

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2010.41 - 43
1 ST.2010.47, 50 + 51

Entscheid

4. Februar 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch RA lic.iur. Pius Huber,
Huber & Partner, Rechtsanwälte,
Palais du Jardin, Gartenstrasse 17, 8002 Zürich,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2001 - 2003 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 2001 - 2003**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) reichten für die Steuerperioden 2001, 2002 und 2003 trotz öffentlicher Aufforderungen und Mahnungen des Steueramts C vom 15. Januar/7. Februar 2003 (Steuerperiode 2001), 29. Januar/19. Februar 2004 (Steuerperiode 2002) und 17. Dezember 2004/17. Januar 2005 (Steuerperiode 2003) keine Steuererklärungen, sondern nur diverse Aufstellungen bezüglich ihres Liegenschaftsbestands sowie Lohnausweise ein.

Am 14. September 2005 unterzeichneten die Pflichtigen gegenüber dem kantonalen Steueramt einen Revers, welcher u.a. die voraussichtlichen Grundstücksgewinne aus den 1995 und 1996 erfolgten Verkäufen von Liegenschaften in D und E betraf; diese Gewinne waren zu jenem Zeitpunkt noch nicht definitiv veranlagt. Sie erklärten sich damit einverstanden, dass die Gewinne als Erträge aus selbstständiger Tätigkeit als Liegenschaftenhändler besteuert und erst nach Vorliegen der definitiven Abrechnungen in einer späteren Steuerperiode vollumfänglich erfasst würden. In Bezug auf die Liegenschaft D erging am 7. April 2006 gestützt auf einen Vergleich die definitive Veranlagung, welche auf einen Grundstücksgewinn von Fr. 2'827'483.- lautete.

Am 19. Mai 2006 erliess der Steuerkommissär in Bezug auf die Steuerperiode 2001 eine Auflage, worin er Auskunft verlangte hinsichtlich der Grundstücksgewinnsteueranlagungen der erwähnten Liegenschaften. Die Auflage wurde am 5. September 2006 gemahnt. Die Pflichtigen reagierten darauf nicht; erst am 30. März 2007 stellten sie – nach Erhalt eines Einschätzungsvorschlags – ein weiteres Fristerstreckungsgesuch zur Einreichung der Steuererklärungen bis Ende April, worauf sie allerdings wiederum nichts mehr von sich hören liessen.

Am 14. Mai 2007 traf der Steuerkommissär gestützt auf Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäsem Ermessen folgende Einschätzungsentscheide bzw. stellte folgende Veranlagungen in Aussicht:

Steuerperiode		Staats- und Gemeindesteuern		direkte Bundessteuer
		Einkommen	Vermögen	Einkommen
		Fr.	Fr.	Fr.
2001	steuerbar	383'300.-	3'943'000.-	3'238'200.-
	satzbestimmend	502'200.-	8'409'000.-	
2002	steuerbar	413'800.-	2'160'000.-	582'100.-
	satzbestimmend	582'400.-	4'614'000.-	
2003	steuerbar	490'900.-	2'214'000.-	709'100.-
	satzbestimmend	709'400.-	4'714'000.-	

Dabei ging er davon aus, dass es sich bei den Pflichtigen um gewerbsmässige Liegenschaftenhändler handle. Die Bundessteuerrechnungen/Veranlagungsverfügungen wurden am 29. Mai/11. Juni 2007 versandt.

B. Mit Einsprachen vom 14./15. Juni bzw. 3. Juli 2007 reichten die Pflichtigen die Steuererklärungen 2001, 2002 und 2003 samt Beilagen ein.

Am 22. Oktober 2008 fand eine Besprechung statt, in welcher der Vertreter der Pflichtigen die Nachreichung einer Buchhaltung ankündigte. Mit Schreiben vom 30. November 2008 reichten die Pflichtigen weitere Unterlagen ein, aber keine Buchhaltungen. Mit Auflage vom 8. Januar 2009 verlangte der Steuerkommissär von ihnen diverse Unterlagen in Bezug auf die selbstständige Erwerbstätigkeit als Liegenschaftenhändler sowie die Aufteilung der gemeinsamen Schuld zwischen den Pflichtigen und der ihnen gehörenden F gegenüber der Darlehensgeberin. Am 22. Januar 2009 reichten die Pflichtigen umfangreiche Unterlagen ein.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 6. Januar 2010 ab und auferlegte den Pflichtigen hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-. Es erwog im Wesentlichen, die Pflichtigen hätten die versäumte Handlung nur unzureichend nachgeholt, weshalb an den Ermessenseinschätzungen festgehalten werde.

C. Mit Rekurs vom 10./11. Februar 2010 stellten die Pflichtigen den Antrag, die angefochtenen Entscheide aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eventualiter seien sie für die Staats- und Gemeindesteuern – vor Steuerauscheidung – mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 244'200.- (2001), Fr. 0.- (2002) bzw. Fr. 65'200.- (2003), subeventualiter mit einem solchen von Fr. 254'900.- (2001), Fr. 120'500.- (2002) bzw. Fr. 662'400.- (2003) einzuschätzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das steuerbare bzw. satzbestimmende Vermögen wurde ausdrücklich nicht angefochten. In ihrer Rechtschrift widerlegten sie vorab im Einzelnen die vom Steuerkommissär an der Ordnungsmässigkeit der Selbstdeklarationen gerügten Punkte. Die nachgereichten Steuererklärungen seien demnach vollständig und korrekt gewesen, weshalb der Steuerkommissär diese hätte entgegennehmen und im ordentlichen Verfahren überprüfen müssen. Da er dies nicht getan habe, seien die angefochtenen Entscheide aufzuheben. Zur Begründung der Eventualanträge machten sie eingehende Ausführungen zu den einzelnen Einkommenspositionen.

Bei der direkten Bundessteuer beantragten die Pflichtigen mit Beschwerde vom 10. Februar 2010 ebenfalls, die angefochtenen Entscheide aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen; eventualiter seien sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 243'900.- (2001), Fr. 0.- (2002) bzw. Fr. 64'900.- (2003), subeventualiter mit einem solchen von Fr. 234'600.- (2001), Fr. 158'200.- (2002) bzw. Fr. 607'800.- (2003) zu veranlagern. In der Beschwerdeschrift wiederholen sie im Wesentlichen die bereits im Rekurs gemachten Ausführungen. Zusätzlich rügen sie die gestützt auf den 2005 unterzeichneten Revers erfolgte Besteuerung von Gewinnen aus den Veräusserungen von Liegenschaften in D und E in den Jahren 1995 und 1996 sowie das diesbezügliche Vorgehen des Steuerkommissärs. Die Aufrechnungen seien periodenfremd und offensichtlich unrichtig. Zudem habe der Steuerkommissär die Pflichtigen als Liegenschaftenhändler betrachtet, ohne diese Frage zu untersuchen und seinen Entscheid zu begründen. Dadurch sei das rechtliche Gehör der Pflichtigen verletzt worden. Sie seien zudem nicht Liegenschaftenhändler und auch nie als solche behandelt worden. Insbesondere sei die Übernahme von Verlusten des Pflichtigen aus Grundstücksverkäufen in den neunziger Jahren vom kantonalen Steueramt abgelehnt worden, weshalb die Qualifikation als Liegenschaftenhändler widersprüchlich sei. Hätte der Pflichtige zudem gewusst, dass er als Liegenschaftenhändler gelte, hätte er bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung jeweils die Pauschale als Liegenschaftenhändler geltend gemacht, was er aber unterlassen habe.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 9. April 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Mit Verfügung vom 19. Mai 2010 wurde ein zweiter Schriftenwechsel angeordnet. Die Pflichtigen liessen sich trotz zweimal erstreckter Frist nicht vernehmen.

Am 8. September 2010 wurde den Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2003 sowie die direkte Bundessteuer 2003 eine mögliche Höherentaxation angezeigt und ihnen Gelegenheit eingeräumt, hierzu Stellung zu nehmen. Die Pflichtigen liessen sich – nach wiederholten Fristerstreckungen – am 6. Dezember 2010 vernehmen und das kantonale Steueramt nahm am 4. Januar 2011 dazu Stellung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die bisherigen Steuerrekurskommissionen sind per 1. Januar 2011 zum Steuerrekursgericht mutiert (vgl. §§ 112 - 118a und §§ 147 - 153 StG in der alten und neuen Fassung vom 8. Juni 1997 bzw. 13. September 2010). Die vorliegenden, noch bei der Steuerrekurskommission I eingegangenen Geschäfte sind als Folge dieser Änderung der 1. Abteilung des Steuerrekursgerichts zugeteilt worden und werden unter den bisherigen Geschäftsnummern weitergeführt.

2. a) Die Pflichtigen rügen in ihren Rechtsschriften wiederholt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Diese Rügen sind formeller Natur und daher vorweg zu prüfen (BGr, 20. Mai 2009, 5A_23/2009, E. 2, www.bger.ch, mit Hinweisen).

Zunächst machen die Pflichtigen beschwerdeweise geltend, der Steuerkommissär habe die Qualifikation als Liegenschaftenhändler im Einspracheentscheid nicht begründet und dadurch ihr rechtliches Gehör verletzt. Diese Rüge dringt jedoch nicht durch. Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) leitet sich unter anderem eine Begründungspflicht der Behörden in Bezug auf ihre Entscheide ab. Die Begründung ist dabei so abzufassen, dass der Steuerpflichtige dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Ent-

scheidung zu erkennen und die Überlegungen, welche die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen. Auf diese Weise soll der Steuerpflichtige beurteilen können, ob und mit welchen Argumenten er den Entscheid auf dem Rechtsmittelweg weiterziehen will. Es ist indes nicht ersichtlich, inwiefern das kantonale Steueramt vorliegend gegen diese Begründungspflicht verstossen haben soll. Die Gründe für die Qualifikation der Pflichtigen als Liegenschaftenhändler wurden im Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer unter Ziff. 1.1 zwar knapp, aber dennoch ausreichend dargelegt. Jedenfalls kann nicht behauptet werden, sie seien über die Gründe so weit im Unklaren gelassen worden, dass es ihnen unmöglich gewesen wäre, sich mit Beschwerde dagegen zu wehren.

Eine weitere Gehörsverletzung sehen die Pflichtigen in der Tatsache, dass der Steuerkommissär mit Bezug auf die Mietzinseinnahmen keine Abgrenzung zwischen Unterhalt und Anlagekosten vorgenommen habe und dass es offensichtlich willkürlich sei, die geltend gemachten Positionen vollumfänglich nicht zum Abzug zuzulassen. Jedoch ist nicht nachvollziehbar, inwiefern hier das rechtliche Gehör der Pflichtigen überhaupt berührt, geschweige denn verletzt sein soll, was sie im Übrigen auch nicht weiter substantiieren. Mithin dringen die Pflichtigen mit ihrer Rüge auch in diesem Punkt nicht durch.

b) An dieser Stelle sei zudem darauf hingewiesen, dass auch dem Argument der Pflichtigen, der Steuerkommissär habe gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen, kein Erfolg beschieden ist. Die Pflichtigen wollen ein treuwidriges Verhalten des Steuerkommissärs darin erkennen, dass er im Einspracheverfahren entgegen seinen eigenen vorgängigen Aussagen keine Einschätzungsvorschläge erlassen, sondern die Einsprachen wider Erwarten direkt abgewiesen habe. Indes ist nicht ersichtlich, inwiefern dieses Verhalten einen Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben begründen soll. Die Entscheidung, einem Steuerpflichtigen einen Einschätzungsvorschlag zu unterbreiten, anstatt das Einschätzungs- oder Einspracheverfahren direkt durch einen formellen Entscheid abzuschliessen, liegt stets im Ermessen des Steuerkommissärs. Die Pflichtigen hatten somit keinen Anspruch auf den Erlass von Einschätzungsvorschlägen im Einspracheverfahren, selbst wenn der Steuerkommissär tatsächlich solche in Aussicht gestellt haben sollte. Im Übrigen kann hier der im Grundsatz von Treu und Glauben begründete und bisweilen bei Zusicherungen einer Behörde greifende Vertrauensschutz schon allein deshalb nicht greifen, weil den Pflicht-

tigen aus dem Erlass der Einspracheentscheide ohne vorgängigen Einschätzungsvorschläge kein Nachteil erwachsen ist.

3. Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG, § 139 Abs. 2 Satz 1 StG).

Die Pflichtigen haben für die Steuerperioden 2001, 2002 und 2003 trotz öffentlichen Aufforderungen und individuellen Mahnungen des Steueramts C vom 15. Januar/7. Februar 2003 (Steuerperiode 2001), 29. Januar/19. Februar 2004 (Steuerperiode 2002) und 17. Dezember 2004/17. Januar 2005 (Steuerperiode 2003) keine Steuererklärungen eingereicht. Das kantonale Steueramt hat sie deshalb zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt, sind sie doch zur Einreichung der vollständigen und unterzeichneten Steuererklärung samt den vorgeschriebenen Hilfsblättern und Beilagen verpflichtet (Art. 124 Abs. 1 und 2 sowie Art. 125 DBG; §§133 und 134 StG).

4. Eine zu Recht ergangene Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Normen enthalten eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen, welche eine zu Recht getroffene Ermessensveranlagung nur aufheben können, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. 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):

a) Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Hierzu hat er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten zu erfüllen, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung zu geben und hierfür notwendige Beweismittel beizubringen oder

zumindest anzubieten (RB 1999 Nr. 150). Reicht der Steuerpflichtige erst mit der Einsprache die Steuererklärung ein, so hat er zusätzlich zu den Hilfsblättern und Fragebogen, die Bestandteile des amtlichen Steuererklärungsformulars bilden, noch weitere Beilagen beizufügen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 125 N 1 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 134 N 2 StG). Diese werden zum Teil im Gesetz aufgezählt; zusätzlich ergeben sich weitere notwendige, der Steuererklärung beizulegende Beilagen aus der Steuererklärung und der Wegleitung dazu (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 125 N 7 DBG und § 134 N 8 StG). Hierzu gehören insbesondere Aufstellungen über den effektiven Liegenschaftsunterhalt (enthaltend Datum, Art der Leistung, Empfänger, Beträge) sowie beim Schuldenverzeichnis die geordneten Belege).

Die geforderte Sachdarstellung darf sich nicht in blossen Behauptungen oder in vagen Andeutungen erschöpfen, sondern hat so beschaffen zu sein, dass sie den rechtserheblichen Sachverhalt vollständig wiedergibt (BGr, 29. März 2005 = StE 2005 B 95.1 Nr. 9 = ASA 75, 329). Sie muss mit andern Worten hinreichend substantiiert sein. Dies ist sie dann, wenn sie all jene Tatsachenbehauptungen enthält, welche – ohne weitere Untersuchung, aber unter dem Vorbehalt der Beweiserhebung – die einwandfreie Ermittlung der Steuerfaktoren erlauben (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, S. 265 f.).

Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht; vielmehr hat der Nachweis umfassend zu sein (RB 1994 Nr. 45). Den Steuerpflichtigen treffen beim Unrichtigkeitsnachweis unter Umständen höhere Anforderungen hinsichtlich der Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden (RB 1976 Nr. 55).

b) Ist die Nachholung der versäumten Handlung nicht möglich oder misslingt sie, kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG, mit Hinweisen). Leistet er diesen Nachweis, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt (vgl. RB 1994 Nr. 45 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kauf-

mann/Meuter, Art. 132 N 67 DBG und § 140 N 79 f. StG; Zweifel, Art. 132 N 51 f. DBG und Art. 48 N 58 ff. StHG).

c) Dem Steuerrekursgericht sind weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steueranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

5. Die Pflichtigen haben mit den Einsprachen jeweils ausgefüllte und unterzeichnete Steuererklärungen samt Beilagen eingereicht, ferner liegen früher eingereichte Lohnausweise und Liegenschaftsabrechnungen vor. Dennoch haben sie damit die versäumte Handlung nicht vollständig nachgeholt:

a) Steuerperiode 2001

aa) Einsprache

In der Steuererklärung 2001 haben die Pflichtigen ein Einkommen des Pflichtigen aus selbstständigem Erwerb von Fr. 90'000.- deklariert; hingegen haben sie dazu weder ein Hilfsblatt A noch die Jahresrechnung bzw. Aufstellungen eingereicht und damit diesbezüglich die versäumte Handlung nicht nachgeholt (Art. 125 Abs. 2 DBG, § 134 Abs. 2 StG).

Gemäss den Erläuterungen zum Liegenschaftsverzeichnis sind für jede Liegenschaft eine Ertragsaufstellung (Mieterspiegel) einzureichen oder das entsprechende Beiblatt zum Liegenschaftsverzeichnis ausgefüllt einzureichen. Die Pflichtigen haben in die betreffenden Beiblätter aber jeweils nur den Saldo der Mieten eingetragen und im Übrigen auf eine Beilage verwiesen. In diesen Beilagen finden sich indessen auch keine Detailaufstellungen. In der "Zusammenfassung Liegenschaften" sind sodann ebenfalls nur die Gesamterträge pro Liegenschaft eingetragen. Im mit der Einsprache eingereichten grünen Ordner finden sich im hinteren Teil zwar Zusammenstellungen über die Mietzinseinnahmen; diese sind indessen nach Monaten saldiert, ein

eigentlicher Mieterspiegel fehlt. Einzig in Bezug auf eine Liegenschaft in E liegt ein Mieterspiegel vor. Damit haben die Pflichtigen ihre Verfahrenspflichten nicht vollständig erfüllt.

Allgemein rügt der Steuerkommissär ferner, dass die Unterlagen nur rudimentär geordnet in einem Ordner ohne Unterteilung und Inhaltsverzeichnis vorgelegt worden seien. Diese Rüge ist berechtigt, denn bei einem derart umfangreichen Liegenschaftsbestand wie bei den Pflichtigen ist für die Steuerdeklaration und erst recht für die Erbringung des Unrichtigkeitsnachweises von Ermessenseinschätzungen erforderlich, dass ein Prüfpfad von den einzelnen deklarierten Werten zu den detaillierten Aufzeichnungen führt, andernfalls die Unterlagen schlechterdings nicht mehr bewältigt werden können. Der Ordner enthält indessen weder ein Inhaltsverzeichnis noch sind die Belege akturiert, sodass er für die Überprüfung jedes deklarierten Werts neu durchforstet werden muss, ohne zu wissen, ob man darin überhaupt etwas dazu finden kann; daran ändert die Grobeinteilung des Ordners nichts.

Die im Rahmen des Unrichtigkeitsnachweises geltenden erhöhten Anforderungen an die Erfüllung der Verfahrenspflichten sind damit nicht erfüllt. Der Hauptantrag der Pflichtigen auf Rückweisung des Verfahrens an die Vorinstanz wegen Nachholens der versäumten Handlung im Einspracheverfahren ist damit abzuweisen.

bb) Rekurs bzw. Beschwerde

Die Pflichtigen beantragen neu, sie für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 244'200.- (unter Vorbehalt der Steuerauscheidung) bzw. eventualiter Fr. 254'900.- und für die direkte Bundessteuer von Fr. 243'900.- bzw. eventualiter Fr. 234'600.- einzuschätzen. Dabei stellen sie auf die bereits mit der Einsprache eingereichte Steuererklärung ab, bringen hierzu aber eine Reihe von Änderungen an. Insbesondere begründen sie die Abweichung gegenüber der Selbstdeklaration mit folgenden Positionen:

Lohnausweise: Die Pflichtigen machen geltend, die Selbstdeklaration mit einem Lohn der pflichtigen Ehefrau von Fr. 67'851.- (= Fr. 20'228.- von der G und Fr. 47'623.- von der H) sei falsch gewesen; korrekt seien stattdessen ein Verwaltungsratshonorar/Löhne H von Fr. 122'307.-. Hierzu reichten sie einen neuen Lohnausweis ein. Gestrichen haben wollen sie sodann einen ursprünglich deklarierten Betrag "H"

von Fr. 90'000.-, welcher allerdings in der Steuererklärung unter dem unselbstständigen Einkommen nicht zu finden ist; zu vermuten ist, dass die Pflichtigen damit das deklarierte Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen meinen. Damit räumen sie nachträglich ein, dass die ursprüngliche Lohndeklaration in der Steuererklärung 2001 falsch war, was den Schluss untermauert, dass die versäumte Handlung mit der Einsprache nicht korrekt nachgeholt worden war. In Bezug auf den Rekurs bzw. Beschwerde werden die Hintergründe, welche zur Falschdeklaration geführt haben, nicht ausgeführt; ferner ist unklar, auf welcher Grundlage der neue Lohnausweis erstellt worden ist und weshalb dieser nun korrekt sein soll. Dies trifft in erhöhtem Mass auf die ursprünglich deklarierten Fr. 90'000.- zu, wozu sich die Pflichtigen vollständig ausschweigen. Bei dieser Situation vermag die Selbstdeklaration im Rekurs bzw. der Beschwerde beim Steuerrekursgericht nicht das Vertrauen erwecken, damit seien die Verhältnisse nun korrekt dargestellt worden.

Schuldzinsen: In Bezug auf die Hypothek der Liegenschaften strasse in C machen die Pflichtigen Zinsen von insgesamt Fr. 428'680.- geltend; hierzu liegen Abrechnungen der Bank über einen Darlehensbetrag von Fr. 12'400'000.- (1. Hypothek, Zinsen Fr. 271'250.- + Fr. 257'140.- = Fr. 528'390.-) bzw. Fr. 600'000.- (2. Hypothek, Zinsen Fr. 15'005.- + Fr. 13'122.- = Fr. 28'127.-) vor. Darin werden indessen sowohl der Pflichtige als auch die H als Darlehensnehmer genannt; die Aufteilung des Darlehens geht daraus aber nicht hervor, sodass diesbezüglich eine Unklarheit verbleibt.

In Bezug auf die übrigen im Einspracheverfahren festgestellten Mängel sind nunmehr die Beilagen in den eingereichten Ordnern akturiert worden, weshalb insoweit die Mängel behoben wurden. Hingegen fehlen die Mieterspiegel weiterhin.

Insgesamt ist damit die versäumte Handlung auch mit dem Rekurs bzw. der Beschwerde nicht vollständig nachgeholt worden.

b) Steuerperiode 2002

aa) Einsprache

Auch für die Steuerperiode 2002 haben die Pflichtigen mit der Einsprache eine Steuererklärung eingereicht. Darin deklarieren sie unter den weiteren Einkünften einen Betrag von Fr. 75'800.- mit dem Vermerk "F"; hierzu liegen keinerlei Belege vor, so-

dass der Hintergrund völlig im Dunkeln liegt; jedenfalls hätten je nach Rechtsnatur der Zahlung (Gewinnausschüttung? Provision?) entsprechende Unterlagen (Hilfsblatt A) eingereicht werden müssen. Hinsichtlich der Liegenschaften gilt das bereits in Bezug auf die Steuerperiode 2001 Ausgeführte. Wohl haben die Pflichtigen die Formulare Liegenschaftsverzeichnis eingereicht; hingegen fehlen die notwendigen Detailangaben. Betreffend die Mietzinseinnahmen fehlen die Mieterspiegel, und aufgrund der groben Einteilung der Belege im erwähnten Ordner ohne Inhaltsverzeichnis und Akturierung lassen sich die ebenfalls erforderlichen detaillierten Aufstellungen der tatsächlichen Unterhaltskosten sowie Schulden und Schuldzinsen samt Belege ohne unverhältnismässigen Aufwand nicht auffinden bzw. ist unklar, ob sie überhaupt vorliegen.

Die Pflichtigen machen ferner einen Teil der Kosten des Wiederaufbaus der Liegenschaft strasse 25/27 in I, welche 2002 einem Brand zum Opfer fiel, als abziehbare Unterhaltskosten geltend. Sie beziffern die Wiederaufbaukosten auf Fr. 2'436'367.-; davon seien Fr. 1'650'000.- durch Leistungen der Gebäudeversicherung gedeckt. Die Differenz von Fr. 786'367.- betrachten sie als Gebäudeunterhalt, wovon sie Fr. 200'000.- in der Steuerperiode 2002 und den Rest von Fr. 586'367.- in der Steuerperiode 2003 abziehen. Zur Begründung haben sie mit der Einsprache lediglich ausgeführt, dass die Gebäudeversicherung einen Teil der Renovationskosten als Unterhalt qualifiziert und deshalb nicht bezahlt habe. Damit haben sie indessen die versäumte Handlung nicht nachgeholt. Wie bereits ausgeführt, verlangt der Unrichtigkeitsnachweis insbesondere eine substantiierte Sachdarstellung, welche die einwandfreie Ermittlung der Steuerfaktoren erlaubt, und gelten gegenüber dem Einschätzungsverfahren erweiterte Mitwirkungspflichten. Bei baulichen Veränderungen an bestehenden Bauten lassen sich Unterhalt und wertvermehrnde Aufwendungen naturgemäss nicht bis in alle Einzelheiten auseinanderhalten. Die entsprechenden Anteile können nur schätzungsweise bestimmt werden; dabei ist es Sache des Steuerpflichtigen, die Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Dazu sind vor allem auch Angaben über den Zustand und die Ausrüstung des Objekts vor und nach den betreffenden Aufwendungen erforderlich (VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1). Solche substantiierte Ausführungen fehlen hier. Der (unbelegte) Hinweis, dass die Gebäudeversicherungsanstalt einen Teil der Kosten nicht gedeckt habe, reicht hierzu nicht aus.

Die versäumte Handlung wurde demnach mit der Einsprache nicht nachgeholt, weshalb der Hauptantrag auf Rückweisung auch hier abzuweisen ist.

bb) Rekurs bzw. Beschwerde

Die Pflichtigen haben die Unterlagen nunmehr akturiert und geordnet eingereicht, sodass der diesbezügliche Mangel behoben ist. Neu deklarieren sie einen Nettolohn der Pflichtigen von Fr. 114'787.- statt Fr. 40'862.-; der unbelegte Betrag von Fr. 75'800.- gemäss Steuererklärung soll entfallen. Eine Erklärung hierfür wird nicht geliefert, sodass nicht ersichtlich ist, weshalb die Neudeklaration korrekter sein soll als die ursprüngliche.

In Bezug auf die Liegenschaften fehlen die Unterlagen zum Objekt strasse in I (Ertrag/Schuldzinsen) sowie die Abrechnungen zu den Liegenschaften in E; bei den Liegenschaften Strasse in C ist wiederum die Abgrenzung der Schulden zwischen der H und den Pflichtigen nicht transparent. Zwar haben letztere neu eine Vereinbarung datierend vom 31. Dezember 2002 eingereicht, wonach vom Total der Hypothekarschulden von Fr. 12'400'000.- ein Anteil von Fr. 9'900'000.- auf sie und der Rest auf die Gesellschaft entfalle. Aus der Übereinstimmung mit der Kreditsumme in den Abrechnungen ist zu schliessen, dass sich diese Schulden von Fr. 12'400'000.- auf die 1. Hypothek beziehen. Damit ist aber immer noch offen, auf welcher Grundlage die Zinsanteile der Pflichtigen und der Gesellschaft für die 1. Hypothek berechnet wurden, da die in der Abrechnung enthaltenen Anteile mit denjenigen gemäss Aufteilungsschlüssel nach der Vereinbarung nicht übereinstimmen. Überdies haben die Pflichtigen die gesamten Zinsen für die 2. Hypothek bei sich selber eingesetzt, obschon die diesbezüglichen Abrechnungen ebenfalls an die Gesellschaft adressiert sind.

In Bezug auf die beanspruchten Unterhaltskosten im Zusammenhang mit dem Brandfall Liegenschaft strasse 25/27 in I fehlt auch hier eine substantiierte Sachdarstellung, aus welcher die Qualifikation als Unterhaltskosten hervorginge. Aus der Bauabrechnung allein lässt sich jedenfalls nicht erkennen, ob sich darunter auch bauliche Massnahmen mit blossem Unterhaltscharakter befinden.

Damit ist die versäumte Handlung auch in Bezug auf die Steuerperiode 2002 nicht nachgeholt worden.

c) Steuerperiode 2003

aa) Einsprache

In der mit der Einsprache eingereichten Steuererklärung 2003 haben die Pflichtigen ein Einkommen aus selbstständigem Erwerb des Pflichtigen von Fr. 315'000.- sowie unter den weiteren Einkünften Fr. 64'500.- deklariert; hingegen haben sie dazu weder ein Hilfsblatt A noch die Jahresrechnung bzw. Aufstellungen noch sonst irgendwelche Belege eingereicht.

Im Übrigen liegen auch hier die bereits bei den vorangehenden Steuerperioden festgestellten Mängel vor. Bezüglich den Erträgen aus den Liegenschaften fehlen, mit Ausnahme einer Liegenschaft in E, die Mieterspiegel. Die Einzelaufstellungen und Belege befinden sich in einem Ordner ohne Inhaltsverzeichnis und Akturierung. Weiter mangelt es wiederum an einer substantiierten Sachdarstellung in Bezug auf die Unterhaltskosten im Zusammenhang mit dem Wiederaufbau der strasse 25/27 in I nach dem Brandfall.

Diesbezüglich ist deshalb die versäumte Handlung erneut nicht nachgeholt worden und demnach der Antrag auf Rückweisung an die Vorinstanz ebenfalls abzuweisen.

bb) Rekurs bzw. Beschwerde

Wiederum ändern die Pflichtigen die ursprüngliche Deklaration in Bezug auf die Erwerbseinkünfte ab. Statt des – ursprünglich nicht näher substantiierten – Betrags von Fr. 64'500.- gemäss Steuererklärung wird neu ein Erwerbseinkommen des Pflichtigen gemäss Lohnausweis der "F" von Fr. 73'976.- angegeben. Die Hintergründe der Korrektur werden nicht offen gelegt. Zu den deklarierten selbstständigen Erwerbseinkünften von Fr. 315'000.- fehlt immer noch das Hilfsblatt A. Weiter besteht auch jetzt noch Unklarheit über die Aufteilung der Schuldzinsen in Bezug auf die Liegenschaften Strasse in C zwischen den Pflichtigen und der H bzw. darüber, auf welcher tatsächlichen Grundlage die vorgenommene Aufteilung basiert. Ferner wurden keine Zinsbelege hinsichtlich der Liegenschaften strasse in I, J und K eingereicht; für letztere werden immerhin Fr. 444'000.- geltend gemacht (die Bestätigung der S bezieht sich nur auf 2001 und 2002). Weiter fehlt eine substantiierte Sachdarstellung in Bezug auf die Un-

terhaltskosten im Zusammenhang mit dem Wiederaufbau nach dem erwähnten Brandfall.

d) Damit ist die versäumte Handlung bezüglich aller Steuerperioden nicht korrekt nachgeholt worden, weshalb die Ermessenseinschätzungen weiterhin Bestand haben und lediglich in Bezug auf ihre Höhe einer auf offensichtliche Unrichtigkeit beschränkten Überprüfung unterliegen.

6. Steuerperiode 2001

a) Staats- und Gemeindesteuern 2001

aa) Der Steuerkommissär hat gestützt auf die ihm vorliegenden Unterlagen eine detaillierte Einschätzung vorgenommen und das steuerbare Einkommen insgesamt auf Fr. 383'300.- sowie das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 502'200.- geschätzt. Wenn die Pflichtigen die Unrichtigkeit einzelner Elemente der Schätzung nachweisen und dadurch die Schätzung insgesamt als offensichtlich unrichtig erscheint, ist sie zu korrigieren. Mithin sind die einzelnen Elemente auf entsprechende Korrekturen zu prüfen.

bb) Liegenschaftsertrag: Der Steuerkommissär hat diesen (inkl. Eigenmietwert) auf Fr. 1'740'000.- geschätzt. Die Pflichtigen deklarierten einen solchen von Fr. 1'711'181.- (= Fr. 1'679'181.- + Eigenmietwert netto Fr. 32'000.-). Die Korrektheit der Selbstdeklaration ist indessen fraglich, da die Mieterspiegel fehlen; zudem sind bei der Liegenschaft strasse 40 ohne Angabe von Gründen keine Mieteinnahmen für den Monat Dezember verzeichnet worden. Damit ist die steueramtliche Schätzung nicht offensichtlich unrichtig.

cc) Der Steuerkommissär hat ferner einen Wertschriftenertrag von Fr. 20'000.- angenommen, während die Pflichtigen einen solchen von Fr. 24'396.- deklarieren; darauf sind sie zu behaften.

dd) Schuldzinsen: Der Steuerkommissär hat Hypothekarschuldzinsen von Fr. 1'500'000.- akzeptiert; die Aufteilung auf die einzelnen Kantone geht aus der – offenkundig objektmässigen – Ausscheidung hervor. Die Pflichtigen machen Hypothe-

karzinsen von Fr. 1'680'110.- geltend, an welchen sie auch im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren festhalten; hinzu kommen neu Schuldzinsen auf den Kontokorrentschulden des Pflichtigen bei der H und der L von zusammen Fr. 87'430.- (= Fr. 77'768.- + Fr. 9'662.-).

Liegenschaften Zürich: Wie bereits ausgeführt, besteht in Bezug auf die Hypotheken auf den Liegenschaften strasse in C Unklarheit über die Aufteilung der Schuldzinsen zwischen den Pflichtigen und der H. Gemäss Sachdarstellung in der Rekurs-/Beschwerdeschrift habe der Pflichtige die gesamte Hypothek übernommen, in Bezug auf einen Schuldanteil von Fr. 3'600'000.- habe ihm aber die H den Zins auf dem Kontokorrent rückvergütet (Fr. 78'750.- für das 1. Semester und Fr. 74'250.- für das 2. Semester, insgesamt Fr. 153'000.-). Irgendwelche Unterlagen, worin der Aufteilungsschlüssel begründet wird, fehlen; strenggenommen ist nicht einmal belegt, dass die Gutschriften mit der Hypothek überhaupt in Zusammenhang stehen. Weiter fehlen bezüglich der Liegenschaft strasse in I Belege für die geltend gemachten Hypothekarzinsen von Fr. 25'055.-. Damit ist der im Kanton Zürich angefallene geschätzte Hypothekarzinsanteil von Fr. 700'000.- nicht als offensichtlich unrichtig nachgewiesen.

Folgende geltend gemachte Hypothekarzinsen sind demgegenüber belegt und damit anstelle der geschätzten Beträge zum Abzug zuzulassen:

- Liegenschaften E	Fr. 231'194.-
- Liegenschaften O	Fr. 169'151.-
- Liegenschaften D	Fr. 446'750.-
- Liegenschaft J	Fr. 18'170.-

Die neu geltend gemachten Schuldzinsen auf den Kontokorrentschulden des Pflichtigen bei der H (Fr. 77'768.-) und der L (Fr. 9'662.-) von zusammen Fr. 87'430.- sind von den Gesellschaften jeweils auf dem Konto Darlehen Aktionär auch verbucht worden und sind deshalb zum Abzug zuzulassen. Insgesamt erscheint deshalb die Schätzung des Steuerkommissärs in Bezug auf die Schuldzinsen als zu tief. Die Hypothekarzinsen sind deshalb auf Fr. 1'565'265.- zu erhöhen und zusätzlich weitere Schuldzinsen von Fr. 87'430.- zu gewähren, was insgesamt knapp Fr. 1'653'000.- ergibt.

Entsprechend ist die Steuerausscheidung anzupassen. Der Steuerkommissär hat die Hypothekarschuldzinsen objektmässig ausgeschieden, wie es nach der frühe-

ren Praxis bei interkantonalen Liegenschaftenhändlern üblich war. Nach neuer bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind indessen Schuldzinsen auch hier proportional nach Lage der Aktiven zu verteilen (BGr, 3. November 2006, 2P.84/2006 E. 6). Die Ausscheidung ist damit entsprechend zu korrigieren.

ee) Erwerbseinkünfte: Der Steuerkommissär hat unselbstständige Erwerbseinkünfte des Pflichtigen von Fr. 160'414.- und der Pflichtigen von Fr. 67'851.- sowie ein Verwaltungsrats-Honorar "F" von Fr. 30'000.- angenommen, was insgesamt Fr. 258'265.- ergab. Die Pflichtigen anerkennen die Erwerbseinkünfte des Pflichtigen, machen in Bezug auf die Pflichtige hingegen einen Lohn von Fr. 122'307.- von der H sowie weitere Fr. 20'228.- von der L geltend. Ein Verwaltungsrats-Honorar sei nicht geflossen. Dies ergibt insgesamt Fr. 302'949.-; damit machen sie selbst höhere Einkünfte geltend als sie der Steuerkommissär geschätzt hat, worauf sie zu behaften sind. Die Berufsauslagen (Pauschale für übrige Berufskosten und Weiterbildung) sind an das geänderte unselbstständige Erwerbseinkommen der Pflichtigen anzupassen.

ff) Damit ergeben sich für die Staats- und Gemeindesteuern 2001 neu ein steuerbares Einkommen von Fr. 344'000.- und ein satzbestimmendes Einkommen von Fr. 396'300.-. Die ursprüngliche Schätzung erweist sich demnach als offensichtlich zu hoch. Es ist auf die korrigierten Beträge abzustellen.

b) Direkte Bundessteuer 2001

aa) Bei seiner Einschätzung stellte der Steuerkommissär auf die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern ab, weshalb insoweit auf die vorstehenden Erwägungen verwiesen werden kann. Zusätzlich hat er zu diesem Betrag noch einen Gewinn aus der 1996 erfolgten Veräusserung einer Liegenschaft in D gemäss Veranlagungsentscheid über die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 2'827'483.- hinzugezählt sowie einen weiteren Gewinn von Fr. 200'000.- aus der 1995 erfolgten Veräusserung einer Liegenschaft E, welchen er geschätzt hat. Diese Gewinne hat er um eine Rückstellung für darauf anfallende AHV-Beiträge von Fr. 291'197.- reduziert. Die Korrekturen beruhen auf der Annahme, bei den Pflichtigen handle es sich um gewerbsmässige Liegenschaftenhändler im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Die Pflichtigen bestreiten dies.

bb) Der direkten Bundessteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte; Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind hingegen nach Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei. Art. 18 DBG umschreibt die steuerbaren Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Dazu gehören gemäss Abs. 2 auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (Abs. 2 Satz 3).

Gemäss bundesgerichtlicher Praxis liegt steuerbarer Liegenschaftshandel vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei zufällig sich bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut, d.h. wenn er eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 104 Ib 164; BGE 112 Ib 79; BGE 125 II 113 = StE 1999 B 23.1 Nr. 41 = ASA 67, 644 = ZStP 1999, 70, auch zum Folgenden). Zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und (selbstständiger) Erwerbstätigkeit haben Lehre und Rechtsprechung verschiedene Kriterien entwickelt. Ob eine Erwerbstätigkeit vorliegt, ist immer nach der Gesamtheit der Umstände zu beurteilen. Als Indizien für eine selbstständige Erwerbstätigkeit können bei Liegenschaftengewinnen etwa die (systematische bzw. planmässige) Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftengeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht kommen. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, im Einzelfall jedoch unter Umständen auch bereits allein zur Annahme einer Erwerbstätigkeit ausreichen (vgl. BGE 122 II 446). Liegt eine Erwerbstätigkeit in diesem Sinn vor, gehört nach konstanter Rechtsprechung lediglich das selbstbewohnte Eigenheim eines Liegenschaftenhändlers – jedenfalls im Regelfall – nicht zu dessen Geschäftsvermögen (vgl. BSt-RK, 21. August 2003, 4 DB.1999.72).

cc) Folgende Indizien sprechen für einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel der Pflichtigen:

Der Pflichtige gibt als Berufsbezeichnung Architekt an und ist gemäss Handelsregisterauszug Präsident des Verwaltungsrats der L. Die Pflichtige ist ebenfalls

Mitglied des Verwaltungsrats dieser Gesellschaft. Letztere ging aus einer 1995 erfolgten Sacheinlage/Sachübernahme der Einzelfirma M hervor. Zudem sind die Pflichtigen Präsident bzw. Mitglied des Verwaltungsrats der H, welche den Erwerb, den Verkauf, die Überbauung und die Verwaltung von Immobilien bezweckt. Damit besteht bei beiden ein enger Zusammenhang zwischen dem Liegenschaftenhandel und ihrer (unselbstständigen) Erwerbstätigkeit.

Per Ende 2001 verfügten die Pflichtigen über einen Liegenschaftenbestand von mehreren Mehrfamilienhäusern (strasse I; strasse/weg E; strasse N; strasse D; strasse C; strasse C; O) sowie einer Stockwerkeigentumseinheit (J). Der Pflichtige war überdies Mitglied der einfachen Gesellschaft "P", welche Liegenschaften in I erstellte und am 17. Dezember 1998 verkaufte. Bei den Akten finden sich zudem Meldungen über den Verkauf von mehreren Stockwerkeigentumseinheiten im Jahre 1994 in O sowie ein öffentlich beurkundeter Kaufvertrag vom 22. März 1996 bezüglich einer Gewerbeliegenschaft in D. Weiter sind 1995 erfolgte Verkäufe von vier Stockwerkseigentumseinheiten der Pflichtigen in E aktenkundig. In der Steuerperiode 1999 ist zudem eine Kommission aus dem Verkauf einer "Q" aufgeführt. Mithin wurde in der zweiten Hälfte der 1990-er Jahre eine Vielzahl von Liegenschaftstransaktionen vorgenommen, wovon gemäss den Akten zum Teil von den Pflichtigen neu erstellte Liegenschaften betroffen waren. Damit ist das Kriterium der Häufigkeit von Liegenschaftengeschäften ohne Weiteres erfüllt.

Zudem ist die Fremdfinanzierung der Liegenschaften sehr hoch, bestanden doch per 31. Dezember 2001 gemäss Steuerdeklaration Hypothekarschulden von rund Fr. Mio. bei einem Liegenschaftenbestand von rund Fr. Mio.

Aufgrund der Aktenlage zeigt sich weiter, dass auch die Pflichtige in den Liegenschaftenhandel eng involviert war, ist sie doch bei beiden im Immobilienbereich tätigen Gesellschaften im Verwaltungsrat und hat sie selber ebenfalls Liegenschaften verkauft.

Schliesslich zeigten sich die Pflichtigen selber mit der Besteuerung der zwei streitigen Liegenschaftengewinne an sich einverstanden, indem sie am 14. September 2005 einen entsprechenden Revers unterzeichneten.

Bei dieser Sachlage kann daher auch keinem Zweifel unterliegen, dass die Pflichtigen als Liegenschaftenhändler tätig waren.

dd) Was die Pflichtigen dagegen vorbringen, dringt nicht durch. Für ihre Behauptung, sie hätten mit der Überbauung im Kanton O nur Verluste erlitten und das kantonale Steueramt habe die Übernahme der Verluste in den neunziger Jahren abgelehnt, legen sie keinerlei Beweise vor. Das kantonale Steueramt verfügt denn auch über keine entsprechenden Hinweise und stellt in der Beschwerde-/Rekursantwort in Abrede, dass je solche Verluste geltend gemacht worden seien. Nachdem die Pflichtigen auf die Einreichung einer Replik verzichtet haben, ist diese Behauptung unwidersprochen geblieben. Hinzuweisen ist zudem darauf, dass in der Einschätzung für die Steuerperiode 1999 mit ihrem Einverständnis eine "Rückstellung" für allfällige Verluste aus dem Rechtsstreit "R" im Zusammenhang mit der einfachen Gesellschaft in I steuerlich berücksichtigt wurde und ihnen damit aus der Qualifikation als Liegenschaftenhändler sogar ein steuerlicher Vorteil erwuchs. Soweit sich die Pflichtigen darauf berufen, es seien bisher die Unterhaltspauschalen gewährt worden, was bei der Qualifikation als Liegenschaftenhändler nicht zulässig gewesen sei, können sie daraus nichts ableiten. Zum Einen ist aus den Akten nicht ersichtlich, dass ihnen Unterhaltspauschalen gewährt worden wären; sie machen denn auch keine konkreten Angaben. Insbesondere kann aber weder die Anerkennung von pauschalen Unterhaltskosten noch die quotenmässige Schuldzinsenverlegung (welche bei gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern gemäss früherer Praxis nicht vorgenommen wurde) in eine stillschweigende Zustimmung der Steuerbehörden zur Zuweisung der Liegenschaften zum Privatvermögen umgedeutet werden (StRK II, 6. Juli 2005, 2 DB.2003.27).

ee) Der Steuerkommissär hat den Gewinn von Fr. 2'827'483.- aus der am 22. März 1996 erfolgten Veräusserung einer Liegenschaft in D gemäss Veranlagungsentscheid der Grundstücksgewinnsteuer-Kommission D vom 7. April 2006 aufgerechnet. Weiter stützte er sich auf einen von den Pflichtigen am 14. September 2005 unterzeichneten Revers, gemäss welchem sie sich "unwiderruflich" einverstanden erklärten, dass diese Gewinne nach Vorliegen der definitiven Abrechnungen in einer späteren bzw. folgenden Steuerperiode vollumfänglich erfasst würden.

Die Pflichtigen wollen diesen Revers nicht mehr gelten lassen. Dieser sei einerseits ungültig gewesen und andererseits könne die Formulierung "spätere resp. folgende Steuerperiode" nur bedeuten, dass es sich um eine Periode nach 2005 hand-

le; die Besteuerung dürfe frühestens in derjenigen Bundessteuerperiode erfolgen, in welcher die Grundstücksgewinnsteuerveranlagung rechtskräftig werde.

Die Parteien sind sich insofern einig, als die steuerliche Erfassung des Grundstücksgewinns aus dem Verkauf der Liegenschaft in D dem Bemessungsjahr 1996 zuzuordnen ist und deshalb ordnungsgemäss in der Steuerperiode 1997/1998 hätte erfolgen müssen. Dies wäre im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Revers am 14. September 2005 noch möglich gewesen, da die Einschätzung für die direkte Bundessteuer 1997/98 erst mit Zustimmungserklärung im Einspracheverfahren vom selben Tag erfolgte, worin der Revers im Übrigen ausdrücklich als integrierender Bestandteil erwähnt wurde.

Wenn sich die Pflichtigen nun nicht mehr an diesen Revers gebunden betrachten, handeln sie gegen den verfassungsmässigen Grundsatz von Treu und Glauben bzw. gegen das daraus fliessende Verbot des widersprüchlichen Verhaltens. Sowohl die Steuerbehörden als auch die steuerpflichtige Person dürfen sich zu ihrem früheren Verhalten nicht in Widerspruch setzen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 212, N 73 ff. DBG). Ohne die Unterzeichnung des Revers wäre es dem kantonalen Steueramt ohne Weiteres möglich gewesen, den fraglichen Grundstücksgewinn in der ordentlichen Steuerperiode 1997/1998 noch zu erfassen, indem es entweder weiter zugewartet hätte bis die Grundstücksgewinnsteuer rechtskräftig veranlagt war, oder das Verfahren auf dem Weg der Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen abgeschlossen hätte. Indem die Pflichtigen ausdrücklich ihr Einverständnis mit einer späteren Besteuerung erklärt haben, haben sie eine vorteilhaftere Einschätzung 1997/98 erwirkt; ihr nachfolgendes Bestehen auf periodengerechter Besteuerung erweist sich unter diesen Umständen als treuwidrig und verdient keinen Rechtsschutz.

Entgegen der Auffassung der Pflichtigen war die Veranlagung 1997/98 damals zudem keinesfalls verjährungsbedroht. Gemäss Art. 120 Abs. 1 DBG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, innert fünf Jahren nach Ablauf der Steuerperiode; die Frist steht während eines Einspracheverfahrens still (Art. 120 Abs. 2 lit. a DBG). Die absolute Verjährung tritt nach 15 Jahren ein (Art. 120 Abs. 4 DBG). Die Einschätzungsakten für die Steuerperiode 1997/98 liegen dem Steuerrekursgericht zwar nicht vor; aus diversen Aktennotizen (Telefonnotiz vom 20. August 2001, Notiz Inspektorat) ergibt sich indessen, dass bereits am 13. Juni 2000 eine Einsprache in Bezug auf die direkte Bundessteuer 1997/98 hängig war. Damit stand die Verjährung still. Abwegig ist

der Einwand der Pflichtigen, dies gelte nicht in Bezug auf den Grundstücksgewinn, da sie diesen mit der damaligen Einsprache nicht selbst deklariert hätten; ein solcher "selektiver" Stillstand der Veranlagungsverjährung ist der gesetzlichen Regelung fremd. Nichts ableiten können sie zudem aus dem Umstand, dass sie im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Revers nicht fachkundig vertreten waren, hätte es ihnen doch freigestanden, einen solchen Vertreter beizuziehen. Zudem war ihnen gemäss einer Protokollnotiz vom 30. März 2004 der Verfahrensstand bekannt.

Nicht gefolgt werden kann ihnen ferner in ihrer Auslegung des Revers, dass die Besteuerung – wegen der erst am 7. April 2006 getroffenen Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer – erst in der Steuerperiode 2006 erfolgen dürfe. Der Schluss des Steuerkommissärs, dass die Veranlagung in der ältesten bei Rechtskraft des Grundstücksgewinnsteuerentscheids noch offenen Steuerperiode erfolgen soll, wird durch den umfassenden Wortlaut des Revers ohne weiteres gedeckt und ist auch sachgerecht. Bei Kenntnisnahme des Veranlagungsentscheids der Grundstücksgewinnsteuer-Kommission D vom 7. April 2006 war die vorliegend streitbetroffene Steuerperiode 2001 die älteste noch offene Steuerperiode.

ff) Der Steuerkommissär hat einen weiteren Gewinn aus der Veräusserung der Liegenschaften in E von Fr. 200'000.- besteuert. Dabei handelt es sich um den Verkauf von vier Stockwerkeigentumseinheiten, welche alle 1995 erfolgten; Verkäuferin war die Pflichtige. Eine Grundstücksgewinnsteueranlagung hat indessen noch nicht stattgefunden. Nachdem der Revers gemäss seinem Wortlaut eine steuerliche Erfassung "nach Vorliegen der definitiven Abrechnungen" zum Inhalt hat, fehlt es damit an der Grundlage für die Besteuerung der Gewinne in der Steuerperiode 2001.

gg) Für die direkte Bundessteuer 2001 ergibt sich damit folgende Veranlagung:

	Fr.
steuerbares Einkommen gemäss	
Einschätzung Staats- und Gemeindesteuern	396'345.-
Differenz Versicherungsabzüge und Sonderabzug	- 300.-
Grundstücksgewinn D	2'827'483.-
./. AHV-Rückstellung auf Grundstücksgewinn	<u>- 271'960.-</u>
Total	2'951'568.-
gerundet	2'951'500.-

Die Differenz zum geschätzten steuerbaren Einkommen von Fr. 3'238'200.- ist beträchtlich, sodass die Ermessenseinschätzung offenkundig als unrichtig erscheint und der korrigierte Wert zu übernehmen ist.

7. Steuerperiode 2002

a) Mietertrag

Der Steuerkommissär hat die Netto-Liegenschaftserträge auf Fr. 1'740'000.- geschätzt, während die Pflichtigen solche von Fr. 1'299'201.- vertreten. Die Schätzung des Steuerkommissärs entspricht derjenigen des Vorjahres und damit im Wesentlichen auch der Selbstdeklaration der Pflichtigen für dieses Jahr; sie wäre demnach nur dann zu hoch, wenn die Pflichtigen Umstände geltend machen können, welche eine Abnahme des Nettoertrags im Vergleich zum Vorjahr erklären.

aa) In Betracht fällt vorab der Brandfall bezüglich der Liegenschaft strasse 25/27 in I, in Bezug auf welche die Pflichtigen Unterhaltskosten von Fr. 200'000.- im Zusammenhang mit dem Wiederaufbau geltend machen. Die Kosten für einen Ersatzbau nach einem Brand gelten grundsätzlich nicht als Unterhaltskosten, sondern als wertvermehrnde Aufwendungen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 57 DBG und § 30 N 50 StG). Die Pflichtigen haben weder substantiiert dargetan noch belegt, dass die baulichen Massnahmen entgegen diesem Grundsatz Unterhalt darstellen. Die Faktenlage spricht klar gegen eine solche Annahme. Aus den Akten ergibt sich, dass die Pflichtigen für die Liegenschaft (inkl. Boden) vor dem Brand einen Wert (inkl. Land) von Fr. 2'027'000.- deklariert haben. Der Wiederaufbau kostete Fr. 2'436'367.-, und die Gebäudeversicherung hat Fr. 1'650'000.- an den Schaden geleistet. Diese hohen Beträge lassen einen totalen Abbruch und eine vollständige Neuerstellung eines erweiterten Ersatzbaus vermuten. Unter diesen Umständen hätte es umso mehr an den Pflichtigen gelegen, bauliche Massnahmen mit Unterhaltscharakter darzutun und zu belegen. Dies haben sie nicht getan; die Bauabrechnung allein enthält jedenfalls keine Anhaltspunkte für das Vorliegen von Unterhaltsaufwendungen. Im Übrigen bietet der Brandfall auch keine Begründung für eine Abnahme des Liegenschaftsertrags im Vergleich zum Vorjahr, da gemäss der Zusammenstellung der Pflichtigen zu den Steuer-

erklärungen der Einbruch der Mieterträge sowohl durch Versicherungszahlungen als auch durch eine starke Abnahme der übrigen Unterhaltskosten kompensiert wurde.

bb) In Bezug auf die übrigen Liegenschaftserträge zeigen sich zum Teil erhebliche Schwankungen im Vergleich zum Vorjahr, ohne dass von den Pflichtigen hierfür irgendwelche Erklärungen geliefert würden. Insbesondere bei der Liegenschaft in E fällt auf, dass der Ertrag im Vergleich zum Vorjahr um rund 30% zurückgegangen ist; da aber die Abrechnungen 2002 fehlen, lassen sich die Gründe für diesen Rückgang nicht überprüfen. Auffallend sind zudem die massiven Schwankungen in den Mieteinnahmen bei der Liegenschaft strasse 34/36 in I, welche sowohl innerhalb des Jahres als auch im Vergleich zum Vorjahr bei den Monatsbeträgen zum Teil bis gegen 100% betragen (z. B. Monat März). Hier fehlen Mieterspiegel, welche Erklärungen für diese Schwankungen liefern könnten. Mangels Detailangaben zu den Mieterträgen ist es auch nicht möglich, aus den Unterlagen entsprechende Gründe zu eruieren.

cc) Damit besteht aber keine Veranlassung, von der steueramtlichen Schätzung abzuweichen.

b) Wertschriftenertrag

Die Pflichtigen deklarieren einen solchen von Fr. 17'594.-, während der Steuerkommissär Fr. 20'000.- geschätzt hat. Die Deklaration ist belegt, was eine Korrektur von Fr. 2'406.- zugunsten der Pflichtigen ergibt.

c) Schuldzinsen

Der Steuerkommissär hat die Schuldzinsen auf Fr. 1'400'000.- geschätzt und Fr. 650'000.- davon auf den Kanton Zürich verlegt. Die Pflichtigen verfechten einen Betrag von total Fr. 1'634'512.- (ohne Verlegung auf die Kantone).

Liegenschaften Zürich: Bezüglich der Hypothekarzinsen strasse in I von Fr. 14'826.- fehlen die Belege. Wie bereits ausgeführt, besteht weiter eine Unklarheit über die Aufteilung der Hypothekarschuldzinsen in Bezug auf die Liegenschaften strasse in C. Aus den Unterlagen ist zu schliessen, dass der Pflichtige nur einen Teil davon zu tragen hatte. Dies ergibt sich daraus, dass sich die Verfallanzeigen für die

Hypothekarzinsen jeweils auf Mehrfamilienhäuser "str." bezogen und an den Pflichtigen sowie die H als Darlehensnehmer adressiert waren, sich unter seinen Liegenschaften aber keine an der strasse befinden. Die Grundlagen für die Aufteilung der Zinsen mit der H sind nicht ersichtlich. Die vorgenommene Aufteilung ist zudem nicht schlüssig. Die ausstehende Hypothekarschuld betrug per 31. Dezember 2002 Fr. 12'400'000.- für die 1. Hypothek und Fr. 400'000.- für die 2. Hypothek, und die Zinsen für die 1. Hypothek beliefen sich auf Fr. 499'875.- (= Fr. 255'750.- + Fr. 244'125.-, R-act. 7/120, 121, 122 und 123), diejenigen für die 2. Hypothek auf Fr. 21'834.- (= Fr. 11'745.- + Fr. 10'089.-). Die Pflichtigen machen mit Bezug auf die 1. Hypothek Fr. 378'937.- (75,8%), in Bezug auf die 2. Hypothek hingegen den gesamten Betrag geltend. Diese Aufteilung widerspricht den Verfallanzeigen, da ja auch diejenige für die 2. Hypothek an beide Darlehensnehmer gerichtet war. Erst per 31. Dezember 2002 wurde eine Vereinbarung getroffen, wonach von der Hypothek von Fr. 12'400'000.- ein Betrag von Fr. 9'900'000.- (79,8%) auf den Pflichtigen und der Rest von Fr. 2'500'000.- auf die H entfallen. Daraus geht indessen die Aufteilung für den Zeitraum vor dem 31. Dezember 2002 nicht hervor; überdies bezieht sie sich – wie sich aus dem Totalbetrag der Hypothek ergibt – nur auf die 1. Hypothek, und stimmt der prozentuale Anteil nicht mit dem effektiv geltend gemachten Betrag überein. In Anbetracht dieser Unklarheiten erscheint die steueramtliche Schätzung der im Kanton Zürich angefallenen Hypothekarzinsen mit Fr. 650'000.- nicht als offensichtlich unrichtig.

Folgende übrige Hypothekarzinsen sind demgegenüber belegt und damit zum Abzug zuzulassen:

- Liegenschaften E	Fr. 214'725.-
- Liegenschaften O	Fr. 169'852.-
- Liegenschaften D	Fr. 444'000.-
- Liegenschaft J	Fr. 18'083.-

Neu geltend gemacht werden Schuldzinsen auf den Kontokorrentkonti des Pflichtigen bei der H und der L von zusammen Fr. 60'062.- (= Fr. 41'917.- + Fr. 18'145.-). Diese sind jeweils auf dem Konto Darlehen Aktionär auch verbucht worden und sind deshalb zu gewähren.

Insgesamt ergibt dies Schuldzinsen von rund Fr. 1'556'000.-, welche interkantonal proportional (nach Lage der Aktiven) zu verlegen sind.

d) Erwerbseinkünfte

Der Steuerkommissär hat diese auf insgesamt Fr. 238'469.- (Fr. 167'607.- + Fr. 40'862.- + Fr. 30'000.-) geschätzt. Mit dem Rekurs bzw. der Beschwerde hielten die Pflichtigen am Lohn des Pflichtigen von Fr. 167'607.- von der L fest, deklarierten aber anstelle der übrigen Beträge neu ein Lohn der Pflichtigen von Fr. 114'787.- aus ihrer Erwerbstätigkeit für die H, was insgesamt Fr. 282'394.- ergibt. Darauf sind sie zu behaften, sodass sich die unselbstständigen Erwerbseinkünfte um Fr. 43'925.- erhöhen. Entsprechend sind die Berufsauslagen anzupassen.

e) Mit diesen Korrekturen ergibt sich für die Staats- und Gemeindesteuern 2002 ein steuerbares Einkommen von Fr. 288'300.- und ein satzbestimmendes Einkommen von Fr. 466'300.-. Die Einschätzung erweist sich damit als offensichtlich unrichtig, weshalb das steuerbare Einkommen entsprechend herabzusetzen ist. Die Korrekturen sind sodann auch für die direkte Bundessteuer 2002 zu übernehmen, sodass dort ein steuerbares Einkommen von Fr. 466'000.- resultiert.

8. Steuerperiode 2003

a) Liegenschaftsertrag

Der Steuerkommissär hat diesen wie für die Vorjahre auf Fr. 1'740'000.- festgesetzt. Die Pflichtigen deklarierten in ihrer Zusammenfassung 2003 einen solchen von Fr. 850'371.- (= Fr. 2'078'115.- ./ Fr. 1'227'744.-) bzw. (inkl. Eigenmietwert) von Fr. 882'371.-. Mit dem Rekurs bzw. der Beschwerde korrigierten sie diesen Betrag, indem sie den ursprünglich beanspruchten Unterhalt der Liegenschaft O um Fr. 90'000.- reduzierten.

Gemäss Aufstellung hat der Ertrag der vom Brand betroffenen Liegenschaft in I gegenüber dem Vorjahr um rund Fr. 87'000.- abgenommen, was als plausibel erscheint und zu übernehmen ist. Bezüglich dieser Liegenschaft wird indessen wiederum ein Anteil der Wiederaufbaukosten geltend gemacht, und zwar im Betrag von Fr. 586'367.-. Die Ausführungen der Pflichtigen hierzu entsprechen denjenigen zur Steuerperiode 2002, weshalb auf das bereits dort Gesagte verwiesen werden kann. Diese Kosten sind demnach nicht abzugsfähig. Im Übrigen zeigt sich, dass die Brutto-

erträge der einzelnen Liegenschaften im Wesentlichen gleich geblieben sind, mit Ausnahme der Liegenschaft in K (Abnahme im Vergleich zu 2001 um rund Fr. 20'000.-) und vor allem E (Abnahme seit 2001 um rund Fr. 85'000.-). Auffallend ist hier, dass die Abrechnungen 2001 sich jeweils auf die Liegenschaften "strasse 6 / weg 2 + 4" bezogen, 2003 aber nur noch auf die Liegenschaften "strasse 6 / weg 2". Weshalb die Liegenschaft weg 4 nicht mehr erwähnt wird, ist nicht ersichtlich, es liegen keine Anhaltspunkte auf einen Verkauf derselben vor. Es kann sich aber auch nicht um einen blossen Verschrieb handeln, da die Mietzinseinnahmen um rund 40% eingebrochen sind, was darauf schliessen lässt, dass die Erträge dieser Liegenschaft in den Abrechnungen nicht mehr enthalten sind. In Widerspruch dazu erscheint die Liegenschaft weg 4 unverändert in den Hypothekarzinsrechnungen. Aufgrund der fehlenden Detailangaben besteht auch hier letztlich eine Unklarheit über die effektiven Beträge und Grund zur Annahme, dass nicht sämtliche Erträge deklariert wurden. Damit ist ohne Weiteres davon auszugehen, dass sich diese im Rahmen von 2001 bewegt haben.

Insgesamt ist deshalb die steueramtliche Schätzung von Fr. 1'740'000.- um Fr. 87'000.- (Brandfall Liegenschaft I) zu kürzen, was neu einen Netto-Liegenschaftsertrag von gerundet Fr. 1'653'000.- ergibt.

b) Wertschriftenertrag

Die Pflichtigen haben einen Wertschriftenertrag von Fr. 15'458.- anstelle der vom Steuerkommissär geschätzten Fr. 20'000.- deklariert. Die Deklaration ist auch hier belegt, sodass der Wert zu übernehmen ist.

c) Schuldzinsen

Liegenschaften Zürich: Wiederum besteht Unklarheit über die Aufteilung der Hypothekarzinsen in Bezug auf die Liegenschaften strasse 34/36 und 40 in C zwischen den Pflichtigen und der H bzw. auf welcher tatsächlichen Grundlage die vorgenommene Aufteilung basiert, stimmen doch die geltend gemachten Zinsen nicht mit dem hypothetischen Anteil gemäss der Vereinbarung vom 31. Dezember 2001 überein. Ferner fehlen Zinsbelege in Bezug auf die Liegenschaften strasse in I. Damit ist die Unrichtigkeit der steueramtlichen Schätzung nicht nachgewiesen worden und bleibt es bei den geschätzten Fr. 600'000.-.

In Bezug auf die Liegenschaften in J und K fehlen die Belege; in Bezug auf letztere werden immerhin Fr. 444'000.- geltend gemacht (die Bestätigung der S bezieht sich nur auf 2001 und 2002). Diesbezüglich ist die offensichtliche Unrichtigkeit der steueramtlichen Schätzung (Fr. 10'000.- bzw. Fr. 400'000.-) nicht nachgewiesen.

Belegt und damit zum Abzug zuzulassen sind folgende geltend gemachte Hypothekarzinsen:

	Fr.
- Liegenschaften E	164'642.-
- Liegenschaften O	170'180.-

Schuldzinsen: In der ursprünglichen Schätzung nicht berücksichtigt sind die neu deklarierten Schuldzinsen auf den Kontokorrentschulden des Pflichtigen bei der H und der L von zusammen Fr. 46'390.- (= Fr. 30'677.-+ Fr. 15'713.-). Diese sind jeweils wiederum auf dem Konto Darlehen Aktionär verbucht worden und deshalb zu gewähren.

Dies ergibt insgesamt Schuldzinsen von rund Fr. 1'390'000.-, welche proportional (nach Lage der Aktiven) zu verlegen sind.

d) Erwerbseinkünfte

Der Steuerkommissär hat ein Erwerbseinkommen von total Fr. 265'499.- (= Fr. 167'134.- + Fr. 68'365.- + Fr. 30'000.-) angenommen. Die Pflichtigen anerkennen den Lohn des Pflichtigen von Fr. 167'134.- von der L sowie der Pflichtigen von Fr. 68'365.- von der H und deklarieren zusätzlich einen Lohn des Pflichtigen von Fr. 73'976.- von letzterer; hingegen entfällt das Verwaltungsrats-Honorar von Fr. 30'000.-. Zu all diesen Löhnen liegen Lohnausweise vor. Hinzu kommen die in der Steuererklärung 2003 deklarierten Einkünfte (Provisionen) von Fr. 315'000.-; diese werden von den Pflichtigen ausdrücklich anerkannt. Mithin beträgt das Total der Erwerbseinkünfte sogar Fr. 624'475.- und damit Fr. 358'976.- mehr als ursprünglich geschätzt. Dieser Wert ist zu übernehmen; die Berufsauslagen sind entsprechend anzupassen.

e) Fasst man diese Korrekturen zusammen, ergibt sich für die Staats- und Gemeindesteuern 2003 ein steuerbares Einkommen von Fr. 630'200.- bzw. ein satz-

bestimmendes Einkommen von Fr. 886'500.- und für die direkte Bundessteuer 2003 ein steuerbares Einkommen von Fr. 886'200.-.

f) Die daraus für die Steuerperiode 2003 folgende Höhereinschätzung wurde den Pflichtigen mit Verfügung vom 8. September 2010 angezeigt und ihnen Gelegenheit eingeräumt, sich hierzu zu äussern. In ihrer Stellungnahme vom 6. Dezember 2010 machten sie sinngemäss geltend, es gehe nicht an, die Schätzungen des Steuerkommissärs mit den zugestandenen Einkommen der Pflichtigen zu kombinieren, zudem seien Abschreibungen auf den von den Steuerbehörden behaupteten Geschäftsvermögen zu akzeptieren. Diesen Einwendungen ist indessen nicht zu folgen. Die rechtskundig vertretenen Pflichtigen legen in keiner Weise dar, inwiefern das von ihnen anerkannte Erwerbseinkommen von Fr. 315'000.- auch bereits bei anderen Positionen berücksichtigte Einkommensbestandteile enthalten würde. Es besteht deshalb kein Grund zur Annahme, dass Einkünfte doppelt erfasst worden sind. Für die Gewährung von Abschreibungen auf den im Geschäftsvermögen befindlichen Liegenschaften fehlt es bereits an den notwendigen Buchhaltungen.

9. Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren von Fr. 2'500.- ist zu bestätigen, da die Pflichtigen zu Recht nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt worden sind (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 (§ 21 Abs. 2 VO StG).

10. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Trotz diesem Ausgang des Verfahrens sind die Beschwerde-/Rekurskosten vollständig den Pflichtigen aufzuerlegen, da sie bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wären (Art. 144 Abs. 2 DBG, § 151 Abs. 2 StG). Die Zusprechung der beantragten Parteientschädigung an sie kommt aufgrund ihres mehrheitlichen Unterliegens nicht in Betracht (§ 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif):

Steuerperiode	steuerbares Einkommen
	Fr.
2001	2'951'500.-
2002	466'000.-
2003	886'200.-.

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2001	steuerbar	344'000.-	3'943'000.-
	satzbestimmend	396'300.-	8'409'000.-
2002	steuerbar	288'300.-	2'160'000.-
	satzbestimmend	466'300.-	4'614'000.-
2003	steuerbar	630'200.-	2'214'000.-
	satzbestimmend	886'500.-	4'714'000.-.

[...]