



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2010.141

Entscheid

20. August 2010

Mitwirkend:

Präsident Anton Tobler, Mitglied Michael Ochsner, Ersatzmitglied Walter Balsiger und Sekretärin Barbara Müller

In Sachen

A,

Rekurrent,

vertreten durch RA lic.iur. Hans Peter Derksen,
Derksen Hegetschweiler, Rechtsanwälte,
Stampfenbachstrasse 151, Postfach 92, 8042 Zürich,

gegen

Staat Zürich,

Rekursgegner,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

betreffend

Einschätzung 2005

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist spezialisierter Arzt. Bis 2002 führte er als Selbstständigerwerbender Arztpraxen in B und C. Im Jahr 2003 gründete er die D mit Sitz in B sowie die E mit Sitz in C. Ebenfalls per 2003 verlegte er seinen Wohnsitz in den Kanton F. Gegenüber den Steuerbehörden tat er fortan kund, seine Arztpraxen nunmehr über die neu gegründeten Gesellschaften zu führen; so deklarierte er im Kanton Zürich keine Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit mehr, sondern allein noch seinen hiesigen Immobilienbesitz in B. Dafür reichte er ab 2003 hierorts auch Steuererklärungen für die beiden Gesellschaften ein. Den von den Letzteren bezogenen Angestelltenlohn deklarierte er im Kanton F.

Zwischen Januar und Juli 2007 sowie im Juli 2008 wurden die Geschäftsjahre 2003, 2004 und 2005 der D sowie die Geschäftsjahre 2004 und 2005 der E einer steueramtlichen Buchprüfung unterzogen. Dabei stellte der steueramtliche Revisor fest, die von diesen Gesellschaften verbuchten Honorare würden durchwegs Leistungen betreffen, welche der Pflichtige persönlich erbracht habe und nicht über die Gesellschaften abgerechnet worden seien. Dies hänge letztlich auch damit zusammen, dass eine Arztpraxis gemäss Gesundheitsgesetz gar nicht in der Form einer juristischen Person geführt werden könne. Im Übrigen ermittelte er im Geschäftsaufwand zahlreiche private Auslagen des Pflichtigen sowie nicht begründete Verrechnungen an Schwestergesellschaften. Am 27. September 2007 orientierte der Steuerkommissär den Vertreter des Pflichtigen bzw. der genannten Gesellschaften anlässlich einer Besprechung darüber, dass er mit Bezug auf die Arztpraxen in B und C gemäss den Erkenntnissen der Bücherrevision von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausgehe, weshalb die erzielten Einkünfte kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit auch nach der ausserkantonalen Wohnsitznahme weiterhin im Kanton Zürich zu versteuern seien; der Vertreter vertrat demgegenüber die Auffassung, dass die Arztpraxen als Gesellschaften geführt worden seien. In einem weiteren Schriftenwechsel (Vertreterschreiben vom 29. Oktober 2007, E-Mail des Steuerkommissärs vom 5. Februar 2008) hielten die Parteien an ihren Standpunkten fest.

Mit Auflage vom 12. März bzw. Mahnung vom 19. Mai 2008 im Einschätzungsverfahren der Steuerperiode 2005 forderte der Steuerkommissär den Pflichtigen auf, mit Bezug auf die Arztpraxen in B und C bzw. seine dort ausgeübte selbstständige

Erwerbstätigkeit für das Geschäftsjahr 2005 eine Buchhaltung und die Jahresrechnung zu erstellen und diese Unterlagen zusammen mit dem ausgefüllten Hilfsblatt für Steuerpflichtige mit selbstständigem Erwerb (Hilfsblatt A) einzureichen.

Am 15. Mai 2008 liess der Pflichtige durch einen neuen Vertreter mitteilen, dass die Honorare samt den damit verbundenen Auslagen der D bzw. der E zuzuordnen seien. Auf die Auflage sei daher zu verzichten. Am 30. Mai 2008 und damit einen Tag nach Ablauf der auf den 29. Mai 2008 angesetzten Mahnfrist führte er weiter aus, dass keine selbstständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen gegeben sei bzw. das kantonale Steueramt das Vorliegen einer solchen nicht nachzuweisen vermöge. Das Verfahren sei deshalb "ersatzlos einzustellen". Die verlangten Unterlagen wurden nicht nachgereicht.

Mit Einschätzungsentscheid vom 11. März 2009 eröffnete der Steuerkommissär dem Pflichtigen daraufhin für die Steuerperiode 2005 die folgenden Steuerfaktoren:

	Fr.
Steuerbares Einkommen	959'600.-
Satzbestimmendes Einkommen	961'900.-
Steuerbares Vermögen	2'321'000.-
Satzbestimmendes Vermögen	3'626'000.-

Zur Begründung verwies er darauf, dass eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorliege, welche infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit des Pflichtigen hierorts steuerpflichtig sei. Nachdem die Buchhaltung und die Jahresrechnung im Auflageverfahren nicht eingereicht worden seien, müssten die entsprechenden Einkünfte nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden. Abstellend auf die Erkenntnisse der steueramtlichen Bücherrevision bei den Gesellschaften sei die Schätzung mit Fr. 1 Mio. vorzunehmen.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 6. April 2009 Einsprache erheben und beantragen, die Veranlagung von selbstständigem Erwerbseinkommen im Kanton Zürich ersatzlos aufzuheben.

Am 12. November 2009 trafen sich die Parteien zu einer Besprechung und am 24. November 2009 nahm der Vertreter des Pflichtigen sein Recht auf Akteneinsicht wahr. Daraufhin reichte der Letztere am 18. Dezember 2009 eine Stellungnahme ein, in welcher er einerseits geltend machte, das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit sei nicht nachgewiesen und andererseits verlangte, hierüber im Rahmen eines Vorentscheids zu befinden.

Das kantonale Steueramt hiess daraufhin die Einsprache am 12. April 2010 teilweise gut. Dabei hielt es am Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit fest und sprach es dem Pflichtigen das Anrecht auf einen diesbezüglichen Vorentscheid ab. In quantitativer Hinsicht passte es die Einkommensschätzung um Fr. 280'000.- nach unten an und korrigierte zudem einen ausscheidungsrechtlichen Berechnungsfehler; dergestalt wurde das steuerbare Einkommen nunmehr auf Fr. 641'200.- (satzbestimmend Fr. 681'900.-) veranlagt. Dem Pflichtigen wurden zudem Verfahrenskosten von Fr. 2'000.- auferlegt.

C. Hiergegen liess der Pflichtige am 11. Mai 2010 Rekurs erheben und den Einspracheantrag wiederholen; eventualiter wurde die Aufhebung des Einspracheentscheids und die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Ergänzung des Verfahrens beantragt.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Vernehmlassung vom 3. Juni 2010 auf Rekursabweisung.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Es ist unbestritten, dass der Pflichtige in der Steuerperiode 2005 seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton F hatte, obwohl er im Jahr 2005 die im Streit liegenden Arztpraxen in B und C führte, die F Wohnadresse nur ein ihm gehörendes

Rustico betrifft (früher deklariert als "Ferienhaus" mit einem Verkehrswert von Fr. 80'590.-; vgl. Liegenschaftenverzeichnis 2002) und er auch im Kanton Zürich über vormals selbst bewohnte Liegenschaften in B verfügte. Mittlerweile wohnt der Pflichtige aber wieder im Kanton (H).

b) Der Pflichtige ist Eigentümer einer Liegenschaft in B, welche er früher selber bewohnte und ab 2005 vermietet hat (zum Teil an sich selber sowie an die D; vgl. F Liegenschaftenshilfsblatt). Unbestrittenermassen ist er damit aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (qua Grundeigentum) im Kanton Zürich beschränkt steuerpflichtig (§ 4 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG).

c) Im Streit liegt die Frage, ob der Pflichtige seinen Arztberuf in den Praxen in B und C im Rahmen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausgeübt hat. Wäre dem so, wovon die Steuerbehörde ausgeht, so ist von hiesigen Geschäftsbetrieben bzw. Betriebsstätten auszugehen und wäre der Praxisgewinn als entsprechendes Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 4 Abs. 1 lit. a StG ebenfalls im Kanton Zürich zu versteuern. Wurden demgegenüber die ärztlichen Leistungen von den Gesellschaften erbracht, hätten diese hierorts den Praxisgewinn zu versteuern; die ärztlichen Tätigkeiten des Pflichtigen beruhten diesfalls auf unselbstständiger Erwerbstätigkeit, wobei der Lohn im Wohnsitzkanton (2005 = F) steuerbar wäre.

d) Der Pflichtige verlangt, dass die Frage, ob der Kanton Zürich die beschränkte Steuerhoheit im Sinn von § 4 Abs. 1 lit. a StG (qua Geschäftsbetrieb bzw. Betriebsstätte) in Anspruch nehmen kann, im Rahmen eines Vorentscheids entschieden wird. Dies weil der Kanton Zürich darzulegen und zu beweisen habe, inwiefern eine Steuerpflicht zufolge Geschäftsort bzw. Betriebsstätte im Kanton gegeben sei. Erst danach wären entsprechende Untersuchungshandlungen zulässig, ansonsten die Beweislasten zum Nachteil des Pflichtigen vermischt würden.

Die Vorinstanz hat dem Pflichtigen, welcher im Kanton Zürich auf jeden Fall qua Grundeigentum steuerpflichtig ist, den Anspruch auf einen Vorentscheid zu Recht abgesprochen:

Das Bundesgericht hat für interkantonale Verhältnisse mit Blick auf doppelbesteuerungsrechtlich erhebliche Sachverhalte in gesetzesvertretender Rechtsprechung aus Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 bzw. Art. 46 Abs. 2 der

Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 einen "Anspruch des Bürgers auf Vorausbeurteilung der Steuerhoheit" abgeleitet (BGE 62 I 75; vgl. ferner BGE 125 I 54 E. Ia) und hierfür gleichsam eine gesetzliche Grundlage geschaffen, dies ausdrücklich "ohne Rücksicht darauf, ob das kantonale Recht ein solches Vorverfahren kenne oder nicht". Es hat diesen Anspruch auf einen Vorentscheid damit begründet, dass wer der Steuerhoheit eines Kantons gemäss dem Doppelbesteuerungsrecht nicht unterliege, in diesem Kanton weder mit einer Steuer belegt noch auch nur in ein Steuerveranlagungsverfahren einbezogen werden dürfe. Dem zur Veranlagung Herangezogenen müsse daher ein Anspruch auf einen Vorentscheid darüber zustehen, ob er einer bestimmten Steuerhoheit überhaupt unterliege. Ein solcher Entscheid muss und darf – der gesetzlichen Grundlage entsprechend – demzufolge nur dann gefällt werden, wenn die kantonale Steuerhoheit als solche, das heisst der Bestand der subjektiven Steuerpflicht, in Frage steht. Für andere Vorentscheide bietet auch das Bundesrecht keine gesetzliche Grundlage.

Im Vorverfahren darf mithin nur darüber befunden werden, ob ein Betroffener im Kanton überhaupt – kraft Wohnsitzes, Liegenschaftenbesitzes oder Betriebsstätte – subjektiv steuerpflichtig ist und damit letzten Endes, ob er über die einem Steuerpflichtigen zustehenden Rechte verfüge und die einem solchen auferlegten Verfahrenspflichten zu erfüllen habe (RB 2003 Nr. 81, 1993 Nr. 26). Ist diese Frage bejaht und bleibt lediglich streitig, ob eine der Steuerhoheit des Kantons unterworfenen Person beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sei oder ob sich im konkreten Fall kein steuerbares Einkommen oder Vermögen im Kanton ergebe, so betrifft dies nicht den Bestand, sondern den Umfang der subjektiven Steuerpflicht. Wie auch immer diese Frage beantwortet wird, ändert nichts daran, dass der Steuerpflichtige der Steuerhoheit des Kantons unterliegt und er sich in das Einschätzungsverfahren einlassen muss, mit allen verfahrensrechtlichen Folgen – Rechten und Pflichten –, welche die Stellung als steuerpflichtige Person nach sich zieht. Ein Vorentscheid betreffend den Umfang der Steuerpflicht ist somit weder bundesrechtlich noch kantonrechtlich geboten. Der Steuerpflichtige kann einen solchen von der Steuerbehörde nicht verlangen; diese darf ein entsprechendes Verfahren aber auch nicht von sich aus einleiten, da dem Steuerpflichtigen hierdurch Mitwirkungspflichten hinsichtlich eines ohne gesetzliche Grundlage angehobenen Verfahrens auferlegt würden (RB 2003 Nr. 81, 1997 Nr. 41 = StE 1997 B 11.3 Nr. 10).

Der Antrag des Pflichtigen auf Aufhebung des angefochtenen materiellen Entscheids wegen Fehlens eines notwendigen Vorentscheids über die Inanspruchnahme der Steuerhoheit nach Massgabe von § 4 Abs. 1 lit. a StG erweist sich damit als unbegründet.

e) Gleiches gilt mit Bezug auf den nämlichen Antrag im Zusammenhang mit der Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs. Der Vertreter des Pflichtigen bringt diesbezüglich vor, im Einspracheentscheid werde erwähnt, dass Herr I, Jurist im kantonsärztlichen Dienst, befragt und die dabei gewonnenen Erkenntnisse protokolliert worden seien. In diese Befragung sei der Pflichtige indes nicht einbezogen worden. Auch sei ihm das Protokoll zur Befragung nicht bekannt; dieses habe er bei seiner Akteneinsichtnahme im chaotisch geführten Steuereossier jedenfalls nicht gefunden.

Bei der angesprochenen "Befragung" handelt es sich lediglich um zwei das Gesundheitsgesetz betreffende Fragen, welche der Steuerkommissär telefonisch vom kantonsärztlichen Dienst bzw. einem dort tätigen juristischen Sekretär hat beantworten lassen. Das entsprechende Telefongespräch wurde protokolliert. Das Protokoll befindet sich mit dem Titel "Telefonnotiz" in den Steuerakten und konnte im Rahmen einer sorgfältigen Akteneinsichtnahme kaum übersehen werden. Im Übrigen ist die Auskunft der kantonalen Fachstelle für den vorliegenden Fall nicht von relevanter Bedeutung, womit der gerügten Gehörsverletzung von vornherein der Boden entzogen wird.

2. a) Nach § 18 Abs. 1 StG sind steuerbar alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit.

Der harmonisierungsrechtliche Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit entspricht grundsätzlich der bisherigen Zürcher Praxis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 18 N 7). Unter selbstständiger Erwerbstätigkeit wird demnach jede Tätigkeit verstanden, bei der eine Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in einer frei gewählten Organisation auf eigenes Risiko anhaltend, planmässig und nach aussen sichtbar mit der Absicht auf Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. A., 2002, S. 176; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. A., 1993, § 1 N 17 ff. und 34 ff.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I,

9. A., 2001, § 14 N 37 ff.; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 8 N 13 StHG [zit.: Harmonisierung]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 18 N 8; Markus Reich, Der Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit im Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer, in: Blaise Knapp u.a. (Hrsg.), Problèmes actuels de droit fiscal, Mélanges en l'honneur du Professeur Raoul Oberson, 1995, S. 121 [zit.: Begriff]; StE 1999 B 23.1 Nr. 41, auch zum Folgenden). Eine selbstständige Erwerbstätigkeit kann dabei haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Ob eine solche Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Merkmale des Begriffs dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (Reich, Harmonisierung, Art. 8 N 13 ff. StHG).

b) Nach § 132 Abs. 1 StG haben die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für die vollständige und gerechte Berechnung massgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei gilt als allgemeine Regel der Beweislastverteilung, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen diejenigen Umstände, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3). Ist vorliegend streitig, ob die Tätigkeit des Pflichtigen in den Arztpraxen in B und C überhaupt eine selbstständige Erwerbstätigkeit mit Steuerfolgen im Kanton C darstellt, ist hierfür demnach die Steuerbehörde beweispflichtig.

c) Unbestritten ist, dass der Pflichtige in den Arztpraxen in B und C ärztliche Leistungen auf seinem Fachgebiet erbringt. Fraglich ist allein, ob er diese Leistungen als Angestellter der von ihm per 2005 gegründeten D bzw. E erbracht hat, oder aber in eigenem Namen, d.h. als Selbstständigerwerbender. Trifft Letzteres zu, so hat die Besteuerung des mit den Leistungen erwirtschafteten Gewinns nicht bei den Gesellschaften, sondern beim Pflichtigen anzusetzen.

aa) Im ersten Halbjahr 2007 bzw. im Juli 2008 wurden die ersten Geschäftsjahre der Gesellschaften (inkl. das hier streitige Geschäftsjahr 2005) einer steueramtlichen Revision unterzogen. Dabei wurde im Ergebnis Folgendes festgehalten (vgl. die Revisionsberichte): In den fraglichen Arztpraxen seien ärztliche Leistungen erbracht worden, welche über die Gesellschaften verbucht worden seien; mit Ausnahme der offiziellen Dokumente (Fz-Ausweis, Versicherungen, AHV-/KTG/UVG-Abrechnungen) lauteten die Belege und insbesondere die

Debitorenrechnungen jedoch auf A. Das Gesundheitsgesetz verlange sodann, dass die ärztliche Tätigkeit als selbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt werde. Dies sei dem Pflichtigen und dessen damaligem Vertreter durchaus bewusst gewesen, denn sämtliche Debitoren-Rechnungen und die Korrespondenzen mit den Krankenversicherern seien unter dem Namen A abgewickelt worden.

Im Rahmen einer Besprechung vom 27. September 2007 wurde dem Pflichtigen bzw. dessen früherem Vertreter von der Steuerbehörde unterbreitet, dass gestützt auf dieses Revisionsergebnis mit Bezug auf die Arztpraxen von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit auszugehen sei. Der mit Schreiben vom 29. Oktober 2007 geäußerten gegenteiligen Auffassung des Pflichtigen hielt der Steuerkommissär mit E-Mail vom 5. Februar 2008 entgegen, er gehe davon aus, dass eine Arztpraxis gar nicht in Form einer juristischen Person geführt werden könne; weil zudem alle Belege auf A persönlich ausgestellt worden seien, läge eine selbstständige Erwerbstätigkeit zwingend selbst dann vor, wenn die gewählte Rechtsform zulässig wäre.

bb) Im Einschätzungsverfahren des Pflichtigen wurde diesem mit Auflage bzw. Mahnung vom 12. März/19. Mai 2008 mitgeteilt, die bei den Gesellschaften durchgeführte Bücherrevision habe ergeben, dass ein wesentlicher Teil der Belege und sämtliche Honorareinnahmen auf ihn persönlich lauteten bzw. auf ein auf ihn lautendes Bankkonto überwiesen worden seien. In dieser Ausgangssituation werde eine selbstständige Erwerbstätigkeit als gegeben erachtet, weshalb eine Buchhaltung und Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2005 zu erstellen und diese zusammen mit dem ausgefüllten Hilfsblatt A einzureichen sei.

Auf diese Auflage hin teilte der neue Vertreter des Pflichtigen am 15. Mai 2008 mit, dass die Honorare samt den damit verbundenen Auslagen der D bzw. der E zuzuordnen seien. Auf die Auflage sei daher zu verzichten. Am 30. Mai 2008, d.h. ein Tag nach Ablauf der Mahnfrist, machte er sodann geltend, es bestehe keine selbstständige Erwerbstätigkeit. Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass die Implikationen des Abrechnungsprozederes zu falschen Schlüssen verleiteten. Wie eine Reihe von Auszügen aus "directories, santessuisse bzw. doctorfmh" belege, würden Aerzte persönlich aufgeführt, auch wenn sie nicht selbstständig erwerbstätig seien. Ausserdem verlange die Rechnungstellung gegenüber den Krankenkassen die Angabe des behandelnden Arztes, auch wenn die Leistung namens des Arbeitgebers fakturiert werde.

Der Steuerkommissär ging in der Folge weiterhin von einer selbstständigen Erwerbstätigkeit aus. Er begründet dies im Einschätzungsentscheid damit, dass gemäss Gesundheitsgesetz die ärztliche Tätigkeit von vornherein nur in Form einer selbstständigen Erwerbstätigkeit ausgeübt werden könne. Einzig Laborarbeiten dürften in Form einer Kapitalgesellschaft erbracht werden, sofern keine ärztliche Diagnose gestellt werde und auch keine Patienten direkt behandelt würden. Davon könne bei den in Frage stehenden Gesellschaften gemäss Zweckumschreibung im Handelsregister keine Rede sein. Dessen sei sich auch der Pflichtige bewusst gewesen, ansonsten er nicht sämtliche relevanten Belege (wie Rechnungen an Patienten, Korrespondenz mit Krankenversicherungen, Bankkonti) auf "A" ausgestellt hätte. Mithin liege aber eine selbstständige Erwerbstätigkeit vor, welche infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit hierorts steuerpflichtig sei.

cc) Der Pflichtige liess dem einspracheweise entgegenhalten, die beiden Gesellschaften hätten Umsätze erzielt, welche ihnen auf eigene Konten zugeflossen und damit folglich nicht dem Pflichtigen zuzuordnen seien. Die Gesellschaften rechneten sodann mit den Sozialversicherungen ab und auch die Geschäftsversicherungen lauteten auf die Gesellschaften. Weiter bestünden vertragliche Beziehungen mit Personal und Vermieter. Die rechtliche Existenz werde damit in zahlreichen Geschäftsbeziehungen faktisch gelebt bzw. im Sinn einer Teilnahme am Markt ausgewiesen. Mithin gebe es keine steuerlichen Gründe, den Gesellschaften ihre Existenz abzuspochen. Dass – was bestritten werde – ein wesentlicher Teil der bei der Revision vorgefundenen Belege auf A lauteten, ändere daran nichts. Die Debitorenrechnungen enthielten den Arztnamen, um dem Patienten zu ermöglichen, die Leistungserstellung einfach zu identifizieren. Sodann sei aus medizinischen bzw. krankenversicherungstechnischen Gründen auf Rechnungen immer der Name des behandelnden Arztes aufzuführen. Im Übrigen würden Krankenkassen und Versicherungen, aber auch Zulieferer, ihre Datenstämme nicht immer sofort anpassen; so hätten etwa Lieferanten bis ins Jahr 2008 darauf aufmerksam gemacht werden müssen, ihre Rechnungen an die neue Rechtsform der Arztpraxen anzupassen. Schliesslich stehe aber ohnehin unzweifelhaft fest, dass die getätigten Auslagen und Einnahmen allesamt den Gesellschaften zuzuordnen seien. Wenn bei einzelnen Belegen der Hinweis "GmbH" fehle, so handle es sich dabei nur "um dem Schreibversehen zuzuordnende unvollständige Bezeichnungen".

dd) Dass jedenfalls die Patientenrechnungen durchwegs auf seinen Namen lauten, stellt der Pflichtige nicht in Abrede. In den Steuerakten der Gesellschaften finden sich sodann zahlreiche andere Belege, welche aufzeigen, dass er nach aussen in eigenem Namen aufgetreten ist. So etwa Rechnungen 2005 der Ärztegesellschaft des Kantons betreffend Mitgliederbeiträge für selbstständig tätige Mitglieder. Weiter etwa die Rechnung der Siemens vom 5. Januar 2005 im Betrag von Fr. 41'821.56 oder die Rechnung Januar 2005 der Swisscom zum Telefonanschluss der Einzelpraxis B. A, B. Was die Bankkonti anbelangt, findet sich in der Bilanz 2005 der D ein Gesellschaftskonto bei der N Bank, auf welchem pro 2005 keinerlei Bewegungen stattgefunden haben, sowie ein auf den Namen des Pflichtigen lautendes Privatkonto bei der gleichen Bank, über welches z.B. "Löhne B" und letztlich wohl sämtliche Abrechnungen der Praxis in B abgewickelt worden sind. Die blosser Aufnahme dieses Privatkontos in die Gesellschaftsbilanz macht die vom Pflichtigen im eigenen Namen erzielten Umsätze nicht zu solchen der Gesellschaft. Der Pflichtige hat im Rahmen der Einsprache im Übrigen keinen einzigen Beleg für eine von der D bzw. der E erbrachte ärztliche Leistung beigebracht oder zum Beweis angeboten.

Bei dieser Lage der Dinge ist die Steuerbehörde völlig zu Recht davon ausgegangen, dass der Pflichtige als Arzt stets in eigenem Namen tätig geworden ist und mithin eine selbstständige Erwerbstätigkeit vorgelegen hat.

ee) Hinzu kommt, dass die Steuerbehörde zu Recht auch feststellte, dass im Kanton Zürich die privatärztliche Tätigkeit von Gesetzes wegen als selbstständige Erwerbstätigkeit auszuüben ist (vgl. Rieder/Eggenberger Stöckli/De Paolis, Die Arztpraxis in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft, Gesundheitsrechtliche, zivilrechtliche und steuerrechtliche Aspekte, in: Schweizerische Aerztezeitung 2004/85 Nr. 25, S. 1341). Die entsprechenden (für das hier betroffene Jahr 2005 massgeblichen) Grundlagen finden sich im kantonalen Gesetz über das Gesundheitswesen vom 4. November 1996 (GesG) sowie in der Aerzterverordnung vom 6. Mai 1998 (AzV), wo vorgegeben wird, dass für ärztliche Tätigkeiten eine Bewilligungspflicht besteht (§ 7 GesG, § 1 AzV), die ärztlichen Tätigkeiten persönlich ausüben sind (§ 10 GesG) und Arztpraxen im Namen und auf Rechnung des Inhabers der Bewilligung zu führen sind (§ 11 GesG). Aus dem bereits Gesagten ergibt sich, dass sich der Pflichtige an diese gesetzlichen Vorgaben gehalten hat. Er persönlich war Inhaber der Bewilligung für die Zulassung zur ärztlichen Tätigkeit und führte seine Arztpraxen dementsprechend im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Dass die

D und die E über entsprechende Bewilligungen der Gesundheitsdirektion zur Führung der Arztpraxen verfügt hätten, hat er nicht einmal behauptet, geschweige denn nachgewiesen. Darauf, dass auch nach der Zürcher Gesundheitsgesetzgebung gewisse medizinische Leistungen von juristischen Personen erbracht werden dürfen (z.B. von Röntgeninstituten oder Labors), wofür selbstredend ebenfalls entsprechende Bewilligungen erforderlich sind, braucht unter diesen Umständen nicht weiter eingegangen zu werden. Fehlten der D und der E entsprechende Bewilligungen bzw. war nur der Pflichtige Inhaber der Bewilligungen und führte er dementsprechend die Arztpraxen in B und C in eigenem Namen, so lag eine selbstständige Erwerbstätigkeit vor.

ff) Die Vorbringen des Pflichtigen im Rekurs vermögen an alledem nichts zu ändern.

Zur Tatsache, dass die Praxen in seinem Namen geführt worden sind sowie dass die D und die E keine nach aussen sichtbaren eigenen Leistungen erbracht haben, wird lediglich das in der Einsprache bereits Gesagte wiederholt, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

Ausführlicher wird rekursweise demgegenüber auf die Frage eingegangen, ob das Gesundheitsrecht der Ausübung der in Frage stehenden ärztlichen Tätigkeiten durch juristische Personen bzw. durch die D und die E entgegensteht. Dabei wird geltend gemacht, das Krankenversicherungsgesetz (KVG) gestatte bereits seit dem 1. Januar 2001, dass ein Arzt auch ausserhalb eines Spitals im Anstellungsverhältnis und demzufolge bei seiner eigenen Gesellschaft tätig sein dürfe. Was das eidgenössische Recht zulasse, könne der Kanton folglich nicht über das Gesundheitsgesetz einschränken. Auch auf diese Ausführungen ist aus den bereits dargelegten Gründen indes nicht weiter einzugehen, denn wie erwähnt hat sich der Pflichtige an die im Kanton geltenden gesundheitsgesetzlichen Vorgaben gehalten. Er hat es dabei bewenden lassen, als Inhaber der Bewilligung im eigenen Namen aufzutreten bzw. unterlassen, entsprechende Bewilligungen für die D bzw. die E überhaupt einzuholen oder solche gegebenenfalls unter Hinweis auf Bundesrecht zu erstreiten. Die zahlreichen Beispiele, mit welchen der Pflichtige belegen will, dass auch im Kanton ärztliche Leistungen von Aktiengesellschaften erbracht werden können, vermögen ihm unter diesen Umständen von vornherein nicht weiterzuhelfen.

gg) Als Zwischenergebnis ist damit festzuhalten, dass der Pflichtige per 2005 mit Bezug auf die im Streit liegenden Arztpraxen in B und C als Selbstständigerwerbender zu qualifizieren ist, womit die Praxisgewinne als Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit im Kanton Zürich zu versteuern sind.

3. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (§ 139 Abs. 2 Satz 1 StG). Die Vornahme einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen setzt also einen Untersuchungsnotstand voraus. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

b) Nachdem der Pflichtige betreffend seine selbstständige Erwerbstätigkeit in den streitbetroffenen Arztpraxen trotz Auflage und Mahnung keine Buchhaltung bzw. Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2005 erstellt und auch das entsprechende Hilfsblatt A nicht eingereicht hat, musste die Steuerbehörde für die entsprechenden Einkünfte zwangsläufig den Weg über die Ermessensveranlagung beschreiten.

4. a) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten; die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 140 Abs. 2 StG). Mit anderen Worten obliegt es dem Steuerpflichtigen, innert der Einsprachefrist den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist. Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Zunächst kann er den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren wiederum nach den für "gewöhnliche" Einschätzungen geltenden Regeln ermittelt werden. Ist das nicht möglich oder misslingt dies, kann er sodann darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) ist.

b) Der Pflichtige hat die ausstehenden Jahresabschlüsse 2005 weder in der Einsprache noch im Rekurs nachgebracht, weshalb vom Weg über die Ermessenseinschätzung nicht mehr abgerückt werden kann. Zu prüfen bleibt damit allein, ob die steuerbehördliche Schätzung in quantitativer Hinsicht offensichtlich unrichtig bzw. zu hoch ausgefallen ist.

c) Die Vorinstanz schätzte die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit auf Fr. 720'000.-. Sie orientierte sich bei dieser Schätzung an den vom steueramtlichen Revisor geprüften Buchhaltungen 2005 der D und der E. Dabei stellte sie insbesondere auf die ausgewiesenen Reingewinne von insgesamt rund Fr. 275'000.- und die verbuchten Löhne des Pflichtigen von insgesamt rund Fr. 265'000.- ab. Weiter berücksichtigte sie schätzungserhöhend diverse Aufwandsbuchungen, welche vom steueramtlichen Revisor als nicht geschäftsmässig begründet qualifiziert worden sind (insb. Lebenshaltungskosten des Pflichtigen von rund Fr. 70'000.-, verdeckte Gewinnausschüttungen an die nahestehende Gesellschaft J von rund Fr. 50'000.- sowie Rückstellung von Fr. 25'000.-) sowie den verbuchten Steueraufwand von rund Fr. 105'000.-, welcher im Rahmen selbstständiger Erwerbstätigkeit nicht abzugsfähig ist. Schätzungsmindernd wurde sodann einer 10%igen AHV-Rückstellung Rechnung getragen (vgl. die Berechnung im Anhang zum Einspracheentscheid).

Diese Schätzmethode erweist sich als naheliegend und sachgerecht; sie wird vom Pflichtigen denn auch nicht grundsätzlich in Frage gestellt.

aa) Der Pflichtige hält der Höhe der Schätzung jedoch allgemein entgegen, dass im Zusammenhang mit dem Ärztestreik vom 1. April 2009 in Tageszeitungen zu lesen gewesen sei, was in den einzelnen Ärztegruppen verdient werde; selbst in der Spitzengruppe, welcher sein Fachbereich nicht zuzuordnen sei, werde ein Durchschnittseinkommen von lediglich Fr. 400'000.- genannt. Ein solcher Grobvergleich mit weder gesicherten, noch jahresbezogenen noch näher spezifizierten Zahlen kann dem Pflichtigen indes von vornherein nicht weiterhelfen. Dass in seinem Fachbereich weit mehr als Fr. 400'000.- pro Jahr verdient werden kann, ergibt sich im Übrigen aus der Tatsache, dass der Pflichtige selbst pro 2001 und 2002 Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von über Fr. 800'000.- bzw. Fr. 1'000'000.- versteuert hat (vgl. Einschätzungsakten 2001 und 2002). Als Vergleichszahlen eignen sich damit diese letzte-

ren (gesicherten) Zahlen. Sie lassen darauf schliessen, dass die Schätzung von Fr. 720'000.- eher moderat ausgefallen ist.

bb) Was die konkrete Schätzung bzw. das diesbezügliche Abstellen auf die Buchhaltungen der G anbelangt, lässt der Pflichtige pauschal vorbringen, es sei nicht erkennbar, wie die Steuerbehörde die Aufrechnung von Rückstellungen, Lebenshaltungskosten und weiterem nicht begründeten Aufwand rechtfertigen wolle. Dabei verkennt er, dass er für steuermindernde Aufwandpositionen beweisbelastet ist. Stellte der Steuerkommissär bei seiner Schätzung auf das Ergebnis der Revision bei den Gesellschaften ab, so ist im Rahmen des Unrichtigkeitsnachweises vom Pflichtigen nachzuweisen, dass die bei den Gesellschaften verbuchten Aufwandpositionen geschäftsmässig begründet sind.

Der Pflichtige versucht Letzteres rekursweise lediglich mit Bezug auf die Positionen "nicht begründeter Aufwand J". Diesbezüglich lässt er vorbringen, der Hintergrund der vom Steueramt nicht anerkannten Zahlungen der Gesellschaften an die J bestehe darin, dass er seiner früheren Ehefrau ihren Anteil an dieser Gesellschaft abgekauft habe, worauf die J die Buchhaltungen der Gesellschaften übernommen habe. Dabei sei auch eine Teilzeitangestellte vertraglich verpflichtet worden. Mit dieser nicht schlüssigen Erklärung lässt sich die geschäftsmässige Begründetheit der beiden Zahlungen an die J-GmbH im Geschäftsaufwand der Gesellschaften in keiner Weise nachweisen. Damit der vom Revisor bei den Gesellschaften nicht zugelassene Aufwand von insgesamt Fr. 50'000.- als Aufwand im Rahmen der selbstständigen Erwerbstätigkeit anerkannt werden könnte, hätte der Pflichtige diesen näher substantziieren und auch belegmässig nachweisen müssen. Zu beachten ist freilich, dass die Buchhaltungen der Gesellschaften nach dem Gesagten nur Anhaltspunkte für die (mangels Vorliegens einer Buchhaltung zur selbstständigen Erwerbstätigkeit) zu treffende Schätzung liefern können. Lautet die dergestalt getroffene Schätzung auf über Fr. 700'000.- und bewegt sie sich damit sogar unter den ausgewiesenen Vorjahresergebnissen, so kann Einzelpositionen in den Gesellschaftsbuchhaltungen im Betrag von +/- Fr. 50'000.- (= weniger als 10%) von vornherein keine relevante Bedeutung zukommen; ein solcher Betrag liegt in der hier vorliegenden Konstellation von vornherein in der Schätzbandbreite.

Insgesamt wurde die offensichtliche (quantitative) Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Schätzung damit nicht nachgewiesen, womit die Letztere zu bestätigen ist.

5. Nach alledem ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren von Fr. 2'000.- ist zu bestätigen, da der Pflichtige zu Recht nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt worden ist (vgl. § 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]). Die Kostenhöhe ist angemessen (Ziffer 7.1. des Protokolls der Sitzung vom 16. Dezember 1998 der Kommission für kaufmännisches Steuerrecht i.V.m. § 21 Abs. 2 VO StG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]