

# **GL\_GERICHTE VG.2013.00087 vom 29. Januar 2014**

GL Gerichte, 2014-01-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gl\\_gerichte\\_VG.2013.00087](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gl_gerichte_VG.2013.00087)

FR: GL\_GERICHTE VG.2013.00087 du 29 janvier 2014

IT: GL\_GERICHTE VG.2013.00087 del 29 gennaio 2014

## **Regeste**

Steuern

## **Erwägungen**

### **E. 1**

A.\_\_\_\_\_ Beschwerdeführer

#### **E. 1.1**

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Rekursentscheide der kantonalen Steuerrekurskommission (Art. 166 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 7. Mai 2000 [StG] i.V.m. Art. 105 Abs. 1 lit. e des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Mai 1986 [VRG]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falles zuständig und prüft die Angelegenheit vollumfänglich (vgl. Art. 167 StG i.V.m. Art. 107 Abs. 2 lit. a VRG). Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

#### **E. 1.2**

Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts werden Beschwerden, welche sowohl die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer betreffen, grundsätzlich nicht im selben Verfahren behandelt. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung gebietet, dass bei gemeinsamer Erledigung durch die Beschwerdeinstanz eine separate Entscheidung und Begründung für beide Steuerarten vorgenommen wird (BGE 130 II 509 E. 8.3; Der Steuerentscheid [StE] 2006, B 99.1, Nr. 12). Es erweist sich somit als zweckmässig, nachfolgend die Anträge der Beschwerdeführer lediglich in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern zu prüfen und die direkte Bundessteuer in ein separates Verfahren (VG.2013.00088) zu verweisen. 2.

#### **E. 1.3**

Am 19. November 2012 leitete die Steuerverwaltung gegen A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ ein Nachsteuer- und Bussenverfahren ein. Ihnen wurde vorgeworfen, im Jahr 2010 den anteiligen Gewinn des Dentallabors in der Höhe von Fr. [...] (vgl. Erfolgsrechnung des Dentallabors vom 6. November 2012) nicht deklariert zu haben. Nach Gewährung des rechtlichen Gehörs wurden A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 28. November 2012 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 nachträglich zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. [...] (satzbestimmend: Fr. [...]) veranlagt.

#### **E. 1.4**

Dagegen erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 6. Dezember 2012 Einsprache. Diese wies die Steuerverwaltung am 10. Dezember 2012 ab.

### **E. 2**

Am 19. Dezember 2012 gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Glarus. Das Begehren auf Einstellung des Nachsteuerverfahrens wies die Steuerrekurskommission am 17. Juni 2013 ab.

### **E. 2.1**

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Veranlagungsbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird gemäss Art. 53 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) i.V.m. Art. 174 Abs. 1 StG die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Hat der Steuerpflichtige Einkommen, Vermögen, Reingewinn oder Eigenkapital in seiner Steuererklärung vollständig und genau angegeben und haben die Veranlagungsbehörden die Bewertung anerkannt, kann nach Art. 174 Abs. 2 StG keine Nachsteuer erhoben werden, selbst wenn die Bewertung ungenügend war.

### **E. 2.2**

Für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens wird kein Verschulden des Steuerpflichtigen vorausgesetzt (Klaus A. Vallender, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Basel/Frankfurt am Main 1997, Art. 53 N. 5). Ob Tatsachen oder Beweismittel neu sind oder schon bei der Veranlagung vorgelegen haben, beurteilt sich anhand des Aktenstandes im Zeitpunkt der Veranlagung (BGer-Urteil 2C\_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 3.1; Vallender, Art. 53 N. 9).

### **E. 2.3**

Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Er hat insbesondere das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen und trägt die Verantwortung für dessen Richtigkeit und Vollständigkeit (vgl. Art. 42 Abs. 1 StHG i.V.m. Art. 148 Abs. 2 StG). Mit der Steuererklärung sind der Veranlagungsbehörde zusätzlich bestimmte Beilagen einzureichen. Ist sich der Steuerpflichtige über die steuerrechtliche Bedeutung einer Tatsache im Unklaren, darf er diese nicht einfach verschweigen, sondern hat auf die Unsicherheit hinzuweisen. Jedenfalls muss er die Tatsache als solche vollständig und zutreffend darlegen (vgl. BGer-Urteil 2C\_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 3.2.1).

### **E. 3**

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ erhoben am 20. September 2013 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragten die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide sowie die Einstellung des Nachsteuerverfahrens. Eventualiter sei der Fall wegen Gehörsverletzung an die Steuerrekurskommission zurückzuweisen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanzen. Die Steuerverwaltung nahm am 2. Oktober 2013 Stellung, die Steuerrekurskommission am 25. Oktober 2013. Beide schlossen auf Abweisung der Beschwerde. II. 1.

### **E. 3.1**

In Frage steht vorliegend, ob der in der Jahresrechnung 2010 des Labors ausgewiesene, anteilmässige Gewinnsaldo von Fr. [...] der Steuerperiode 2010 zuzuweisen – steuerlich deklariert wurde er unbestritten erst im Jahr 2011 – und deshalb einer nachträglichen

Besteuerung im Jahr 2010 zu unterziehen ist.

### **E. 3.2**

Die Beschwerdegegner begründen die Annahme eines Nachsteuertatbestandes im Wesentlichen damit, dass die rechtskräftige Veranlagung der Beschwerdeführer für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 unvollständig gewesen sei. Der anteilige Gewinn des Dentallabors sei gemäss Bilanz per 31. Dezember 2010 (Buchhaltung des Labors) auf das Gewinnvortragskonto des Beschwerdeführers verbucht worden. Somit sei der Gewinn im Jahr 2010 realisiert worden und müsse entsprechend im Jahr 2010 versteuert werden.

### **E. 4.1**

Gemäss Art. 18 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Dazu zählen unter anderem auch Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen aus Veräusserung, Verwertung, buchmässiger Aufwertung und Privatentnahme (Art. 8 Abs. 1 StHG i.V.m. Art. 18 Abs. 2 StG). Die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind das Ergebnis aus dem kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital. Das Einkommen entspricht somit dem Vermögensstandsgewinn. Dabei handelt es sich um den Unterschiedsbetrag zwischen dem dem Geschäft dienenden Eigenkapital am Schluss des laufenden und jenem Eigenkapital am Schluss des vorangegangenen Geschäftsjahres, vermehrt einerseits um den Wert der im laufenden Geschäftsjahr erfolgten Privatentnahmen, vermindert andererseits um den Wert der im Lauf des Geschäftsjahres vorgenommenen Privateinlagen, wobei die zu vergleichenden Eigenkapitalbestände nach den einkommenssteuerrechtlichen Regeln zu ermitteln sind (Markus Reich, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Art. 8 N. 18 und 20).

### **E. 4.2**

Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (Art. 49 Abs. 1 StG). Einkommen und Verluste sind grundsätzlich in derjenigen Periode zu berücksichtigen, in der sie angefallen sind (sog. Periodizitätsprinzip; vgl. BGer-Urteil 2C\_1278/2012 und 2C\_1279/2012 vom 14. Oktober 2013 E. 3.1). Die Steuerpflichtigen haben es nicht in der Hand zu bestimmen, wann sie die Steuern entrichten, sondern die Besteuerung soll in jener Periode erfolgen, in welcher das Einkommen wirtschaftlich erzielt wird (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 50 N. 11). Demzufolge dürfen Ergebnisse von Geschäftsperioden untereinander nicht ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zu Gunsten oder zu Lasten einer anderen Periode vermindert oder erhöht werden (BGer-Urteil 2C\_392/2009 vom 23. August 2010 E. 2.4). Ziel der Einkommensbesteuerung ist immer die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Richner et al., VB zu §§ 16 – 37a N. 9).

### **E. 4.3**

Ein Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann. Namentlich bei buchführenden Steuerpflichtigen ist die Besteuerung im Zeitpunkt der Begründung eines festen Anspruchs vorherrschend. Ein solcher entsteht beispielsweise, wenn der Steuerpflichtige für die von ihm erbrachten Leistungen Rechnung stellt und sie bucht. Ein Gewinnanteil steht dem Steuerpflichtigen mit der Ermittlung dieses Anteils in den Büchern per Bilanzstichtag zu und ist ihm auch in diesem Zeitpunkt zugeflossen. Von diesem Grundsatz wird nach der Praxis abgewichen, wenn ein freierwerbender Steuerpflichtiger in seinen Büchern nur die

Kasseneingänge aufzeichnet. In diesen Fällen kann auf diese Buchungen abgestellt werden anstatt auf die Entstehung der entsprechenden Forderungen (BGE 113 Ib 23 E. 2e; 105 Ib 238 E. 4a; BGer-Urteil 2A.475/2002 vom 31. März 2003 E. 3.1; Richner et al., § 50 N. 36 f.).

#### **E. 5.1**

Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer selbständig erwerbend ist, wobei auch der Betrieb des Dentallabors im Rahmen der Ausübung seiner selbständigen Erwerbstätigkeit erfolgt. Obwohl er keiner Buchführungspflicht unterliegt, führt der Beschwerdeführer zwei Buchhaltungen. Die eine umfasst die Zahnarztpraxen in [...], [...] und [...]. Die andere steht im Zusammenhang mit dem Betrieb des Dentallabors, einer einfachen Gesellschaft i.S.v. Art. 530 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR). An dieser ist er als Gesellschafter beteiligt und gewinnberechtigt. Die Beteiligung am Dentallabor führt der Beschwerdeführer in der Buchhaltung der Zahnarztpraxen als Aktivum. Im Jahr 2010 wurde die Beteiligung buchhalterisch mit einem Wert von Fr. [...] ausgewiesen.

#### **E. 5.2**

Für die Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern 2010 reichte der Beschwerdeführer am 20. Juni 2011 die Jahresrechnung 2010 aus dem Betrieb der Zahnarztpraxen ein. Aus der entsprechenden Erfolgsrechnung 2010 ist ersichtlich, dass der Beschwerdeführer nach Abschreibungen einen Betriebsgewinn von Fr. [...] erwirtschaftet hatte, den er als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklarierte. Der Jahresabschluss des Dentallabors 2010 wurde spätestens am 21. September 2011 (vgl. Schreiben des Treuhandbüros vom 21. September 2011) erstellt. Den Gewinnanteil aus der Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Dentallabor von Fr. [...] wies der Beschwerdeführer zwar in der Erfolgsrechnung 2010 des Dentallabors, nicht aber in derjenigen für seine übrige zahnärztlichen Tätigkeit aus. In der Bilanz 2010 des Dentallabors verbuchte der Beschwerdeführer den Anteil in sein Gewinnvortragskonto. In derjenigen der Zahnarztpraxen gab der Beschwerdeführer hingegen lediglich die gegenüber den Vorjahreszahlen unveränderte Beteiligung am Dentallabor in der Höhe von Fr. [...] an.

#### **E. 6**

Die Beschwerdeführer machen geltend, die Steuererklärung 2010 vollständig und korrekt ausgefüllt zu haben. Die Erhebung einer Nachsteuer sei deshalb nicht statthaft.

#### **E. 6.1**

Zur Begründung führen sie an, dass nicht der Beschwerdeführer als Privatperson Gesellschafter des Dentallabors sei, sondern seine Zahnarztpraxis als Einzelunternehmen. Die Beteiligung am Dentallabor halte er somit nicht direkt, sondern über die Buchhaltung der Zahnarztpraxis. Gewinne und Verluste, die das Dentallabor erziele, veränderten daher den Wert der Beteiligung am Dentallabor. Weil sich diese aber in der Buchhaltung der Zahnarztpraxis, d.h. in seinem Geschäftsvermögen befinde, habe ein Erfolg des Dentallabors keine direkten Auswirkungen auf die Steuererklärung. Erst wenn ein Gewinn ausgezahlt, der Bilanzwert der Beteiligung am Dentallabor erhöht oder durch Abschreibung vermindert werde, komme dies in der Jahresrechnung der Zahnarztpraxis zum Ausdruck. Im Jahr 2010 habe das Dentallabor indes keinen Gewinnanteil ausgezahlt. Letzterer sei lediglich dem Konto "Gewinnvortrag A.\_\_\_\_\_" in der Buchhaltung des Labors gutgeschrieben worden. Ebenso wenig habe eine buchmässige Realisation des

zugewiesenen Gewinnes stattgefunden. Somit habe sich in der Buchhaltung des Dentallabors lediglich der Kapitalanteil der Zahnarztpraxis auf Fr. [...] erhöht. In der Buchhaltung der Zahnarztpraxis seien auf der Beteiligung stille Reserven entstanden. Diese Unterbewertung einer Bilanzposition werde im Steuerrecht ausdrücklich geduldet. In diesem Sinne trete das Periodizitätsprinzip gegenüber dem Vorsichtsprinzip bzw. den handelsüblichen Höchstbewertungsvorschriften in den Hintergrund.

#### **E. 6.2**

Steuerlich seien Aufwände und Erträge nach dem Periodizitätsprinzip in dem Zeitpunkt zu erfassen, in dem sie realisiert werden. Während bei einer Privatperson ein Gewinnanteil an einer einfachen Gesellschaft direkt in der Steuererklärung einzutragen sei, erfolge die Versteuerung beim Einzelunternehmen erst, wenn eine Realisation stattgefunden habe, beispielsweise durch Auszahlung von Gewinnanteilen (echte Realisation) oder durch eine Aufwertung von Vermögenswerten (buchmässige Realisation). Praxis und Lehre gingen davon aus, dass eine steuerliche Gewinnkorrektur der Geschäftsbuchhaltung entweder bei einer echten Realisation durch Gewinnausschüttung oder durch eine buchmässige Realisation durch Aufwertung des Bilanzwertes erfolgen dürfe. Es liege im Ermessen des Personenunternehmens zu entscheiden, ob, in welchem Umfang und zu welchem Zeitpunkt der Buchwert eines Aktivums erhöht oder der Buchwert einer Verbindlichkeit herabgesetzt werde. Die Steuerbehörde könne einen solchen Vorgang nicht anordnen. Deshalb müsse der Gewinn des Dentallabors weder in der Steuerperiode 2010 noch 2011 direkt in die Steuererklärung eingetragen werden. Sei nur die Bewertung eines Einkommens- oder Vermögensbestandteils ungenügend, sei die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens nicht statthaft.

#### **E. 7.1**

Die Argumentation der Beschwerdeführer geht aus mehreren Gründen fehl. Zunächst lassen sie ausser Betracht, dass das Dentallabor als einfache Gesellschaft über keine eigene Rechtspersönlichkeit verfügt. Die einfache Gesellschaft selbst vermag weder Rechte noch Pflichten zu begründen. Steuerpflichtig ist denn auch nicht das Dentallabor, sondern der Beschwerdeführer als daran beteiligter Gesellschafter (vgl. Richner et al., § 18 N. 93). Der im Jahr 2010 erzielte, anteilige Gewinn aus der Labortätigkeit von Fr. [...] ist daher grundsätzlich durch die Beschwerdeführer zu versteuern.

#### **E. 7.2**

Sodann gehen die Beschwerdeführer von einem falschen Zeitpunkt des Zufließens der Einkünfte aus. In seiner Buchhaltung zeichnet der Beschwerdeführer nicht nur die Kasseneingänge auf. Der Anspruch auf seinen Gewinnanteil aus dem Betrieb des Dentallabors entsteht daher spätestens per Bilanzstichtag am 31. Dezember 2010 (vgl. oben E. II/4.3). Hat der Beschwerdeführer mit dem Betrieb des Dentallabors im Jahr 2010 einen Vermögensstandsgewinn erwirtschaftet (vgl. dazu oben E. II/4.1), ist dieser in der Steuererklärung 2010 zu deklarieren.

#### **E. 7.3**

Die Beschwerdeführer vertreten die Auffassung, für die Zurechnung des in der Erfolgsrechnung 2010 ausgewiesenen Gewinnes des Dentallabors auf die Steuerperiode 2010 komme es darauf an, ob sich der Beschwerdeführer den Gewinn habe auszahlen lassen oder nicht. Nur ein vom Labor an den Beschwerdeführer direkt und tatsächlich ausbezahlter Gewinn sei als Einkommen zu versteuern. Mit anderen Worten machen die

Beschwerdeführer geltend, durch die Einbuchung des Dentallabor-Gewinns in das Gewinnvortragskonto des Beschwerdeführers im Jahr 2010 keinen Vermögensstandsgewinn erzielt zu haben. Für die Berechnung des Vermögensstandsgewinnes macht es indessen keinen Unterschied, ob sich der Beschwerdeführer den in der Erfolgsrechnung des Dentallabors ausgewiesenen, anteilmässigen Gewinn von Fr. [...] auszahlen lässt oder ihn für eine spätere, noch zu bestimmende Verwendung im Eigenkapital der einfachen Gesellschaft vorträgt. Der erstere Vorgang ist jedoch nur insofern einkommenssteuerrelevant, als der Vermögensstandsgewinn anhand des Saldos der Erfolgsrechnung vor der Verwendung des Gewinnes zu bestimmen ist (Reich, Art.

#### **E. 7.4**

Die Beschwerdeführer gehen nun aber noch einen Schritt weiter. Sie vertreten die Auffassung, für die Frage des Vorliegens eines Vermögensstandsgewinns sei der Fokus auf die zahnärztliche Buchhaltung zu legen. Handelsrechtlich sei dort im Jahr 2010 keine Zunahme des Eigenkapitals zu verzeichnen. Vielmehr seien durch den Verzicht des Beschwerdeführers auf Auszahlung des Gewinnes aus der Labortätigkeit in der Buchhaltung der Zahnarztpraxen stille Reserven auf der unterbewerteten Beteiligung an der einfachen Gesellschaft entstanden. Diese handelsrechtliche Behandlung sei für die Steuerbehörden verbindlich. Den Beschwerdeführern ist insofern beizupflichten, als auch im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz gilt (Reich, Art. 8 N. 23). Die handelsrechtliche Bilanz ist daher steuerrechtlich verbindlich, wenn bei deren Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (vgl. BGer-Urteil 2C\_515/2010 vom 13. September 2011 E. 2.2, mit Hinweisen; Reich, Art. 8 N. 24 f.; Richner et al., § 64 N. 7).

#### **E. 7.5**

Das Konstrukt, den Gewinn aus dem Betrieb des Dentallabors dem Eigenkapital zuzuweisen und gleichzeitig den Wert der Beteiligung an der einfachen Gesellschaft in der Buchhaltung der Zahnarztpraxen unverändert zu lassen, führt buchhalterisch zur Bildung von stillen Reserven auf der Beteiligung. Ob das Vorgehen der Beschwerdeführer konform den kaufmännischen Buchführungsregeln ist, kann vorliegend offen bleiben. Die Bildung von stillen Reserven muss insbesondere auch aus steuerrechtlicher Sicht geschäftsmässig begründet sein. Demzufolge muss die Reservenbildung aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht zumindest vertretbar erscheinen (vgl. BGer-Urteil 2C\_273/2013 und 2C\_274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.2). Sie ist nur insoweit eine geschäftsmässig begründete und daher steuerrechtlich zulässige Massnahme, als sie dem Ausgleich von Risiken dient, mit denen bestimmte Aktiven behaftet sind (vgl. Richner et al., § 64 N. 143). Diesbezüglich ist zunächst festzuhalten, dass die auf der Beteiligung an der einfachen Gesellschaft gebildeten Reserven nicht durch simplen Wertzuwachs, Abschreibungen, Rückstellungen oder Wertberichtigungen entstanden sind. Vielmehr sind sie durch den vom Beschwerdeführer selber erwirtschafteten Ertrag entstanden. Der Beschwerdeführer verschob den mit der Labortätigkeit erzielten Gewinn nicht nur in die Buchhaltung seiner zahnärztlichen Tätigkeit, was angesichts der Identität des Geschäftsinhabers durchaus noch vertretbar erscheint, sondern auch in eine andere Steuerperiode. Es kann jedoch nicht angehen, dass der Beschwerdeführer bereits erwirtschafteten und ihm zugeflossenen Gewinn durch die

von ihm geschaffenen, wirtschaftlichen und buchhalterischen Gegebenheiten der periodengerechten Besteuerung entzieht. Die verdeckte Einlage eines durch Betrieb einer einfachen Gesellschaft in selbständiger Erwerbstätigkeit erzielten Gewinnes in die Buchhaltung einer anderen selbständigen Tätigkeit der gleichen Person mittels Verzicht auf Auszahlung des Gewinnes in der einfachen Gesellschaft und gleichzeitiger Unterbewertung der Beteiligung an der Gesellschaft in der anderen Buchhaltung, darf ohne geschäftsmässig begründbaren Hintergrund nicht zu einem Aufschub der Gewinnbesteuerung führen. Eine solche Verschiebung von Einkommen entbehrt einer unternehmenswirtschaftlichen Rechtfertigung. Die stillen Reserven dienen so einzig dazu, den Ertrag aus dem Labor einem beliebig späteren Besteuerungszeitpunkt zuzuführen (vgl. dazu Richner et al., § 64 N. 142). Der Beschwerdeführer nennt denn auch keine Gründe, die es aus geschäftlicher Sicht notwendig erscheinen liessen, die von ihm aus Eigenmittel gebildeten stillen Reserven zuzulassen.

#### **E. 7.6**

Unter diesen Umständen ist die Bildung stiller Reserven nicht geschäftsmässig begründet. Die durch die Beschwerdeführer vorgenommene Tieferbewertung der Beteiligungen widerspiegelt nicht den tatsächlichen, periodengerechten Gewinn. In diesem Sinne greift auch der von den Beschwerdeführern angerufene Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz nicht. Das beschwerdeführerische Vorgehen verletzt den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und ruft nach einer steuerlichen Korrektur der Jahresrechnung der Zahnarztpraxen (vgl. BGer-Urteil 2C\_309/2013 und 2C\_310/2013 vom 18. September 2013 E. 2.4.2; Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Art. 24 N. 13).

#### **E. 7.7**

Es ist jedoch (nochmals) darauf hinzuweisen, dass der anteilige Gewinn aus dem Betrieb des Dentallabors bereits deshalb zu versteuern ist, weil er dem Beschwerdeführer mit Abschluss des Geschäftsjahres zugeflossen ist. Dies gilt unabhängig davon, ob er direkt ausbezahlt oder in das Gewinnvortragkonto oder in die Erfolgsrechnung der Zahnarztpraxen überführt wurde. Führt der Beschwerdeführer zwei Buchhaltungen und beruft er sich auf den Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz, ist nicht einzusehen, weshalb das Massgeblichkeitsprinzip nicht auch für den mit dem Labor erwirtschafteten und in der Jahresrechnung ausgewiesenen Gewinn gelten soll. Daher muss gar nicht bis zur Betrachtung der Gewinnverwendung mitsamt der Bildung stiller Reserven gegangen werden, wie die Beschwerdeführer es fordern. Wird nämlich die gesamte selbständige Tätigkeit des Beschwerdeführers betrachtet (Praxis und Labor), stellt das Laborergebnis – wie die Beschwerdeführer selber vorbringen – einen Teil des Ertrages dar, der zum Vermögensstandsgewinn zu rechnen und deshalb zu versteuern ist. Führt der Beschwerdeführer nur eine Buchhaltung stünde ausser Frage, dass die im Zusammenhang mit dem Dentallabor erbrachte Arbeit und das damit verbundene Kapital zu einem steuerpflichtigen Einkommen führten.

#### **E. 7.8**

Schliesslich liegt bei dieser Ausgangslage auch kein Anwendungsfall von Art. 53 Abs. 1 2. Satz StHG und Art. 174 Abs. 2 StG vor (vgl. dazu oben E. II/2.1). Die Beschwerdegegnerin 1 kann vorliegend nicht darauf behaftet werden, die Bewertung der Beteiligung in der Buchhaltung der Zahnarztpraxen anerkannt zu haben. Nicht etwa die

Bewertung der Beteiligung an der einfachen Gesellschaft in der Praxisbuchhaltung bildet den Nachbesteuerungstatbestand, sondern die Nichtdeklaration des im Jahr 2010 in selbständiger Tätigkeit erwirtschafteten Gewinns aus der Labortätigkeit.

#### **E. 8**

Als Zwischenfazit ist festzuhalten, dass der aus dem Betrieb des zahnärztlichen Labors resultierende Gewinn von Fr. [...] im Jahr 2010 den Beschwerdeführern per Bilanzstichtag zugeflossen ist und daher in der Steuererklärung 2010 zu deklarieren gewesen wäre. Daran vermag nichts zu ändern, dass der Gewinn buchhalterisch einerseits dem Gewinnvortragskonto des Labors zugeschrieben wurde und andererseits in der Jahresrechnung der Zahnarztpraxis unberücksichtigt blieb. Eine solche Bildung von stillen Reserven auf der Beteiligung am Labor in der Praxisbuchhaltung würde aus vom Beschwerdeführer erwirtschafteten Eigenmitteln erfolgen und hätte lediglich zum Zweck, deren Besteuerung aufzuschieben. Dies ist mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie dem Periodizitätsprinzip nicht vereinbar. Aus diesem Grund ist die Jahresrechnung der Zahnarztpraxen steuerlich zu korrigieren und die geschäftsmässig nicht begründete Bildung der stillen Reserven dem bisherigen (Vermögensstands-)Gewinn der Zahnarztpraxis aufzurechnen. Somit war die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2010 unvollständig.

#### **E. 9**

Eine weitere Voraussetzung der Nachsteuererhebung ist der Ausfall von Steuern (vgl. Vallender, Art. 53 N. 3). Ein solcher liegt vor, wenn die Einschätzung des Steuerpflichtigen materiell gesetzwidrig erfolgt ist (vgl. VGer ZH-Urteil SR.2007.00012 vom 2. Juli 2008 E. 1.2, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ging dem Staat im vorliegenden Fall Steuersubstrat verloren. Zwar trifft es zu, dass durch die Verbuchung des Laborgewinns als stille Reserven in den Aktiven der Zahnarztpraxisbuchhaltung dieser in der Besteuerung lediglich aufgeschoben wurde. Aufgrund des Periodizitätsprinzips ist der Gewinn aber zwingend der Steuerperiode 2010 zuzuordnen. Es kann daher nicht darauf ankommen, ob das Steuerobjekt theoretisch in einer anderen Steuerperiode der Besteuerung zugeführt werden kann. Zumindest besteht durch die dannzumalige Einreihung der Beschwerdeführer in einer tieferen Progressionsstufe die potentielle Gefahr eines Steuerverlusts, weshalb Einkünfte periodengerecht zu deklarieren sind.

#### **E. 10.1**

Für die Erhebung einer Nachsteuer müssen sodann Tatsachen oder Beweismittel vorliegen, die erst nach Rechtskraft der Veranlagung entdeckt wurden. Sie dürfen aus den Akten, die der Behörde im Veranlagungszeitpunkt vorlagen, bei Anwendung pflichtgemässer Sorgfalt nicht hervorgehen (vgl. BGer-Urteil 2C\_26/2007 vom 10. Oktober 2007 E. 3.1; Vallender, Art. 53 N. 10). Tatsachen gelten somit auch dann nicht als neu, wenn sie die Veranlagungsbehörde bei besserer Untersuchung bzw. genügender Sorgfalt hätte erfahren können. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Veranlagungsbehörde, wenn die Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich sind. Weist die Steuererklärung zwar erkennbare Mängel auf, sind diese aber nicht geradezu offensichtlich, so führt dies nicht dazu, dass hiermit zusammenhängende Tatsachen oder Beweismittel als den Behörden schon im Veranlagungszeitpunkt bekannt fingiert werden bzw. dass sich die Behörden ein entsprechendes Wissen anrechnen lassen müssten (vgl. BGer-Urteil 2C\_557/2007 vom 21. Dezember 2007 E. 2).

## **E. 10.2**

Die Veranlagungsbehörde ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen (vgl. BGer-Urteil 2C\_557/2007 vom 21. Dezember 2007 E. 2).

## **E. 10.3**

Die Beschwerdeführer legten der Steuererklärung 2010 unbestrittenermassen die Jahresrechnung der Zahnarztpraxen, nicht aber diejenige des Labors bei. Dadurch verletzen sie ihre Mitwirkungspflichten (vgl. Art. 149 Abs. 2 StG). Zwar ist aus der Erfolgsrechnung sowie der Bilanz der Zahnarztpraxen 2010 einerseits erkennbar, dass der Beschwerdeführer einen Anteil am Dentallabor hält. Andererseits geht aus den in der Erfolgsrechnung 2010 enthaltenen Vorjahreszahlen hervor, dass der Beschwerdeführer mit dem Betrieb des Dentallabors im Jahr 2009 einen Gewinn von Fr. [...] generierte. Die Steuererklärung selbst enthält aber keine offensichtlichen Mängel. Von der Veranlagungsbehörde kann im Rahmen der Massenverwaltung nicht verlangt werden, dass sie jede einzelne Position einer beigelegten Jahresrechnung im Detail hinterfragt. Enthält die Position der Erfolgsrechnung "Erfolg Einfache Ges. Dentallabor D.\_\_\_\_\_" im Gegensatz zum Vorjahr keinerlei Angaben, kann und darf dies in guten Treuen so verstanden werden, dass das Dentallabor weder Gewinn noch Verlust erwirtschaftete oder im Jahr 2010 nicht betrieben wurde. Die Beschwerdegegnerin 1 verletzte ihre Untersuchungspflicht nicht. Infolgedessen war sie nicht gehalten, den Sachverhalt genauer abzuklären. Beim Gewinn des Dentallabors von Fr. [...] für das Jahr 2010 handelt es sich somit um eine neue Tatsache. Damit sind sämtliche Voraussetzungen zur Erhebung einer Nachsteuer gegeben.

## **E. 11**

Die Beschwerdegegnerin 2 verletzte schliesslich den Anspruch der Beschwerdeführer auf rechtliches Gehör nicht (vgl. Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]; Art. 63 Abs. 1 VRG). Mit der Begründung des angefochtenen Entscheids wurden die Beschwerdeführer ohne Weiteres in die Lage versetzt, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und konnten daraus diejenigen Überlegungen eruieren, von denen sich die Beschwerdegegnerin 2 hat leiten lassen. Die Beschwerdegegnerin 2 ist nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern (vgl. zum Ganzen Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1706, mit Hinweisen).

## **E. 12**

Nach dem Gesagten hat die Beschwerdegegnerin 1 zu Recht ein Nachsteuerverfahren eingeleitet. Der Gewinn aus dem Betrieb des Dentallabors im Umfang von Fr. [...] ist für die Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern 2010 nachträglich zu versteuern. Der vorinstanzliche Entscheid ist zu schützen und die Beschwerde abzuweisen. III. Gemäss Art. 168 StG i.V.m. Art. 134 Abs. 1 lit. c VRG hat die Partei, welche im Beschwerdeverfahren unterliegt, die amtlichen Kosten zu tragen. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens ist den Beschwerdeführern eine Gerichtsgebühr von pauschal Fr. 700.- aufzuerlegen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.- zu verrechnen ist. Der restliche Betrag von Fr. 800.- ist den Beschwerdeführern zurückzuerstatten. Eine Parteientschädigung ist den Beschwerdeführern nicht zuzusprechen (Art. 138 Abs. 3 VRG).

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