



2C\_460/2019

Urteil vom 22. November 2019

## II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd, Donzallaz,  
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
vertreten durch Rechtsanwalt Felix Stieger,

*gegen*

Kantonales Steueramt Zürich,  
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich,  
Beschwerdegegner.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 20. März 2019 (SB.2018.00106).

### Sachverhalt:

**A.**  
A. \_\_\_\_\_ bewohnte in U. \_\_\_\_\_/ZH eine Eigentumswohnung, in der er einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachging. Am 23. Dezember 2013 meldete er sich nach Herisau/AR ab, führte in der Folge die selbständige Tätigkeit in U. \_\_\_\_\_ jedoch weiter. Er reichte für die Periode 2013 in beiden Kantonen Zürich und Appenzell Ausserrhoden Steuererklärungen ein.

**B.**  
Am 1. April 2015 veranlagte ihn der zweitgenannte Kanton nach der Durchführung der interkantonalen Ausscheidung für das Jahr 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.-- (satzbestimmend: Fr. 4'800.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'487'000.-- (satzbestimmend: Fr. 2'563'000.--). Diese Verfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

**C.**  
In der Folge schätzte das Kantonale Steueramt Zürich A. \_\_\_\_\_ für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 gemäss pflichtgemäsem Ermessen (mangels genügender Aktenunterlagen und nach erfolgloser Mahnung) mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 603'700.-- (satzbestimmend: Fr. 606'400.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'344'000.-- (satzbestimmend: Fr. 1'398'000.--) ein; dabei erachtete es die Wohnsitzverlegung als nicht nachgewiesen und qualifizierte den Pflichtigen als selbständigen Wertschriftenhändler.

**D.**  
Gegen die Ermessensveranlagung erhob A. \_\_\_\_\_ am 3. bzw. 4. August 2016 unter Beilage zahlreicher Dokumente Einsprache und reichte am 9. August weitere Unterlagen nach. In teilweiser Gutheissung schätzte das Kantonale Steueramt A. \_\_\_\_\_ mit Einspracheentscheid vom 10. November 2016 neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 472'900.-- (satzbestimmend: Fr. 502'900.--) und einem steuerbaren

Vermögen von Fr. 1'293'000.-- (satzbestimmend: Fr. 1'370'000.--) ein. Es akzeptierte die Wohnsitzverlegung per 24. Dezember 2013 und wies Fr. 29'000.-- des steuerbaren Einkommens dem Kanton Appenzell Ausserrhoden zu.

#### **E.**

Auf Rekurs von A. \_\_\_\_\_ hin reduzierte das Steuergericht des Kantons Zürich das steuerbare Einkommen auf Fr. 463'800 (satzbestimmend: Fr. 493'700.--), schätzte das steuerbare Vermögen aber gegenüber dem Einspracheentscheid unverändert auf Fr. 1'293'000.-- (satzbestimmend: Fr. 1'370'000.--) ein. Diese Beträge bestätigte das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Urteil vom 20. März 2019.

#### **F.**

Am 16. Mai 2019 hat A. \_\_\_\_\_ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Er stellt den Antrag, das verwaltungsgerichtliche Urteil aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 zwei im kantonalen Verfahren noch nicht zugelassene Rückstellungen von Fr. 40'263.-- und Fr. 91'257.-- vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen.

#### **G.**

Das Kantonale Steueramt Zürich und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragen, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

### **Erwägungen:**

#### **1.**

**1.1.** Angefochten ist ein kantonal letztinstanzlicher Endentscheid betreffend die direkten Steuern des Kantons. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Der Beschwerdeführer ist im kantonalen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen, weshalb er zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert ist (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf sein form- und fristgerecht eingereichtes Rechtsmittel ist einzutreten.

**1.2.** Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht und Völkerrecht gerügt werden. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG).

#### **2.**

**2.1.** Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (§ 139 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997; StG/ZH). Eine Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 140 Abs. 2 StG/ZH). Im Einspracheverfahren hat das kantonale Steueramt die gleichen Befugnisse wie im Einschätzungsverfahren (§ 141 Abs. 1 StG/ZH). Das kantonale Steueramt entscheidet gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache. Es kann die Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören des Steuerpflichtigen, die Einschätzung auch zu dessen Nachteil ändern (§ 142 Abs. 1 StG/ZH; vgl. zum Ganzen auch Art. 46 Abs. 3, Art. 48 Abs. 2 - 4 StHG).

**2.2.** Auf diese Bestimmungen hat sich die Vorinstanz gestützt und Folgendes festgehalten:

**2.2.1.** Der Steuerpflichtige hat den Unrichtigkeitsnachweis 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 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 Ermessenstaxation als solche bestehen bleibt und einzig hinsichtlich ihrer Höhe mit einer auf Willkür beschränkten Kognition überprüft werden kann (vgl. E. 2 des angefochtenen Urteils).

**2.2.2.** Im vorliegenden Fall hat das Verwaltungsgericht über die Höhe der gegenüber dem Beschwerdeführer ergangenen Ermessenseinschätzung zu Recht unter Willkürgesichtspunkten geurteilt (vgl. E. 3.1 in fine des vorinstanzlichen Urteils) und eine solche Willkür verneint, nachdem das steuerbare Einkommen sowohl im Einsprache- als auch im Rekursverfahren reduziert worden war. Nur schon vor dem Hintergrund dieser zweifachen, gesamthaft bedeutenden Reduzierung (von Fr. 603'700.-- in der Ermessenseinschätzung auf Fr. 463'800.-- in der Beurteilung durch das kantonale Steuerrekursgericht) ist kaum ersichtlich, wie die vom Verwaltungsgericht bestätigte Verweigerung zusätzlicher Abzüge einer

geradezu offensichtlich unrichtigen Festlegung der Einkommenshöhe entsprechen könnte. Dazu kommen weitere Gründe, die sich spezifisch aus den vorinstanzlichen Erwägungen zu diesen beiden Abzügen ergeben (vgl. unten E. 2.3 u. 2.4).

**2.3.** Zuerst macht der Beschwerdeführer geltend, es hätte ihm noch zusätzlich eine AHV-Rückstellung in der Höhe von Fr. 40'263.-- gewährt werden müssen.

**2.3.1.** Dem hat die Vorinstanz entgegengehalten, Rückstellungen für obligatorische Sozialversicherungsbeiträge seien gemäss § 27 Abs. 2 lit. b StG/ZH zwar grundsätzlich zu gewähren; Rückstellungen könnten aber nur dann zugestanden werden, wenn die fragliche Ausgabe mit hinreichend konkreter Wahrscheinlichkeit auch eintrete; gerade das sei hier jedoch nicht der Fall (vgl. dazu ausführlich die Begründung in E. 3.2 des angefochtenen Urteils).

**2.3.2.** Was der Beschwerdeführer dagegen einwendet, ist in keiner Weise dazu geeignet, die vom Verwaltungsgericht bestätigte Einkommensschätzung als geradezu offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen.

Nichts auszusetzen ist insbesondere an der Beurteilung, dass gemäss den im angefochtenen Urteil zutreffend wiedergegebenen Rechtsbestimmungen die rechtskräftige Veranlagung bei der direkten Bundessteuer für die AHV-Beitragserhebung bei selbständig erwerbstätigen Personen massgebend ist. Diese fiel im konkreten Fall so aus, dass der Kanton Appenzell Ausserrhoden den Beschwerdeführer für die direkte Bundessteuer rechtskräftig mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 4'800.-- veranlagte. Schon deshalb hat die Vorinstanz ohne weiteres als unwahrscheinlich einstufen dürfen, dass der Pflichtige für das Jahr 2013 Sozialversicherungsbeiträge im von ihm behaupteten Umfang würde leisten müssen. Was der Beschwerdeführer sonst noch dagegen vorbringt, vermag die Verweigerung des Abzugs ebenfalls nicht als willkürlich erscheinen zu lassen.

**2.4.** Der Beschwerdeführer macht weiter eine Rückstellung für Wertschwankungen in der Höhe von Fr. 91'257.-- geltend.

**2.4.1.** Die Vorinstanz hat die Nichtgewährung der Rückstellung deshalb bestätigt, weil der Beschwerdeführer nach den anwendbaren Bestimmungen keinen Anspruch darauf hatte, woran insbesondere der von ihm angerufene Art. 960b Abs. 2 OR nichts ändert, da diese Bestimmung ausschliesslich andere Kategorien von Erwerbstätigen betrifft (vgl. dazu im Einzelnen E. 3.3 des angefochtenen Urteils).

**2.4.2.** Auch diesbezüglich bringt der Beschwerdeführer nichts vor, was die vorinstanzliche Bestätigung der Einkommensschätzung als geradezu willkürlich erscheinen lassen würde.

Namentlich vermag er nichts dagegen einzuwenden, dass die von ihm beanspruchte Wertschwankungsreserve gemäss den anwendbaren Bestimmungen ausschliesslich jenen Wertschriftenhändlern zugestanden wird, die Effektenhändler im Sinne des Börsengesetzes sind und über eine Bewilligung der Börsenaufsicht verfügen. Das war beim Beschwerdeführer klarerweise nicht der Fall. Auch ist es keineswegs so, dass er aufgrund des Rechtsgleichheitsgebots Anspruch auf die Reserve hätte oder die Reserve als allgemein geschäftsmässig begründet notorisch anerkannt wäre. Ausserdem hat die Vorinstanz ohne weiteres urteilen dürfen, dass Art. 960b Abs. 2 OR wohl eine Wertschwankungsreserve vorsieht, der Beschwerdeführer sich aber darauf schon deswegen nicht berufen kann, weil er keine den Rechnungslegungserfordernissen des Obligationenrechts genügende Buchhaltung führte.

**3.** Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (vgl. Art. 65 f. BGG).

#### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

- 1.**  
Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2.**  
Die Gerichtskosten von Fr. 3'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
- 3.**  
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 22. November 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Matter