenügend auseinanderzusetzen, obwohl es sich dabei – wie soeben aufgezeigt – um die entscheidende Frage handelt. Vielmehr hat er in der Nachsteuerverfügung im Wesentlichen einfach ausgeführt, der Mietvertrag beweise eine "gewisse geschäftliche Betätigung in X/Kanton Zürich". Es sei aufgrund der neuen Aktenlage davon auszugehen, dass "mindestens ein substantieller Anteil" dem Kanton Zürich zur Besteuerung zustehen müsse, wobei das gemietete Sitzungszimmer in X/Kanton Zürich im Vordergrund stehe. Wenn die Pflichtige jenes Büro nur einmal pro Monat für einen Tag benutzt habe, so habe daraus ohne weiteres ein beachtliches Honorarvolumen resultieren können. Auch wenn sie nur in sehr beschränktem zeitlichem Ausmass in X/Kanton Zürich physisch anwesend gewesen sei, habe sie in Berücksichtigung der Art ihrer Tätigkeit durch kurze Besprechungen einen namhaften Auftrag akquirieren oder durch Interviews vorantreiben können. Es genüge daher für eine Neu Beurteilung der bisherigen Steuerauscheidung, dass sie nebst ihrem steuerlichen Wohnsitz im Kanton Zürich zusätzlich über eine Gelegenheit verfüge habe, um Kundenkontakte auch von X/Kanton Zürich aus wahrnehmen zu können. Auch dem Einspracheentscheid lassen sich hinsichtlich der Anforderungen an das Vorliegen einer Betriebsstätte keine substantiierten Ausführungen entnehmen: Der Rekursgegner hält nur fest, aus der Kenntnis von Aufwand für Geschäftsmiete im Kanton Zürich habe sich ergeben, dass die Pflichtige in den streitbetroffenen Jahren "unter der Ägide ihrer unbeschränkten Steuerpflicht" auch eine geschäftliche Betätigung im Kanton Zürich ausgeübt und dafür nach § 5 StG der Steuerpflicht unterstanden habe, zumal sie dort "auch

aufwandseitig deutlich verwurzelt" gewesen sei. Letzteres ist jedoch bei der Beurteilung der Frage, ob das Sitzungszimmer in X/Kanton Zürich eine Betriebsstätte darstellt, nicht ausschlaggebend. Vielmehr hätte der Rekursgegner prüfen müssen, ob das Zimmer eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung bildete, mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des technischen oder kommerziellen Betriebs vollzog. Der entsprechenden Begründungspflicht ist auch nicht mit der pauschalen Feststellung Genüge getan, Interviews mit zu vermittelnden Kandidaten gehörten "zweifellos" zu den wesentlichen Aufgaben einer Headhunterin und selbst wenn die Konstruktion der Pflichtigen zutreffend sein sollte, müsste ihre Interviewtätigkeit daher als in qualitativer Hinsicht wesentlicher Teil der Arbeit angesprochen werden. Die ebenfalls notwendige quantitative Wesentlichkeit wird nicht einmal ausdrücklich erwähnt. Neben einer substantiierten Auseinandersetzung mit den Kriterien der Betriebsstätte fehlt es mit Blick auf die Höhe einer allfälligen Nachsteuer insbesondere auch an nachvollziehbaren Darlegungen des Rekursgegners zur vorgenommenen Steuerauscheidung, mithin zu den Gründen, welche eine hälftige Aufteilung des Betriebsgewinns auf die Kantone Zürich und D rechtfertigen. So sagt etwa ein blosser Vergleich des Mietaufwands gerade bei Dienstleistungsunternehmen noch nichts Schlüssiges darüber aus, in welchem Ausmass die Tätigkeit in X/Kanton Zürich zum Gesamtergebnis der Einzelfirma beigetragen hat. Das Verwaltungsgericht sieht sich angesichts dieser unvollständigen und gehörsverletzenden Begründung nicht in der Lage, den angefochtenen Entscheid sachgerecht zu überprüfen. Der Rekursgegner wird diesen Mangel im zweiten Rechtsgang zu beheben haben. Die Sache wird deshalb zur weiteren Untersuchung und zur Ausfällung eines neuen Einspracheentscheids im Sinn der Erwägungen an den Rekursgegner zurückgewiesen.

## **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 Satz 2 StG) und ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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