

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.24 vom 29. Januar 2015

BS Appellationsgericht, 2015-01-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2017.24

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.24 du 29 janvier 2015

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.24 del 29 gennaio 2015

Erwägungen

E. 1

1.1 Die Anfechtung von Entscheiden der Steuerrekurskommission betreffend die direkte Bundessteuer richtet sich in erster Linie nach den Verfahrensbestimmungen der Art. 140 ■ 144 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11), subsidiär nach jenen des kantonalen Rechts über die Organisation und das Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 Abs. 2 DBG, § 1 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [SG 660.100]; VGE VD.2013.104 vom 31. Oktober 2013). Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die direkte Bundessteuer gelten (vgl. Art. 145 Abs. 1 DBG; BGE 130 II 65E. 6 S. 75 ff.). Da das baselstädtische Recht für die kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die direkte Bundessteuer zur Anwendung (VGE 608/2006 vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008, S. 220; vgl. Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005, S. 277, 287). Dementsprechend kann gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählte Kommission bezüglich der direkten Bundessteuern Beschwerde an das Verwaltungsgericht erhoben werden (Art. 145 Abs. 1 DBG i.V.m. § 171 StG und § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG, SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 i.V.m. § 32 Abs. 1 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]).

1.2 Zur Beschwerde ist legitimiert, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat (vgl. Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Dies trifft auf den Beschwerdeführer als Adressat der angefochtenen Verfügung zu. Die Beschwerde wurde zudem rechtzeitig eingereicht (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die rechtsgenügend begründete Beschwerde (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 2 DBG) ist einzutreten.

1.3 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG. Diese kantonale Kognition gilt auch für die weitere kantonale Instanz gemäss Art. 145 DBG (BGE 131 II 548E. 2.1 S. 550). Demnach prüft das Gericht insbesondere, ob die Vorinstanz das öffentliche Recht nicht oder nicht richtig angewandt, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- oder Verfahrensvorschriften verletzt oder von dem ihr zustehenden Ermessen einen unzulässigen Gebrauch gemacht hat (vgl. auch Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG).

1.4 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung

durchgeführt und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (§ 25 Abs. 2 VRPG; BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003E. 5).

E. 2

Im vorliegenden Fall liegt im Streit, ob der Beschwerdeführer als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler qualifiziert und somit die Veräusserungsgewinne aus dem Verkauf des Grundstücks Y_____ ■ welche im Sinne von Art. 130 Abs. 2 DBG nach pflichtgemäßem Ermessen festgesetzt wurden ■ als selbständiges Erwerbseinkommen nach Art. 18 Abs. 1 DBG zu versteuern hat.

E. 3

Grundlage der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen bildet die Qualifikation des Beschwerdeführers als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler und damit die Zuordnung des Grundstücks Y_____ in das Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers.

E. 3.1.1

3.1.1.1 Die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen richtet sich bei der direkten Bundessteuer nach der Reinvermögenszugangstheorie (BGE 140 II 353E. 2 S. 355 und 139 II 363E. 2.1 S. 365, je m.w.H.; Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung natürliche Personen, Therwil/Basel 2001, Art. 16 N 8). Das Einkommen bilden sämtliche Zugänge von Reinvermögen eines Subjektes während einer bestimmten Periode mit Einschluss der Nutzungen (Locher, a.a.O., Art. 16 N 8; vgl. BGE 140 II 353E. 2.1 S. 355 und 139 II 363E. 2 S. 365 f., je wiederum m.w.H.). Demgemäss unterliegen gestützt auf die Generalklausel des Art. 16 Abs. 1 DBG sowie auf den beispielhaften Positivkatalog der Art. 17 ■ 23 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Privatvermögen der direkten Bundessteuer. Der Gesetzgeber hat damit den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung verwirklicht (BGE 125 II 113E. 4a S. 119, 136 I 65E. 5.3 S. 76; BGer 2A.425/2001 vom 12. November 2001E. 3.1). Steuerbar sind danach auch alle Einkünfte aus einem Handels- und Gewerbebetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Die selbständige Erwerbstätigkeit kann dabei haupt- oder nebenberuflich sowie dauernd oder vorübergehend ausgeübt werden; ein Handelsregistereintrag oder eine Buchführungspflicht werden nicht vorausgesetzt (von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Auflage, Zürich 2011, S. 1). Ob im konkreten Fall eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist aufgrund der gesamten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Wesensbestimmende Merkmale bilden namentlich der kombinierte Einsatz von Arbeit und Kapital, das Tätigwerden auf eigenes Risiko sowie ein systematisches und planmässiges Vorgehen (Locher, a.a.O., Art. 18 N 9 ff.; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern 1993, § 1 N 17 ff.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, § 14 N 36 ff.; vgl. Reich, Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: Faculté de Droit de Genève [Hrsg.], Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, Basel 1995, S. 115, 123 ff.). Nicht erforderlich ist, dass die Tätigkeit nach aussen hin sichtbar wahrnehmbar ist, etwa durch Betreiben eines eigentlichen Gewerbes oder Geschäfts (BGE 122 II 446E. 5 S. 453).

3.1.1.2 Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit entspricht dem Vermögensstandsgewinn, welcher sich aus der Differenz zwischen dem Eigenkapital zu Beginn und jenem am Ende des Geschäftsjahres unter Abzug der Privateinlagen und Hinzurechnung der nicht abzugsfähigen Verminderungen des Geschäftsvermögens wie insbesondere Privatentnahmen ergibt (vgl. Art. 18 Abs. 3 i.V.m. Art. 58 DBG; Locher, a.a.O., Art. 18 N 2; Richner et al., Handkommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 18 N 70). Im Gegensatz zu privaten Kapitalgewinnen, die steuerfrei sind (Art. 16 Abs. 3 DBG), unterliegen somit Kapitalgewinne, die namentlich aus der Veräusserung von dem Geschäftsvermögen zugehörigen Vermögenswerten entstehen, der Einkommensbesteuerung (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG). Dabei sind nach der Legaldefinition jene Vermögenswerte dem Geschäftsvermögen zuzuordnen, welche ganz oder überwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG). Für die Zuordnung von Vermögenswerten zum Geschäftsvermögen ist mithin auf deren aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion, d.h. das tatsächliche Dienen für die selbständige Erwerbstätigkeit abzustellen (BGE 133 II 420E. 3.2 S. 422 mit Hinweis auf Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in: ASA 75 [2006/2007], S. 265, 274 und 281; Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 291; Reich/von Ah, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 18 N 8). Demgegenüber stellen Gewinne, die lediglich durch eine auf die schlichte Verwaltung des eigenen privaten Vermögens gerichtete Tätigkeit erzielt werden, kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, sondern steuerfreie Kapitalgewinne dar (Art. 16 Abs. 3 DBG; BGE 125 II 113E. 5 S. 120 ff.).

3.1.2 Basierend auf diesen Grundsätzen liegt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts steuerbarer Liegenschaftshandel vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut, d.h. eine Tätigkeit wahrnimmt, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 125 II 113E. 6a S. 124, 122 II 446E. 3b S. 449 f.; BGer 2C_160 und 161/2017 vom 24. August 2017E. 3.1.2). Als bereichsspezifische Indizien für eine über die übliche Vermögensverwaltung hinausreichende Tätigkeit kommen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung insbesondere (i) die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), (ii) die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, (iii) der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, (iv) der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, (v) die Besitzesdauer, (vi) der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, (vii) die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände und (viii) die Realisierung der Gewinne im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht (BGer 2C_160 und 161/2017 vom 24. August 2017E. 3.1.2, 2C_784 und 785/2016 vom 13. April 2017E. 4.2, 2C_1204/2013 vom 2. Oktober 2014E. 2.3, 2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013E. 2.2, m.w.H.). Die einzelnen Indizien dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können in unterschiedlicher Intensität auftreten. Jedes dieser Indizien kann zusammen

mit anderen, im Einzelfall aber auch alleine ausreichen, um eine selbständige Erwerbstätigkeit anzunehmen. Dass einzelne typische Elemente nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist (zum Ganzen BGer 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 2.4; vgl. BGE 122 II 446 E. 3c S. 450 und Arnold, Nichts Neues unter der Steuersonne? Zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: ASA 67 [1998/1999], S. 593,598). In diesem Sinne keine selbständige Erwerbstätigkeit stellt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts insbesondere die Vermietung eigener Liegenschaften dar. Diese gilt grundsätzlich als übliche Verwaltung des eigenen Vermögens und zwar selbst dann, wenn das verwaltete Liegenschaftsportfolio umfangreich ist, professionell verwaltet und eine kaufmännische Buchhaltung geführt wird (zum Ganzen Locher, a.a.O., Art. 18 N 26; Arnold, a.a.O., S. 265,273; Richner et al., a.a.O., Art. 18 N 19c; BGer 2C_160 und 161/2017 vom 24. August 2017 E. 3.1.3). Bei blosser Vermietung von Liegenschaften ist daher deren Zuordnung zum Geschäftsvermögen nur mit grösster Zurückhaltung anzunehmen (BGE 110 Ib 17 E. 3a S. 21; BGer vom 23. Januar 2004 E. 2.5, in: StE 2004 A 21.14 Nr. 15). Selbst die Begründung von Stockwerkeigentumseinheiten zur Werterhöhung und Erleichterung des Weiterverkaufs der Liegenschaft stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung private Vermögensverwaltung dar, sofern keine weiteren Umstände hinzutreten und das Geschäft nicht erheblich mit fremden Mitteln finanziert worden ist (BGer 2C_455 und 456/2011 vom 5. April 2012 E. 5.3, 2C_1156 und 1157/2012 vom 19. Juli 2013 E. 8.2.2, 2C_1276 und 1277/2012 vom 24. Oktober 2013 E. 4.3.1).

3.2 Der angefochtene Entscheid hält diesen Erkenntnissen im Ergebnis stand.

3.2.1

3.2.1.1 Zur Begründung der Zuordnung des Grundstücks Y_____ zum Geschäftsvermögen hat die Vorinstanz namentlich vorgebracht, der Beschwerdeführer habe im Zeitraum zwischen dem Kauf der Liegenschaft im Jahr 2007 bis zur Begründung von Stockwerkeigentum und dessen anschliessenden Verkauf im Jahr 2012 die obersten beiden Wohnungen selbst bewohnt und die weiteren drei Wohnungen vermietet. Die Liegenschaft sei damit mehrheitlich vermietet worden und deshalb gestützt auf die Präponderanzmethode, wonach ein Vermögenswert immer demjenigen Bereich zuzuordnen ist, dem er überwiegend dient (statt vieler Locher, a.a.O., Art. 18 N 147 ff.), gesamthaft dem Geschäftsvermögen zuzuordnen (angefochtener Entscheid, E. 7). Wie die Steuerverwaltung im Rahmen ihrer Vernehmlassung zu Recht geltend macht (Vernehmlassung, Ziff. II.3), kann allerdings die Zugehörigkeit einer Liegenschaft zum Geschäftsvermögen nicht mit dem Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit infolge überwiegender Vermietung begründet werden. Eine solche Schlussfolgerung widerspricht dem dargelegten Grundsatz, dass die blosser Vermietung eigener Liegenschaften übliche Vermögensverwaltung darstellt und nur mit grösster Zurückhaltung als Gegenstand einer auf Erwerb gerichteten Tätigkeit zu qualifizieren ist. Abzustellen ist vielmehr auf eine Würdigung sämtlicher in Betracht kommender Umstände des konkreten Falles, und zwar unter Beiziehung des vom Bundesgericht entwickelten Indizienkatalogs zum gewerbsmässigen Liegenschaftshandel, wie sie auch der übrigen Beurteilung der Vorinstanz zugrunde liegen.

3.2.1.2 In Bezug auf das Kriterium des systematischen und planmässigen Vorgehens hat die Vorinstanz ausgeführt, dass namentlich im Kauf der Liegenschaft im Jahr 2007 sowie der

Begründung von Stockwerkeigentum und deren anschliessenden Verkauf im Jahr 2012 ein gewichtiges Indiz zu sehen sei, welches für das Vorliegen eines gewerbsmässigen Liegenschaftshandels spreche (angefochtener Entscheid, E. 5c). Das vom Beschwerdeführer hiergegen vorgebrachte Argument, die Aufteilung von Stockwerkeigentum sei an sich nicht zwingend mit einem planmässigen Vorgehen verbunden (Beschwerdebegründung, S. 12), trifft zwar zu, vermag sich jedoch aufgrund der im vorliegenden Fall hinzutretenden Umstände nicht auf die Zuordnung der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen auszuwirken. In diesem Sinne zu berücksichtigen sind insbesondere die Fremdmittel, welche der Beschwerdeführer für den Erwerb der Liegenschaft mit einem Kaufpreis von CHF 820'000.■ eingesetzt hat. Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass das eingesetzte Fremdkapital beim Erwerb über das hinausgehe, was bei einer langfristigen Altersvorsorge oder bei einer privaten Immobilienanlage im Hinblick auf die Risikotragfähigkeit als üblich zu bezeichnen ist (angefochtener Entscheid, E. 5a). Die dazu in den Akten enthaltenen Angaben legen nahe, dass der Kauf des Grundstücks Y_____ ausschliesslich mit fremden Mitteln finanziert wurde, weil der Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Kaufs über keinerlei Eigenkapital verfügte. Dies wird durch den Beschwerdeführer bestätigt, wenn er dazu ausführt, er habe als 19-jähriger Student über kein Kapital verfügt und deswegen ■ein zeitlich unbeschränktes zinsloses Darlehen■ von seiner Mutter in der Höhe von CHF 250'000.■ erhalten (Vorakten Steuerverwaltung, Einsprachebegründung vom 9. März 2015, S. 2; Vorakten Steuerverwaltung, Details zur Steuererklärung 2011, Beilage 6). Der übrige Teil des Kaufpreises wurde mittels Aufnahme einer Hypothek im Umfang von rund CHF 670'000.■ finanziert, wie auch der Beschwerdeführer mehrfach bestätigt hat (Vorakten Steuerverwaltung, Details zur Steuererklärung 2011, Beilage 6; Vorakten Vorinstanz, S. 232, Replik zur Vernehmlassung vom 3. September 2015, S. 5; vgl. Vorakten Steuerverwaltung, Zins- und Kapitalbescheinigung für Steuerzwecke der Basellandschaftlichen Kantonalbank vom 3. Januar 2011). Hinzu kommt, dass auch die Finanzierung der in den Jahren 2007 bis 2012 erfolgten Umbauarbeiten an der Liegenschaft zumindest in grossen Teilen erst durch Aufnahme weiterer Fremdmittel ermöglicht wurde (Vorakten Vorinstanz, S. 9, Rekurs vom 22. Juni 2015, S. 8; Vorakten Steuerverwaltung, Zins- und Kapitalbescheinigung für Steuerzwecke der Basellandschaftlichen Kantonalbank vom 3. Januar 2011). Dem steht nicht entgegen, dass sich die Fremdfinanzierung durch die laufende Amortisation und die Veränderung des Verkehrswerts der Liegenschaft über die Jahre verändert hat, wie der Beschwerdeführer weiter geltend macht (Beschwerdebegründung, S. 14). Die zur Beurteilung der Tätigkeit erforderlichen Rückschlüsse auf das mit der Investition eingegangene unternehmerische Risiko und mittelbar auch der Gewinnstrebigkeit ergeben sich massgeblich aus dem Verhältnis der Eigen- und der Fremdmittel zu den Anlagekosten im Zeitpunkt der Tätigkeit der Investition (vgl. Arnold, a.a.O., S. 265, 288; BGer 2C_1273/2012 vom 13. Juni 2013 E. 3.2; BGE 125 II 113 E. 6b S. 125, 122 II 446 E. 3d S. 451). Im Weiteren hat die Vorinstanz in der Wiederanlage des beim Verkauf der Liegenschaft erzielten Gewinns in gleichartige Vermögensgegenstände ein weiteres bedeutendes Indiz für eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit erblickt (angefochtener Entscheid, E. 5c). Vorliegend veräusserte der Beschwerdeführer per 1. Juni 2012 sämtliche Stockwerkeigentumseinheiten des Grundstücks Y_____ und erzielte damit einen Grundstücksgewinn von insgesamt CHF 899'729.■ (Vorakten Steuerverwaltung, Berechnungsblätter für die Grundstückgewinnsteuer vom 21. März 2013). Mit Kaufvertrag vom 2. Oktober 2012

erwarb er anschliessend die Liegenschaft [...] (Grundbuch Basel, Sektion [...], Parzelle [...]; nachfolgend Grundstück Z____) zu einem Kaufpreis von CHF 2'320'000.■ (Vorakten Steuerverwaltung, Verkaufsmeldung für Grundbesitz betr. Handänderung 662/12). Die zeitliche Nähe beider Geschäfte sowie das Verhältnis zwischen deren Kauf- und Verkaufspreis lassen keinen anderen Schluss zu, als dass der Beschwerdeführer den gesamten Erlös aus dem Verkauf der Stockwerkeigentumseinheiten in das Grundstück Z____ reinvestiert hat. Dies kommt insbesondere auch darin zum Ausdruck, dass der Beschwerdeführer per 31. Dezember 2011 über ein negatives Reinvermögen von - CHF 229'926.■ verfügte (Vorakten Steuerverwaltung, Steuererklärung 2011, Ziff. 889). Der Beschwerdeführer hat damit zum Ausdruck gebracht, weiterhin im Immobiliensektor tätig bleiben zu wollen. Schliesslich hat die Vorinstanz erwogen, dem Beschwerdeführer sei der Einsatz fachspezifischer Kenntnisse anzurechnen. Darauf deutet namentlich hin, dass dieser in den Steuererklärungen für die Grundstückgewinnsteuer betreffend den Verkauf des Grundstücks Y____ für die in den Jahren 2007 bis 2012 erfolgten Umbauarbeiten Eigenleistungen im Umfang von insgesamt CHF 121'770.■ deklariert habe (angefochtener Entscheid, E. 5c). Dieser Würdigung ist zuzustimmen. Nach der Beschreibung des Beschwerdeführers haben die geltend gemachten Eigenleistungen ■Vorprojekt, Bauprojekt und Bauplanung, Baubewilligungsverfahren, Devisierung, Offerteneinholung, Baumanagement, Bauführung, Abschlussarbeiten wie Zahlungsverkehr, Schlussabrechnung, Garantierarbeiten■ umfasst (Vorakten Steuerverwaltung, Schreiben des Beschwerdeführers vom 11. März 2013). Insbesondere aufgrund der Wahrnehmung von Tätigkeiten im Bereich der Bauplanung, des Baumanagements und der Bauführung durch den Beschwerdeführer selbst muss vom Vorhandensein besonderer Fachkenntnisse ausgegangen werden. Zudem hat der Beschwerdeführer im Jahr 2012 an der Universität Basel eine Masterarbeit mit dem Titel ■[...]■ verfasst. Auch wenn die Arbeit primär über ein makroökonomisches Thema geschrieben wurde, wie der Beschwerdeführer ausführt (Beschwerdebegründung, S. 12 f.), weist eine solche Untersuchung dennoch eine gewisse Nähe zum Liegenschaftshandel auf. Darüber hinaus kann eine solche Arbeit offensichtlich nicht ohne gewisse Fachkenntnisse betreffend den Immobilienmarkt verfasst werden. Im Rahmen ihrer Vernehmlassung macht die Steuerverwaltung dazu weiter geltend, dass der Beschwerdeführer das Thema seiner Dissertation, welches gegebenenfalls Aufschluss über seine liegenschaftsspezifischen Kenntnisse gegeben hätte, nicht offengelegt habe (Vernehmlassung, Ziff. II.5). Der Beschwerdeführer wendet dagegen ein, es sei nicht möglich, das Thema zu nennen, weil die Dissertation aus diversen Papers bestehe, von denen noch keines zugelassen oder beendet worden sei und somit nicht genannt werden könne (Replik, S. 2). Dieser Einwand ist haltlos. Es wäre dem Beschwerdeführer ohne weiteres möglich und zumutbar, die Themen der angefangenen Papers zu nennen und damit offenzulegen, ob sich diese mit liegenschaftsspezifischen Themen befassen. Ein weiterer Anhaltspunkt dafür, dass der Beschwerdeführer über spezielle Fachkenntnisse verfügte, ergibt sich im Übrigen aus seiner seit dem 3. Januar 2007 bestehenden Beteiligung als Kommanditär an der Kommanditgesellschaft B____ & Co. Der Zweck dieser Gesellschaft besteht in der Ausführung sämtlicher Tätigkeiten, die in den Bereich einer Immobilien-Treuhand fallen; die Geschäftsführung wird vom Vater des Beschwerdeführers, [...], wahrgenommen. Es ist somit naheliegend, dass der Beschwerdeführer auf das Fachwissen seines Vaters zurückgreifen konnte, welches er sich wie sein eigenes anzurechnen lassen hat. Im Mindesten konnte er sich ein auf den Handel von Liegenschaften bezogenes Fachwissen in gewissem Umfang bereits gestützt auf das ihm als

Kommanditär zustehende Recht, eine Abschrift der Bilanz und der Erfolgsrechnung der Gesellschaft zu verlangen und zur Überprüfung die Geschäftsbücher einzusehen (Art. 600 Abs. 3 des Obligationenrechts [SR 220]), aneignen. Die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang weiter festgehalten, dass der Beschwerdeführer das Grundstück Y_____ auch deshalb als Immobilienanlage mit der Möglichkeit eines gewinnbringenden Weiterverkaufs erworben habe, weil er durch seine fachkundigen Eltern inspiriert und unterstützt worden sei (angefochtener Entscheid, E. 5c). Dagegen wendet der Beschwerdeführer ein, dies sei falsch. Er hätte die Liegenschaft nicht gekauft, wenn ihm seine Mutter kein Darlehen gegeben hätte (Beschwerdebegründung, S. 10). Die Steuerverwaltung hält dem entgegen, dass z.B. gemäss den Schuldenverzeichnissen pro 2008 und 2009 von einem Darlehen sowohl des Vaters als auch der Mutter die Rede sei (Vernehmlassung, Ziff. II.5). Der Beschwerdeführer behauptet weiter, es bestehe kein schriftlicher Darlehensvertrag (Replik, S. 2). Dies erscheint angesichts der Darlehenssumme höchst erstaunlich. Letztlich kann jedoch die Frage, ob ihm auch sein Vater ein Darlehen gewährt hat, offenbleiben, weil dies für die Beantwortung der Frage, ob der Beschwerdeführer die Liegenschaft auch dann gekauft hätte, wenn sein Vater nicht in der Liegenschaftsbranche tätig gewesen wäre, nicht entscheidend ist. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass nach allgemeiner Lebenserfahrung davon auszugehen ist, dass der Beschwerdeführer als knapp 19-jähriger kaum auf die Idee gekommen wäre, ein Mehrfamilienhaus zu kaufen, wenn sein Vater nicht in der Immobilienbranche tätig gewesen wäre.

3.2.1.3 Aufgrund einer Gesamtwürdigung sämtlicher Umstände ist somit erwiesen, dass der Beschwerdeführer eine Tätigkeit wahrgenommen hat, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet gewesen ist, und sind daher sämtliche Stockwerkeigentumspartellen des Grundstücks Y_____ dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Der Einwand des Beschwerdeführers, er habe bis ins Jahr 2012 selbst das dritte Ober- und das Dachgeschoss bewohnt (Beschwerdebegründung, S. 23 und Vorakten Steuerverwaltung, Schreiben der Steuerverwaltung vom 19. Juni 2012), ändert an dieser Beurteilung nichts. Die dargestellten Umstände ■ ausschliessliche Fremdfinanzierung, Wiederanlage des mit dem Verkauf erzielten Erlöses in das Grundstück Z_____ sowie Einsatz besonderer Fachkenntnisse im Bereich des Liegenschaftshandels ■ beziehen sich auf die gesamte Liegenschaft und nicht auf einzelne Stockwerkeigentumspartellen. Jedenfalls kann allein aus der Tatsache, dass die steuerpflichtige Person eine Liegenschaft selbst bewohnt, nicht hergeleitet werden, diese gehöre zwingend dem Privatvermögen an (vgl. BGE 112 Ib 79 E. 3 S. 82 ff.).

3.2.2 In Bezug auf die zeitliche Zuordnung des Grundstücks Y_____ ins Geschäftsvermögen hat die Vorinstanz erwogen, dass aufgrund der hohen Risikobereitschaft und der sehr hohen Fremdfinanzierung bereits im Jahr 2007 ein planmässiges und auf Gewinnerzielung gerichtetes Vorgehen vorgelegen hat (angefochtener Entscheid, E. 6b). Der Beschwerdegegner macht dagegen geltend, dass das Grundstück Y_____ für die Steuerperioden pro 2007 ■ 2011 bereits rechtskräftig veranlagt worden sei und die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission nicht frei seien, diese Veranlagungen aufzuheben. Es liege insofern ein ganz eindeutiger Verstoss gegen Treu und Glauben und den Vertrauensschutzgedanken vor, weil er sich auf die Auskünfte der Steuerverwaltung in den Veranlagungen 2007 bis 2011 habe verlassen dürfen (zum Ganzen Beschwerdebegründung, S. 16 f.). Art. 9 der Bundesverfassung (SR 101) verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen

oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden. Voraussetzung dafür ist, dass die Person, die sich auf den Vertrauensschutz beruft, berechtigterweise auf diese Grundlage vertrauen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann; schliesslich scheitert die Berufung auf Treu und Glauben dann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen gegenüberstehen. Als Folge der Bedeutung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht wird der Vertrauensschutz in diesem Bereich allerdings nur zurückhaltend gewährt (VGE VD.2014.85 vom 26. September 2014E. 2.4.2 m.w.H.;BGer 2A.279/2006 vom 26. Februar 2007E. 3.3). Mit seiner Argumentation verkennt der Beschwerdeführer, dass sich die Rechtskraft einer Steuerveranlagung nach ständiger Praxis des Bundesgerichts nur auf die Steuerfaktoren bezieht, nicht aber auf die Sachverhaltsfeststellung oder die rechtliche Qualifikation einzelner Posten, welchen lediglich die Bedeutung von Motiven zukommt. Zudem beschränken sich die Rechtskraftwirkungen in zeitlicher Hinsicht lediglich auf die Steuerperiode der entsprechenden Veranlagungsverfügung (zum Ganzen BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120, m.H. auf BGer 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007 E. 4.2.2, 2A.370/2004 vom 11. November 2005 E. 4.2, 2C_309 und 310/2013 vom 18. September 2013 E. 3.10 und 2C_1174/2012 vom 16. August 2013 E. 3.3.2). Es liegt im Wesen der periodischen Veranlagung, dass die Steuerbehörde die Möglichkeit erhält, jeweils eine neue Beurteilung vorzunehmen und auch allfällige frühere Fehlleistungen zu korrigieren bzw. nicht mehr zu wiederholen; darin liegt kein widersprüchliches Verhalten, sondern es ist Ausprägung der Gesetzmässigkeit im Steuerrecht (Richner et al., a.a.O., VB zu Art. 109■121 N 80;VGer SG 2009/203 vom 11. Mai 2010E. 2.6; vgl. auch BGer 2C_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 3.4.2; BGer vom 10. Juni 1988 E. 2, in: ASA 59 [1990/1991] S. 476). Für den vorliegenden Fall folgt daraus, dass die Geltendmachung einer Verletzung gegen den Grundsatz von Treu und Glauben im Sinne des Art. 9 BV nicht geeignet ist, die Annahme, dass der Beschwerdeführer die selbständige Erwerbstätigkeit bereits im Jahr 2007 aufgenommen hat, in Frage zu stellen. Zudem hat sich die Steuerverwaltung im streitigen Zeitraum zumindest nie ausdrücklich zur Qualifizierung des Grundstücks Y_____ geäussert oder dem Beschwerdeführer gar zugesichert, es handle sich dabei um Privatvermögen. Es fehlt somit bereits an einer geeigneten Vertrauensgrundlage.

3.3 Aus dem Dargelegten ergibt sich somit, dass der Beschwerdeführer ab dem Jahr 2007 als gewerbmässiger Liegenschaftshändler eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeführt hat und damit auch das Grundstück Y_____ ab diesem Zeitpunkt dem Geschäftsvermögen zuzuordnen ist.

E. 4

In seinen weiteren Ausführungen setzt sich der Beschwerdeführer gegen die Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen als solche zur Wehr.

E. 4.1

4.1.1 Der Beschwerdeführer rügt zunächst, dass die Voraussetzungen für die Durchführung einer Ermessensveranlagung nicht vorgelegen haben und diese damit unzulässig gewesen sei. Die Steuerverwaltung habe von ihm unter anderem lediglich eine Jahresrechnung betreffend die am 11. April 2013 im Handelsregister eingetragene Einzelunternehmung C_____ verlangt, die mit der entsprechenden Steuererklärung für das Jahr 2013 eingereicht worden sei. Weil die Einzelunternehmung im Jahr 2012 noch nicht existiert habe, sei er auch nicht in der Lage gewesen, eine Jahresrechnung einzureichen; es fehle daher an der

Grundlage für eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen. Die Steuerverwaltung habe ihn zudem ohne vorgängige Mahnung nach Ermessen eingeschätzt; er habe erst im Einspracheverfahren erfahren, um was es sich bei einer Ermessensveranlagung handle. Sie habe es auch unterlassen, die provisorische Veranlagungsverfügung als Ermessensveranlagung zu bezeichnen und ihn darauf hinzuweisen, dass eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könne. Bei der definitiven ■Rechtsmittelverfügung■ (recte wohl Veranlagungsverfügung) fehle sogar die Rechtsmittelbelehrung (zum Ganzen Beschwerdebeurteilung, S. 3 ff.).

E. 4.1.2

4.1.2.1 Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG). Somit liegt der Ermessensveranlagung im Allgemeinen eine nicht zu beseitigende Ungewissheit in Bezug auf die Steuerfaktoren zugrunde, die sich in einem eigentlichen Untersuchungsnotstand der Steuerbehörde manifestiert (vgl. zum Ganzen Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102 ■222 DBG, Basel 2015, Art. 130 N 11 m.H. auf BGer 2C_273 und 274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.4). Die Ungewissheit darf sich dabei grundsätzlich nur auf das Quantitative beziehen; der Grundtatbestand, etwa, dass Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit erzielt worden ist, muss gewiss sein (BGer 2C_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3; Richner et al., a.a.O., Art. 130 N 23).

4.1.2.2 Sofern die Ermessensveranlagung infolge eines Fehlverhaltens des Steuerpflichtigen bei der Wahrnehmung seiner Mitwirkungspflichten vorgenommen wird, hat dieser eine förmliche Mahnung voranzugehen (Locher, a.a.O., Art. 130 N 21 ff.; Stadelmann, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen? ■ Eine Auslegeordnung aus richterlicher Sicht, in: StR 2001, S. 258, 261). Diese setzt voraus, dass die steuerpflichtige Person namentlich auf die Rechtsnachteile bei nicht gehöriger Erfüllung der in Frage stehenden Verfahrenspflichten hingewiesen wird, so insbesondere auf die Vornahme einer Ermessensveranlagung und die Ausfällung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten (VGE VD.2015.222 und 223 vom 2. Juni 2016 E. 2.7.1; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 130 N 38). Die Mahnung muss nicht als solche bezeichnet werden; vielmehr stellt jede nochmalige Aufforderung an die steuerpflichtige Person zur Erfüllung einer Verfahrenspflicht eine Mahnung dar (Richner et al., a.a.O., Art. 130 N 49). Die Anforderungen an die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung sowie die Konsequenzen bei Nichtbeachtung nach Art. 132 Abs. 3 DBG sind grundsätzlich nicht in der Mahnung, sondern bei der Angabe des Rechtsmittels in der Veranlagungsverfügung mitzuteilen (BGer 2C_44/2007 vom 19. Juli 2007 E. 5.2; BGE 123 II 552, in: Pra 87 [1998] Nr. 151). Die Rechtsmittelbelehrung der Veranlagungsverfügung hat dementsprechend darauf hinzuweisen, dass die Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann und die Einsprache eine Begründung zu enthalten und allfällige Beweismittel zu nennen hat (Art. 132 Abs. 3 DBG; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 N 51; Locher, a.a.O., Art. 130 N 37). Diese Regelung bildet eine Ausnahme vom Grundsatz, dass im Einspracheverfahren grundsätzlich

keine Kognitionsbeschränkungen der Steuerverwaltung bestehen und die steuerpflichtige Person insofern neue Tatsachen und Beweismittel ins Verfahren einbringen kann, die vorzulegen und geltend zu machen sie im Veranlagungsverfahren versäumt hat (VGE VD.2013.116 vom 10. Februar 2015E. 2.4.1).

E. 4.1.3

4.1.3.1 Mit Schreiben der Steuerverwaltung vom 10. Juli 2014 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, innerhalb von 30 Tagen einen Geschäftsabschluss nachzureichen. Dies stellt eine vorgängige Aufforderung zur Einreichung einer Jahresrechnung dar. Gemäss der Steuerverwaltung wurde die Pflicht zur Einreichung einer Jahresrechnung bei selbständiger Erwerbstätigkeit anlässlich der Anhörung des Beschwerdeführers am 9. Dezember 2014 nochmals wiederholt (Vernehmlassung, Ziff. II 1; Vorakten Vorinstanz, S. 7, Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 3. September 2015). Der Beschwerdeführer behauptet, bei der Besprechung vom 9. Dezember 2014 sei der angeblich fehlende Geschäftsabschluss nicht angesprochen worden (Beschwerdebegründung, S. 4 f.). In den handschriftlichen Notizen zur Vorsprache vom 9. Dezember 2014 findet sich der Begriff Jahresrechnung mit einem kaum entzifferbaren weiteren Wort dahinter. Ob damit erstellt ist, dass der Beschwerdeführer am 9. Dezember 2014 erneut zur Einreichung einer Jahresrechnung aufgefordert worden ist, erscheint fraglich. Die Frage kann indes offenbleiben, weil die Steuerverwaltung nicht einmal behauptet, dass der Beschwerdeführer anlässlich der Anhörung vom 9. Dezember 2014 auch darauf hingewiesen worden sei, dass bei nicht gehöriger Erfüllung der in Frage stehenden Verfahrenspflicht eine Ermessensveranlagung vorgenommen werde, und die Aufforderung deshalb ohnehin nicht als Mahnung i.S.v. Art. 130 Abs. 2 DBG qualifiziert werden kann. In der Rubrik ■Bemerkungen■ des Veranlagungsprotokolls der Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer pro 2012 vom 29. Januar 2015 wurde auf das Veranlagungsprotokoll zu den kantonalen Steuern verwiesen. In den Bemerkungen zu Ziff. 150 des Veranlagungsprotokolls der Veranlagungsverfügung betreffend die kantonalen Steuern pro 2012 vom 29. Januar 2015 wurde der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass das Einkommen aus selbständigem Haupterwerb mangels Abschluss taxationsweise festgesetzt wurde. Die Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer pro 2012 vom 29. Januar 2015 enthielt die Rechtsmittelbelehrung, dass gegen diese inkl. Steuerabrechnung innert 30 Tagen schriftlich Einsprache erhoben werden kann und dass diese einen Antrag und eine Begründung mit Angabe der Beweismittel zu enthalten hat. Der Beschwerdeführer wurde damit sinngemäss letztmals aufgefordert, innert der Einsprachefrist eine Jahresrechnung nachzureichen, und darauf hingewiesen, dass bei Nichteinreichung einer solchen eine Ermessensveranlagung erfolgt. Daraus ergibt sich, dass der Beschwerdeführer erst im Rahmen der Eröffnung der Veranlagungsverfügungen eine Mahnung i.S.v. Art. 130 Abs. 2 DBG erhalten hat. Zudem enthielt die entsprechende Rechtsmittelbelehrung keinen Hinweis darauf, dass die Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit nach Art. 132 Abs. 3 DBG angefochten werden kann. Wie sogleich aufzuzeigen sein wird, hat der Beschwerdeführer dadurch allerdings keinen Nachteil erlitten.

4.1.3.2 Im Einspracheentscheid hat die Steuerverwaltung erwogen, wenn der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung auf die Aufhebung der angefochtenen Ermessensveranlagung abziele, müsse die mit der Unabklärbarkeit verbundene Ungewissheit des Sachverhalts, die zur Schätzung der nicht einwandfrei

feststellbaren Steuerfaktoren oder von Teilen davon geführt hat, beseitigt werden. Weil die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde erloschen sei, obliege es dem Steuerpflichtigen, von sich aus die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass die Veranlagungsbehörde den materiell wahren Sachverhalt beweismässig ermitteln und gestützt hierauf die Steuerfaktoren im Einspracheentscheid einwandfrei festsetzen kann. Der Pflichtige habe mit anderen Worten den Nachweis des materiell wahren Sachverhalts in der Einsprache gehörig anzutreten und im Verfahren zu leisten (zum Ganzen Einspracheentscheid, E. 9). Von der nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommenen Schätzung der Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit auf CHF 800'000.■ sei nur bei Nachweis ihrer offensichtlichen Unrichtigkeit abzuweichen (vgl. Einspracheentscheid, E. 10 und 13c). Schliesslich findet sich im Einspracheentscheid die folgende Erwägung: ■Im vorliegenden Fall wurde keine Jahresrechnung Ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit eingereicht, die offensichtliche Unrichtigkeit der Einschätzung somit nicht rechtsgenügend nachgewiesen■ (Einspracheentscheid, E. 13c). Daraus ist zu schliessen, dass die Steuerverwaltung die Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend seine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Einspracheverfahren uneingeschränkt geprüft hätte, wenn er mit seiner Einsprachebegründung eine Jahresrechnung eingereicht hätte. Dementsprechend hielt die Steuerverwaltung in ihrer Duplik vom 2. Dezember 2015 im vorinstanzlichen Verfahren fest, es hätte dem Beschwerdeführer offen gestanden, zusammen mit seiner Einsprache eine ordnungsgemässe Buchhaltung nachzureichen (Vorakten Vorinstanz, S. 247 ff., Duplik der Steuerverwaltung vom 2. Dezember 2015, Ziff. 7). Damit hätte sich die Kognitionsbeschränkung gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG nicht ausgewirkt, wenn der Beschwerdeführer im Einspracheverfahren seine Verfahrenspflichten gemäss Art. 125 Abs. 2 lit. a DBG, eine Jahresrechnung einzureichen, erfüllt hätte. Der Beschwerdeführer hat dadurch, dass die Mahnung erst mit der Veranlagungsverfügung erfolgte, keinen Nachteil erlitten (vgl. zu einem ähnlich gelagerten FallVGE VD.2013.116 vom 10. Februar 2015E. 2.5).

4.1.3.3In der Rechtsmittelbelehrung der Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer pro 2012 vom 29. Januar 2015 wurde der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass die Einsprache einen Antrag und eine Begründung mit der Angabe der Beweismittel zu enthalten habe. Zudem musste er aus den Bemerkungen im Veranlagungsprotokoll schliessen, dass zum Beweis eines vom geschätzten Betrag abweichenden Betrags der Einkünfte aus selbständigem Haupterwerb eine Jahresrechnung eingereicht werden muss. Die Einreichung einer solchen hätte genügt, damit die Steuerverwaltung im Einspracheverfahren den Betrag der Einkünfte aus selbständigem Haupterwerb frei geprüft hätte. Damit ist dem Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass in der Veranlagungsverfügung nicht erwähnt wurde, dass der Steuerpflichtige eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten kann, kein Nachteil entstanden. Folglich kann er auch daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten.

E. 4.2

4.2.1Der Beschwerdeführer stellt sich ferner auf den Standpunkt, die ermessensweise Festsetzung des Einkommens aus der selbständigen Liegenschaftstätigkeit sei offensichtlich unrichtig.

4.2.2 Der Steuerpflichtige kann eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen wie erwähnt nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG). Diese Kognitionsbeschränkung findet ihre Begründung im Umstand, dass die Steuerbehörde mangels genügender Unterlagen nicht alle Faktoren genau ermitteln kann und die Ermessenseinschätzung deshalb naturgemäss eine gewisse Unschärfe aufweist (BGE 137 I 273E. 3.2.2 S. 277). Der Nachweis der Unrichtigkeit ist in umfassender Weise durch die steuerpflichtige Person zu erbringen, so dass damit die tatsächliche Ungewissheit beseitigt und die Ermessensveranlagung dem wirklichen Sachverhalt angepasst werden kann (Locher, a.a.O., Art. 132 N 41). Scheitert der Unrichtigkeitsnachweis im Einspracheverfahren, bleibt die Ermessensveranlagung bestehen mit der Folge, dass diese nur noch betreffend die Schätzung einer Überprüfung unterliegt (Richner et al., a.a.O., Art. 132 N 67). In Bezug auf die Schätzung ist nach der bundesgerichtlichen Praxis von einer offensichtlichen Unrichtigkeit auszugehen, wenn sie einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat, wenn der kantonalen Behörde in die Augen springende Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind und sie eine offensichtlich falsche Schätzung vorgenommen hat oder wenn die Schätzung mit aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann (BGer 2C_796 und 797/2016 vom 3. Mai 2017E. 3.1 m.w.H. auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts). Der Unrichtigkeitsnachweis ist aufgrund der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren grundsätzlich geltenden Novenschranke spätestens im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission zu erbringen (vgl. VGE VD.2013.116 vom 10. Februar 2015E. 3.2.1 f. und VD.2014.132 vom 9. Januar 2015E. 2.3.4 f. m.w.H.; vgl. insb. auch Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 277, 300 f.).

4.2.3 Betreffend die Qualifikation der Veranlagungsverfügungen vom 29. Januar 2015 ist vorab festzuhalten, dass sich die Behauptung der Vorinstanz, im vorliegenden Fall sei eine ordentliche Veranlagung vorgenommen worden, die im Rechtsmittelverfahren vollständig überprüft werden könne (angefochtener Entscheid, E. 10c/aa) betreffend die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit als falsch erweist. Dementsprechend hat die Vorinstanz selber festgestellt, bei der Festsetzung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit handle es sich um eine Einschätzung aus pflichtgemäsem Ermessen, die der Beschwerdeführer nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit in Frage stellen könne (angefochtener Entscheid, E. 11b/cc).

E. 4.2.4

4.2.4.1 Der Beschwerdeführer führt die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung im Wesentlichen darauf zurück, dass im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer Eigenleistungen von CHF 121'770.■ geltend gemacht und dann zu 66% als wertvermehrend zum Abzug zugelassen worden seien. Die restlichen 34% entsprechend CHF 41■401.80 hätten als werterhaltende Aufwendungen bei der Einkommenssteuer berücksichtigt werden müssen (zum Ganzen Beschwerdebeurteilung, S. 6).

4.2.4.2 Die Vorinstanz ist diesbezüglich zum Schluss gelangt, dass die im Streit liegende Ermessensveranlagung nicht offensichtlich unrichtig sei. Die Steuerverwaltung habe in der Duplik vom 2. Dezember 2015 den Vorwurf des Beschwerdeführers, dass die restlichen Kosten von CHF 41'000.■ als Unterhaltskosten zu berücksichtigen seien, anerkannt. Bei der Schätzung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit habe die

Steuerverwaltung allerdings eine ■Reserve■ von CHF 29'926.■ berücksichtigt und damit den ermittelten Gewinn um diesen Betrag auf CHF 800'000.■ abgerundet. Selbst bei einer Korrektur sei der geschätzte Gewinn von CHF 800'000.■ somit lediglich auf CHF 788'000.■ zu reduzieren, was einer Abweichung von 1.43% entspreche und die Einschätzung damit nicht als offensichtlich unrichtig erscheinen lasse (zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 11). Diesen Ausführungen kann gefolgt werden. Die Vorinstanz hat den Unrichtigkeitsnachweis zu Recht als nicht erbracht erachtet. Mithin hat die Steuerverwaltung durch die ermessensweise Festsetzung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 800'000.■ den ihr im Rahmen einer Ermessensveranlagung zukommenden Spielraum nicht verletzt. Im Übrigen vermag der Beschwerdeführer mit seinen Ausführungen auch im vorliegenden Verfahren nichts Gegenteiliges darzulegen.

4.2.5 Schliesslich beanstandet der Beschwerdeführer, dass ■zum Grundstückgewinn gemäss der kantonalen Veranlagung die Handänderungssteuer addiert■ worden sei (Beschwerdebegründung, S. 24 ff.). Sinngemäss macht er damit geltend, die Ermessensveranlagung sei offensichtlich unrichtig, weil die Steuerverwaltung den für das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit massgebenden Grundstückgewinn falsch ermittelt habe. Wie sowohl die Vorinstanz als auch die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung korrekt ausführen, trifft dies allerdings nicht zu. Die Steuerverwaltung hat den Gewinn aus der Veräusserung des Grundstücks Y_____ gestützt auf die kantonalen Veranlagungsverfügungen zur Grundstückgewinnsteuer geschätzt. Dabei wurde die Handänderungssteuer bei der Ermessensveranlagung allerdings nicht hinzugerechnet, sondern vielmehr ihre Abzugsfähigkeit bei den Aufwendungen verwehrt mit der Begründung, dass die Handänderungssteuer bei der direkten Bundessteuer nur bei juristischen Personen als geschäftsmässig begründeter Aufwand abgezogen werden kann (angefochtener Entscheid, E. 9b; Vernehmlassung, Ziff. II.9). Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden, weshalb sich die Ermessensveranlagung auch in diesem Punkt als nicht offensichtlich unrichtig erweist.

E. 5

Zusammenfassend folgt daraus, dass die Beschwerde abzuweisen ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Beschwerdeführer dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF 3'000.■.

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