

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00124 vom 9. Januar 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-01-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2018.00124

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00124 du 9 janvier 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2018.00124 del 9 gennaio 2019

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 | [Subjektive Zuordnung von Einkünften bzw. Erträgen; Ermessenstaxation] Das Steuerrekursgericht hat zu Recht keinen (separaten) Steuerdomizilentscheid gefällt. Da die Pflichtigen in den streitbetroffenen Steuerperioden im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtig waren, oblagen ihnen die steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten (E. 2). Die vom Pflichtigen gegründete AG verfügte in den streitbetroffenen Steuerperioden unbestrittenermassen nicht über die erforderliche Betriebsbewilligung gemäss Gesundheitsgesetz. Damit war sie nicht befugt, in eigenem Namen und auf eigene Rechnung Leistungen zu erbringen. Die streitbetroffenen Einkünfte sind dem Pflichtigen als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zuzuordnen (E. 4). Die Pflichtigen reichten keine Unterlagen ein, die es den Steuerbehörden erlaubt hätte, das Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen zu ermitteln. Die Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen war daher rechtmässig. Dass die Schätzungen in Bezug auf ihre Höhe willkürlich wären, rügen die Pflichtigen nicht substantiiert. Die Schätzungen sind daher zu bestätigen (E. 5). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2012 und 2013, hat sich ergeben: I. A. A und B hatten in den Steuerperioden 2012 und 2013 Wohnsitz im Kanton D. B war im Kanton Zürich selbständig erwerbstätig. A führte im Kanton Zürich ein Einzelunternehmen im Bereich der Zahnmedizin. Im Jahr 2010 gründete er im Kanton D eine Aktiengesellschaft (AG) mit dem Zweck "Führung und Betrieb einer Zahnarztpraxis", an welcher er zu 100 % beteiligt war. Den Sitz dieser AG verlegte er in der Folge in den Kanton Zürich; die Gesellschaft wurde per 8. Juli 2011 in das Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen. Das bis anhin aus selbständiger Tätigkeit erzielte und im Kanton Zürich versteuerte Einkommen deklarierte A in den Steuerperioden 2012 und 2013 im Kanton D als Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit. Aufgrund dieser Veränderungen führte das kantonale Steueramt betreffend die Geschäftsjahre 2011 und 2012 eine Buchprüfung durch. In seinem Bericht kam der hierfür eingesetzte Revisor zum Schluss, dass die AG steuerlich nicht anerkannt werden könne. Daraufhin wurden die Veranlagungen 2011 und 2012 der AG korrigiert. Die dagegen erhobenen Einsprachen sind in der Zwischenzeit entschieden worden. Nachdem A in den Steuerperioden 2012 und 2013 kein Einkommen aus selbständiger Tätigkeit mehr deklarierte, hielt ihn die Steuerkommissarin an, für die Geschäftsjahre 2012 und 2013 eine ordnungsgemässe Buchhaltung für die Einzelfirma A sowie weitere, konkret bezeichnete Unterlagen

einzureichen. Nachdem A die verlangten Unterlagen weder auf diese Auflage noch auf die darauffolgende Mahnung hin eingereicht hatte, wurden mit Entscheiden vom 3. Januar 2017 insbesondere Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A aufgerechnet, wobei diese nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. ... (2012) bzw. Fr. ... (2013) geschätzt wurden. Ferner wurden auch beim Vermögen Korrekturen vorgenommen. B. Die gegen diese Einschätzungen am 2. Februar 2017 erhobenen Einsprachen wurden mit Entscheiden vom 31. März 2017 abgewiesen. II. Gegen die Einspracheentscheide erhoben A und B am 3. Mai 2017 Rekurs. Diesen hiess das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 25. September 2018 teilweise gut und schätzte A und B wie folgt ein: 2012 2013 Steuerbares Einkommen Fr. ... Fr. ... Satzbestimmendes Einkommen Fr. ... Fr. ... Steuerbares Vermögen Fr. ... Fr. ... Satzbestimmendes Vermögen Fr. ... Fr. ... III. Mit Eingabe vom 6. November 2018 erhoben A und B gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 25. September 2018 Beschwerde. Sie beantragen, der Entscheid sei aufzuheben und von der Aufrechnung von selbständigem Erwerbseinkommen im Betrag von Fr. ... (2012) bzw. Fr. ... (2013) sei abzusehen, ebenso von der Aufrechnung von Aktiven der selbständigen Erwerbstätigkeit bei der Vermögenssteuer (Fr. ... [2012] bzw. Fr. ... [2013]). Die interkantonale Steuerauscheidung sei gemäss den vorgenannten Faktoren vorzunehmen. Ferner beantragten sie eine Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt in seiner Beschwerdeantwort vom 14. November 2018 auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können grundsätzlich alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden (§ 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). 1.2 Die Beschwerde in Steuersachen an das Verwaltungsgericht muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 147 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). In der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Dies setzt voraus, dass sich die Beschwerde substantiiert mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzt. Dies ist von vornherein nicht möglich, wenn die vor der Vorinstanz vorgebrachten Rügen in der Beschwerde wörtlich wiederholt werden. Das Verwaltungsgericht als eines der obersten kantonalen Gerichte ist nicht gehalten, gleich einer erstinstanzlichen Behörde den angefochtenen Entscheid von Amtes wegen nach allen Seiten hin zu überprüfen (vgl. VGr, 27. Januar 2016, VB.2015.00662, E. 1.1, bestätigt mit BGr, 21. März 2016, 2C_221/2016, E. 2.2; VGr, 17. Dezember 2014, SR.2014.00010/11, E. 2.1). Das muss es erst recht nicht, wenn Beschwerdeführende anwaltlich vertreten sind: Die Anforderungen an die Begründungspflicht müssen einem im Anwaltsregister eingetragenen Rechtsanwalt bekannt sein. 1.3 Die Rechtsmitteleingabe der Pflichtigen vom 6. November 2018 entspricht über weite Strecken wörtlich der beim Steuerrekursgericht eingereichten Rekurschrift vom 3. Mai 2017. Zwar ist die Beschwerdeschrift im Vergleich zur Rekurschrift teilweise anders aufgebaut (die Ausführungen zum Thema "Interkantonales Steuerrecht" erfolgen in der Beschwerdeschrift unter dem Titel "III./A." [Rz. 21 ff.], während es in der Rekurschrift unter dem Titel "III./D." [Rz. 120 ff.] abgehandelt wurde). Diese formelle Änderung ist jedoch geringfügig. Inhaltlich sind die Ausführungen überwiegend identisch. Einzig die Beweisofferten wurden nicht mehr als solche aufgeführt, sondern unter Hinweis auf die Akten dem jeweiligen Fliesstext angehängt, die Verfahrensbeteiligten wurden entsprechend dem Verfahrensstadium anders

bezeichnet und teilweise wurden einzelne Zitate oder (unbedeutende) Begriffe weggelassen bzw. hinzugefügt. Auf die Beschwerde ist vor diesem Hintergrund nur insoweit einzugehen, als die angeführten Argumente zumindest Ansätze einer substantiierten Auseinandersetzung mit dem angefochtenen Entscheid erkennen lassen.

E. 2.1

Die Pflichtigen machen in formeller Hinsicht zunächst geltend, dass vorab in einem Feststellungsverfahren hätte geklärt werden müssen, ob eine weitere beschränkte Steuerpflicht besteht. Da kein solches Verfahren durchgeführt worden sei, obliege den Pflichtigen auch nicht die steuerrechtliche Mitwirkungspflicht. Eine solche bestehe schon deshalb nicht, weil sie sich bei der beschränkten Steuerpflicht ausschliesslich auf das betreffende Steuerobjekt beziehe.

E. 2.2

Die Grundsätze zur Pflicht, ein Domizilverfahren durchzuführen, sind im Zusammenhang mit Fällen erarbeitet worden, in denen ein Kanton seine Steuerhoheit gegenüber jemandem in Anspruch nimmt, der dort zuvor überhaupt nicht steuerpflichtig war (BGr, 26. April 2012, 2C_396/2011, E. 3.2). Ist wie vorliegend nicht der Bestand, sondern nur der Umfang der subjektiven Steuerpflicht betroffen, kann kein Vorentscheid über die subjektive Steuerpflicht (sog. Steuerdomizilentscheid) verlangt werden (BGr, 18. September 2018, 2C_799/2017, 2C_800/2017, E. 4.1.5 in Verbindung mit E. 9). Die Pflichtigen waren – aufgrund der selbständigen Erwerbstätigkeit der Pflichtigen und des Grundeigentums – im Kanton Zürich in vorangehenden wie auch in den streitbetreffenen Steuerperioden unbestrittenermassen beschränkt steuerpflichtig, weshalb kein Steuerdomizilentscheid ergehen musste.

E. 2.3

Aufgrund der beschränkten Steuerpflicht unterlagen die Pflichtigen in den streitbetreffenen Steuerperioden einer umfassenden Auskunftspflicht und Mitwirkungspflicht (vgl. BGE 141 II 318 E. 2.3.4). Daran würde sich entgegen der Auffassung der Pflichtigen selbst nichts ändern, wenn die beschränkte Steuerpflicht ausschliesslich am Eigentum an im Kanton liegenden Grundstücken (vgl. BGr, 26. April 2012, 2C_396/2011, E. 3.2, mit Hinweisen) oder aber ausschliesslich an der selbständigen Erwerbstätigkeit der Pflichtigen (vgl. BGE 141 II 318 E. 2.2.1; 128 I 317 E. 2.2.4) anknüpfte. Soweit sie vorbringen, der Kanton Zürich habe sein Besteuerungsrecht verwirkt, kann ihnen ebenfalls nicht gefolgt werden. Die Pflichtigen bringen zu Recht selber vor, dass diese Einrede nur dem Kanton D zusteht, in welchem die Pflichtigen in den streitbetreffenen Steuerperioden ihr Hauptsteuerdomizil hatten (BGE 137 I 273 E. 3.3.4). Dieser ist im vorliegenden Verfahren jedoch nicht Partei. Zudem ist aufgrund der Akten davon auszugehen, dass die Pflichtigen sich die Frist zur Einreichung der Steuererklärungen bis zum 31. August 2014 (Steuererklärung 2012) bzw. bis zum 30. September 2014 (Steuererklärung 2013) erstrecken liessen, die Steuererklärungen bis dahin jedoch nicht eingereicht hatten. Somit liegen sachliche Gründe vor, die es rechtfertigen, dass die Einschätzungen erst nach dem der Steuerperiode folgenden Jahr ergingen.

E. 3.1

Umstritten und zu prüfen ist sodann, ob der Pflichtige in den streitbetreffenen Steuerperioden 2012 und 2013 im Kanton Zürich eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübte und für die entsprechenden Einkünfte beschränkt steuerpflichtig war. Von der

Antwort auf diese Frage hängt vorliegend ab, ob die streitbetroffenen Einkünfte nach pflichtgemässem Ermessen geschätzt und in der Folge aufgerechnet werden durften. Die Pflichtigen bringen dazu hauptsächlich sinngemäss vor, die Voraussetzungen einer selbständigen Erwerbstätigkeit seien in den streitbetroffenen Steuerperioden nicht (kumulativ) erfüllt gewesen. So sei einzig die vom Pflichtigen gegründete AG nach aussen als Leistungserbringerin aufgetreten, nicht aber der Pflichtige als natürliche Person. Er sei vielmehr bei der von ihm im Jahr 2010 gegründeten AG angestellt gewesen und habe von dieser ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erhalten. Für dieses sei er im Wohnsitzkanton D unbeschränkt steuerpflichtig gewesen. Das Steuerrekursgericht ging demgegenüber von einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen aus. Dies begründete es im Wesentlichen damit, dass sich die Sachlage in den streitbetroffenen Steuerperioden gleich wie in den Steuerperioden 2010 und 2011 präsentierte, in welchen der Pflichtige noch eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt hatte. Da es der vom Pflichtigen gegründeten Aktiengesellschaft an der erforderlichen Betriebsbewilligung fehlte, durfte sie gegenüber Patienten und Patientinnen nicht als Leistungserbringerin auftreten, weshalb weiterhin von einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen auszugehen sei.

E. 3.2

In welchem Kanton die Einkünfte aus der Tätigkeit des Pflichtigen als Zahnarzt zu besteuern sind, ist vorliegend (auch) eine Frage der subjektiven Zuordnung von geldwerten Leistungen.

E. 3.2.1

Die subjektive Zuordnung von Erträgen und Aufwänden bzw. Einkünften und Abzügen ist ein ungeschriebenes Element des Steuertatbestands. Sie bildet ebenso Voraussetzung wie Schranke einer allgemeinen, auf Generalklauseln beruhenden Besteuerung des Reinvermögenszugangs (vgl. BGr, 13. Mai 2015, 2C_978/2014, 2C_979/2014, E. 2.1, mit Hinweisen). Direkt- wie mehrwertsteuerrechtlich gilt, dass sich die subjektive Zuordnung grundsätzlich aus dem Zivilrecht herleitet. Anders kann es sich nur verhalten, soweit das Steuerrecht eine eigenständige steuerrechtliche Zurechnungsregel vorsieht oder klarerweise eine wirtschaftliche Betrachtungsweise verfolgt (statt vieler: BGr, 26. September 2016, 2C_770/2016, 2C_771/2016, E. 2.2, mit Hinweisen).

E. 3.2.2

Ist weder eine eigenständige steuerrechtliche Zurechnungsregel vorhanden noch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angezeigt, fliesst die steuerrechtliche Gestaltungsfreiheit bzw. Organisationshoheit der Unternehmung aus der zivilrechtlichen Vertragsfreiheit. Auch Personen- bzw. Kapitalgesellschafter und unterliegende Gesellschaften können sich auf diese Gestaltungsfreiheit berufen. Werden die Schranken der Gestaltungsfreiheit jedoch überschritten, hat die Steuerbehörde zwingend einzuschreiten. Bleiben sie gewahrt, ist es der Steuerbehörde benommen, ihr eigenes Ermessen an die Stelle jenes der verantwortlichen Organe zu setzen. Infolgedessen dürfen auch die Steuergerichte nur zurückhaltend in den gestalterischen Spielraum eingreifen, der dem Unternehmen zukommt. Im Umkehrschluss muss die steuerpflichtige Person sich aber auf die von ihr gewählten Verhältnisse behaften lassen (vgl. zum Ganzen: BGr, 20. Februar 2015, 2C_711/2014, E. 2.3.2, mit Hinweis auf BGE 139 II 78 E. 3.2.1 sowie weitere bundesgerichtliche Urteile).

E. 3.2.3

In Konkretisierung des allgemeinen Grundsatzes von Art. 8 ZGB, der auch im öffentlichen Recht gilt, herrscht im Steuerrecht die Normentheorie. Danach trägt die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, wogegen die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist. Mit Blick auf die Gesamteinkommensbesteuerung ist weiter zu folgern, dass die (von der Steuerbehörde zu beweisenden) Einkünfte, die als Entgelt für die Arbeit oder die Dienste einer Person anfallen, vermutungsweise derselben Person zuzuordnen sind (BGr, 9. November 2013, 2C_941/2012, 2C_942/2012, E. 2.2, mit Hinweisen). Macht die steuerpflichtige natürliche Person geltend, das Entgelt stehe nicht ihr, sondern einer anderen natürlichen oder juristischen Person zu, behauptet sie eine aus ihrer Optik steuermindernde Tatsache. Ihr obliegt es, die gesetzliche Vermutung anhand des Beweises des Gegenteils zu entkräften, solange sich dies nicht bereits aus einer anderslautenden gesetzlichen Anordnung ergibt (vgl. zum Ganzen auch: BGr, 21. August 2013, 2C_95/2013, 2C_96/2013, E. 2.2, mit Hinweisen). Die Frage der Beweisführungs- und Beweislast stellt sich nur dann nicht, wenn ein Sachverhalt bereits rechtsgenügend bewiesen ist (BGr, 20. Februar 2015, 2C_711/2014, E. 3.3, mit weiteren Hinweisen).

E. 4.1

Die Pflichtigen bringen sinngemäss vor, der vom Pflichtigen beherrschten AG hätte zwar die Institutsbewilligung gefehlt, doch habe die Gesundheitsdirektion – wegen der fehlenden gesetzlichen Grundlage – nicht geltend machen können, die AG hätte rechtswidrig gehandelt. Die Gesundheitsdirektion hätte die AG vielmehr auffordern müssen, die Institutsbewilligung einzuholen, wäre deren Fehlen aufgefallen. Die umstrittenen Einkünfte hätten höchstens dann dem Pflichtigen zugeordnet werden können, wenn die Gesundheitsdirektion der von ihm beherrschten AG die Behandlung von Patienten verboten hätte. Ein derartiges Verbot sei jedoch nie erfolgt.

E. 4.2

Das Verwaltungsgericht kam in dem von den Pflichtigen zitierten Entscheid vom 22. September 2011 (VB.2011.00413) in Auslegung der a§§ 35 Abs. 3 und 36 GesG zum Schluss, dass für die in a§ 17 der Verordnung über die universitären Medizinalberufe (MedBV) normierte Einschränkung eine gesetzliche Grundlage fehlte. Es erwog, dass der Gesetzgeber bei der Zulassung ambulanter ärztlicher Institutionen keine über die Gesetzesbestimmungen hinausgehende Einschränkung – wie sie etwa in a§ 17 Abs. 1 MedBV vorgesehen war – legiferieren wollte. Vielmehr sollte diese Bestimmung generell den Zusammenschluss von Ärztinnen und Ärzten zu einer gewinnorientierten juristischen Person als Betreiberin einer ambulanten ärztlichen Institution ermöglichen (vgl. VGr, 22. September 2011, VB.2011.00413, E. 4.6). Mit diesem Entscheid legte das Verwaltungsgericht geltendes Recht aus und korrigierte die damalige Bewilligungspraxis der Gesundheitsdirektion, soweit sie auf a§ 17 MedBV fusste. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen bestand in den streitbetroffenen Steuerperioden mit den a§§ 35 Abs. 3 und 36 GesG eine gesetzliche Grundlage, die bestimmte, dass für eine Institution nach der vom Pflichtigen gegründeten Art eine Bewilligungspflicht galt. Ungeachtet seiner behaupteten Zweifel an der – vom Verwaltungsgericht präzisierten – Rechtslage durfte der Pflichtige jedenfalls nicht davon ausgehen, die von ihm gegründete AG sei befugt, bewilligungsfrei in eigenem Namen und auf eigene Rechnung Leistungen anzubieten, die selbständig und eigenverantwortlich Tätige nur mit Bewilligung erbringen durften. Weshalb die

Gesundheitsdirektion der vom Pflichtigen beherrschten AG eine Tätigkeit – die zahnärztliche Behandlung von Patienten, die zweifellos einer Bewilligungspflicht unterlag – aktiv hätte verbieten müssen, erschliesst sich dem Gericht nicht.

E. 4.3

Die vom Pflichtigen beherrschte AG verfügte in den streitbetroffenen Steuerperioden jedoch unbestrittenermassen nicht über die erforderliche Betriebsbewilligung. Wie die Vorinstanzen zutreffend erkannten, war der Pflichtige aus gesundheitsrechtlicher Sicht somit nicht berechtigt, im Namen und auf Rechnung der von ihm beherrschten AG Leistungen zu erbringen. Weshalb die (steuerrechtliche) Frage, wem die Einkünfte aus der Tätigkeit des Pflichtigen als Zahnarzt zuzuordnen sind, zwingend anders beantwortet werden müsste als die (gesundheitsrechtliche) Frage, in wessen Namen und auf wessen Rechnung zahnärztliche Leistungen erbracht werden dürfen, ist nicht ersichtlich. Zu keinem anderen Ergebnis führt der Hinweis der Pflichtigen auf den BGE 138 II 440. Ob die Pflicht zur Einholung einer Betriebsbewilligung die Wirtschaftsfreiheit verletzte, wäre durch die zuständigen Verwaltungsbehörden im Rahmen eines entsprechenden Bewilligungsverfahrens zu prüfen gewesen, nicht aber von den Steuerbehörden im Rahmen des Veranlagungsverfahrens. Soweit die Vorinstanz erwog, der Pflichtige hätte sich eine Betriebsbewilligung erstreiten können, hat sie dies zutreffend erkannt. Auch was die Pflichtigen aus der steuer- und AHV-rechtlichen Parallelität ableiten, überzeugt nicht. Aus den Akten geht hervor, dass sich die medisuisse im Anschluss an die erste Arbeitgeberkontrolle betreffend das Jahr 2012 ausdrücklich Sachverhalte vorbehielt, die bei späterer Prüfung allenfalls entdeckt würden. Ob ihr der Umstand bekannt war, dass die vom Pflichtigen beherrschte AG nicht über die erforderliche Betriebsbewilligung verfügte, ist nicht ersichtlich. Entsprechendes wird von den Pflichtigen auch nicht vorgebracht. Somit kann nicht ausgeschlossen werden, dass die AHV-rechtliche Qualifikation der streitbetroffenen Einkünfte allenfalls anders ausgefallen wäre, wenn dieser Umstand bekannt gewesen wäre. Sie wurden dem Pflichtigen im Übrigen nicht als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zugeordnet, indem zivilrechtliche Verträge umgedeutet werden. Die Vertragsfreiheit war vielmehr von Beginn weg eingeschränkt, was sich auch auf die steuerliche Gestaltungsfreiheit auswirken musste.

E. 4.4

Die streitbetroffenen Einkünfte sind im Ergebnis dem Pflichtigen als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zuzuordnen. Das Steuerrekursgericht ging zu Recht von einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen aus. Dies begründete es damit, dass der Pflichtige wie schon seit Jahren auch in den hier streitigen Steuerperioden über die notwendigen Räumlichkeiten in X und medizinaltechnischen Geräte verfügte, um zahnärztliche Leistungen auf seinem Fachgebiet zu erbringen. Dabei habe er anhaltend neben Kapital seine speziellen Fachkenntnisse und mithin seine Arbeit in frei und von ihm selbst bestimmter Organisation eingesetzt. Weiter erwog die Vorinstanz zutreffend, es sei davon auszugehen, dass der Pflichtige auch per 2012 und 2013 planmässig und auf Gewinnerzielung ausgerichtet am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen habe. Entscheidend sei in diesem Zusammenhang, dass er auch ab dem 1. Januar 2012 im eigenen Namen am (Gesundheits-)Markt aufgetreten sei. Im Rahmen dieses Aussenauftritts setzte sich das Steuerrekursgericht ausführlich mit der für die Ausübung einer zahnärztlichen Tätigkeit erforderlichen Bewilligung und der Auswirkung deren Fehlens (insbesondere auf die Abrechnungen) auseinander und kam zum Schluss, dass der Pflichtige weiterhin auf

eigene Rechnung tätig gewesen und die Zahnarztpraxis von ihm im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit betrieben worden sei. Mit den vorinstanzlichen Erwägungen setzen sich die Pflichtigen einzig im Zusammenhang mit dem Aussenauftritt bzw. der gesundheitsrechtlichen Bewilligungspflicht substantiiert auseinander, nicht jedoch hinsichtlich der übrigen für eine selbständige Erwerbstätigkeit massgeblichen Kriterien. Ob eine Betriebsbewilligung hätte erteilt werden müssen, ist im Übrigen unerheblich, da sie jedenfalls nicht rückwirkend erteilt werden kann. Sie ist – als Polizeibewilligung – keine blosser Feststellungsverfügung, sondern ein mit rechtsgestaltender Wirkung versehenes Zulassungsinstrument, welches einen Gesuchsteller erst ermächtigt, die unter Bewilligungsvorbehalt gestellte Tätigkeit auszuüben (vgl. VGr, 12. Juni 2014, VB.2013.00829, E. 5). Der Sachverhalt ist nach all dem Gesagten erstellt, weshalb sich die Frage der Beweisführungs- und Beweislast vorliegend nicht stellt (vgl. vorne E. 3.2.3 a. E.).

E. 5.1

Das kantonale Steueramt durfte somit von einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausgehen und von den Pflichtigen verlangen, dass sie (auch) über die vom Pflichtigen erzielten Einkünfte Auskunft erteilen. Dies haben die Pflichtigen trotz mehrfacher Mahnung nicht getan.

E. 5.2

Haben die Steuerpflichtigen trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen vor (§ 139 Abs. 2 StG). Die Steuerpflichtigen können eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 140 Abs. 2 StG). Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei Einsprachen, die gegen eine Ermessenseinschätzung erhoben werden, Prozessvoraussetzungen dar (BGE 131 II 548 E. 2.3; 123 II 552 E. 4c). Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umfassend zu führen und kann nicht nur einzelne Positionen der Ermessensveranlagung betreffen. Vielmehr wird der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen – also eine nicht eingereichte Steuererklärung bzw. fehlende Belege nachträglich vorlegen – müssen, um die Einsprache genügend zu begründen. Der Unrichtigkeitsnachweis muss zudem mit der Begründung der Einsprache und damit innert der Einsprachefrist angeboten werden. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat (vgl. zum Ganzen: BGr, 18. September 2018, 2C_799/2017, 2C_800/2017, E. 3 [mit Hinweisen] in Verbindung mit E. 9).

E. 5.3

Die Pflichtigen bringen sinngemäss vor, sie hätten sämtliche für die Steuereinschätzung notwendigen Unterlagen eingereicht, insbesondere die Jahresrechnungen der vom Pflichtigen im Jahr 2010 gegründeten AG, sodass keine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt bestanden habe. Damit hätten sie ihre Mitwirkungspflichten erfüllt; das kantonale Steueramt habe jedenfalls über alle notwendigen Informationen verfügt, auch um ein allfälliges selbständiges Erwerbseinkommen herauszudestillieren. Die Pflichtigen

übersehen, dass eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen bereits vorgenommen werden kann, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Unerheblich ist dabei, aus welchen Gründen die Pflichtigen – trotz mehrfacher Mahnungen – die verlangten Unterlagen nicht einreichen konnten oder wollten (vgl. BGr, 18. September 2018, 2C_799/2017, 2C_800/2017, E. 3 [mit Hinweisen] in Verbindung mit E. 9). Es ist erstellt, dass die Pflichtigen – abgesehen von den Jahresrechnungen der AG und den im Kanton D eingereichten Steuererklärungen – nichts einreichten, aufgrund dessen das selbständige Erwerbseinkommen des Pflichtigen einwandfrei hätte ermittelt werden können. Die Pflichtigen verkennen, dass die eingereichten Unterlagen hierzu gerade nicht taugten, worauf sie das Steueramt zu Recht mehrmals ausdrücklich und unmissverständlich aufmerksam gemacht hatte. Die nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommenen Einschätzungen waren somit rechtens und der in der Beschwerdebegründung gestellte Rückweisungsantrag erweist sich als unbegründet. Gemäss dem im angefochtenen Entscheid Festgestellten (vgl. E. 4.c) orientierte sich die Steuerbehörde an den Jahresabschlüssen 2012 und 2013 der AG bzw. den darin ausgewiesenen Gewinnen. Die Pflichtigen substantizieren nicht, inwiefern die Schätzungen offensichtlich unrichtig sein sollen. Soweit sie sich auf den Standpunkt stellen, die Steuerbehörde habe mit den Jahresrechnungen über alle erforderlichen Informationen verfügt, auch um ein allfälliges selbständiges Erwerbseinkommen herauszudestillieren, liefen entsprechende Rügen aber ohnehin ins Leere.

E. 5.4

Misslingt der Unrichtigkeitsnachweis, kann das Verwaltungsgericht die Ermessenseinschätzung nur in Bezug auf ihre Höhe mit einer auf Willkür beschränkten Kognition überprüfen (RB 1994 Nr. 45 E. a). Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie 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 (RB 1983 Nr. 57 E. 3b = ZBl 84 [1983] 547 ff. = ZR 82 [1983] Nr. 123; RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65 [1964] 384 ff. = ZR 65 [1966] Nr. 13; vgl. auch BGr, 16. Mai 2011, 2C_6/2011, E. 3.3.1 und E. 3.3.3). Dem angefochtenen Entscheid lässt sich entnehmen, dass die Pflichtigen die Einkommensschätzung im Rekursverfahren in quantitativer Hinsicht nicht infrage stellten (vgl. E. 4.c). Anders als sie im vorliegenden Verfahren behaupten, rügten sie die Bemessung des Steueramts im Rekursverfahren somit nicht detailliert. Mangels genügender Begründung konnten die Schätzungen des Steueramts folglich schon im vorinstanzlichen Verfahren nicht überprüft werden. Nicht anders verhält es sich vorliegend. Auch in ihrer Beschwerde bringen die Pflichtigen nicht substantiiert vor, inwiefern die Einkommensschätzungen der Höhe nach willkürlich sein sollen. Die streitbetroffenen Schätzungen sind daher zu bestätigen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] 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.