

BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.246 vom 23. Februar 2012

BS Appellationsgericht, 2012-02-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2017.246

FR: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.246 du 23 février 2012

IT: BS_APPELLATIONSGERICHT VD.2017.246 del 23 febbraio 2012

Erwägungen

E. 1

1.1 Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern (Verfahren VD.2017.246) und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (Verfahren VD.2017.247) betreffen dieselben Parteien sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb die Verfahren vereinigt werden können und in einem einzigen Urteil darüber befunden werden kann.

1.2 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission bezüglich der kantonalen Steuern kann Rekurs an das Verwaltungsgericht erhoben werden (§ 171 des kantonalen Steuergesetzes [StG; SG 640.100]; § 10 Abs. 1 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsrechtspflege [VRPG; SG 270.100]). Zuständig ist das Dreiergericht (§ 92 Abs. 1 Ziff. 11 des Gerichtsorganisationsgesetzes [SG 154.100]). Das Verfahren richtet sich nach den Bestimmungen des VRPG, soweit das Steuergesetz keine spezielle Vorschrift enthält (§ 171 Abs. 4 StG).

Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann das kantonale Recht den Weiterzug des Beschwerdeentscheids (der Steuerrekurskommission) bezüglich der Bundessteuern an eine weitere verwaltungsunabhängige Instanz vorsehen. Sieht das kantonale Recht ein zweistufiges Rekursverfahren für die kantonalen Steuern vor, muss dasselbe Verfahren auch für die Bundessteuern gelten (BGE 130 II 65 E. 6 S. 75 ff.). Da das kantonale baselstädtische Recht für die harmonisierten kantonalen Steuern ein zweistufiges Rekursverfahren vorsieht, kommt dieses auch für die Bundessteuern zur Anwendung (VGE vom 22. Juni 2006, in: BJM 2008, S. 220 ff.; Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, in: BJM 2005 S. 277 ff., 287). Im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer gelten in erster Linie die Verfahrensbestimmungen gemäss Art. 140-144 DBG, subsidiär jene des kantonalen Rechts über Organisation und Verfahren, insbesondere jene über den Rekurs (Art. 145 DBG i.V.m. § 1 der baselstädtischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer [DBStV; SG 660.100]).

1.3 Nach § 13 Abs. 1 VRPG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Dies trifft auf den Rekurrenten als Adressaten der angefochtenen Entscheide zu. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs und die Beschwerde ist somit einzutreten.

1.4 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. §§ 171 und 179 Abs. 4 StG). Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig

angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- und Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

1.5 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 EMRK 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 2004 E. 1.3, 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 m.w.H.).

E. 2

Strittig zwischen den Parteien ist zunächst die prozessrechtliche Bedeutung des Rückweisungsentscheids des Verwaltungsgerichts VGE VD.2014.195 / VD.2014.196 vom 13. Juli 2015.

2.1 Wie das Verwaltungsgericht mit jenem Rückweisungsentscheid festgestellt hat, war im damaligen Verfahren unstrittig, dass die Steuererklärungen, die der Rekurrent mit der gegen die ursprüngliche amtliche Ermessensveranlagung erhobenen Einsprache nachgereicht hatte, mangels angebotener Beweise eine nachträgliche ordentliche Steuerveranlagung nicht zugelassen haben. Strittig war daher einzig, ob die Vorinstanz aufgrund der gesamten Akten die offensichtliche Unrichtigkeit des mit der Ermessensveranlagung geschätzten Einkommens hätte feststellen müssen (E. 4.3).

Das Verwaltungsgericht hat erwogen, dass ein Teilnachweis der Unrichtigkeit einer einzelnen Position im Rahmen der Schätzung des steuerbaren Gesamteinkommens für den Beleg der offensichtlichen Unrichtigkeit der Schätzung insgesamt grundsätzlich nicht genüge. Etwas anderes müsse aber dann gelten, wenn sich das geschätzte Gesamteinkommen aus mehreren, voneinander weitgehend unabhängigen Einkommenspositionen zusammensetze. Dies sei etwa dann der Fall, wenn das geschätzte Gesamteinkommen aus Einkommen aus sowohl unselbständiger als auch selbständiger Arbeit bestehe. Soweit die Steuerverwaltung in diesem Fall keine Anhaltspunkte für einen Konnex zwischen den beiden Einkommen substantiieren könne, seien die entsprechenden Schätzungen jeweils getrennt zu überprüfen (E. 4.3.2). Bezüglich seines im Jahr 2007 erzielten Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sei dem Rekurrenten eine offensichtliche Falschdeklaration vorzuwerfen, habe er doch das im Zeitraum vom 1. Januar bis zum 30. September 2007 als Handelslehrer beim Kanton Basel-Stadt erzielte Nettoeinkommen von CHF 49'805.─ erheblich zu tief deklariert. Diese Verletzung der Verfahrenspflicht reiche für sich allein aber für eine Ermessensveranlagung nicht aus. Die Steuerverwaltung habe Kenntnis vom tatsächlichen Einkommen des Rekurrenten als Handelslehrer im Jahr 2007 und von seinem Ausscheiden aus dieser Anstellung per 30. September 2007 gehabt. Aufgrund seiner Tätigkeiten als Organ verschiedener eigener Firmen stelle sich in den massgeblichen Steuerperioden aber auch die Frage nach weiterem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Diesbezüglich würden Belege und Anhaltspunkte für die Höhe seines Einkommens fehlen. Daraus hat das Verwaltungsgericht gefolgert, dass sich die Steuerverwaltung trotz des Vorliegens des Lohnausweises des zentralen Personaldienstes für das Jahr 2007 in Bezug auf das Einkommen des Rekurrenten aus unselbständiger Erwerbstätigkeit weiterhin in einem Beweisnotstand befunden habe (E. 4.3.3). Weiter hat das Verwaltungsgericht erwogen, dass das von der Steuerverwaltung geschätzte Einkommen von CHF 150'000.─ pro Jahr deutlich über jenem liege, welches der Rekurrent in den Vorjahren aus unselbständiger Erwerbstätigkeit als Lehrer habe erwirtschaften können. Nach höheren Pensen in den Vorjahren sei für das Jahr 2007 ein

Pensum von 30,95 % vom 1. Januar bis 30. September bei einem Nettoeinkommen von CHF 49'805.■ belegt. Belegt sei aber auch, dass der Rekurrent diese Beschäftigung anschliessend aufgegeben habe, sodass für die Jahre 2008 und 2009 kein entsprechendes Einkommen mehr angenommen werden könne. Vor diesem Hintergrund erscheine die Schätzung von CHF 150'000.■ pro Jahr klar zu hoch und damit willkürlich, auch wenn noch ein zusätzliches Einkommen angenommen werden könne, welches der Rekurrent aus seinen Tätigkeiten und als Organ bei verschiedenen Gesellschaften erzielt haben möge. Aus diesen Überlegungen folgte die teilweise Gutheissung des Rekurses und der Beschwerde ■in diesem Punkt■ (E. 4.3.4) und gestützt darauf die Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung (E. 4.4.1). Die Steuerverwaltung wurde im Sinne von § 20 Abs. 2 VRPG ■eingeladen, bei der Schätzung des unselbständigen Erwerbseinkommens des Rekurrenten für das Jahr 2007 vom aufliegenden Lohnausweis auszugehen und für die beiden Folgejahre davon, dass der Rekurrent seine Stelle als Lehrer aufgegeben und daraus kein Einkommen mehr erzielt hat■. Dazu hat das Verwaltungsgericht festgehalten, dass es der Steuerverwaltung angesichts intransparenten Verhaltens des Rekurrenten unbenommen bleibe, ■im Rahmen ihres Ermessens ein zusätzliches unselbständiges Einkommen zu schätzen, welches dem Rekurrenten aus seinen Tätigkeiten und als Organ bei verschiedenen Gesellschaften angerechnet werden kann■ (E. 4.4.2).

In der Folge hat das Verwaltungsgericht auch die vom Rekurrenten erhobenen Rügen gegen das ihm angerechnete Erwerbseinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (jeweils sowohl für die kantonalen Steuern als auch für die direkte Bundessteuer) von CHF 200■000.■ im Jahr 2007, CHF 220'000.■ im Jahr 2008 und CHF 280'000.■ im Jahr 2009 geprüft. Es hat sich mit der Abgrenzung zwischen steuerbarem Immobilienhandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit und blosser Verwaltung eigener Liegenschaften auseinandergesetzt (E. 5.4). Aufgrund der nachgewiesenen Dienstleistungstätigkeit des Rekurrenten unter dem Kürzel [], die weit über die Vermietung der eigenen Liegenschaften hinausreicht (E. 5.5.2), hat das Verwaltungsgericht festgestellt, dass die vom Rekurrenten getätigten Liegenschaftsgeschäfte nicht allein bei sich zufällig bietender Gelegenheit zustande gekommen seien, sondern in einer systematischen, planmässigen Art und Weise, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet zu sein schienen, was wiederum auf ihre Qualifikation als selbständige Erwerbstätigkeit hindeute (E. 5.5.3). Daher sei die Aufrechnung eines Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Rahmen der Ermessensveranlagung nicht zu beanstanden. In quantitativer Hinsicht bringe der Rekurrent keine Anhaltspunkte für eine offensichtliche Unrichtigkeit der Höhe des geschätzten Einkommens aus dieser Tätigkeit vor (E. 5.6).

Schliesslich hat das Verwaltungsgericht auch die Rüge des Rekurrenten geprüft, ihm seien bei der Ermessensveranlagung trotz entsprechender Zahlungsbelege zu Unrecht keine Abzüge für Unterhaltszahlungen an seine Kinder angerechnet worden. Es erwog, dass 11 der insgesamt 17 eingereichten Zahlungsbelege nicht auf ihn lauten würden. Sie erfüllten daher das Kriterium nicht, wonach bei Geldzahlungen ins Ausland sowohl die leistende wie auch die empfangende Person klar ersichtlich sein müssten, wobei an den entsprechenden Beleg besonders strenge Anforderungen gestellt werden dürften. Es stellte fest, dass die angebotenen Beweise daher nicht als Nachweis für die offensichtliche Unrichtigkeit des Verzichts auf entsprechende Abzüge in den Ermessenveranlagungen genügten (E. 6).

Daraus folgte ■in teilweiser Gutheissung des Rekurses und der Beschwerde■ die Aufhebung der beiden Entscheide der Steuerrekurskommission vom 19. September 2013

sowie des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung vom 11. Juni 2012 und die Rückweisung der Sache zu neuer Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung. Das Verwaltungsgericht schloss daraus, dass der Rekurrent mit seinen Rügen nur zum Teil durchgedrungen sei (E. 7).

E. 2.2

2.2.1 In der Folge hat die Steuerverwaltung am 5. November 2015 neue Veranlagungsverfügungen erlassen. Die dagegen erhobenen Einsprachen hat sie mit Einspracheentscheid vom 20. April 2016 weitgehend abgewiesen, soweit darauf einzutreten war. Teilweise gutgeheissen hat sie einzig die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen zu den kantonalen Steuern und zur direkten Bundessteuer pro 2008, wobei sie das satzbestimmende sowie das steuerbare Einkommen jeweils leicht reduziert hat. Die Steuerverwaltung erwog, dass das Verwaltungsgericht im Rahmen der Rückweisung vom Umstand ausgehe, es seien Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt worden. Deshalb sei von der Steuerverwaltung nun lediglich noch die Höhe dieser Einkünfte zu ermitteln. Sie prüfte dabei die vom Rekurrenten gegen die Höhe der geschätzten Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erhobenen Rügen. Dabei hielt sie fest, dass dem Rekurrenten pro 2008 kein Honorar von CHF 8'000.00 für seine Tätigkeit als Gesellschafter und Geschäftsführer der damals inaktiven B_____ GmbH angerechnet werden könne. Demgegenüber erwog sie, dass das Verwaltungsgericht die Taxierung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit und die Frage der Aufrechnung der Unterstützungsabzüge im Rückweisungsentscheid abschliessend beurteilt habe. Es handle sich bei diesem Urteil zwar nicht um einen Endentscheid, aber auch nicht um einen Zwischenentscheid. Vielmehr liege bezüglich der von der Rückweisung nicht erfassten Fragen ein Teilentscheid vor. Da das Verwaltungsgericht über die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit und zur Aufrechnung der Unterstützungsabzüge einen abschliessenden Entscheid gefällt habe, wären diese Streitpunkte mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weiterzuziehen gewesen. In Ermangelung eines solchen Weiterzugs seien die Teilentscheide betreffend selbständiger Erwerb und Unterstützungsabzüge in Rechtskraft erwachsen. Demgemäss sei auf die Einsprache gegen die Taxierung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit und die Aufrechnung der Unterstützungsabzüge aufgrund des Grundsatzes der res iudicata nicht einzutreten.

2.2.2 Auch die Vorinstanz befasste sich auf entsprechende Rügen hin mit der Qualifikation des Rückweisungsentscheids des Verwaltungsgerichts. Mit einem Teilentscheid werde nicht über materielle Teilfragen eines Rechtsbegehrens, sondern über selbständige, in sich geschlossene, vom sonstigen Streitgegenstand abgrenzbare Rechtsbegehren abschliessend befunden. Zwischenentscheide seien dagegen Entscheide, welche das Verfahren nicht abschliessen, sondern eine formell- oder materiellrechtliche Frage im Hinblick auf die Verfahrenserledigung regelten und zum Hauptverfahren akzessorisch seien. Rückweisungsentscheide würden grundsätzlich als Zwischenentscheide gelten, weil sie das Verfahren nicht abschliessen. Anders verhalte es sich aber, wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen werde, kein Entscheidungsspielraum mehr bleibe und die Rückweisung bloss der (rein rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten diene. Dann liege ein Endentscheid vor. Zudem könne im Falle einer teilweisen Rückweisung unter bestimmten Umständen hinsichtlich der nicht von der Rückweisung erfassten Fragen ein Teilentscheid vorliegen. Materielle Rechtskraft liege vor, wenn der

streitige Anspruch mit einem schon rechtskräftig beurteilten identisch sei. Dies treffe zu, falls der Anspruch dem Richter aus demselben Rechtsgrund und gestützt auf denselben Sachverhalt erneut zur Beurteilung unterbreitet werde. Die materielle Rechtskraft trete mit dem Eintritt der formellen Rechtskraft ein. Die formelle Rechtskraft trete ein, wenn der ergangene Entscheid vom Adressaten nicht innerhalb der vorgesehenen Frist angefochten worden sei, durch Erschöpfung des Instanzenzugs sowie durch Verzicht auf oder Rückzug des Rechtsmittels. Mit dem Eintritt der materiellen Rechtskraft sei die entschiedene Sache inhaltlich keiner gerichtlichen Beurteilung mehr zugänglich. Vorliegend habe die Rückweisung an die Steuerverwaltung nur den Punkt betreffend die Einkünfte aus unselbständigem Erwerb betroffen. In Bezug auf die selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten und die Aufrechnung der Unterstützungsabzüge habe das Verwaltungsgericht somit endgültig geurteilt und es liege in diesen Punkten ein Teilentscheid im Sinne von Art. 91 des Bundesgerichtsgesetzes (BGG; SR 173.110) bzw. jeweils für sich eine **■res iudicata■** vor. Die Steuerverwaltung habe daher zu Recht darauf verzichtet, auf die entsprechenden Vorbringen des Rekurrenten einzutreten. Folglich seien der Rekurs und die Beschwerde in diesen Punkten abzuweisen.

2.3 Mit dem vorliegenden Rekurs und der Beschwerde hält der Rekurrent an seinem Standpunkt fest, dass die Vorinstanzen zu Unrecht auf seine Begehren mit der Begründung teilweise nicht eingetreten seien, es liege bezüglich der Bemessung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit sowie der Aufrechnung der Unterstützungsbeiträge eine **res iudicata** vor. Sie verkennten damit die bundesgerichtliche Praxis zu den Art. 90 bis 93 BGG. Das Verwaltungsgericht habe die Veranlagungsverfügungen vollständig aufgehoben und zu neuer Veranlagung zurückgewiesen. Es sei damit kein Teilentscheid ergangen. Bei einem Rückweisungsentscheid, mit dem eine materielle Grundsatzfrage entschieden worden sei, handle sich nicht um einen Teilentscheid im Sinne von Art. 91 lit. a BGG, sondern um einen Zwischenentscheid, der nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG selbständig angefochten werden könne. Die Rückweisung durch das Verwaltungsgericht sei nicht mit einer Vorgabe erfolgt, welche der Steuerverwaltung keinerlei Entscheidungsspielraum mehr belassen hätte. Es habe nicht bloss noch eine rechnerische Umsetzung angestanden. Streitgegenstand sei nicht ein Feststellungsentscheid über die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit und die Aufrechnung der Unterstützungsbeiträge, sondern die offene Veranlagung der kantonalen Steuern und der Bundessteuer pro 2007 bis 2009. Es liege daher nicht ein Teil-, sondern ein Zwischenentscheid vor. Daran ändere auch nichts, dass das Verwaltungsgericht gewisse Rechtsfragen wie die Zulässigkeit der Annahme von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit sowie der Aufrechnung der Unterstützungsabzüge beantwortet habe. Eine andere Sichtweise würde dem Ziel entgegen stehen, dass jede Rechtssache möglichst nur einmal vor das Bundesgericht getragen werden solle. Die Anfechtung von Teilentscheiden sei gemäss Art. 91 BGG nur bei objektiver oder subjektiver Klagehäufung zulässig. In allen anderen Fällen müsse der Teilentscheid aus prozessökonomischen Gründen zusammen mit dem Endentscheid angefochten werden, weshalb keine **■res iudicata■** in Bezug auf die selbständige Erwerbstätigkeit und die Aufrechnung der Unterstützungsbeiträge vorliege. Die vollständige Aufhebung einer Steuerveranlagung mit Rückweisung im Sinne der Erwägungen gelte stets als Zwischenentscheid. Eine Ausnahme liege nur dann vor, wenn der unteren Instanz kein Entscheidungsspielraum mehr für die Veranlagung bleibe.

2.4 Diese Kontroverse zwischen den Parteien zur Qualifikation des Rückweisungsentscheids des Verwaltungsgerichts VGE VD.2014.195 / VD.2014.196 vom 13. Juli 2015 zielt an der Sache vorbei.

2.4.1 Für die Frage, ob sich die Vorinstanzen nach erfolgter Rückweisung der Sache zu Recht der Beurteilung jener Rügen enthalten haben, die sich auf die Veranlagung aufgrund des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit und auf die Aufrechnung der Unterstützungsbeiträge beziehen, erscheint irrelevant, ob der Rückweisungsentscheid direkt mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht hätte angefochten werden können oder müssen. Massgebend ist allein, ob die entsprechenden Fragen im kantonalen Rechtsmittelverfahren unter Vorbehalt der Beurteilung durch das Bundesgericht ■ sei dies auf Anfechtung des Rückweisungsentscheides oder aber des Endentscheides hin ■ abschliessend entschieden worden sind.

2.4.2 Mit Bezug auf die Frage der Bindungswirkung eines Rückwirkungsentscheids ist zunächst zwar von der allgemeinen Regel auszugehen, dass Anfechtungsgegenstand immer nur der Verfügungsentscheid, also das Dispositiv bildet, nicht aber die Begründung (BGE 110 V 48 E. 3c S. 52). An der Rechtskraft haben Erwägungen nur Teil, wenn das Dispositiv ausdrücklich oder stillschweigend auf sie verweist (VGE 684/2004 vom 20. Oktober 2004 E. 2; Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 280; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 482). Dieser Grundsatz erfährt aber bei einem Rückweisungsentscheid eine Differenzierung. Weist eine Rekursinstanz eine Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurück, so ergibt sich die Tragweite dieser Rückweisung immer allein aus den entsprechenden Erwägungen. Dies gilt unabhängig davon, ob im Dispositiv des Entscheids explizit darauf verwiesen wird oder nicht. Hebt eine höhere Instanz den Entscheid einer Vorinstanz auf und weist die Sache an diese zurück, hat die Vorinstanz ihrer Neubeurteilung die rechtliche Begründung der oberen Instanz zugrunde zu legen (Schwank, Das verwaltungsinterne Rekursverfahren des Kantons Basel-Stadt, Diss. Basel 2003, S. 85, 203; vgl. Meyer/Dormann, in: Basler Kommentar BGG, 2. Auflage, Basel 2011, Art. 107 N 18; vgl. auch VGE VD.2010.211 vom 17. Februar 2014). Zumindest die entscheiderelevanten Erwägungen in einem Rückweisungsentscheid sind für die Vorinstanz unter Vorbehalt von Noven bindend (vgl. dazu Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zürich 2013, 3. Auflage, N 1021, 1158; VGE VD.2017.2 vom 21. November 2017 E. 3.3.1, VD.2016.60 vom 30. September 2016 E. 2.4.1).

2.4.3 Daraus folgt für den vorliegenden Fall, dass die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission nach der Rückweisung der Sache durch das Verwaltungsgericht die von diesem abschliessend beurteilten Fragen nicht mehr neu zu prüfen hatten. Sie haben sich daher aufgrund der abschliessenden Beurteilung der mit der amtlichen Veranlagung erfolgten Annahme und Schätzung des Einkommens des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit und der Aufrechnung der Unterstützungsbeiträge zu Recht nicht mehr befasst und bloss noch jene Fragen der Veranlagung geprüft, welche mit dem Rückweisungsentscheid offen gelassen und zu neuer Entscheidung zurückgewiesen worden sind. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens die Veranlagung der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer für die Steuerjahre 2007 bis 2009 insgesamt geblieben sind. Es geht aber offensichtlich nicht an, dass im kantonalen Verfahren die gleichen Fragen mehrfach von den gleichen Behörden

erneut geprüft werden sollen, die das Verwaltungsgericht mit dem Rückweisungsentscheid abschliessend beurteilt hat. Entgegen der Auffassung des Rekurrenten ändert daran auch die Frage nichts, ob die mit dem Rückweisungsentscheid abschliessend beurteilten Punkte dem Bundesgericht mit Beschwerde gegen den vorliegenden Endentscheid unterbreitet werden können oder ob diesbezüglich schon der Rückweisungsentscheid hätte angefochten werden können oder müssen. Diese Frage ist für das kantonale Verfahren wie ausgeführt irrelevant, sodass das Verwaltungsgericht offen lassen kann, ob sein Rückweisungsentscheid als Zwischen- oder Teilentscheid zu qualifizieren ist. Damit wird sich allenfalls das Bundesgericht befassen können.

2.5 Soweit der Rekurrent den Vorinstanzen vorhält, zu Unrecht auf seine diesbezüglichen Rügen nicht eingetreten zu sein, kann ihm nicht gefolgt werden und ist sein Rekurs abzuweisen.

2.6 Nicht einzutreten ist deshalb auf die im vorliegenden Verfahren erhobenen Rügen gegen die Annahme und Schätzung eines Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in den drei massgebenden Jahren und die Aufrechnung der von ihm geltend gemachten Unterstützungsleistungen (RB/BB Ziff. 16 S. 17 ff.). Der Rekurrent macht keine Noven geltend, welche ein Rückkommen auf diese mit dem Rückweisungsentscheid vom 13. Juli 2015 vom Verwaltungsgericht im kantonalen Verfahren abschliessend beurteilten Punkte erforderlich machen würden.

E. 3

Mit seinem Rekurs und der Beschwerde rügt der Rekurrent die Einschätzung seines Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in den Jahren 2007 bis 2009 als offensichtlich falsch und viel zu hoch.

3.1 Für die Grundsätze der Überprüfung einer amtlichen Veranlagung kann vollumfänglich auf die rechtlichen Erwägungen im Rückweisungsentscheid VGE VD.2014.195/196 vom 13. Juni 2015 E. 4.2 verwiesen werden.

3.2 Zur Begründung weist der Rekurrent darauf hin, dass das Verwaltungsgericht mit dem Rückweisungsentscheid vom 13. Juli 2015 die amtliche Schätzung des jährlichen Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 150'000.■ als klar zu hoch und damit willkürlich bezeichnet habe. Trotzdem habe die Steuerverwaltung nun bei der Neuveranlagung weiterhin ein solches Einkommen CHF 125'000.■ im Jahr 2007, CHF 78'000.■ im Jahr 2008 und CHF 70'000.■ im Jahr 2009 angenommen. Obwohl die Schätzung damit etwas tiefer liege, sei sie nicht weniger willkürlich. Das Einkommen aus unselbständigem Haupterwerb sei offensichtlich unrichtig und viel zu hoch eingeschätzt worden. Die Begründung und Annahme, der Rekurrent habe als Gesellschafter und Geschäftsführer der C___ GmbH im Jahr 2007 CHF 6'000.■, als Gesellschafter und Geschäftsführer der Firmen B___ GmbH, D___ GmbH und E___ GmbH im Jahr 2007 je CHF 6'000.■ und im Jahr 2008 je CHF 8'000.■, als Gesellschafter und Geschäftsführer der Firmen F___ GmbH und G___ GmbH im Jahr 2007 je CHF 6'000.■ und in den Jahren 2008 und 2009 je CHF 8'000.■, als Präsident des Verwaltungsrats der H___ AG in den Jahren 2007, 2008 und 2009 je CHF 24'000.■ und als Mitglied des Verwaltungsrates der I___ AG und der J___ AG in den Jahren 2007, 2008 und 2009 je CHF 15'000.■ Entschädigung respektive Entgelt erhalten, sei offensichtlich unrichtig und willkürlich. Der Rekurrent bezieht sich dabei auf seine Steuererklärungen sowie den Antrag auf Einholung amtlicher Erkundigungen bei sämtlichen genannten Gesellschaften. Die Steuerverwaltung

nenne keinerlei Grundlagen für diese ■aus der Luft gegriffenen Einkommenszahlen■. Im Rahmen der materiell-rechtlichen Prüfung der offensichtlichen Unrichtigkeit müssten die angebotenen Beweise abgenommen werden und es sei zu prüfen, ob die massgebenden Steuerfaktoren soweit belegt seien, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung entfielen und diese durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt werden könne. Für das Jahr 2007 habe das Verwaltungsgericht vorgegeben, dass die Steuerverwaltung vom Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Lohnausweis auszugehen habe. Auch die vom Verwaltungsgericht für die Jahre 2008 und 2009 offen gelassene Möglichkeit, ein gewisses Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit anzunehmen, sei nur im Rahmen einer pflichtgemässen Ermessensausübung möglich. Der Rekurrent habe mit seiner Einsprache vom 22. März 2012 belegt, dass er in den Jahren 2008 und 2009 kein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt habe. Wenn die Steuerverwaltung nun feststelle, dass es sich bei Bestätigungen dieser Gesellschaften um Eigenbestätigungen handle, anerkenne sie im Ergebnis, dass die von ihm unterzeichneten Steuererklärungen sowohl der Bestätigung des Steuerpflichtigen als auch seines angeblichen Arbeitgebers dienen. Die amtliche Schätzung der Steuerverwaltung von Entschädigungen in Höhe von CHF 75'195.■ (2007), CHF 78'000.■ (2008) sowie CHF 70'000.■ (2009) vermöge sich daher auf keinerlei objektive Anhaltspunkte und Grundlagen zu stützen, weshalb sie offensichtlich unhaltbar und willkürlich sei. Für die H___ AG liege überdies eine AHV-Revision vor, wonach keine Entschädigung oder Entgelte an ihn geflossen seien. Nach dem Grundsatz *negativa non sunt probanda* müsse nicht der Rekurrent den Beweis für die Nichtexistenz eines Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erbringen. Vielmehr sei es Sache der Steuerverwaltung, die Grundlagen für die Schätzung zu benennen und nachzuweisen. Sein Eintrag als Organ im Handelsregister oder ein angeblich undurchsichtiges Verhalten seinerseits genüge hierfür nicht. Sein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sei daher auf CHF 49'805.■ im Jahr 2007 und auf jeweils CHF 0 in den Jahren 2008 und 2009 zu korrigieren.

3.3 Dem gegenüber hat die Vorinstanz mit dem angefochtenen Entscheid erwogen, die ermessensweise festgesetzten Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit stammten aus Betrieben, bei denen der Rekurrent selber Gesellschafter sei oder als Organ fungiere. Er mache gegen die ermessensweise Festsetzung von Einkünften aus seiner Organtätigkeit einzig geltend, dass dafür keine Lohnausweise existierten und er als Organ nichts anderes als seine Angaben in der Deklaration bestätigen könne. Dem hielt die Steuerrekurskommission entgegen, dass dem Rekurrenten als Organ durchaus andere Möglichkeiten zum Beleg fehlender Vergütungen oder ihrer tatsächlichen Höhe zur Verfügung gestanden hätten. So seien Gesellschaften zum Beispiel verpflichtet, zu Handen der Steuerbehörden jährlich einen Nachweis über die Bezüge ihrer Organe einzureichen (Formular Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Bescheinigung über die Bezüge von Mitgliedern der Verwaltung und Organen der Geschäftsführung). Als Organ dieser Gesellschaften hätte der Rekurrent daher ohne weiteres in der Lage sein müssen, diese Meldungen zu beschaffen und einzureichen. Diese Bestätigungen hätten den gewünschten Aufschluss über seine Bezüge aus den Gesellschaften geben können. Da er dieser Obliegenheit nicht nachgekommen sei, sei die Steuerverwaltung gezwungen gewesen, die Höhe der Einkünfte aus unselbständigem Erwerb zu schätzen. Seine Vorbringen vermöchten die ermessensweise Festsetzung der Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit daher nicht in Frage zu stellen.

3.4 Mit diesen Erwägungen setzt sich der Rekurrent nicht auseinander. Die Ausführungen der Vorinstanz machen deutlich, dass er sich keineswegs in einem Beweisnotstand befunden hat und auch keinen unmöglichen negativen Beweis hätte führen müssen. Es blieb daher seine Pflicht als steuerpflichtige Person, den Nachweis des materiell wahren Sachverhalts in der Einsprache gehörig anzutreten und im Verfahren zu leisten (Casanova/Zweifel, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, 264). Mit dem blossen Antrag auf Einholung amtlicher Erkundigungen versuchte der Rekurrent trotz der Möglichkeit zu eigener Beweisführung erneut, ihm selber obliegende Abklärungen der Steuerverwaltung zuzuschieben, obwohl diese nicht zu zusätzlichen Untersuchungsmassnahmen verpflichtet ist (vgl. den Rückweisungsentscheid VGE VD.2014.195/196 vom 13. Juni 2015 E. 5.3). Dem Rekurrenten gelingt daher die Beseitigung der vorhandenen Ungewissheit bezüglich der tatsächlichen Höhe seines Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht. Die Steuerverwaltung hat ihn somit auch diesbezüglich zu Recht amtlich eingeschätzt.

3.5 Zu prüfen ist somit die Rüge, die angefochtene Veranlagung sei offensichtlich übersetzt. Dabei stellt sich die Frage, ob die Steuerverwaltung die Gesamtheit der für die Veranlagung massgebenden Verhältnisse innerhalb des ihr zustehenden Ermessens gewürdigt hat oder nicht.

3.5.1 Mit seinem Rückweisungsentscheid hat das Verwaltungsgericht erwogen, das von der Steuerverwaltung geschätzte Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von je CHF 150'000.■ pro Jahr liege deutlich über jenem, welches der Rekurrent in den Vorjahren aus unselbständiger Erwerbstätigkeit als Lehrer habe erwirtschaften können. Für das Jahr 2007 sei ein Pensum von 30,95 % vom 1. Januar bis 30. September mit einem Nettoeinkommen von CHF 49'805.■ belegt. Belegt sei auch, dass der Rekurrent diese Beschäftigung anschliessend aufgegeben habe, sodass für die Jahre 2008 und 2009 kein entsprechendes Einkommen mehr angenommen werden könne. Aufgrund des intransparenten Verhaltens des Rekurrenten bezüglich seiner Einkünfte könne ihm aber neben seinem Einkommen als Lehrer noch ein zusätzliches Einkommen angerechnet werden, welches er aus seinen Tätigkeiten und als Organ bei verschiedenen Gesellschaften erzielt haben möge.

3.5.2 Die Steuerverwaltung hat ihre Einschätzung im Einzelnen aufgeschlüsselt. Von vornherein nicht zu beanstanden ist dabei die Berechnung des im Jahr 2007 noch erzielten Lohnes als Lehrer, für welchen der Steuerverwaltung Belege vorlagen. Demgegenüber hat es der Rekurrent unterlassen, jemals den Mittelfluss der verschiedenen Gesellschaften, als deren Organ ihm Entschädigungen und Entgelte aufgerechnet worden sind, zu belegen und die Annahmen der Steuerverwaltung zu widerlegen. Mit der entsprechenden Feststellung der Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid vom 20. April 2016 (Ziff. 9) ist davon ausgehen, dass der Rekurrent als Geschäftsmann seine ausgewiesenen, umfangreichen Tätigkeiten in den verschiedenen Gesellschaften nicht ohne entsprechendes Entgelt ausgeübt hat. Zu Recht haben dabei die Vorinstanzen dem Rekurrenten nur für seine Funktionen in jenen Gesellschaften Einnahmen angerechnet, welche auch aktiv waren. Mangels eines entsprechenden Nachweises des Rekurrenten nicht zu beanstanden ist auch die Feststellung der Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid vom 20. April 2016 (Ziff. 12), dass beim Rekurrenten als Referenten für Wirtschaftsfächer nicht davon ausgegangen werden kann, dass seine in verschiedenen Sparten tätigen Unternehmen allesamt unrentabel oder gar verlustträchtig gewesen wären und ihm daher keine Entschädigungen ausbezahlt hätten. Die einzelnen, dem Rekurrenten angerechneten

Einnahmen aus seinen diversen Unternehmen erscheinen im Übrigen auch ohne weiteres plausibel. Es ist nicht ersichtlich, inwieweit die Steuerverwaltung bei ihrer Einschätzung des vom Rekurrenten in unselbständiger Stellung erworbenen Einkommens wesentliche Gesichtspunkte übergangen oder falsch gewürdigt hätte (BGer 2C_918/2015 vom 20. Juli 2016 E. 5.1). Dem Rekurrenten gelingt somit der Nachweis nicht, dass die ermessensweise Veranlagung seines Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit offensichtlich zu hoch wäre.

3.5.3 Der Rekurrent behauptet im vorliegenden Verfahren ohne jede Beweisofferte, für die H_____ AG liege eine AHV-Revision vor. Damit bestreitet er das ihm als deren Organ aufgerechnete Einkommen. Er legt indessen nicht dar, dass er der Steuerverwaltung oder der Steuerrekurskommission entsprechende Unterlagen eingereicht hätte. Auch im vorinstanzlichen Verfahren hat der Rekurrent lediglich geltend machen lassen, dass seine Bestreitung mit den Ergebnissen einer AHV-Revision belegt werden könne, ohne diesen Beweis indessen anzutreten und zu erbringen. Daraus ergibt sich somit nichts zugunsten des Rekurrenten.

3.5.4 Schliesslich ist auch nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung das für 2007 zunächst auf CHF 150'000.00 geschätzte Einkommen, welches das Verwaltungsgericht als willkürlich gerügt hatte, nun nicht um einen höheren Betrag als CHF 25'000.00 reduziert hat. Die Vorinstanzen haben der vom Verwaltungsgericht festgestellten, zu hohen Bemessung des Einkommens aus Lehrtätigkeit Rechnung getragen und die Schätzung der übrigen, unselbständig erworbenen Einkünfte plausibel begründet. In den Folgejahren, in denen das Einkommen aus Lehrtätigkeit ganz weggefallen ist, ist der Betrag denn auch erheblich reduziert worden.

E. 4

Daraus folgt, dass der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen sind, soweit darauf eingetreten werden kann. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Rekurrent dessen Kosten mit Gebühren von CHF 4'000.00 für das Verfahren VD.2017.246 und CHF 2'000.00 für das Verfahren VD.2017.247.

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