

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00131 vom 16. März 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-03-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00131

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00131 du 16 mars 2011

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00131 del 16 marzo 2011

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2005 | Selbständige Erwerbstätigkeit Der Bf hat keinen Anspruch auf einen Vorentscheid betreffend Steuerhoheit, da nicht die Steuerhoheit an sich, sondern lediglich deren Umfang strittig ist (E. 2). Die ärztliche Tätigkeit des Bf erfüllt sämtliche von der Rechtsprechung entwickelten Merkmale einer selbständigen Erwerbstätigkeit: Tätigwerden auf eigenes Risiko, Einsatz von Arbeit und Kapital, frei bestimmten (Selbst-)Organisation, Gewinnerzielungsabsicht sowie (planmässige und anhaltende) Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr (E. 3). Das KStA hat den Pflichtigen somit zurecht nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt, nachdem er trotz Auflage und Mahnung keine Buchhaltung bzw. Jahresrechnung für eine selbständige Erwerbstätigkeit einreicht hatte. Der Unrichtigkeitsnachweis wurde nicht erbracht und die Schätzung erweist sich nicht als offensichtlich willkürlich (E. 4). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2010.00131 Urteil der 2. Kammer vom 16. März 2011 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiberin Silvia Hunziker. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2005, hat sich ergeben: I. A war als Arzt im Fachbereich I mit Praxen in G und J tätig. Im Jahr 2003 gründete er zum Zweck der Führung seiner Arztpraxen zwei Gesellschaften und verlegte im gleichen Jahr seinen Wohnsitz nach E. Mit Auflage vom 12. März 2008 bzw. Mahnung vom 19. Mai 2008 forderte das kantonale Steueramt A auf, mit Bezug auf seine in den vorgenannten Arztpraxen ausgeübte selbständige Erwerbstätigkeit für das Geschäftsjahr 2005 eine vollständige Steuererklärung (inkl. Buchhaltung/Jahresrechnung und Hilfsblatt A) einzureichen. A weigerte sich, diese Unterlagen einzureichen, unter Hinweis auf darauf, dass keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege. Mit Entscheid vom 11. März 2009 schätzte das kantonale Steueramt A für die Steuerperiode 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. Im nachfolgenden Einspracheverfahren korrigierte das kantonale Steueramt einen Berechnungsfehler und senkte im Entscheid vom 12. April 2010 das steuerbare Einkommen von A auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) bei gegenüber dem Einschätzungsentscheid unverändertem Vermögen. II. Mit Entscheid vom 20. August 2010 wies die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich einen hiergegen erhobenen Rekurs von A vollumfänglich ab. III. Mit Beschwerde vom 30. September 2010 liess A dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, die vorinstanzlichen Entscheide seien

aufzuheben und A sei "auf Grund eines steuerbaren, satzbestimmenden Einkommens von Fr. ..., von welchem nur der Ertrag aus im Kanton Zürich belegenen Liegenschaften von Fr. ... abzüglich die neu zu repartierenden Schuldzinsen im Kanton Zürich zu besteuern ist," einzuschätzen. Eventuell sei die Sache an das Steueramt zurückzuweisen, um dem Beschwerdeführer Gelegenheit zur Einreichung einer Steuererklärung zu geben. Ausserdem verlangte der Beschwerdeführer die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Steuerrekurskommission I und das kantonale Steueramt schlossen auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können nach § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 beziehungsweise § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149, bestätigt in BGE 131 II 548).

E. 2.1

Die Vorinstanz hat in ihrem Entscheid die gesetzesvertretende Rechtssprechung des Bundesgerichts im Zusammenhang mit dem Anspruch des Bürgers auf Vorausbeurteilung der Steuerhoheit vollständig und zutreffend dargestellt, worauf zunächst zu verweisen ist. Dementsprechend besteht auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage im kantonalen Recht immer dann ein Anspruch auf Erlass eines Vorentscheids, wenn streitig ist, ob der Pflichtige einer bestimmten Steuerhoheit überhaupt unterliegt (BGE 125 I 54 E. 1a, mit Hinweisen). Ist hingegen nicht die Steuerhoheit an sich streitig, sondern lediglich der Umfang der subjektiven Steuerpflicht, so unterliegt der Pflichtige der Steuerhoheit des betreffenden Kantons und muss sich auf das Einschätzungsverfahren einlassen – diesfalls steht ihm nach ständiger Rechtsprechung kein Anspruch auf einen Vorentscheid zu (RB 2003 Nr. 81 mit Hinweisen).

E. 2.2

Vorliegend ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer Eigentümer der Liegenschaften F-Strasse 01 und 02 in G ist. Daraus folgt, dass er gestützt auf § 4 Abs. 1 lit. b StG im Kanton Zürich jedenfalls beschränkt steuerpflichtig ist. Damit haben die Vorinstanzen zu Recht einen Anspruch des Pflichtigen auf Erlass eines Vorbescheids verneint, da die Steuerhoheit an sich nicht strittig ist, sondern lediglich deren Umfang – nämlich ob die in den beiden Gesellschaften verbuchten Einnahmen steuerlich Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit oder solche aus unselbständigem Erwerb darstellen. Hierfür steht nach der zitierten Rechtsprechung ein Vorentscheid nicht zur Verfügung (vgl. vorn E. 2.1).

E. 2.3

Ebenso wenig besteht eine gesetzliche Grundlage, um – wie vom Beschwerdeführer verlangt – die Steuerverwaltung des Kantons H in das vorliegende Beschwerdeverfahren "beizuladen". Allfällige, sich aus dieser Entscheidung ergebenden Fragen der Doppelbesteuerung sind im entsprechenden Verfahren vor Bundesgericht zu klären, in welchem allenfalls die betroffenen Kantone und damit auch der Kanton H miteinbezogen werden.

E. 3.1

Gemäss § 18 Abs. 1 StG steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit.

E. 3.1.1

Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; vgl. auch BGE 121 I 259 E. 3c; VGr, 22. Oktober 2008, SB.2007.00127, E. 2.2.1; RB 1993 Nr. 16 = StE 1994 B 23.1 Nr. 28; RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17; RB 1984 Nr. 31 = ZBl 86, 169 ff.; RB 1981 Nr. 46; RB 1977 Nr. 66; RB 1976 Nr. 39; RB 1971 Nr. 31 = ZR 71 Nr. 58). Anders als das Verwaltungsgericht verlangt das Bundesgericht indessen nicht, dass die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr nach aussen hin sichtbar zu sein hat (BGE 122 II 446 E. 3b und 5a; BGr, 12. November 2001, StE 2002 B 23.1 Nr. 50 E. 2a; ASA 56, 366 ff. E. 2c). Diese im Wesentlichen übereinstimmende Auslegung des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit durch die Gerichte wird von der Lehre geteilt (vgl. Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 8 StHG N. 13; Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 18 DBG N. 14 m.H.; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. A., Zürich 2011, S. 2).

E. 3.1.2

Wohl legt § 18 Abs. 1 StG, wonach Einkünfte aus "jeder (...) selbständigen Erwerbstätigkeit" steuerbar sind, nahe, diesen Begriff ausschliesslich aufgrund von Typusmerkmalen zu umschreiben. Weil aber der Wortlaut der Bestimmung zunächst beispielhaft "Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb" und "aus einem freien Beruf" auflistet, lässt sich daraus zwanglos der Schluss ziehen, die Umschreibung der selbständigen Erwerbstätigkeit als allgemeinen bzw. "Auffangtatbestand" habe sich an den gesetzlichen Beispielen zu orientieren. Diese sind aber seit jeher vom Bundesgericht wie von den kantonalen Gerichten im Einklang mit der Lehre aufgrund des herkömmlichen klassifizierenden Rechtsbegriffs definiert worden, d.h. aufgrund der kumulativ erforderlichen Merkmale (1.) des Tätigwerdens auf eigenes Risiko, (2.) des Einsatzes von Arbeit und Kapital, (3.) der frei bestimmten (Selbst-)Organisation, (4.) der Gewinnerzielungsabsicht sowie (5.) der (planmässigen und anhaltenden) Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr. Allerdings können auch diese konkretisierenden Begriffsmerkmale nicht losgelöst vom gesetzlichen (Ideal-)Typus der selbständigen Erwerbstätigkeit betrachtet werden. Wie das Verwaltungsgericht in seinem

eingehend begründeten Präjudiz vom 25. August 2010 (SB.2010.00056) erkannt hat, rechtfertigt es sich aus diesen Überlegungen heraus und im Licht der verfassungsrechtlichen Grundsätze der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit für die Beurteilung, ob im Einzelfall eine selbständige Erwerbstätigkeit gegeben ist, auf den herkömmlichen Rechtsbegriff abzustellen mit der Folge, dass beim Fehlen auch nur eines der Merkmale keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Die vom Bundesgericht entwickelten Indizien sind dabei als Konkretisierungshilfen dieser Begriffsmerkmale heranzuziehen (RB 1988 Nr. 23 = StE 1989 B 23.1 Nr. 17 E. 3c; Reich, Art. 8 StHG N. 12).

E. 3.1.3

Der Pflichtige geht beim Betrieb der beiden Arztpraxen zweifellos "professionell", vor, indem er sowohl in G wie auch in J über Zugang zu Räumlichkeiten und Gerätschaften verfügt, in welchen bzw. mit welchen er ärztliche Dienstleistungen erbringt. Er setzt damit neben Kapital seine speziellen Fachkenntnisse als Arzt mit Fähigkeitsausweisen im Fachbereich I mithin auch Arbeit in frei und von ihm selbst bestimmter Organisation ein. Unbestritten erfolgt der Einsatz des Pflichtigen auch nachhaltig. Aufgrund des Auftritts am Markt (vgl. nachstehend) ist auch die planmässige und auf Gewinnerzielung ausgerichtete Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr ohne Weiteres zu bejahen. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, dass der Pflichtige selbst am Markt auftritt und die erbrachten ärztlichen Leistungen auch selbst – und nicht über die beiden Gesellschaften – abrechnet. So lautet die Bewilligung für die Ausübung der ärztlichen Tätigkeit gemäss § 7 des kantonalen Gesetzes über das Gesundheitswesen vom 4. November 1996 (GesG) auf den Pflichtigen selbst und nicht auf die Gesellschaften. Sämtliche Patientenrechnungen lauten wiederum – gemäss unwidersprochener Feststellung der Bücherrevision und der Vorinstanz – auf den Namen des Pflichtigen und nicht auf den der Gesellschaften. Die Abrechnung der ärztlichen Leistungen erfolgt über ein auf den Pflichtigen selbst lautendes Bankkonto. Diese Organisation der Abrechnung der ärztlichen Dienstleistung entspricht, wie die Vorinstanz ebenfalls zutreffend festgestellt hat, der Regelung von § 11 GesG, wonach Arztpraxen im Namen und auf Rechnung (und damit auch auf Gefahr) des Inhabers der Bewilligung zu führen sind. Es kann letztlich offenbleiben, ob bei der gegebenen Gesetzeslage die Führung einer Arztpraxis in Form einer juristischen Person überhaupt zulässig war bzw. ist: Der Pflichtige ist persönlich und als Inhaber der Praxisbewilligung am Markt zur Erbringung der ärztlichen Dienstleistung aufgetreten und nicht seine Gesellschaften. Ebenso wenig interessiert bei dieser Sachlage für die Einschätzung des Pflichtigen, wie andere (ärztliche) Praxisgemeinschaften sich organisiert haben oder organisieren und ob diese steuerlich als juristische Personen behandelt werden. Insbesondere kann der Beschwerdeführer unter den gegebenen Umständen daraus für sich keinen Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht ableiten, da nicht ersichtlich ist, dass in konkreten und rechtlich gleich liegenden Fällen anders entschieden wurde. Sind somit nach den vorstehenden Erwägungen die fünf kumulativ erforderlichen Merkmale des Tätigwerdens auf eigenes Risiko, des Einsatzes von Arbeit und Kapital, der frei bestimmten (Selbst-)Organisation, der Gewinnerzielungsabsicht sowie der (planmässigen und anhaltenden) Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr gegeben, erweisen sich die aus der ärztlichen Tätigkeit des Pflichtigen erzielten Einkünfte als solche aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

E. 4.1

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden,

nimmt das kantonale Steueramt laut § 139 Abs. 2 StG die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Die Vorinstanz stellt in ihrem Entscheid zutreffend fest, dass der Pflichtige trotz Auflage und Mahnung keine Buchhaltung bzw. Jahresrechnung für eine selbständige Erwerbstätigkeit einreichte. Dies bestreitet der Pflichtige im Resultat auch nicht. Nachdem der Pflichtige jedoch keinen Anspruch auf einen Vorbescheid hatte (vorn E. 2) und die selbständige Erwerbstätigkeit zu bejahen ist (vorn E. 3), erfolgten sowohl Mahnung wie Auflage zu Recht. Das kantonale Steueramt war somit berechtigt, den Pflichtigen nach pflichtgemäsem Ermessen einzuschätzen (§ 139 Abs. 2 StG). Verfahrensrechtlich besteht im Beschwerdeverfahren zudem keine gesetzliche Grundlage, um dem Pflichtigen mit Rückweisung des Verfahrens an das Steueramt nochmals Gelegenheit zur Einreichung einer Steuererklärung zu geben.

E. 4.2

Eine Ermessenseinschätzung kann gemäss § 140 Abs. 2 Satz 1 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Satz 1). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2).

E. 4.2.1

Der Steuerpflichtige hat den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit wegen des im Beschwerdeverfahren geltenden Novenverbots (vgl. E. 1.2) im Einspracheverfahren, spätestens aber im Rekursverfahren zu erbringen, und zwar dadurch, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (RB 1999 Nr. 150). Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- beziehungsweise Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (vgl. RB 1994 Nr. 45 E. a mit Hinweisen; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, a.a.O., § 140 N. 64 ff.; Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 48 StHG N. 58 ff.). Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die erkennbar auf missbräuchlicher Betätigung des Schätzungsermessens beruht und insbesondere willkürlich ist (vgl. BGE 108 Ib 196 E. 4). Willkür liegt vor, wenn die Schätzung nach den Akten sachlich nicht begründbar ist, namentlich weil sie pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann und damit als geradezu unmöglich erscheint (vgl. RB 1983 Nr. 57 E. 3b = ZBl 84 [1983] 547 = ZR 82 [1983] Nr. 123; RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65, 384 = ZR 65 Nr. 13).

E. 4.3

Weder im Rekursverfahren noch mit Beschwerdeerhebung hat der Pflichtige die Schätzung des kantonalen Steueramts substantiiert infrage gestellt. Sie beruht denn, soweit ersichtlich, auch auf den in den Buchhaltungen der beiden Gesellschaften erfassten Einkünften des Pflichtigen und berücksichtigt die angefallenen geschäftlichen Aufwendungen umfassend, inklusive eine Rückstellung für nun neu anfallende AHV-Beiträge des

Selbständigerwerbenden. Sie ist daher im Beschwerdeverfahren nicht zu beanstanden.

E. 5

Letztlich sind in diesem Verfahren tatsächlich erst die gesamthaft auf den Kanton Zürich entfallenden Steuerfaktoren festzusetzen. Die interkommunale Steuerauscheidung – und damit die vom Beschwerdeführer vermisste Zuweisung auf die Gemeinden G und J – erfolgt hernach im Lichte der Vorschriften von § 191 ff. StG. Dies führt zur vollumfänglichen Abweisung der Beschwerde.

E. 6

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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