

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00114 vom 16. Dezember 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-12-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00114

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00114 du 16 décembre 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00114 del 16 dicembre 2014

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2006 (3. Rechtsgang) | Ermessenstaxation bei einem selbständigerwerbenden Arzt mit eigener Praxis. Bindung des VGr an den eigenen Rückweisungsentscheid im vorangegangenen Rechtsgang (E. 1.4). Anforderungen an die Begründung einer Ermessenstaxation: Vorliegend hätte es grundsätzlich genügt, die Höhe der aufgerechneten Abzüge und die Höhe der geschätzten Bruttoeinkünfte zu nennen, ohne dass diese hätten detailliert begründet werden müssen (E. 2.3 f.). Willkürprüfung: Patientenertrag bzw. Umsatz sowie Personalaufwand sind von der Vorinstanz pflichtgemäss und willkürfrei festgelegt worden (E. 2.6 und 2.7). Selbst wenn dem Pflichtigen allenfalls etwas höhere Abzüge bei den Kosten für auswärtige Verpflegung und für Mobilitätskosten hätten zugestanden werden müssten, wäre allein deshalb die vorinstanzliche Ermessenstaxation nicht zu korrigieren, da der Pflichtige in der veranlagten Steuerperiode gleichwohl ein steuerbares Einkommen zu versteuern hätte und sich sein Rechtsschutzinteresse vorliegend darauf beschränkt, einen allfälligen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit in späteren Steuerperioden vortragen zu können (E. 1.3 und E. 2.8 ff.). Regelung der Kosten und Entschädigungsfolgen (E. 3). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2006 Direkte Bundessteuer 2006 (3. Rechtsgang), hat sich ergeben: I. Der 1938 geborene Dr. med. A, Spezialarzt FMH, betreibt seit Jahrzehnten auf selbständiger Grundlage eine Arztpraxis in C. In Abweichung von seiner Steuererklärung, in welcher er einen Reinverlust aus der Arztpraxis von Fr. ... deklariert hatte, wurde er mit Einspracheentscheid vom 17. Mai 2010 vom kantonalen Steueramt für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) eingeschätzt. Gleichentags veranlagte das kantonale Steueramt das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer auf Fr. ... II. Am 17. Juni 2010 erhob der Pflichtige hiergegen Rekurs bzw. Beschwerde und liess jeweils beantragen, dass sein steuerbares Einkommen für die Steuerperiode 2006 mit Fr. ... zu bemessen und auf Aufrechnungen des Personal- und Fahrzeugaufwands zu verzichten sei. Die Rechtsmittel des Pflichtigen wies der Einzelrichter der Steuerrekurskommission II (seit 1. Januar 2011: Steuerrekursgericht) am 13. Dezember 2010 ab und erhöhte das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 auf Fr. ... und für die direkte Bundessteuer 2006 auf Fr. ... Er erwog, dessen ärztliche Tätigkeit im Jahr 2006 sei nicht mehr als selbständiger

Erwerb zu würdigen, da die hierzu erforderliche Absicht der Gewinnerzielung aufgrund der konkreten Verhältnisse nicht mehr erkennbar sei. Deshalb sei der aus dieser Tätigkeit geltend gemachte Reinverlust von Fr. ... nicht zum Abzug zuzulassen. III. Das Verwaltungsgericht hiess die hiergegen erhobenen Beschwerden des Pflichtigen am 25. Mai 2011 (SB.2011.00011; SB.2011.00012) teilweise gut, da es auf eine selbständige Erwerbstätigkeit schloss und deshalb eine grundsätzliche Abzugsfähigkeit der hierbei erlittenen Verluste bejahte. Die Sache wurde sodann zur weiteren Untersuchung der geschäftsmässigen Begründung verschiedener Aufwendungen und zum Neuentscheid an das Steuerrekursgericht zurückgewiesen. IV. Nach durchgeführter Untersuchung hielt das Steuerrekursgericht an einer Ermessenseinschätzung fest, da sich die Buchhaltung als mangelhaft erweise, keine substantiierte Beschreibung der Tätigkeiten der Praxishilfe erfolgte und die geschäftsmässige Begründetheit der Fahrzeugs- und Verpflegungskosten nicht nachgewiesen sei. Der Verlust aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen wurde auf Fr. ... geschätzt. Der Rekurs und die Beschwerde des Pflichtigen wurden sodann am 25. September 2013 abgewiesen und der Pflichtige für die direkte Bundessteuer 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. Für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 wurde der Pflichtige mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. ... eingeschätzt. V. Da das Steuerrekursgericht weder die ermessensweise geschätzte Höhe der global festgelegten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit noch die Höhe der hierauf noch gewährten Abzüge offenlegte und sich stattdessen mit der blossen Kundgabe eines (Verlust-)Schlussaldos begnügte, hiess das Verwaltungsgericht am 12. Februar 2014 (SB.2013.00137; SB.2013.00138) die hiergegen erhobenen Beschwerden in einem zweiten Rechtsgang teilweise gut und wies die Sache zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das Steuerrekursgericht zurück. VI. Nachdem das Steuerrekursgericht dem Pflichtigen mit Verfügung vom 4. Juni 2014 Gelegenheit einräumte, die offensichtliche Unrichtigkeit der beabsichtigten Ermessenstaxation nachzuweisen, schätzte es mit Entscheid vom 15. September 2014 den Jahresverlust der Arztpraxis für die Steuerperiode 2006 auf Fr. ... Der Pflichtige wurde sodann nach pflichtgemäsem Ermessen für die direkte Bundessteuer 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... veranlagt. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 wurde neu auf Fr. ... geschätzt, bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...). VII. Mit Beschwerde vom 27. Oktober 2014 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 15. September 2014 vollumfänglich aufzuheben und es seien der Rekurs und die Beschwerde des Beschwerdeführers vom 17. Juni 2010 vollumfänglich gutzuheissen. Sein steuerbares Einkommen für das Jahr 2006 sei sowohl für die Staats- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer auf Fr. ... festzusetzen. Ausserdem verlangte er die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Einzelrichterin erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2006 (SB.2014.00114) und direkter Bundessteuer 2006 (SB.2014.00115) betreffen denselben Pflichtigen sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 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. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

1.3 1.3.1 Von den Einkünften einer selbständig erwerbstätigen Person werden im harmonisierten Steuerrecht die Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 211 DBG [in der bis 31. Dezember 2013 geltenden Fassung, vgl. hierzu auch Markus Reich, Marina Züger in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel etc. 2008, Art. 31 DBG N. 3]; Art. 25 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; § 29 StG).

1.3.2 Grundsätzlich bezieht sich die formelle und materielle Rechtskraft von Steuerveranlagungen und -einschätzungen zeitlich auf die betreffende Steuerperiode und sachlich auf das Dispositiv. Wird das steuerbare Einkommen auf Fr. 0.- festgesetzt, bildet Bestand und Höhe eines allfälligen Verlusts nicht Bestandteil des Dispositivs, und der steuerpflichtigen Person fehlt es in der Folge an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte. Vielmehr ist die Höhe des für die Nachfolgeperiode massgebenden verbleibenden Verlustvortrags erst in der Nachfolgeperiode zu prüfen (BGE 140 I 114 E. 2.4.1; ASA 83 S. 131). Weist der Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheid hingegen ein steuerbares Einkommen von mehr als Fr. 0.- aus, ist damit notwendigerweise die Feststellung verbunden, dass in der betreffenden Steuerperiode kein noch nicht verrechneter Verlust übrig bleibt. Eine spätere Berücksichtigung von Verlustüberschüssen ist damit ausgeschlossen, selbst wenn die Steuerfaktoren nach pflichtgemäsem Ermessen festgesetzt worden sind (ASA 83 S. 132).

1.3.3 Das steuerbare Einkommen des Pflichtigen liegt nach der vorinstanzlichen Ermessenstaxation unter den jeweils steuerfreien Beträgen der Staats- und Gemeindesteuern bzw. der direkten Bundessteuer (§ 35 StG bzw. Art. 36 DBG in Verbindung mit der Verordnung des EFD über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer vom 4. März 1996 [VKP], jeweils in der Ende 2006 in Kraft stehenden Fassung). Das Rechtsschutzinteresse des Beschwerdeführers beschränkt sich somit darauf, einen allfälligen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit in späteren Steuerperioden vortragen zu können. Dies ist ausgeschlossen, solange sein steuerbares Einkommen mehr als Fr. 0.- beträgt. Damit ist ein Rechtsschutzinteresse gegeben und auf die Beschwerden einzutreten. Der vorinstanzliche Entscheid ist aber nur dann aufzuheben, wenn eine willkürfreie Ermessenstaxation zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.- führen würde und der Pflichtige damit Verluste aus seiner selbständigen Erwerbstätigkeit tatsächlich noch in späteren Steuerperioden vortragen könnte.

1.4 Weist das Verwaltungsgericht im Beschwerdeverfahren die Streitsache zu neuer Untersuchung und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurück, so ist diese an die rechtlichen Erwägungen des Rückweisungsentscheids gebunden. Wegen der Bindungswirkung ist es den Parteien verwehrt, im Fall einer erneuten Anrufung des

Verwaltungsgerichts der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder gar nicht in Erwägung gezogen worden sind (vgl. BGE 101 II 142 E. 3; BGE 90 II 302 E. 2a; RB 2000 Nr. 13, E. 3b/dd; VGr, 25. August 2010, SB.2010.00055). Immerhin steht die Selbstbindung des Verwaltungsgerichts unter dem Vorbehalt, dass die Entscheidungsgrundlagen dieselben geblieben sind. Liegt etwa aufgrund der durch den Rückweisungsentscheid geforderten Erhebungen oder weil neue Tatsachen oder Beweismittel zulässigerweise in das Verfahren eingebracht worden sind, ein veränderter Sachverhalt vor oder ist in der Zwischenzeit eine Rechts- oder Praxisänderung erfolgt, so kann dies zu einer abweichenden Beurteilung führen (vgl. zum Ganzen VGr, 25. August 2010, SB.2010.00055, E. 1.3.1). Damit ist das Verwaltungsgericht im vorliegenden dritten Rechtsgang an seine in den Rückweisungsentscheid en vom 25. Mai 2011 und 12. Februar 2014 vorgenommenen rechtlichen und tatsächlichen Würdigungen gebunden, soweit sich die Entscheidungsgrundlagen nicht geändert haben.

E. 2.1

Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, legt das kantonale Steueramt laut § 139 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG die Steuerfaktoren nach pflichtgemäsem Ermessen fest. Gemäss § 140 Abs. 2 StG und Art. 132 Abs. 3 DBG kann der Steuerpflichtige eine solche Ermessenstaxation nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Er hat den Nachweis dadurch zu erbringen, 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. Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig hinsichtlich ihrer Höhe mit einer auf Willkür beschränkten Kognition überprüft werden kann. Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (RB 1999 Nr. 150; RB 1994 Nr. 45; RB 1963 Nr. 62).

E. 2.2

Die Vorinstanz schätzte den Verlust der Arztpraxis für die Steuerperiode 2006 nach pflichtgemässen Ermessen wie folgt ein:

Ertrag		Fr./.	
Personalaufwand	- Fr./.	Verpflegung	- Fr./.
Fahrzeugkosten	- Fr./.	übriger Aufwand	- Fr. ...

Jahresverlust
(gerundet) Fr. ... Hieraus errechnete sie für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. ... bzw. ein steuerbares und satzbestimmendes Einkommen von Fr. ... für die Staats- und Gemeindesteuern.

E. 2.3

Bereits im zweiten Rechtsgang hielt das Verwaltungsgericht fest, dass sowohl die (Brutto-)Einkünfte als auch die abzugsfähigen Aufwendungen des Pflichtigen aus seiner selbständigen Erwerbstätigkeit nach pflichtgemässen Ermessen zu schätzen sind. Das Verwaltungsgericht hatte die Sache jedoch an das Steuerrekursgericht zurückgewiesen, da

dieses weder die ermessensweise geschätzte Höhe der global festgelegten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit noch die Höhe der hierauf noch gewährten Abzüge offenlegte und sich stattdessen mit der blossen Kundgabe eines (Verlust-)Schlussaldos begnügte. Hierzu hielt das Verwaltungsgericht im Rückweisungsentscheid fest, dass die konkrete Höhe einer Schätzung keiner Begründung bedürfe, jedoch zumindest hinsichtlich der Grundannahmen der Schätzung nachvollziehbar bleiben müsse. Dies war im konkreten Fall nicht gegeben, da das dem Pflichtigen angerechnete Bruttoeinkommen aus seiner selbständigen Erwerbstätigkeit nicht offengelegt wurde und damit unklar blieb, in welcher Höhe dem Pflichtigen Lohnaufwendungen, berufsbedingte Fahrzeugkosten sowie Mehrkosten für auswärtige Verpflegung aufgerechnet worden sind. Das Verwaltungsgericht hielt fest, dass zumindest eine vollständige Streichung der deklarierten Lohnaufwendungen, berufsbedingten Fahrzeugkosten sowie Mehrkosten für auswärtige Verpflegung willkürlich gewesen wäre.

E. 2.4

Die Vorinstanz hat nun sowohl die Höhe der geschätzten Bruttoeinkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Ertrag) als auch die Höhe des geschätzten Personalaufwands, der berufsbedingten Fahrkosten und der Verpflegungsmehrkosten genannt sowie ausführlich begründet. Sie ist damit über die Vorgaben des erwähnten verwaltungsgerichtlichen Rückweisungsentscheids hinausgegangen: Grundsätzlich hätte es genügt, die Höhe der aufgerechneten Abzüge und die Höhe der geschätzten Bruttoeinkünfte zu nennen, ohne dass diese jeweils hätten detailliert begründet werden müssen. Damit wäre der Pflichtige bereits hinreichend in der Lage gewesen, eine allfällige offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung durch Teilnachweise willkürlicher Annahmen auf Ertrags- oder Aufwandseite zu erbringen.

E. 2.5

Strittig sind im vorliegenden Verfahren die Höhe des der vorinstanzlichen Ermessenstaxation zugrundegelegten (Patienten-)Ertrags sowie die hiervon in Abzug gebrachten Aufwendungen für Fahrzeugkosten und (auswärtige) Verpflegung. Die Notwendigkeit einer Ermessenstaxation aufgrund mangelhafter Buchführung und Mitwirkungspflichtverletzungen bzw. ungenügender Substanziierungen des beweisbelasteten Pflichtigen wurde bereits im zweiten Rechtsgang durch das Verwaltungsgericht verbindlich festgestellt. Angesichts des vor Verwaltungsgericht geltenden Novenverbots wurde dem Pflichtigen mit steuerrekursgerichtlicher Verfügung vom 4. Juni 2014 (erneut) Gelegenheit gegeben, innert Frist den vollständigen Unrichtigkeitsnachweis zu erbringen (Art. 142 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 132 Abs. 1 und 3 DBG bzw. § 148 Abs. 3 in Verbindung mit § 140 Abs. 1 StG). Innert der vom Steuerrekursgericht angesetzten Frist reichte der Beschwerdeführer zwar eine Stellungnahme ein. Er holte jedoch weder die versäumten Verfahrenspflichten nach noch reichte er eine substanziierte Sachdarstellung mit neuen, tauglichen Beweisofferten für den Nachweis des tatsächlichen Sachverhalts ein. Vielmehr stellt sich der Beschwerdeführer weitgehend auf den bereits im zweiten Rechtsgang vertretenen Standpunkt, seinen Mitwirkungspflichten bereits vollumfänglich nachgekommen zu sein und sämtliche Beweismittel bereits eingereicht zu haben. Der Beschwerdeführer hat damit den Unrichtigkeitsnachweis (weiterhin) nicht erbracht und die Ermessenstaxation bleibt bestehen. Es kann diesbezüglich auf die nach wie vor gültigen Erwägungen des Verwaltungsgerichts im zweiten Rechtsgang verwiesen werden. Das Verwaltungsgericht ist

damit lediglich verpflichtet, die Höhe der Schätzung auf offensichtliche Unrichtigkeit zu prüfen (Willkürprüfung).

E. 2.6.1

Da nach den verbindlichen Feststellungen des Verwaltungsgerichts im zweiten Rechtsgang der nach der strengen Soll-Methode buchführungspflichtige Pflichtige Patientenrechnungen nicht periodengerecht verbucht hatte, musste die Vorinstanz die Erträge aus dem Praxisbetrieb schätzen. Sie nahm hierbei an, dass sich Fehler in der zeitlichen Abgrenzung naturgemäss über die Zeit wieder ausgleichen würden. Wegen der erheblichen zeitlichen Differenzen zwischen Erbringung der Dienstleistung und Rechnungsstellung stellte sie deshalb auf den Durchschnitt der deklarierten Patientenerträge in den Jahren 2004 bis 2008 ab und trug etwaigen Schwankungen mit einem Zuschlag von 15 Prozent Rechnung. Hieraus errechnete sie einen Umsatz aus dem Praxisbetrieb von Fr. ...

E. 2.6.2

Indem die Vorinstanz primär auf den Durchschnitt der deklarierten Patientenerträge in den Jahren 2004–2008 abstellte, nahm sie Rücksicht auf die periodenfremden Verbuchungen des Pflichtigen. Angesichts der zum Teil langen Zeitintervalle bis zur Rechnungsstellung erscheint auch die vorgenommene mehrjährige Betrachtungsweise angemessen oder zumindest nicht offensichtlich unrichtig zu sein: So ist es naheliegend, dass die für die Jahre 2007 und 2008 verbuchten Patientenerträge auch Einnahmen enthalten, die nach der strengen Soll-Methode bereits im Jahr 2006 hätten verbucht werden müssen. Die von der Vorinstanz ebenfalls miteinbezogenen Patientenerträge der Jahre 2004 und 2005 lassen grundsätzlich keine Erträge erwarten, die bei periodengerechten Abgrenzung nach der Soll-Methode erst in der zur Beurteilung stehenden Steuerperiode 2006 hätten verbucht werden müssen. Dennoch erscheint ihr Einbezug vertretbar: Während der Einbezug der Jahre 2007 und 2008 bezweckt, dass zu spät verrechnete Patientenerträge in die Schätzung miteinbezogen werden, wird mit dem Einbezug der Jahre 2004 und 2005 umgekehrt vermieden, dass periodenfremde Patientenerträge aus früheren Perioden die Akkuranz der Schätzung negativ beeinflussen. So kann berücksichtigt werden, dass bei periodengerechter Verbuchung ein Teil der im Jahr 2006 ausgewiesenen Erträge allenfalls bereits im Jahr 2004 und 2005 hätte verbucht werden müssen. Der Einbezug früherer Perioden erscheint damit methodisch im Grundsatz nachvollziehbar und richtig, wenngleich sich dies vorliegend aufgrund der konkreten Ertragsentwicklung zulasten des Pflichtigen ausgewirkt hat.

E. 2.6.3

Werden die Roheinnahmen des Pflichtigen allein anhand der von ihm angegebenen durchschnittlichen Patientenerträge zwischen 2004 bis 2008 errechnet, dürfte eher eine zu tiefe Ermessenstaxation resultieren: Betrachtet man die vom Pflichtigen angegebenen Patientenerträge, erkennt man einen massiven Umsatzeinbruch in den Jahren 2005–2007: Während der Pflichtige im Jahr 2004 noch einen (Brutto-)Patientenertrag von Fr. ... angibt, soll dieser 2005 auf Fr. ..., im Jahr 2006 auf Fr. ... und im Jahr 2007 auf Fr. ... eingebrochen sein, bevor er sich im Jahr 2008 wieder auf Fr. ... (ohne übrige Erträge in Höhe von Fr. ...) erholt haben soll. Der Umsatzeinbruch als solches ist im Grundsatz zwar unbestritten aber hinsichtlich Ursache und tatsächlichem Umfang weiterhin nicht abschliessend geklärt: Gemäss den Feststellungen des Verwaltungsgerichts im ersten Rechtsgang könnten fehlende personelle und räumliche Anpassungen in der Praxis trotz

rückläufiger Patienteneinnahmen ursächlich gewesen sein. Dem Verwaltungsgericht war zu diesem Zeitpunkt jedoch noch nicht bekannt, dass die vom Pflichtigen angegebenen Erträge auf einer fehlerhaften Verbuchung basierten. Gemäss den verbindlichen Feststellungen des Verwaltungsgerichts im letzten Rückweisungsentscheid hat eine nicht periodengerechte Verbuchung der Einnahmen den Umsatzeinbruch massgeblich (mit)verursacht. Das Verwaltungsgericht hat den Umsatzeinbruch damit nie allein mit einem tatsächlichen Rückgang der Patientenerträge erklärt und sich auch nie abschliessend dazu geäussert, in welchem Umfang diese bei periodengerechter Verbuchung in den Jahren 2005 und 2006 tatsächlich eingebrochen wären. Da die Personalaufwendungen nach dem Umsatzeinbruch 2005 sogar noch erhöht wurden und der Pflichtige angibt, sein Arbeitspensum trotz schwindenden Einnahmen nicht zurückgefahren zu haben, ist der Rückgang der Patientenerträge in der vom Pflichtigen angegebenen Höhe letztlich nicht nachvollziehbar.

E. 2.6.4

Die von der Vorinstanz vorgenommene Erhöhung um 15 % erscheint damit im Rahmen der Willkürprüfung noch vertretbar: So stützt sich die Abschätzung des Umsatzes anhand der Patientenerträge von 2004 bis 2008 auf eine Hilfsgrösse, welche aufgrund der starken Schwankungen der Patientenerträge mit erheblichen Unsicherheiten belastet ist. Die von der Vorinstanz auf Fr. ... geschätzten Roheinnahmen aus dem Praxisbetrieb erscheinen für eine etablierte und gewinnstrebige Arztpraxis im (wohlhabenden) Stadtteil von C immer noch sehr tief angesetzt zu sein, zumal der Pflichtige trotz seiner tiefen Umsätze angibt, Vollzeit zu arbeiten und eine Praxishilfe im Vollzeitpensum zu beschäftigen. Dies lässt sich auch mit einem Quervergleich plausibilisieren: Die Einkommensverhältnisse freipraktizierender Ärzte werden jährlich von der Verbindung der Schweizer Ärztinnen und Ärzte [FMH] erhoben und liegen weit über den von der Vorinstanz geschätzten Einnahmen des Pflichtigen (vgl. die hierzu jährlich in der Schweizerischen Ärztezeitung [SÄZ] publizierten Ergebnisse): So betrug der Median des AHV-pflichtigen Einkommens von im Kanton Zürich in freier Praxis tätigen Ärzten im Jahr 2006 Fr. 154'850.-, für Fachärzte Innere Medizin (ganze Schweiz) sogar Fr. 186'000.- (Martina Reichert, Einkommensverhältnisse der freien Ärzteschaft der Schweiz in den Jahren 2006 [neu] und 2005 [Re-Evaluation, SÄZ 2010 Nr. 12, S. 479 ff.]). Beachtet man hierbei, dass das AHV-pflichtige Einkommen unter Abzug der erforderlichen Gewinnungskosten, persönlichen Einlagen in Einrichtungen der beruflichen Vorsorge usw. errechnet wird (vgl. Art. 9 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 [AHVG]), erscheint es keineswegs willkürlich, wenn die Vorinstanz die mit erheblichen Unsicherheiten behafteten und nach allgemeinen Erfahrungswerten bereits sehr tiefen Durchschnittswerte der Jahre 2004 bis 2008 noch einmal um 15 % angemessen erhöht hat. So hat eine Ermessenstaxation zwar realistisch und nicht pönal zu sein, sollte aber dennoch eher am oberen Rand des Ermessensbereichs liegen, wenn sie erst aufgrund des nachlässigen Verhaltens – bzw. nachlässiger Buchführung – des Steuerpflichtigen erforderlich geworden ist (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 139 StG N. 86). Der von der Vorinstanz auf Fr. ... geschätzte Umsatz der Arztpraxis ist damit methodisch nachvollziehbar festgesetzt worden und erscheint auch im Quervergleich mit anderen Arztpraxen vertretbar und plausibel, zumindest aber nicht offensichtlich unrichtig.

E. 2.7.1

Als steuermindernde Tatsache ist Lohnaufwand bei selbständiger Erwerbstätigkeit im Sinn von § 27 Abs. 1 StG bzw. Art. 27 Abs. 1 DBG abzugsfähig, sofern dieser durch den

diesbezüglich beweisbelasteten Steuerpflichtigen nachgewiesen und geschäftsmässig begründet ist. Der geschäftsmässig begründete Wert der Arbeitsleistung entspricht dabei dem Betrag, welcher im Rahmen eines Drittvergleichs einem unabhängigen Dritten unter den gleichen Verhältnissen für die gleiche Leistung vergütet werden müsste. Hingegen ist eine darüber hinausgehende Unterstützungs- oder Zuwendungskomponente des Lohnaufwands gegenüber nahestehenden Personen geschäftsmässig unbegründet und damit nicht abzugsfähig (vgl. BGr, 25. Oktober 2013, 2C_1082/2012, E. 2.3).

E. 2.7.2

Wie das Verwaltungsgericht bereits im zweiten Rechtsgang festgestellt hat, erscheint eine untergeordnete Unterstützungs- oder Zuwendungskomponente bei der Lohnfestlegung der Praxishilfe aufgrund von deren Näheverhältnis (der Pflichtige hatte seine Praxishilfe im Jahr 2008 geehelicht) plausibel. Diese Unterstützungs- oder Zuwendungskomponente erscheint insofern geringfügig, als dass eine vollständige oder überwiegende Aufrechnung des Lohnaufwands sicherlich nicht mehr gerechtfertigt gewesen wäre. Die Unterstützungs- oder Zuwendungskomponente kann sich einerseits direkt in einer branchenunüblich hohen Entlohnung niederschlagen, andererseits aber auch darin, dass ein Arbeitspensum vereinbart und vergütet wird, welches angesichts der Auftragslage nicht gerechtfertigt wäre.

E. 2.7.3

Den vom Pflichtigen geltend gemachten Lohnaufwand für die Praxishilfe kürzte die Vorinstanz um eine geschätzte Unterstützungs- und Zuwendungskomponente von rund 20 %. Die Vorinstanz ging dabei von einem Jahresumsatz von Fr. ... und damit von einer sehr geringen Praxisauslastung aus. In diesem Sinn erscheint es keineswegs offensichtlich unrichtig, wenn sie weiter davon ausging, dass mit unabhängigen Dritten in der Regel ein geringeres Arbeitspensum vereinbart worden wäre. Ob sich in den Akten Hinweise auf reduzierte Arbeitszeiten der Praxishilfe ergeben, ist irrelevant: Im Rahmen eines Drittvergleichs ist nicht ihr tatsächliches, sondern das mit einer dem Beschwerdeführer nicht nahestehenden Arbeitskraft üblicherweise vereinbarte Arbeitspensum entscheidend. Ferner ist auch anzumerken, dass anhand der eingereichten Kalenderblätter eine Vollzeitbeschäftigung der Praxishilfe eher fraglich erscheint, wenngleich eine genaue Berechnung aufgrund der dortigen ungefähren Angaben nicht möglich scheint. Hinzu kommt, dass sich der vereinbarte Brutto-Monatslohn von Fr. ... angesichts der Qualifikation und Berufserfahrung der Praxishilfe am oberen Rand des Branchenüblichen bewegt und unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Situation der Praxis und des Näheverhältnisses der Beteiligten wahrscheinlich ebenfalls eine geringfügige Zuwendungskomponente enthält.

E. 2.7.4

Es wäre in dieser Situation am beweisbelasteten Pflichtigen gelegen, die Indizien für eine Zuwendungskomponente und die plausiblen Ausführungen des Steuerrekursgerichts durch geeignete Beweismittel zu widerlegen und nachzuweisen, dass der ausbezahlte Lohn und der Beschäftigungsgrad der Praxishilfe einem Drittvergleich standhält. Dass es ihm hierbei im Nachhinein nicht mehr möglich ist, eine detaillierte Auflistung der konkreten Tätigkeiten der Praxishilfe oder eine genaue Abrechnung der von dieser geleisteten Arbeitsstunden beizubringen, ist zwar nachvollziehbar. Der beweisbelastete Pflichtige hat aber gleichwohl die Folgen der dadurch eintretenden Beweislosigkeit zu tragen. Angesichts des Näheverhältnisses der Beteiligten, der Qualifikation der Praxishilfe und der geringen

Praxisauslastung erscheinen damit sowohl der vereinbarte Brutto-Monatslohn als auch das vereinbarte Arbeitspensum der Praxishilfe unüblich hoch und Zuwendungskomponenten zu enthalten. Die von der Vorinstanz vorgenommene Reduktion der Lohnaufwendungen um insgesamt 20 % erscheint damit nicht offensichtlich unrichtig.

E. 2.8.1

Gemäss § 27 Abs. 1 StG bzw. Art. 27 Abs. 1 DBG sind die geschäfts- oder berufsbedingten Autokosten als Geschäftsaufwand abzugsfähig, wobei ein allfälliger Privatanteil vorgängig auszuscheiden ist (vgl. Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 2. A., Bern 2009, Art. 27 DBG N. 8; Richner et al., § 27 StG N. 8; vgl. auch die Weisung des kantonalen Steueramts über die Ermittlung des Naturaleinkommens aus der Verwendung eines Geschäftsautos für private Fahrten bei Unselbständigerwerbenden und des Privatanteils an den Autokosten bei Selbständigerwerbenden vom 26. September 2006 [ZStB I Nr. 12/501]). Obwohl es sich hierbei um keine Gewinnungskosten handelt, sind aus Gründen der Rechtsgleichheit auch die Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abziehbar, sofern dies auch bei einer unselbständigen Erwerbstätigkeit möglich gewesen wäre (vgl. Richner et al., Art. 27 DBG N. 8; Richner et al., § 27 StG N. 8).

E. 2.8.2

Obwohl vom Pflichtigen lediglich neun Hausbesuche und drei Tage Notfalldienst tatsächlich nachgewiesen worden sind, ist die Vorinstanz davon ausgegangen, dass der Pflichtige an 52 weiteren Tagen im Jahr Spitalbesuche absolviert und damit an insgesamt 64 Tagen Anlass zur geschäftlichen Benutzung eines Motorfahrzeugs gehabt habe. Mangels näherer Substanziierung ging die Vorinstanz zudem davon aus, dass sich Spitalbesuche überwiegend auf das Gebiet der Stadt C beschränkt hätten. Der Pflichtige macht hingegen geltend, täglich auf sein Motorfahrzeug angewiesen gewesen zu sein und für die private Nutzung bereits einen Privatanteil von 30 % in seiner Buchhaltung ausgeschieden zu haben.

E. 2.8.3

Das Verwaltungsgericht hat bereits anlässlich des zweiten Rechtsgangs festgehalten, dass grundsätzlich der Pflichtige die geltend gemachten Fahrkosten nachzuweisen und das Fahrzeug offenkundig überwiegend privat genutzt hat, aber angesichts der nachgewiesenen Aufwendungen (lediglich) eine gänzliche Streichung willkürlich erscheint. Sodann hat es festgehalten, dass die Buchhaltung des Pflichtigen mangels ordnungsgemässer Führung keine ausreichende Grundlage für die Festlegung der Fahrkosten und die Ausscheidung eines Privatanteils bilden könne.

E. 2.8.4

Die von der Vorinstanz getroffenen Annahmen und die hierfür veranschlagten Distanzen und Kilometerpauschalen scheinen keineswegs offensichtlich unrichtig zu sein: Eine cursorische Durchsicht der eingereichten Abrechnungen der Ärztekasse ergibt, dass praktisch sämtliche ärztliche Leistungen in der Praxis des Pflichtigen erbracht wurden und der Pflichtige seine Patienten kaum ausser Haus besuchte. So verrechnete die Ärztekasse gemäss den eingereichten Rechnungskopien für das Jahr 2006 (Rechnungsdatum) nur in etwa einem Dutzend Fällen eine Wegentschädigung zugunsten des Pflichtigen, wovon ein Grossteil wiederum periodenfremde Behandlungen oder vom Pflichtigen bereits aufgeführte Hausbesuche betraf. Die für das Fahrzeug getätigten Aufwendungen erfolgten damit ganz überwiegend zu privaten Zwecken. Zudem sind die Fahrkosten auch in Relation mit dem branchenunüblich geringen Jahresumsatz von Fr. ... zu sehen, welche die

Vorinstanz dem Pflichtigen angerechnet hat. Die vorinstanzliche Annahme, dass der Pflichtige damit an 64 Tagen Anlass zur geschäftlichen Benutzung eines Motorfahrzeugs gehabt hätte, erscheint damit keineswegs willkürlich oder offensichtlich unrichtig, sondern angesichts der vorliegenden Nachweise sogar eher wohlwollend festgelegt. Da die Nutzung eines privaten Motorfahrzeugs dem Pflichtigen keine tägliche Zeitersparnis von über einer Stunde verspricht, ist ihm analog zu den entsprechenden Regelungen für Arbeitnehmende ansonsten zuzumuten, mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zu seinem Arbeitsort zu pendeln (vgl. die in der Steuerperiode 2006 in Kraft gestandene Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständig erwerbender bei der Steuereinschätzung vom 16. Oktober 2000 und die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigen bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993). Hierfür könnten allenfalls die Kosten eines Mehrzonenabos der ZVV geltend gemacht werden (Fr. 955.- [3 Zonen, 2. Klasse, Preise des Jahres 2006]).

E. 2.9.1

Gemäss dem Anhang der erwähnten Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigen bei der direkten Bundessteuer und der ebenfalls bereits erwähnten Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender bei der Steuereinschätzung beträgt der volle Abzug für die Mehrkosten auswärtiger Verpflegung in der Steuerperiode 2006 Fr. 3'000.-. Entsprechende Verpflegungsmehrkosten entstehen jedoch nur, wenn die Dauer der Arbeitspause eine Heimkehr nicht ermöglicht. Wird lediglich halbtags gearbeitet, entstehen in der Regel keine Mehrkosten für auswärtige Verpflegung. Aus Gründen der Rechtsgleichheit sind analoge Sätze auch auf selbständig Erwerbende anwendbar (vgl. Richner et al., Art. 27 DBG N. 8; Richner et al., § 27 StG N. 8).

E. 2.9.2

Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass sich der Pflichtige überwiegend – wenn überhaupt – in eigenen Räumlichkeiten in Praxisnähe verpflegt und höchstens während seinen Ausseneinsätzen an 64 Tagen im Jahr Mehrkosten von Fr. ... für auswärtige Verpflegung gehabt habe. Entsprechend rechnete es ihm lediglich Fr. ... hierfür an. Auch der Pflichtige begründete noch im zweiten Rechtsgang vor Verwaltungsgericht die auswärtigen Verpflegungskosten mit seinen auswärtigen Einsätzen im Rahmen von Notfalldiensten und Patientenbesuchen. Dass er sich auch während dem üblichen Praxisbetrieb auswärtig verpflegen musste und dadurch Mehrkosten hatte, machte er hingegen erst im vorinstanzlichen Verfahren geltend. Hierfür will er sich mindestens Fr. ... als Verpflegungspauschale anrechnen lassen, wobei er seiner Berechnung offenbar die heute geltenden Pauschalen für unselbständig Erwerbstätige zugrunde gelegt hat.

E. 2.9.3

Bereits im zweiten Rechtsgang stellte das Verwaltungsgericht fest, dass die im Zusammenhang mit Spital- und Hausbesuchen geltend gemachten Mehrkosten für auswärtige Verpflegung in Abzug gebracht werden können. Hierbei ist allerdings zu bedenken, dass ein Teil der Spital- und Hausbesuche nicht auf die Mittagszeit fallen dürften und entsprechend auch keine auswärtige Verpflegung erfordern. Verpflegungsmehrkosten entstehen dem Pflichtigen sodann, wenn die Dauer seiner Mittagspause eine Heimkehr nicht ermöglicht und er sich seine Mahlzeit auch nicht vor Ort selbst zubereiten kann.

Soweit der Pflichtige lediglich halbtags arbeitet, entstehen ihm keine steuerlich abzugsfähigen Mehrkosten für auswärtige Verpflegung. Gemäss den eingereichten Kalenderblättern arbeitete der Pflichtige im Jahr 2006 lediglich an rund 2½ Tagen in der Woche sowohl vor- als auch nachmittags. Damit können höchstens an rund 120 Arbeitstagen im Jahr überhaupt steuerlich abzugsfähige Mehrkosten für auswärtige Verpflegung angefallen sein. Selbst wenn ihm eine kostengünstige Zubereitung seiner Mittagsmahlzeit vor Ort nicht zuzumuten gewesen wäre, könnte er damit lediglich den halben Satz für die Mehrkosten auswärtiger Verpflegung in Abzug bringen, wobei auf die Sätze in der Steuerperiode 2006 abzustellen ist. Damit könnten hierfür maximal Fr. 1'500.- in Abzug gebracht werden.

E. 2.10

Der übrige Geschäftsaufwand wurde anhand der durchschnittlichen (übrigen) Aufwendungen in den Jahren 2003 bis 2005 auf Fr. ... geschätzt und wird vom Pflichtigen nicht bestritten. Der vom Steueramt anerkannte übrige Geschäftsaufwand ist hierbei höher als vom Pflichtigen selbst ursprünglich geltend gemacht wurde: So machte dieser ursprünglich einen Betriebsaufwand von rund Fr. ... geltend, worin Fr. ... Personalaufwand, Fr. ... Fahrzeugaufwand und Fr. ... Verpflegungsaufwand enthalten sein sollten. Der übrige Geschäftsaufwand würde damit selbst nach der Deklaration des Pflichtigen eigentlich nur rund Fr. ... betragen und ist von der Vorinstanz damit grosszügig bemessen worden. Auch aus diesem Grund erscheint die (Gesamt-)Höhe der vorinstanzlichen Verlustschätzung nicht offensichtlich unrichtig zu sein.

E. 2.11

Patientenertrag bzw. Umsatz sowie Personalaufwand sind damit von der Vorinstanz pflichtgemäss und willkürfrei festgelegt worden. Selbst wenn dem Pflichtigen allenfalls etwas höhere Abzüge bei den Kosten für auswärtige Verpflegung (Fr. 1'500.- statt Fr. ...) und für Mobilitätskosten (Kosten eines ZVV-Jahresabonnements, Fr. 955.-) zugestanden werden müssten, hätte er in der Steuerperiode 2006 weiterhin ein steuerbares Einkommen zu versteuern. Da sich sein Rechtsschutzinteresse darauf beschränkt, einen allfälligen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit in späteren Steuerperioden vortragen zu können, ist allein deshalb die vorinstanzliche Ermessenstaxation nicht zu korrigieren. Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen und besteht im Rahmen der lediglich auf eine Willkürprüfung beschränkten Kognition keine Veranlassung, weitere Untersuchungshandlungen vorzunehmen. Insbesondere sind auch die vom Pflichtigen offerierten Partei- und Zeugenbefragungen nicht durchzuführen.

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzu erlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihm aufgrund seines Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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