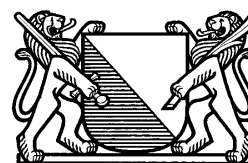


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.96
1 ST.2011.146 + 147

Entscheid

31. August 2011

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

1. A,
2. B,

vertreten durch GTA Global Tax & Audit GmbH,
Bahnhofstrasse 14, 8001 Zürich,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2004 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2004 und 2005

hat sich ergeben:

A. A ist als Arzt im Fachbereich Radiologie tätig. Per 1. Januar 19.. übernahm er als Selbstständigerwerbender die Praxis "C" an der ...strasse in D. In dieser arbeitete im administrativen Bereich auch seine Ehefrau (B) mit. Ab 19.. führten die damals in E wohnhaften Pflichtigen die Praxis bzw. das Röntgeninstitut gemeinsam in Form einer Kommanditgesellschaft (F), wobei diese allerdings nie im Handelsregister eingetragen wurde. Im Frühjahr 2004 wurde die Personengesellschaft rückwirkend auf den 1. Januar 2004 in die G AG umgewandelt.

Per 1. Dezember 2005 meldeten sich die Pflichtigen nach H ab, wo sie eine 3½-Zimmerwohnung gemietet hatten. Das in ihrem Eigentum stehende Einfamilienhaus in E wurde fortan von ihren erwachsenen Kindern bewohnt.

Am 26. April 2007 wurden die Geschäftsjahre 2004 und 2005 der G AG bzw. des Röntgeninstituts einer steueramtlichen Buchprüfung unterzogen. Nach diversen Untersuchungshandlungen gelangte der steueramtliche Revisor zur Auffassung, die G AG sei als inaktive Gesellschaft zu betrachten und der Pflichtige weiterhin als selbstständigerwerbender Arzt zu besteuern. Zur Begründung hielt er im abschliessenden Revisionsbericht fest, dass die Praxisbewilligung nicht auf die G AG, sondern auf den Pflichtigen persönlich laute. Dies sei darauf zurückzuführen, dass gemäss kantonalem Gesundheitsgesetz die Arzttätigkeit nur von natürlichen Personen ausgeübt werden dürfe. In der Folge ermittelte er im Rahmen von Einschätzungsvorschlägen auf Basis der Geschäftsabschlüsse der G AG ein entsprechendes Einkommen des Pflichtigen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Die von der G AG verbuchten Gewinne korrigierte er dabei unter Vornahme von diversen Aufrechnungen deutlich nach oben.

Nachdem die Pflichtigen diese Vorschläge hatten ablehnen lassen, übernahm der Steuerkommissär mit Einschätzungsentscheiden bzw. Veranlagungshinweis vom 6. Oktober 2010 die Sichtweise des Revisors, wobei er das Ausmass der Gewinnkorrekturen reduzierte. Es resultierten die folgenden Steuerfaktoren:

Steuerperiode 2004	Staats- und Gemeindesteuern	Direkte Bundessteuer
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen--

Steuerbares Vermögen .-

Steuerperiode 2005	Staats- und Gemeindesteuern	Direkte Bundessteuer
	Fr.	
Steuerbares Einkommen-	(im Kt. I veranlagt)
Satzbestimmendes Einkommen-	
Steuerbares Vermögen-	
Satzbestimmendes Vermögen-	

Die Bundessteuerveranlagung 2004 wurde mit Schlussrechnung vom 12. Oktober 2010 formell eröffnet.

B. Die hiergegen am 3. November 2010 erhobenen Einsprachen, mit welchen sich die Pflichtigen gegen die Umqualifikation der Gesellschaftsgewinne in Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gewandt hatten, wies das kantonale Steueramt nach Durchführung einer Besprechung mit Vertretern der Pflichtigen und eines ergänzenden Auflageverfahrens am 4. Mai 2011 ab.

C. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 6. Juni 2011 Beschwerde bzw. Rekurs erheben und beantragen, die festgelegten Einkommen seien im Umfang der umqualifizierten Gewinne der G AG zu korrigieren und damit die Steuerfakten wie folgt festzusetzen:

Steuerperiode 2004	Staats- und Gemeindesteuern	Direkte Bundessteuer
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen--
Steuerbares Vermögen-	

Steuerperiode 2005	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.
Steuerbares Einkommen-
Satzbestimmendes Einkommen-
Steuerbares Vermögen-
Satzbestimmendes Vermögen-

Zudem sei ihnen eine Parteientschädigung zuzusprechen.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Vernehmlassung vom 19. Juli 2011 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

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

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Es ist unbestritten, dass die Pflichtigen in der Steuerperiode 2005 ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton I hatten. Der steueramtliche Revisor verweist in diesem Zusammenhang auf den Mietvertrag und die Wohnsitzbestätigung der Gemeinde H (vgl. Revisionsbericht "O"). Eine diesbezügliche Untersuchung hat allerdings nie stattgefunden. Nach Auffassung des Steuerrekursgerichts hätte sich eine solche aber durchaus aufgedrängt: In H hatten die Pflichtigen per 1. Dezember 2005 nämlich lediglich eine 3½-Zimmerwohnung gemietet (Nettomietzins pro Monat = Fr. 1'960.-), während ihr 8-Zimmer-Einfamilienhaus in E gemäss Feststellungen des Revisors weiterhin von ihren erwachsenen Kindern bewohnt wurde. Zudem dienten den Pflichtigen nach Angaben ihres Vertreters "zu Hause" zwei der insgesamt acht Zimmer als Arbeitszimmer der Arztpraxis. All dies lässt daran denken, dass die Pflichtigen ihren Lebensmittelpunkt per Ende 2005 noch immer in E hatten. Auf eine Rückweisung des die Steuerperiode 2005 betreffenden Geschäfts an das kantonale Steueramt ist indes zu verzichten, weil die Einkommensausscheidung per 2005 nach H – wie nachfolgend aufgezeigt wird – schon aus anderen Gründen scheitert und eine Untersuchung der

Wohnsitzverhältnisse allein mit Blick auf die (hier nicht im Streit liegende; vgl. hierzu E. 4 d) Vermögensveranlagung 2005 unverhältnismässig erscheint.

2. a) In den hier betroffenen Steuerjahren 2004 und 2005 führte der Pflichtige an der ... in D eine auf radiologische Untersuchungen spezialisierte Arztpraxis; ob direkt (als Selbstständigerwerbender) oder indirekt (über die G AG) ist umstritten. Übernommen hatte er diese Praxis per 1. Januar 19.. von K. Auf diesen Zeitpunkt hin erhielt er von der kantonalen Gesundheitsdirektion die entsprechende Praxisbewilligung. Dabei wurde in der Letzteren die Übernahme der Praxis von "C" vermerkt. Schon der Praxisvorgänger bezeichnete die Praxis somit als "Röntgeninstitut".

Der Pflichtige führte die Praxis fortan unter dem Namen "L" (vgl. z.B. Stempel in Arbeitsverträgen mit Angestellten oder Mietvertrag zur Arztpraxis). Der Praxisbewilligung entsprechend war er demnach wie sein Vorgänger als selbstständigerwerbender Facharzt in der eigenen, auf Radiologie spezialisierten Praxis tätig, wobei er auch mehrere Angestellte beschäftigte. Die Überführung der Praxis in eine Kommanditgesellschaft per 1. Januar 19.. änderte daran nichts. Folge davon war allein, dass der in der M erzielte Praxisgewinn im Umfang des für den Pflichtigen jeweils festgesetzten Lohns zur Besteuerung an den Wohnort E ausgeschieden wurde.

b) Gemäss Revisionsbericht wurde die Kommanditgesellschaft der Pflichtigen rückwirkend per 1. Januar 2004 aufgelöst bzw. in die G AG überführt. Ein entsprechendes Überführungsdokument befindet sich nicht in den Steuerakten, doch ist der Sachverhalt insoweit unbestritten. Zudem ist auch dem Handelsregistereintrag der G AG zu entnehmen, dass diese beabsichtigte, nach der Gründung das Geschäft der nicht im Handelsregister eingetragenen, unter der Firma F in N geführten Kommanditgesellschaft gemäss Übernahmebilanz per 31.12.2003 mit Aktiven von Fr. 842'130.80 und Passiven von Fr. 821'500.- zum Preis von Fr. 20'630.80 zu übernehmen. Gemäss Revisionsbericht wurde die Übernahme denn auch so umgesetzt.

c) Damit ist zunächst klargestellt, dass die Kommanditgesellschaft jedenfalls in den hier betroffenen Steuerperioden 2004 und 2005 nicht mehr existierte. Es stellt sich damit allein noch die Frage, ob der Pflichtige seinen Arztberuf in der Praxis in D als Angestellter der neu gegründeten G AG oder weiterhin im Rahmen seiner bisherigen selbstständigen Erwerbstätigkeit ausgeübt hat. Wäre Letzteres der Fall, wovon die

Steuerbehörde ausgeht, so qualifizierte die Praxis als Geschäftsbetrieb bzw. als Betriebsstätte in N und wäre der Praxisgewinn als entsprechendes Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit in N zu versteuern; dies gemäss § 4 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) auch bei Annahme des Wohnsitzes per 2005 im Kanton I (vgl. dazu auch Lit. f nachfolgend). Wurden demgegenüber die ärztlichen Leistungen von der G AG erbracht, hätte diese hierorts die Praxisgewinne zu versteuern; die ärztlichen Tätigkeiten des Pflichtigen beruhten diesfalls auf unselbstständiger Erwerbstätigkeit, wobei der Lohn am Wohnort steuerbar wäre.

3. a) Nach Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 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.

Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation planmässig und mit der Absicht der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E.5b; vgl. auch BGE 121 1259 E. 3c); VGr, 22. Oktober 2008, SB.2007.00127, E. 2.2.1; RB 1993 Nr. 16 = StE 1994 B 23.1 Nr. 28). Dass einzelne typische Elemente einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die besonders ausgeprägt vorliegen. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist (BGE 125 II 113, E. 3c S. 118 f.). Die Auffassung des Verwaltungsgerichts, wonach die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr nach aussen hin sichtbar zu sein hat, wurde vom Bundesgericht erst kürzlich erneut verworfen (vgl. BGr, 29. Juli 2011, 2C_766/2010 + 2C_767/2010, E. 2.3 und 2.4; BGE 122 11 446 E. 3b S. 450, BGr, 23. Oktober 2009, 2C_868/2008 E. 2.4 und 3.4, in: StE 2010 B. 23.1 Nr. 68; vgl. dazu auch Felix Richner, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009 für natürliche Personen, ASA 79 S. 736, wonach die erwähnte bundesgerichtliche Praxis für die direkte Bundessteuer in allen Kantonen anzuwenden sei).

Die im Wesentlichen übereinstimmende Auslegung des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit durch die Gerichte wird von der Lehre geteilt (vgl. Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht 1/1, 2. A., Basel 2002, Art. 8 StHG

N. 13; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 18 DBG N. 14 m.H.; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbstständigerwerbender, 2. A., Zürich 2011, S. 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 18 N 8).

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 der Arztpraxis in D überhaupt eine selbstständige Erwerbstätigkeit darstellt, ist hierfür demnach die Steuerbehörde beweispflichtig.

c) Die Vorinstanz qualifizierte den Pflichtigen als Selbstständigerwerbenden, weil die Gesundheitsgesetzgebung des Kantons Zürich vorschreibe, dass die Arzttätigkeit nur von natürlichen Personen als selbstständiger Erwerb ausgeübt werden dürfe. Dementsprechend sei die Praxisbewilligung auf den Pflichtigen ausgestellt worden und habe dieser mit den Patienten auch so abgerechnet. So lauteten nämlich die Patientenrechnungen auf "O", wobei als behandelnder Arzt stets der Pflichtige aufgeführt gewesen sei. Nichts habe darauf hingedeutet, dass es sich beim Rechnungssteller um eine Aktiengesellschaft gehandelt haben könnte. Auch bei den Krankenversicherern bzw. bei santésuisse sei allein der Pflichtige als selbstständigerwerbender Arzt und nicht die G AG registriert gewesen. Zudem sei der Zahlungsverkehr jedenfalls bis Mitte 2005 über ein persönliches Bankkonto des Pflichtigen abgewickelt worden.

d) Dem lassen die Pflichtigen beschwerde- bzw. rekursweise entgegen, dass als Rechnungssteller das "O" und damit die G AG aufgetreten sei. Der fehlende Hinweis auf die Aktiengesellschaft sei nicht entscheidend. Wie das Obligationenrecht erlaube, wiesen die Rechnungen nämlich eine Kurzbezeichnung auf. Die Letztere sei auch nicht irreführend, weil das Wort "Institut" auf eine Organisation und nicht auf eine Person schliessen lasse. Für den Rechnungsempfänger habe damit genügend Gwissenheit über die Identität des Rechnungsstellers bestanden, sodass jedenfalls gültige Verträge zustande gekommen seien. Dies umsomehr, als den Patienten die

Rechtsform des Rechnungsstellers ohnehin unwichtig sei. Die besagten Rechnungen könnten damit nicht Grundlage für die Annahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit sein.

Weiter wird vorgebracht, dass gemäss Bundesgesetz über die Krankenversicherung vom 18. März 1994 (KVG) seit dem 1. September 2001 bei der ambulanten Krankenpflege ein Arzt auch als Arbeitnehmer einer Ärzteaktiengesellschaft tätig sein dürfe. Dies bedeute, dass es grundsätzlich keine Rolle spiele, ob die medizinischen Leistungen über den Arzt oder die Aktiengesellschaft abgewickelt würden. Richtig sei, dass die kantonale Gesundheitsgesetzgebung vor dem 1. Januar 2008 restriktiver gewesen sei; der Kanton Zürich habe die Bestimmungen zur Erlangung einer Praxisbewilligung erst per 2008 liberalisiert bzw. an die bundesrechtlichen Rahmenbestimmungen angepasst. Das Gesundheitsgesetz habe aber nur gesundheitspolizeiliche Funktion; ein Verstoss gegen noch nicht angepasste kantonale Bestimmungen stelle eine reine Ordnungswidrigkeit dar und könne nur verwaltungs- bzw. aufsichtrechtliche Folgen nach sich ziehen. Die Gültigkeit der hier im Streit liegenden Patientenrechnungen richte sich nach der Bundesgesetzgebung, welche die Rechnungsstellung über eine Institution zulasse. Die Rechnungen seien von den Krankenkassen denn auch nie beanstandet worden. Es könne nicht sein, dass die Steuerbehörde nach Jahr und Tag aus fiskalischen Motiven als sanktionierende Instanz auftrete, um eine selbstständige Steuerpflicht der Pflichtigen in der M zu konstruieren.

e) Auszugehen ist davon, dass der Pflichtige in der Praxis in D seit Jahren ärztliche Leistungen auf dem Fachgebiet der Radiologie erbringt. Dass er die Praxis per 2004 und 2005 ungeachtet der neu gegründeten G AG weiterhin im eigenen Namen und damit als Selbstständigerwerbender geführt hat, ergibt sich aus den vorgenannten Merkmalen, welche die selbstständige Erwerbstätigkeit definieren:

Der Pflichtige ging beim Betrieb der Arztpraxis zweifellos "professionell" vor, indem er an der ...strasse in D über Zugang zu gemieteten Räumlichkeiten und medizinaltechnischen Geräten verfügte, in welchen bzw. mit welchen er die vorgenannten ärztlichen Dienstleistungen erbrachte. Er setzte damit – anhaltend – neben Kapital seine speziellen Fachkenntnisse als Radiologe und mithin seine Arbeit in frei und von ihm selbst bestimmter Organisation ein.

Aufgrund des Auftritts am Markt ist auch die planmässige und auf Gewinnerzielung ausgerichtete Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr ohne Weiteres zu bejahen:

Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, dass der Pflichtige im eigenen Namen am Markt aufgetreten ist und die erbrachten ärztlichen Leistungen selbst – d.h. nicht über die G AG – abgerechnet hat (vgl. VGr, 16. März 2011, SB.2010.00131). So lautet zunächst die Bewilligung der Gesundheitsdirektion für die Ausübung der ärztlichen Tätigkeit auf den Pflichtigen und nicht auf die G AG. Bei der Gründung der Letzteren erfolgte weder eine Umschreibung der Praxisbewilligung vom Pflichtigen auf die Gesellschaft noch wurde eine zusätzliche Bewilligung für die Gesellschaft eingeholt. Dies mag damit zusammenhängen, dass jedenfalls zu dieser Zeit im Kanton Zürich die privatärztliche Tätigkeit schon von Gesetzes wegen als selbstständige Erwerbstätigkeit auszuüben war (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 sowie auf Rechnung des Inhabers der Bewilligung zu führen sind (§ 11 GesG). An diese kantonalen Vorgaben hat sich der Pflichtige mithin gehalten, indem er allein Inhaber der Bewilligung für die Zulassung zur ärztlichen Tätigkeit war und dementsprechend seine Arztpraxis auch im eigenen Namen und auf eigene Rechnung führte. Ob und inwieweit das Bundesrecht (KVG) die medizinische Leistungserbringung durch Aktiengesellschaften zulässt, kann unter diesen Umständen offen bleiben.

Die G AG hätte eine gesundheitspolizeiliche Bewilligung im Übrigen schon deshalb nicht erhalten können, weil sie gar nicht den eindeutig umschriebenen Zweck der ärztlichen Leistungserbringung verfolgte. Gemäss Handelsregistereintrag bezweckt sie nämlich "die Anschaffung, das zur Verfügungstellen und das wirtschaftlich sinnvolle Verwalten und Nutzen der zum Betrieb eines diagnostischen Instituts notwendigen Infrastruktur". Damit ist die G AG nicht mit Röntgeninstituten vergleichbar, welche mit der klaren Zweckbestimmung "Betrieb eines Röntgeninstituts" im Sinn der

medizinischen Leistungserbringung als Aktiengesellschaften im Zürcher Handelsregister eingetragen sind (vgl. etwa die seit dem 21. Dezember 2010 eingetragene Röntgeninstitut X AG oder die seit dem 14. April 2006 eingetragene Röntgeninstitut Y AG). Gehörte der Betrieb eines Röntgeninstituts und damit die Erbringung von ärztlichen Leistungen im Radiologiebereich gar nicht zum Zweck der G AG, ist nicht nachvollziehbar, dass die Pflichtigen die Patientenrechnungen der Letzteren zuordnen wollen. Die Rechnungen lauteten denn ja auch auf "Röntgeninstitut" ohne den Zusatz "AG" und führten zudem den Pflichtigen als leistungserbringenden Arzt auf. Dass das Wort "Institut" auf eine leistungserbringende juristische Person hindeutet, kann nicht gesagt werden. Schon der Praxisvorgänger und auch die Kommanditgesellschaft verwendeten dieses Wort bzw. das Wort "Röntgeninstitut" in der Bezeichnung der Arztpraxis; dieses lässt lediglich auf eine spezielle Fachausrichtung bzw. Spezialisierung und wohl auch auf eine gewisse Grösse (Apparaturen, Personal) der Praxis schliessen. Unbestrittenermassen trat die G AG sodann auch gegenüber den Krankenversicherern nicht als Leistungserbringer auf und war sie bei santésuisse (= Branchenverband der schweizerischen Krankenversicherer im Bereich der sozialen Krankenversicherung) auch nicht als Leistungserbringer registriert.

Insgesamt ist demnach mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass die streitbetroffene Arztpraxis bzw. das "O" in den Jahren 2004 und 2005 weiterhin vom Pflichtigen im Rahmen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit betrieben worden ist. Der Praxisgewinn qualifiziert damit als Einkommen aus solcher Tätigkeit, wobei die Besteuerung am Praxisstandort in N zu erfolgen hat.

f) Anzumerken bleibt, dass eine (beschwerde- und rekursweise nicht geforderte) Besteuerung der Praxisgewinne über die Konstruktion der früheren Kommanditgesellschaft bzw. eine damit verbundene Lohnausscheidung nach E bzw. H schon deshalb nicht in Frage kommt, weil auch die Kommanditgesellschaft nie über eine Praxisbewilligung der Gesundheitsdirektion verfügte und dementsprechend auch nie in deren Namen abgerechnet worden ist. Dass in den Vorjahren entsprechende Ausscheidungen (zu Unrecht) stattgefunden haben, ändert daran nichts.

4. a) Bei der Bestimmung der Höhe des Einkommens des Pflichtigen aus selbstständiger ärztlicher Tätigkeit orientierte sich der Steuerkommissär an den Jahresabschlüssen der G AG. Dabei berücksichtige er einerseits den für den

Pflichtigen verbuchten Lohn sowie die für beide Pflichtigen verbuchten Verwaltungsrathonorare und andererseits den verbuchten Nettogewinn sowie verschiedene Gewinnaufrechnungen (Debitorenveränderung, übersetzter Lohn der Pflichtigen, Privataufwand [Versicherung, Telefon, Verkehrsbussen etc.]). Diese Berechnung ist ohne weiteres nachvollziehbar. Die Aufrechnungen, welche weniger weit gehen als vom steueramtlichen Revisor ursprünglich vorgeschlagen, wurden im Einschätzungsverfahren anerkannt (vgl. Schreiben mit Korrekturvorschlägen des Steuerkommissärs vom 30. April 2010 und Mailantwort des Vertreters der Pflichtigen vom 8. September 2010).

b) Beschwerde- und rekursweise werden ebenfalls keine konkreten Einwendungen in quantitativer Hinsicht vorgebracht. Allerdings lassen die Pflichtigen darauf hinweisen, dass die Jahresrechnung der G AG förmlich habe auseinandergerissen werden müssen, um die ärztlichen von den übrigen medizinischen Leistungen abgrenzen zu können, was zwangsläufig ein zufälliges Resultat zur Folge habe. Sie verweisen zudem darauf, dass sämtliche Rechnungen, welche mit der Kurzbezeichnung "O" erstellt worden seien, gemäss "TarMed (= offizieller und einheitlicher Tarif für Patientenrechnungen)" einen 20%-Anteil von ärztlichen Leistungen und einen 80%-Anteil von technischen Leistungen enthielten.

c) Dazu ist festzuhalten, dass die G AG mit der allein auf die Infrastruktur eines diagnostischen Instituts ausgerichteten Zweckbestimmung sowie mit der fehlenden Praxisbewilligung der Gesundheitsdirektion lediglich (aber immerhin) nicht-medizinische Leistungen hätte erbringen können; insoweit wäre eine Geschäftstätigkeit durchaus möglich gewesen. Zu denken ist in diesem Zusammenhang etwa an die Anschaffung einer kostenintensiven MRI-Anlage, welche alsdann vom Pflichtigen und weiteren Radiologen (dies mit Blick auf die Zweckbestimmung des wirtschaftlich sinnvollen Nutzens der Hightech-Geräte) gegen Gebühr genutzt worden wäre. Im Bereich ihrer Zweckbestimmung war die G AG indes gar nicht tätig. Wie die Jahresrechnungen aufzeigen, hat sie ertragsseitig (neben unbedeutenden Zinserträgen) ausschliesslich die ihr von vornherein nicht zustehenden Praxiseinnahmen von rund Fr. 2.25 Mio. (2004) bzw. Fr. 3.5 Mio. (2005) verbucht (vgl. Jahresabschlüsse 2004 und 2005). Ein Umsatz im Rahmen der vorgegebenen Geschäftstätigkeit wurde damit nicht erzielt. Die Jahresabschlüsse 2004 und 2005 der G AG entsprechen letztlich sowohl ertragsseitig als auch mit Bezug auf alle übrigen Positionen (Aktiven und Passiven, Geschäftsaufwand) dem Praxisabschluss 2003), was aufzeigt, dass die

Buchhaltung der G AG das Ergebnis der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen wiedergibt und nicht das Resultat einer eigenen Geschäftstätigkeit.

Von den Praxiseinnahmen steht der G AG sodann kein 80%-Anteil für irgendwelche nichtmedizinischen Leistungen zu, denn die Praxispatienten standen in keinem Vertragsverhältnis mit der für die Praxisinfrastruktur zuständigen Gesellschaft. Dem Gesagten entsprechend hat der Steuerkommissär bei der Einkommensberechnung die Abschlüsse der G AG auch nicht mit Blick auf ärztliche und andere Leistungen auseinander gerissen und kann von einem zufälligen Resultat keine Rede sein.

Das von der Steuerbehörde ermittelte Einkommen des Pflichtigen aus selbstständiger Tätigkeit ist somit auch in quantitativer Hinsicht nicht zu beanstanden.

d) Zu bestätigen sind mit Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern 2004 und 2005 auch die von der Vorinstanz festgelegten vermögensseitigen Steuerfaktoren. Die Differenz zu den diesbezüglichen Anträgen der Pflichtigen gründen in der folgerichtigen Berücksichtigung des nicht deklarierten Geschäftsvermögens des Pflichtigen unter Einschluss der sich auch vermögensseitig auswirkenden Korrekturen beim Praxisgewinn, wogegen rekursweise keine Einwendungen erhoben worden sind.

5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde und des Rekurses.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Der Rekurs wird abgewiesen.
- [...]