Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 12. April 2016 i.S. Ehegatten A. und B. (2C_461/2015 und 2C_462/2015)

Interkantonale Steuerausscheidung/Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs 3 BV): Scheindomizil einer Einzelfirma

Eine Geschäftsniederlassung ausserhalb des Hauptsteuerdomizils wird nicht anerkannt, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint. In casu lassen insbesondere die nur spärlich vorhandene Arbeitsinfrastruktur, die Vollzeitanstellung des Firmeninhabers bei einer Drittfirma in einer anderen Landesgegend und die Abwicklung massgeblicher Geschäftsaktivitäten in grosser räumlicher Distanz zum geltend gemachten Geschäftsdomizil auf ein Scheindomizil schliessen.

Wird aufgrund eines neu eröffneten ausserkantonalen Spezialsteuerdomizils des Geschäftsorts erstmals eine nur teilweise Steuerpflicht im Wohnsitzkanton geltend gemacht, so sind die Steuerpflichtigen für diese steueraufhebende Tatsache beweispflichtig. Wird dagegen - wie vorliegend - ein bisher bereits anerkanntes Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts nicht mehr akzeptiert, so trifft die Beweislast die Steuerbehörde des Hauptdomizils: Diese muss dartun, dass kein Nebensteuerdomizil mehr besteht bzw. das zuvor anerkannte Spezialsteuerdomizil neu als blosses Scheindomizil anzusehen ist.

Sachverhalt (zusammengefasst)

A. mit Wohnsitz im Kanton Freiburg ist dipl. Steuerexperte, dipl. Wirtschaftsprüfer und zugelassener Revisionsexperte. In dieser Eigenschaft ist er einerseits als Partner mit einem Beschäftigungsgrad von 100 Prozent bei der X. AG mit Sitz im Kanton Bern angestellt. Diese Gesellschaft bezweckt die Übernahme von Treuhandfunktionen aller Art, insbesondere die Wirtschaftsprüfung, Wirtschaftsberatung, Steuer- und Rechtsberatung, Buchführung und allgemeine Treuhandfunktionen. Andererseits ist A. Inhaber der Einzelfirma Y. mit Sitz und Firmenadresse im Kanton Schwyz. Zweck der Einzelfirma sind ebenfalls Steuerberatung, Verwaltungsgeschäfte sowie allgemeine Treuhandfunktionen.

Im Unterschied zu den Perioden 2009 und 2010 anerkannte die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts für die Einzelfirma Y. in der Veranlagung 2011 nicht mehr.

Die gegen diese Veranlagung geführten kantonalen Rechtsmittel wurden abgewiesen, weshalb die Pflichtigen die Sache an das Bundesgericht weiterzogen. Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz beantragte in ihrer Vernehmlassung an das Bundesgericht Abweisung der Beschwerde mit der Begründung, dass sich der Geschäftsort der Einzelfirma Y. nicht im Kanton Schwyz befinde, womit kein sekundäres Steuerdomizil der Beschwerdeführer bestehe. Das Bundesgericht weist die Beschwerde auch in weiteren, nachfolgend nicht interessierenden Punkten ab.

Aus den Erwägungen

I. Formelles

II. Direkte Bundessteuer

3.

3.1 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit besteuert wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung; BGE 134 I 303 E. 2.1 S. 306 f.). Im vorliegenden Fall wird die Besteuerung des selbständigen Erwerbseinkommens des Beschwerdeführers für die Steuerperiode 2011 nur vom Kanton Freiburg beansprucht. Weil der Kanton Schwyz diesen Besteuerungsanspruch für den fraglichen Zeitraum anerkennt, liegt jedenfalls keine aktuelle Doppelbesteuerung vor. Der Rechtsstandpunkt des Kantons Schwyz vermag indessen die Beschwerdeführer nicht zu binden (vgl. Urteil 2C_827/2008 vom 16. Juni 2009 E. 2 m.w.H.). Mit ihrem Rechtsbegehren, eine interkantonale Steuerausscheidung vorzunehmen und das selbständige Erwerbseinkommen des Beschwerdeführers dem Kanton Schwyz zuzuweisen, rügen die Pflichtigen implizit einen Verstoss gegen das Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung.

3.2 Die Rechtsprechung zur Massgeblichkeit des Spezialsteuerdomizils des Geschäftsorts wurde vom Kantonsgericht zutreffend wiedergegeben:

Demnach wird sowohl das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, welches in einer Geschäftsniederlassung mit ständigen Einrichtungen erzielt wird, als auch das dieser Tätigkeit dienende bewegliche Vermögen am Geschäftsort versteuert (Urteil 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 2.2, in: StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5). Wickelt sich hingegen die Erwerbstätigkeit nicht in ständigen Anlagen und Einrichtungen ausserhalb des Hauptsteuerdomizils ab, sind Einkommen und Vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar, selbst wenn sich hier keine spezifischen Einrichtungen befinden (Urteil 2P.149/2005 vom 13. Dezember 2005 E. 3.1; DE VRIES REILINGH in: Zweifel / Beusch / Mäusli / Allenspach [Hrsg.] Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht - Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 10 Rz. 2, § 26 Rz. 2).

Eine Niederlassung ausserhalb des Hauptsteuerdomizils kann nicht schon aufgrund einer bloss formalen Erklärung (z.B. durch einen Handelsregistereintrag, einen Briefkasten oder gar ein Postfach) angenommen werden. Vielmehr muss sich die dortige Tätigkeit in ständigen körperlichen Anlagen und Einrichtungen entfalten, welche aber nicht im Eigentum des Geschäftsinhabers zu stehen brauchen. Eine Geschäftsniederlassung wird verneint, wenn sie den wirklichen Verhältnissen nicht entspricht und als künstlich geschaffen erscheint. Wird ein Spezialsteuerdomizil geltend gemacht, so fordert die Praxis weiter, dass sich die Erwerbstätigkeit hauptsächlich am Geschäftsort abspielt. Bei 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, kann es nicht darauf ankommen, wo diese wohnhaft sind. Es genügt, wenn die übrigen Tätigkeiten (z.B. Vorbereitungs- sowie administrative Arbeiten) vorwiegend am Geschäftsort ausgeübt werden (Urteil 2C_785/ 2011 vom 1. März 2012 E. 2.2 m.w.H., in: StE 2012 A 24.24.41 Nr. 6).

Entsprechend dem Grundsatz, wonach steuerbegründende/-erhöhende Umstände von der Behörde und steueraufhebende/-vermindernde Tatsachen vom Pflichtigen darzutun sind (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252), gilt im vorliegenden Zusammenhang die folgende Beweislastverteilung: Wird aufgrund eines neu eröffneten ausserkantonalen Spezialsteuerdomizils des Geschäftsorts erstmals eine nur teilweise Steuerpflicht im Wohnsitzkanton geltend gemacht, so sind die Steuerpflichtigen für diese steueraufhebende Tatsache beweispflichtig. Wird dagegen - wie vorliegend - ein bisher bereits anerkanntes Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts nicht mehr akzeptiert, so trifft die Beweislast die Steuerbehörde des Hauptdomizils: Diese muss dartun, dass kein Nebensteuerdomizil mehr besteht bzw. das zuvor anerkannte Spezialsteuerdomizil neu als blosses Scheindomizil anzusehen ist. Diese Grundregel ist jedenfalls dann zu befolgen, wenn die Pflichtigen ihrer Mitwirkungspflicht im Rahmen des Zumutbaren nachgekommen sind (Urteil 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011 E. 3.1, a.a.O.).

3.3 Das Kantonsgericht verweist vorab darauf, dass der Geschäftsführer der Y., der Beschwerdeführer A., bereits bei der X. AG in .../BE mit einem Vollzeitpensum unselbständig erwerbstätig sei. Beschwerdeführerin B. sei während der Steuerperiode 2011 mit einem Pensum von 50 Stellenprozenten die einzige Angestellte der Y. gewesen; während den

übrigen 50% sei auch sie bei der X. AG in .../BE angestellt gewesen. Diesbezüglich falle auf, dass die Beschwerdeführerin B. trotz angeblich gleich hohem Pensum für die Anstellung bei der X. AG 176 Arbeitstage, für die Tätigkeit bei der Y. jedoch lediglich 40 Arbeitstage deklariert habe.

In diesem Zusammenhang stellte die Vorinstanz sachverhaltlich fest, dass der Mietvertrag die angeblichen Geschäftsräumlichkeiten der Y. als möbliertes Zimmer von 20.2 m^2 ausweise, wobei das Wort „möbliert" unter der Rubrik „Mietobjekt" gestrichen worden sei. Dieses Zimmer teile sich die Y. zudem noch mit einer weiteren Firma. Der Mietzins für die Mitbenutzung dieses Zimmers betrage CHF 500.-- zuzüglich CHF 80.-- für sämtliche Nebenkosten, inkl. der Dienstleistung „Postnachsendung bei Abwesenheit". Als Parkmöglichkeit sei einzig ein „Anteil" an einem Einstellhallenplatz gemietet worden, wobei das monatliche Entgelt hierfür CHF 20.-- betrage. Diese Umstände bestätigten das bescheidene Ausmass des Mietgegenstandes. Hinzu komme, dass die Y. über keinen ortsgebundenen Telefonanschluss verfüge, sondern einzig die private Mobiltelefonnummer des Beschwerdeführers angegeben werde. Es sei schwer nachvollziehbar, wie der Beschwerdeführer einzig mit einer solchen Infrastruktur effektiv eine Einzelfirma betreiben könne, welche ihm in der betreffenden Steuerperiode 2011 immerhin mehr Einkommen eingetragen habe als seine Vollzeitanstellung als Partner der X. AG. Die blosse Mitnutzung des kleinen Zimmers lasse insbesondere nur schwer erkennen, wie genügend Platz für die verschiedenen Arbeitsplätze, den Kundenempfang, die Aufbewahrung der Akten, etc. vorhanden sein könnte.

Von Bedeutung sei zudem, dass die „Kundenpflege" (Restaurantbesuche, VIP-Tickets des Schlittschuhclubs Bern, Kundenanlass in .../BE) anerkanntermassen im Raum Bern/Freiburg stattgefunden habe, wo beide

Beschwerdeführer wohnen und einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen. Gleiches gelte für die behaupteten Kundenbesuche vor Ort sowie für die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Sitzungen an „zentralen Orten"; aus den eingereichten Rechnungen ergebe sich nämlich, dass die umsatzmässig bedeutenden Kunden der Y. im Gebiet Bern/Aargau/Mittelland ansässig seien.

Aufgrund dieser Feststellungen und Erwägungen gelangte die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid zum Schluss, dass die Tätigkeit der Y. nicht zur Hauptsache in .../SZ ausgeübt werde, sondern dass es sich beim behaupteten Geschäftsort um ein künstlich geschaffenes Scheindomizil handle.

3.4 Die Beschwerdeführer wenden dagegen mit Bezug auf die in .../SZ vorhandene Infrastruktur ein, bei den heutigen modernen Arbeitstechnologien brauche nicht mehr jeder Arbeitnehmer einen fixen Arbeitsplatz, so dass die Platzverhältnisse im angemieteten und mit einer anderen Firma geteilten Bürozimmer ausreichten; eine Festnetz-Telefonnumer sei heute unnötig und es gebe viele Personen und Kleinunternehmen, welche darauf verzichteten. Überflüssig seien auch Eintragungen in Adress- oder Telefonverzeichnissen: Die bestehenden Kunden hätten bereits alle Kontaktdaten und die Akquisition neuer Mandate erfolge über persönliche Beziehungen. Die Y. wolle denn auch nicht primär lokale Kunden in .../SZ akquirieren, sondern gesamtschweizerisch tätige Unternehmen von dort aus betreuen.

Auch aus dem Umstand, dass sämtliche Mitarbeiter der Y. gleichzeitig auch bei der X. AG angestellt seien, könne nichts Wesentliches hergeleitet werden: Es sei sinnvoll, auf ein bestehendes Netzwerk zurückzugreifen,

zumal diese Personen bereits das Vertrauen der Kunden geniessen würden. Zudem erweise es sich auch als sympathisch, Betreuungsanlässe in der eigenen Wohnsitzregion durchzuführen, um diese den Kunden oder potentiellen Klienten näherzubringen.

Abschliessend wenden die Beschwerdeführer ein, im Treuhandbereich stelle sich regelmässig die Frage nach dem Vorliegen eines relevanten Sitzes. Aus diesem Grund sei die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg von Anfang an gehalten gewesen, entsprechende Abklärungen vorzunehmen. Dass in den Jahren 2009 und 2010 eine interkantonale Steuerausscheidung vorgenommen wurde, lasse darauf schliessen, dass die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg damals nach entsprechender Prüfung zum Schluss gelangt sei, ein steuerlich relevanter Sitz im Kanton Schwyz sei vorhanden.

3.5 Die Ausführungen der Beschwerdeführer überzeugen nicht:

Aus dem Umstand, dass die Steuerverwaltung des Kantons Freiburg für die Perioden 2009 und 2010 jeweils eine Steuerausscheidung vorgenommen hat, ergibt sich wie aufgezeigt zwar eine Verschiebung der Beweislast bezüglich des Bestehens des Spezialsteuerdomizils; hiervon abgesehen können die verschiedenen Elemente einer Steuerveranlagung aber grundsätzlich in jeder Periode neu überprüft werden.

Auch wenn es zutreffen mag, dass sich die Bedeutung eines fixen Arbeitsplatzes und eines Festnetz-Telefonanschlusses durch neue Arbeitsmodelle verringert hat, so ändert dies nichts daran, dass die Einrichtungen der Y. in …/SZ als äusserst spartanisch erscheinen und nicht mit dem Umfang der geschäftlichen Aktivität der Einzelfirma korrespondieren: In der

Steuerperiode 2011 generierte die Y. gemäss Selbstdeklaration einen Umsatz von CHF 338 000.-- und der Beschwerdeführer deklarierte aus dieser Tätigkeit wie ausgeführt ein Einkommen von CHF 164 441.--. Diese Geschäftsergebnisse lassen auf einen erheblichen Einsatz von Arbeitszeit schliessen, welcher sich mit der nur spärlich vorhandenen Arbeitsinfrastruktur in .../SZ kaum in Vereinbarung bringen lässt. Dies gilt umso mehr in Anbetracht des Umstandes, dass der Beschwerdeführer bereits mit einem Vollzeitpensum im rund 160 Kilometer von .../SZ entfernten .../BE erwerbstätig ist. Bei einer massgeblichen Anwesenheit der Beschwerdeführer im gemieteten Zimmeranteil in .../SZ liesse sich ferner auch nicht schlüssig erklären, weshalb es erforderlich war, im Mietvertrag ausdrücklich die Nachsendung der Post bei Abwesenheit zu vereinbaren.

Dass Anlässe zur Kundenbindung vorwiegend in der Wohnsitzregion der Beschwerdeführer durchgeführt wurden, durfte vom Kantonsgericht ebenfalls in die Gesamtwürdigung der Umstände miteinbezogen werden; es erscheint jedenfalls nicht als unerheblich, dass auch diese geschäftliche Aktivität nicht am behaupteten Geschäftsort in .../SZ vorgenommen wurde.

Bei dieser Sachlage ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanzen zum Schluss gelangten, dass das Spezialsteuerdomizil des Geschäftssitzes der Y. im Kanton Schwyz nicht (mehr) existiert bzw. dass dieses als blosses Scheindomizil erscheint.

4. und 5. ...(weitere strittige Fragen)

III. Kantonssteuer

6. Die von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze zur Vermeidung interkantonaler Doppelbesteuerung sowie die aufgezeigten Anforderungen an das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts gelten auch für die Kantons- und Gemeindesteuern (vgl. Urteile 2C_785/2011 vom 1. März 2012; 2C_726/2010 vom 25. Mai 2011; a.a.O.). ...

Aus diesen Gründen gelten die vorstehenden Erwägungen für die direkte Bundessteuer auch bei der Kantonssteuer, weshalb auf das bereits Ausgeführte verwiesen werden kann.