

Verfahren

Mahnung bei Einschätzung des Geschäftsgewinns

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 10. Februar 2015 (VD.2013.116)

Ist die Buchhaltung eines Selbständigerwerbenden nicht ordnungsgemäss geführt, weil sie nicht vollständig ist, unwahre oder unrichtige Buchungen enthält oder weil für einzelne Buchungen die Belege fehlen, so ist der Geschäftsgewinn nach pflichtgemäßem Ermessen einzuschätzen. Voraussetzung für eine Einschätzung ist, dass die steuerpflichtige Person ihre Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. In casu keine Verletzung des rechtlichen Gehörs trotz unterbliebener Mahnung, nachdem die Steuerverwaltung beim Steuerpflichtigen mehrmals Rückfragen vorgenommen, es dabei aber unterlassen hatte, eine ordnungsgemässe Jahresrechnung mit Bilanz und Erfolgsrechnung nachzufordern.

Sachverhalt:

A. ist selbständigerwerbend und hält in seiner Einzelfirma zahlreiche Liegenschaften und Wertschriften. Er ist zudem Alleinaktionär der X.-AG und als Mehrheitsaktionär an der Y.-AG sowie der Z.-AG beteiligt. Er hat in seiner Steuererklärung pro 2006 ein steuerbares Einkommen von CHF 8'073.– und ein steuerbares Vermögen von CHF 10'704'172.– deklariert. Nachdem A. auf Aufforderung der Steuerverwaltung hin diverse Unterlagen nachgereicht hat, kam diese zum Schluss, dass er über keine ordnungsgemässe Buchführung verfüge. Daher hat sie seine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Ermessen auf CHF 900'000.– taxiert. Sie hat gestützt darauf mit Verfügung vom 5. November 2009 das steuerbare Einkommen auf CHF 899'773.– zum Satz von CHF 905'663.– festgesetzt. Sodann hat die Steuerverwaltung das steuerbare Vermögen neu auf CHF 12'129'518.– zum Satz von CHF 12'310'895.– festgesetzt. Die gegen diese Verfügung erhobene Einsprache des A. wies die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 16. Februar 2012, versandt am 29. Mai 2013, kostenfällig ab.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der am 6. Juni 2013 erhobene und am 1. Juli 2013 begründete Rekurs an das Verwaltungsgericht. Der Rekurrent beantragt die kosten- und entschädigungsfällige Aufhebung des angefochtenen Entscheids und die Rückweisung der Sache einerseits an die Steuerverwaltung zur Vornahme der unterlassenen gesetzlichen Verfahrenshandlungen bezüglich des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und andererseits an die Steuerrekurskommission zur Beurteilung der Vermögenssteuerwerte der Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Eventualiter beantragt er die ermessensweise Festlegung seines Einkommens

aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 396'494.30 und der steuerbaren Vermögenswerte der Geschäftsliegenschaften auf CHF 40'599'167.59. Hinsichtlich der Kosten- und Entschädigungsfolgen beantragt er die Berücksichtigung der überlangen Verfahrensdauer. Die Steuerrekurskommission und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassungen je vom 2. September 2013 die vollumfängliche und kostenfällige Abweisung des Rekurses. Der Rekurrent hält mit Replik vom 15. November 2013 an seinen Begehren fest, ebenso die Steuerverwaltung mit Duplik vom 31. Januar 2014. Die Tatsachen ergeben sich, soweit erforderlich, aus dem angefochtenen Entscheid und den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2. Der Rekurrent rügt zunächst die Verletzung von Verfahrensvorschriften bei der Taxation seines Einkommens durch die Steuerverwaltung.

2.1 Er macht unter Verweis auf §§ 152 Abs. 2 und 158 Abs. 2 StG geltend, dass ihn die Steuerverwaltung ohne vorgängige Mahnung nach Ermessen eingeschätzt habe. Die gesetzlich vorgesehene Mahnung sei Ausfluss des Anspruchs auf rechtliches Gehör. Dies habe auch dann zu gelten, wenn eine Verfahrenspflichtverletzung seitens der steuerpflichtigen Person vorliege oder die eingereichten Unterlagen unzuverlässig seien. Dies gelte umso mehr, als die Steuerverwaltung in früheren Jahren vergleichbare Jahresabschlüsse, die sie nun als ungenügend bewerte, jeweils akzeptiert habe. Eine solche Mahnung hätte dem Rekurrenten die Gelegenheit gegeben, eine neue Buchhaltung oder Einnahmen- und Ausgabenrechnung erstellen zu lassen. Zudem sei der Ermessensentscheid auch nicht als amtliche Einschätzung gekennzeichnet und enthalte keine korrekte Rechtsmittelbelehrung, wobei insbesondere der Hinweis fehle, dass eine Anfechtung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit möglich sei. Es sei dem Rekurrenten daher nicht bewusst gewesen, «dass er nur mit einer neuen Bilanz vollständig ‹rehabilitiert› würde». Das Vorgehen habe dazu geführt, dass dem Rekurrenten mindestens eine Instanz verloren gegangen sei, die in ihrer Kognition nicht eingeschränkt sei.

2.2 Die Steuerverwaltung hält dem entgegen, dass dies neue Rügen seien, die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht mehr zulässig seien.

In der Sache stellt sie sich ebenso wie die Steuerrekurskommission auf den Standpunkt, dass die Steuerverwaltung überhaupt keine amtliche Einschätzung vorgenommen, sondern eine ordentliche Veranlagung verfügt habe. Die Steuerverwaltung bezeichne amtliche Einschätzungen jeweils als solche und nehme sie praxisgemäss nur dann vor, wenn die steuerpflichtige Person ihrer Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung nicht nachgekommen sei. Wenn dagegen die steuerpflichtige Person zwar eine Steuererklärung einreiche, dennoch aber einzelne Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht ermittelt werden könnten, so würden diese Faktoren im

Rahmen einer ordentlichen Veranlagung geschätzt. So sei auch vorliegend verfahren worden. Der steuerpflichtigen Person erwachsen aus diesem Vorgehen keine Rechtsnachteile. Die Steuerverwaltung verzichte zugunsten der Steuerpflichtigen auf den Erlass von «teilweisen amtlichen Einschätzungen». Daher sei auch im vorliegenden Verfahren keine formelle Mahnung im Sinne von § 158 Abs. 2 StG ergangen. Sehr wohl aber habe die Steuerverwaltung dem Rekurrenten im Veranlagungsprotokoll mitgeteilt, dass sie sein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit mangels Einreichung einer ordnungsgemässen Buchhaltung mit CHF 900'000.– taxiert habe. Somit habe der Rekurrent im Einspracheverfahren Gelegenheit gehabt, alles vorzubringen, was er im Veranlagungsverfahren unterlassen habe, denn die Kognition der Steuerverwaltung im Einspracheverfahren sei nicht beschränkt.

2.3 Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung ist auf diese Rüge des Rekurrenten einzutreten. Aufgrund von Art. 110 BGG, welcher der Umsetzung der Rechtsweggarantie dient, müssen die Kantone dort, wo sie nach dem BGG als letzte Instanz ein Gericht einzusetzen haben, gewährleisten, dass dieses oder eine vorgängig zuständige andere richterliche Behörde den Sachverhalt frei prüft und das einschlägige Recht von Amtes wegen anwendet (Thurnherr, Einheitlichkeit und Vielfalt in der Verwaltungsrechtspflege – Die kantonale Verfahrensautonomie auf dem Prüfstand, BVR 2015 S. 83). Auch wenn diese Vorschrift, wie weiter hinten erörtert (vgl. Ziff. 3.2.1 f.), bei zwei kantonalen gerichtlichen Instanzen eine Einschränkung der zulässigen Noven vor der oberen gerichtlichen Instanz zulässt, ist eine Beschränkung der Rechtskontrolle dieser unmittelbaren Vorinstanz des Bundesgerichts nicht möglich. Dies ergibt sich aus dem prozessualen Grundsatz, dass die Prüfungsbefugnis der unteren Instanz nicht enger sein soll als diejenige der oberen (Thurnherr, a.a.O., S. 84; vgl. auch Art. 111 Abs. 3 i.V.m. Art. 95 BGG). Daraus folgt, dass die unmittelbaren Vorinstanzen des Bundesgerichts sich grundsätzlich auch mit einer im Laufe des Rechtsmittelverfahrens angepassten rechtlichen Argumentation auseinandersetzen müssen. Soweit eine rekurrierende Partei ihre rechtliche Argumentation im Rahmen des nach dem Anfechtungsobjekt und den Rechtsmittelanträgen zu definierenden Streitgegenstands anpasst, liegt darin kein unzulässiges Novum (BGE 136 V 268 E. 4.5 S. 277; BGer 2C_632/2013 vom 8. Juli 2014 E. 3.2; 2C_961/2013 vom 29. April 2014 E. 3.3; BSK BGG-Meyer/Dormann Art. 99 N 23). Auf die davon abweichende, ältere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts kann daher entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung aufgrund der heutigen Rechtslage nicht mehr abgestellt werden.

Der Rekurrent macht Verfahrensfehler geltend, insbesondere die Verletzung des rechtlichen Gehörs sowie der §§ 152 Abs. 2 und 158 Abs. 2 StG durch unterlassene Mahnung, mangelnde Kennzeichnung der Veranlagung als amtliche Einschätzung und fehlerhafte Rechtsmittelbelehrung. Dies stellt eine angepasste rechtliche Argumentation dar, die im Rahmen des Streitgegenstands liegt, sich auf die bereits bisher belegten Tatsachen bezieht und somit zulässig ist. Daher ist entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung auf die Rüge einzutreten.

2.4.1 Das Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung ist Teil des Steueranlagungs- und -erhebungsverfahrens, auch wenn es sich dabei – im Unterschied zum vorangehenden Veranlagungsverfahren – um ein Streitiges Verwaltungsverfahren handelt. Im Einspracheverfahren hat sich die steuerpflichtige Person mit der Veranlagungsverfügung auseinanderzusetzen, und sie hat zu begründen, weshalb diese in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht fehlerhaft sein soll (vgl. § 160 Abs. 2 StG). Das Einspracheverfahren dient der umfassenden Klärung des rechtserheblichen Sachverhalts und damit auch dem rechtlichen Gehör der steuerpflichtigen Person. Dabei bestehen grundsätzlich keine Kognitionsbeschränkungen. Die steuerpflichtige Person kann neue Tatsachen und Beweismittel ins Verfahren einbringen, die vorzulegen und geltend zu machen sie im Veranlagungsverfahren versäumt hat. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht nur dann, wenn die Steuerverwaltung eine amtliche Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen hat. Eine solche kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten; die Beschwerde hat einen Antrag mit Begründung und Angabe der Beweismittel zu enthalten (vgl. § 160 Abs. 2 und 4 StG, entsprechend Art. 48 Abs. 2 StHG und Art. 132 Abs. 3 DBG).

2.4.2 Strittig ist vorliegend der Anwendungsbereich dieser Kognitionsbeschränkung. Gemäss § 160 Abs. 4 StG bezieht sie sich auf Veranlagungen nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinne von § 158 Abs. 2 StG. Nach dieser Bestimmung wird eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen dann vorgenommen, wenn eine steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt, oder wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Zu den Verfahrenspflichten gehört gemäss § 152 Abs. 2 StG auch die Pflicht Selbständigerwerbender, der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beizulegen. Daraus ergibt sich, dass sich der Begriff der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen gemäss § 158 Abs. 2 StG, die nach § 160 Abs. 4 StG mit einer Kognitionsbeschränkung im Einspracheverfahren einhergeht, nicht auf den Fall der unterbliebenen Einreichung einer Steuererklärung beschränkt. Vielmehr fallen auch Konstellationen wie der vorliegende darunter, bei dem sich die Steuerverwaltung auf den Standpunkt stellt, dass der Rekurrent mit seiner Steuerklärung ungenügende Unterlagen eingereicht hat (vgl. auch VGE VD.2012.231 vom 29. Juli 2013 E. 3.1).

2.5 Vorliegend hat die Steuerverwaltung bereits im Veranlagungsverfahren, also vor dem Erlass der Veranlagungsverfügung, dreimal Rückfragen beim Rekurrenten gestellt. Dabei hat sie insbesondere Aufschluss über die Zuweisung von Kosten zu einzelnen Liegenschaften sowie weitere, im Einzelnen spezifizierte Angaben zu seinem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit verlangt. Damit hat sie im Sinne von § 158 Abs. 2 StG beim Rekurrenten fehlende Unterlagen angemahnt und ihm diesbezüglich das rechtliche Gehör gewährt. Auch wenn sie es dabei unterlassen hat, konkret auch eine ordnungsgemässe Jahresrechnung mit Bilanz und Erfolgsrechnung oder eine Aufstellung der Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben so-

wie Privatentnahmen und Privateinlagen nachzuverlangen, so ist dem Rekurrenten daraus kein Nachteil erwachsen. Die Steuerverwaltung hat nämlich im Veranlagungsprotokoll vom 5. November 2009 zu Ziffer 150 der Veranlagungsverfügung betreffend Taxation des Einkommens des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit ausgeführt, es liege eine sehr mangelhaft geführte Buchhaltung vor, der die Ordnungsmässigkeit aberkannt werden müsse. Dies hat sie mit zahlreichen Beispielen dokumentiert. In der Folge hatte der Rekurrent im Einspracheverfahren Gelegenheit, umfassend dazu Stellung zu nehmen. Auch stand es ihm offen, eine kaufmännische Buchhaltung im Sinne von § 152 Abs. 2 StG nachzureichen. Die Steuerverwaltung ist dann in ihrem Einspracheentscheid vom 16. August 2010 auf die Rügen des Rekurrenten ohne Kognitionsbeschränkung im Sinne von § 160 Abs. 4 StG eingetreten; eine solche brauchte somit vorgängig auch nicht angedroht zu werden. Damit liegt weder eine Verfahrenspflichtverletzung noch eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor. Vielmehr hat die Steuerverwaltung die Verfahrensvorschriften betreffend rechtliches Gehör grosszügig zugunsten des Rekurrenten angewendet.

3.1 Der Rekurrent reicht mit seinem Rekurs an das Verwaltungsgericht neu eine «korrigierte Buchhaltung vom 1. Juli 2013» (RB 4) als Novum ein. Mit dieser «korrigierten» Buchhaltung anerkennt er implizit, zuvor seinen Verfahrenspflichten gemäss § 152 Abs. 2 StG nicht nachgekommen zu sein. Gegenüber der Steuererklärung wird nun ein rund 20 Mal höherer Geschäftsgewinn ausgewiesen. Der Rekurrent stellt sich indessen auf den Standpunkt, dass diese «korrigierte» Buchhaltung, welche auf der Basis eines von ihm bei der Revisionsexpertin B.-Treuhand GmbH in Auftrag gegebenen Gutachtens vom 26. Juni 2013 (RB 3) erstellt worden sei, die Taxation der Steuerverwaltung widerlege. Aus dem Gutachten gehe hervor, dass der Rekurrent in der Steuerperiode 2006 aufgrund selbständiger Erwerbstätigkeit einen steuerbaren Gewinn von CHF 396'494.30 erwirtschaftet habe, also nicht CHF 900'000.–, wie es die Steuerverwaltung errechnet habe.

3.2 Die Steuerrekurskommission und die Steuerverwaltung stellen sich zunächst auf den Standpunkt, dass diese neue, «korrigierte» Buchhaltung im verwaltungsgerichtlichen Verfahren als Novum nicht mehr zugelassen werden könne. Unter Hinweis auf frühere Judikatur und Literatur zur begrenzten Zulässigkeit von Noven im verwaltungsgerichtlichen Verfahren machen sie geltend, in diesem Verfahrensstadium könnten nur noch echte Noven Berücksichtigung finden oder aber unechte Noven, die erst später bekannt geworden seien oder zu deren Geltendmachung früher kein Anlass bestanden habe.

3.2.1 Art. 110 BGG schreibt den Kantonen in Konkretisierung der in Art. 29a BV verankerten Rechtsweggarantie vor, dass die unmittelbaren Vorinstanzen des Bundesgerichts oder eine andere, vorgängig zuständige richterliche Behörde den Sachverhalt frei prüfen muss. Daraus folgt, dass der Sachverhalt im gerichtlichen Verfahren zu erstellen ist. In diesem Verfahren müssen von Bundesrechts wegen auch neue Tatsachen und Beweismittel unterbreitet werden können (BGE 135 II 369 E. 3.3 S. 374; BGer 2C_961/2013 vom 29. April 2014 E. 3.4). Bis zu welchem Zeitpunkt

des Verfahrens neue Tatsachen und Beweismittel vorgebracht werden können, regelt das Bundesrecht indessen nicht. Es ist vielmehr Sache des anwendbaren kantonalen Verfahrensrechts, hierüber die erforderlichen Bestimmungen aufzustellen (BGer 2C_354/2009 vom 30. Juni 2010 E. 3.1). Dabei verlangt das Bundesrecht im Verwaltungsprozess lediglich den Zugang zu einem Gericht mit voller Sachverhalts- und Rechtsprüfung (Ehrenzeller, Basler Kommentar, Art. 110 BGG N 10). Setzt ein Kanton dennoch zwei gerichtliche Instanzen ein, so muss das kantonale Verfahrensrecht dann keine freie Überprüfung des Sachverhalts durch das obere kantonale Gericht als Vorinstanz des Bundesgerichts vorsehen, wenn bereits eine andere richterliche Behörde diese Aufgabe übernommen hat (Ehrenzeller, a.a.O., Art. 110 BGG N 17). Nur vor dieser kantonalen Gerichtsinstanz müssen kraft Bundesrechts neue Tatsachen vorgetragen werden können.

Soweit aus der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes abgeleitet wird, dass das Gericht seinem Entscheid grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde zu legen hat, wie er sich zum Zeitpunkt des Entscheids verwirklicht hat und bewiesen ist (BGE 136 II 165 E. 5.2 S. 175), so kann dies kraft Bundesrechts wiederum nur soweit gelten, als im kantonalen Verfahren eine einzige gerichtliche Instanz entscheidet.

3.2.2 Das Baselstädtische Gerichtsorganisationsrecht sieht für das Steuerverfahren zwei kantonale Rechtsmittelinstanzen vor, nämlich die Steuerrekurskommission und das Verwaltungsgericht. Dabei ist bereits die Steuerrekurskommission eine von der Steuerbehörde unabhängige Justizbehörde im Sinne von Art. 50 StHG und mithin ein Gericht im materiellen Sinne (vgl. auch § 136 Abs. 4 StG; dazu Freivogel, Die Basler Gerichtsorganisation, in: Buser, Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 428 f.). Sieht ein Kanton im Steuerrekursverfahren zwei gerichtliche Instanzen vor, so kann die Kognition der zweiten kantonalen Instanz beschränkt werden. Dies gilt auch dort, wo das Bundesrecht für das zweitinstanzliche gerichtliche Rekursverfahren eine sinngemässe Anwendung des Verfahrensrechts im erstinstanzlichen Rekursverfahren vorsieht. Dabei liegt insbesondere «eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz (...) nahe» (BGE 131 II 548 E. 2.2. S. 550 f.; Casanova/Zweifel, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 24 Rz 80). Sie muss aufgrund der Parallelität in gleicher Weise für das Rekursverfahren betreffend kantonale wie auch Bundessteuern gelten (Beusch, Bemerkungen zu BGer 2A.609/2003 vom 27.10.2004, in: AJP 2005 S. 869 f.).

Soweit Art. 110 BGG im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine umfassende Sachverhaltskontrolle vorschreibt, bildet der Rekurs an das Verwaltungsgericht ein Rechtsmittel der nachträglichen Verwaltungskontrolle. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses durch das Verwaltungsgericht ist daher die Sachlage, wie sie im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids bestanden hat (Wullschlegler/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, BJM 2005 300 f.). Daraus folgt nach feststehender Praxis des Verwaltungsgerichts, dass Noven, trotz der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes gemäss § 18 VRPG im verwaltungsgerichtlichen Verfahren, in Berücksichtigung des funktionellen Instanzenzu-

ges nicht zugelassen werden (BGer 1A.211/2001 vom 3. Mai 2002 E. 2.1). Immerhin ist von diesem Grundsatz dann abzuweichen, wenn das Festhalten an der ursprünglichen Sach- und Rechtslage einem überspitzten Formalismus gleichkäme und zu einem prozessualen Leerlauf führte. Noven werden auch dann zugelassen, wenn die neuen Tatsachen und Beweismittel dem Nachweis bereits früher vorgetragener Behauptungen dienen (Wullschleger/Schröder, a.a.O., BJM 2005 301; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser, Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 509).

3.2.3 Der Rekurrent stellt sich auf den Standpunkt, die neu eingereichte, «korrigierte» Buchhaltung beweise keine neuen Tatsachen und Behauptungen, sondern seine bereits vor den Vorinstanzen vertretene Argumentation, wonach die ermessensweise Festsetzung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit offensichtlich unrichtig sei. Es sei ihm überdies nicht zuzumuten gewesen, die Buchhaltung zu einem früheren Zeitpunkt anzupassen, da erst der Entscheid der Steuerrekurskommission Anlass zur Korrektur gegeben habe. Erst durch den Entscheid dieser unabhängigen Instanz habe er akzeptieren müssen, dass seine Buchhaltung Mängel aufweise. Er habe Anspruch darauf, dass eine unabhängige Instanz zunächst seine von ihm als korrekt erachtete Buchhaltung überprüfe, bevor er Gewissheit erlangen könne, ob auch ein Dritter die Buchhaltung als korrekt erachte.

3.2.4 Soweit sich der Rekurrent damit auf den Standpunkt stellt, vor dem Entscheid der Steuerrekurskommission keinen Anlass zur Korrektur seiner Buchhaltung gehabt zu haben, kann ihm nicht gefolgt werden. Der Rekurrent hat im Jahr 2006 als Einzelunternehmer einen Umsatz von über CHF 100'000.– erzielt. Er war daher aufgrund der damals geltenden Rechtslage buchführungspflichtig (vgl. Art. 957 aOR in der Fassung vom 22. Dezember 1999 i.V.m. Art. 36 HRegV). Er war verpflichtet, eine den Grundsätzen der kaufmännischen Rechnungslegung genügende Buchhaltung zu führen (vgl. dazu Art. 957 ff. aOR sowie die Ausführungen der Vorinstanz in E. 3b/cc des angefochtenen Entscheids). Es lag daher zum vornherein nicht in seinem prozessualen Ermessen, eine diesen Grundsätzen genügende Buchhaltung einzureichen oder nicht. Soweit sich der Rekurrent auf den prozessualen Standpunkt stellt, dieser Pflicht in den vorinstanzlichen Verfahren mit den damals eingereichten Unterlagen genügt zu haben, ohne diesen Standpunkt durch Fachpersonen überprüfen zu lassen – wie er es nun vor Verwaltungsgericht doch tut –, so hat er seine Prozesstaktik selber zu vertreten. Nicht anders als unter der Geltung der Eventualmaxime im Zivilprozess ist es ihm auch im Verwaltungsprozess verwehrt, seine rechtliche Argumentation erst in zweiter Gerichtsinstanz auf ein gänzlich neues Beweisfundament zu stellen.

Zu berücksichtigen sind die neu eingereichten Unterlagen daher nur insoweit, als sie zum Beleg von Tatsachenbehauptungen dienen, die bereits im vorinstanzlichen Verfahren mit der Rekursbegründung vom 15. September 2010 vorgetragen worden sind und im Rahmen der verwaltungsgerichtlichen Beurteilung der Sache noch relevant erscheinen.

3.2.5 Auf der Grundlage des massgebenden Sachverhalts, wie er sich zum Zeitpunkt des vorinstanzlichen Entscheids dargestellt hat, ist somit erstellt, dass der Rekurrent keine ordnungsgemässe Buchhaltung geführt und eingereicht hat. Die Steuerverwaltung hat daher die Veranlagung zu Recht gemäss § 158 Abs. 2 Satz 1 StG nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen. Im vorliegenden Verfahren kann somit nur noch geprüft werden, ob die Vorinstanz aufgrund des zum Zeitpunkt des vorinstanzlichen Entscheids vorliegenden Sachverhalts das ihr zustehende Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat.

3.3 Die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen ist, wie die Vorinstanz zutreffend festhält, ein Mittel, um zu einer angemessenen Einschätzung zu gelangen. Da sich der betragsmässige Umfang der Steuerfaktoren bei der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nicht genau feststellen lässt, ist er zu schätzen. Diese Schätzung beruht notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen (vgl. Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl., Zürich 2008, Art. 130 DBG N 45 ff.). Dabei haben die Steuerbehörden bei einer Ermessensveranlagung zwar eine vorsichtige Schätzung vorzunehmen; sie sind aber nicht verpflichtet, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahme zu treffen. Vielmehr gilt es zu vermeiden, dass diejenige steuerpflichtige Person, die für die Möglichkeit zur Nachprüfung der von ihr erklärten Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern zu bezahlen hat als diejenige, bei der eine solche Nachprüfung aus von ihr zu vertretenden Gründen unmöglich ist (BGer 2C_260/2009 vom 22. September 2009 E. 3.1; 2C_657/2008 vom 28. November 2008 E. 3.3; 2A.384/2003 vom 29. Januar 2004 E. 2.2; 2A.53/2003 vom 13. August 2003 E. 4.1).

3.3.1 Die Steuerverwaltung hat bei ihrer Schätzung zunächst auf die Mieteinnahmen des Rekurrenten aus seinen Liegenschaften abgestellt, welche im Jahr 2006 CHF 3'317'000.– betragen haben. Davon hat sie die Hypothekarzinsen im Betrag von CHF 1'134'000.– sowie Aufwendungen für Auslagen, Unterhalt und Verwaltung der Liegenschaften im Umfang von 30 % der Mieteinnahmen, entsprechend CHF 995'000.–, in Abzug gebracht. Aus dieser Rechnung hat ein Nettoertrag von CHF 1'188'000.– resultiert. Gestützt darauf hat die Steuerverwaltung den Geschäftsgewinn auf den abgerundeten Betrag von CHF 900'000.– geschätzt.

3.3.2 Der Rekurrent hält dieser Schätzung entgegen, dass die Steuerverwaltung mit der Pauschale von 30 % der Bruttomietzinseinnahmen von zu tiefen Unterhaltskosten ausgehe. Die Steuerverwaltung stütze sich auf die für Private zulässige Pauschale von 20 % und erhöhe diese aufgrund des Alters der Liegenschaften auf 30 %. Demgegenüber habe der Kanton Basel-Landschaft die Pauschale für über zehnjährige Liegenschaften generell auf 30 %, und die Kantone Schaffhausen und Tessin hätten sie auf 25 % festgesetzt. Bei der Übertragung dieser Pauschale auf Immobilienhändler sei zu berücksichtigen, dass Private die Möglichkeit hätten, in Jahren mit hohen Unterhaltskosten die effektiven Kosten anstelle der Pauschale geltend zu machen. Zudem würden die Pauschalen auf den Eigenmietwerten erhoben, die gegenüber den tatsächlich vereinnahmten Drittmieten tiefer seien. Weiter seien Betriebs- und Verwaltungskosten in der Pauschale nur in geringem Umfang berücksichtigt, da

sie primär für selbstgenutzte Liegenschaften oder für kleinere fremdvermietete Liegenschaften zur Anwendung kämen. Im Durchschnitt betrügen seine Betriebs- und Verwaltungskosten 9% der Mieteinnahmen. In Fachkreisen würden für Verwaltungs- und Betriebskosten 7–15% (SVIT), 4–5% (Hauseigentümerverband) oder 4–7% des Bruttomietzinsenertrages (Immobilien-Kosmos) veranschlagt. Es sei auch unter Berücksichtigung des Rundungsbetrags so gut wie ausgeschlossen, dass diese Kosten in der in Abzug gebrachten Pauschale berücksichtigt seien. Schliesslich liege ein gewichtiger Fehler darin, dass effektiv angefallene Ausgaben, wie die Heizkosten im Betrag von CHF 164'405.20, wertvermehrend verbuchte Kosten in Höhe von CHF 152'594.35 oder Amortisationen von Hypotheken im Umfang von CHF 318'000.–, nicht berücksichtigt worden seien.

3.3.3 Der Rekurrent bestreitet die Adäquanz der von der Steuerverwaltung gewählten Schätzmethode zur Bemessung seines Einkommens aus der Vermietung seiner Liegenschaften nicht grundsätzlich. Soweit er die Höhe der Pauschale für Auslagen, Unterhalt und Verwaltung der Liegenschaften von 30% rügt, ist zu berücksichtigen, dass die Steuerverwaltung den nach dem Abzug der Hypothekenzinsen und der besagten Pauschale resultierenden Betrag von CHF 1'188'000.– auf CHF 900'000.– abgerundet hat. Damit hat die Steuerverwaltung faktisch für Auslagen, Unterhalt und Verwaltung knapp 39% der Bruttomieteinnahmen in Abzug gebracht. Angesichts dessen hat die Steuerverwaltung den ihr beim pflichtgemässen Ausüben ihres Ermessens zukommenden Spielraum nicht verletzt und im Ergebnis die vom Rekurrenten genannten Grössenordnungen der Verwaltungsauslagen berücksichtigt. Keine Berücksichtigung können dagegen die unter Hinweis auf die Buchhaltung des Rekurrenten geltend gemachten Heizkosten finden. Vorliegend kann nämlich, wie vorstehend ausgeführt, nicht auf die Buchhaltung abgestellt, sondern es müssen Schätzungen angestellt werden. Bei dieser Methode kann es nicht angehen, einzelne Betriebsauslagen, die in der Pauschale bereits enthalten sind, noch einmal zusätzlich zur Anrechnung zu bringen. Dies wäre nur insoweit statthaft, als erstellt wäre, dass solche Auslagen entweder in der Pauschale nicht enthalten wären oder aber deutlich höher als durchschnittliche Kosten der entsprechenden Art zu liegen kämen. Der Rekurrent vermag aber in Bezug auf die Heizkosten und die wertvermehrenden Kosten weder das eine noch das andere zu belegen, und solches ergibt sich auch nicht aus den Akten. Dem ist beizufügen, dass Amortisationen von Hypotheken der Vermögensbildung dienen. Sie stellen im vorliegenden Zusammenhang keine Ausgaben dar und können daher steuerlich bei der Ermittlung des Einkommens nicht in Abzug gebracht werden. Analoges muss auch für wertvermehrende Investitionen gelten.

Eingedenk der jeder Schätzung inhärenten Unschärfe ist die Schätzung der Steuerverwaltung somit nicht zu beanstanden. Zu keinem anderen Resultat führt die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach die Steuerbehörde bei der Ermessenseinschätzung von Amtes wegen alle Unterlagen zu berücksichtigen hat, die ihr zur Verfügung stehen und alle Umstände in Rechnung zu stellen hat, von denen sie Kenntnis hat (BGer 2A.53/2003 vom 13. August 2003 E. 4.1). Die Berücksichtigung einzelner konkreter Anhaltspunkte bei einer im Übrigen auf Pauschalen beruhenden

Schätzung erscheint nämlich als Methodenpluralismus unzulässig, soweit nicht bestimmt werden kann, in welchem Umfang die konkret zu berücksichtigenden Positionen in der Pauschale enthalten sind.

3.4 Erscheint die Schätzung als sachgerecht, so braucht auf die Kritik des Rekurrenten an der Kontrollrechnung, welche die Steuerverwaltung gestützt auf die bezifferbaren Aufrechnungspositionen vorgenommen hat, nicht weiter eingegangen zu werden. Dies gilt umso weniger, als diese Aufrechnungen keine umfassende Abschätzung der konkreten Situation im Einzelfall erlauben. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 2. September 2013 zutreffend ausführt, weist selbst die vom Rekurrenten beauftragte Gutachterin darauf hin, dass auch nach ihrer Prüfung der Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung des Rekurrenten in verschiedener Hinsicht Ungewissheiten bezüglich des Geschäftsergebnisses bestehen bleiben. Im Einzelnen verweist sie auf die Abgrenzung zu den vom Rekurrenten beherrschten Firmen Y.-AG, Z.-AG und X.-AG, nicht abstimmbare Kontokorrente und Darlehen, nicht beurteilbare Konten sowie bloss geschätzte Einnahmen aus dem Personenverleih (vgl. Gutachten B., Ziff. 2.1.2, 3.1.1, 4.1.5 und 5 [RB 3]). Die Gutachterin gelangt zum Schluss, dass die Frage der Vollständigkeit der Buchhaltung nicht abschliessend beurteilt und daher keine abschliessende Nachtragsbuchungsliste erstellt werden könne (Gutachten B., Ziff. 2.1.2 und 5 [RB 3]). Vor diesem Hintergrund braucht auf die Kontrollrechnung der Steuerverwaltung ebensowenig weiter eingegangen zu werden wie auf die umfangreichen und detaillierten Rügen des Rekurrenten bezüglich der durch die Vorinstanzen vorgenommenen Aufrechnungen gegenüber den in den vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Unterlagen.

3.5 Bis hierhin ergibt sich, dass die Steuerverwaltung das Einkommen des Rekurrenten korrekt eingeschätzt hat, und dass die Vorinstanzen diese Schätzung zu Recht geschützt haben. Die auf deren Änderung abzielenden Rechtsbegehren des Rekurrenten sind abzuweisen.

4. Der Rekurrent ficht die Veranlagung auch bezüglich der Vermögenssteuern pro 2006 an. Diese wurden nicht nach Ermessen, sondern im ordentlichen Verfahren veranlagt.

4.1 Der Rekurrent rügt in diesem Zusammenhang zunächst eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs gemäss Art. 29 Abs. 2 BV.

4.1.1 Der Rekurrent stellt sich auf den Standpunkt, die Vorinstanz habe sein rechtliches Gehör verletzt, indem sie in ihrem Entscheid die gerügte Falschveranlagung des Vermögens überhaupt nicht beurteilt und sich mit keinem Wort dazu geäussert habe. Soweit die Vorinstanz vermerkt habe, dass auch das Vermögen nach Ermessen festgelegt worden sei, verkenne sie, dass es sich in Bezug auf die Vermögenssteuer nicht um eine Ermessens-, sondern um eine ordentliche Veranlagung handle. Da im ordentlichen Veranlagungsverfahren keine erhöhten Anforderungen an die Begründung eines Rechtsmittels gestellt würden, könne ihm nicht vorgeworfen werden, er habe seine Begehren zu wenig ausführlich begründet. Bereits aus seiner Einsprache

sei ersichtlich gewesen, dass der Rekurrent an den von ihm deklarierten Liegenschaftswerten habe festhalten wollen. Dieser schwerwiegende formelle Mangel könne durch das Verwaltungsgericht nicht geheilt werden.

4.1.2 Das rechtliche Gehör im Sinne Art. 29 Abs. 2 BV verlangt, dass die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtslage betroffenen Person auch tatsächlich gehört, geprüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt werden. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann (vgl. BGE 136 I 184 E. 2.2.1 S. 188; 136 V 351 E. 4.2 S. 355; BGer 2C_513/2012 vom 11. Dezember 2012 E. 2). Ist der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, ist der Entscheid grundsätzlich unabhängig davon, ob er materiell richtig ist oder nicht, aufzuheben (BGE 135 I 187 E. 2.2 S. 190; 132 V 387 E. 5.1 S. 390; VGE 671/2002 vom 13. August 2002 E. 5). Bei leichteren Verletzungen des rechtlichen Gehörs lässt die Praxis jedoch eine Heilung des Verfahrensmangels im Rechtsmittelverfahren ausnahmsweise zu, wenn die Rechtsmittelinstanz mit der gleichen Überprüfungsbeugnis wie die vorhergehende Instanz ausgestattet ist und den Betroffenen die gleichen Mitwirkungsrechte zustehen wie vor der Vorinstanz (vgl. BGE 137 I 195, 199; 135 I 279, 285; 126 I 68 E. 2 S. 71 ff.; 126 V 130 E. 2a S. 130 ff.; jeweils m.w.H.; VGE VD.2012.230 vom 25. November 2013 E. 2.2; VD.2012.23 vom 22. März 2012 E. 3.6; VD.2011.133 vom 6. März 2012 E. 3.6; VD.2010.230 vom 8. November 2011 E. 3.1, 3.3.2; 671/2002 vom 13. August 2002 E. 5; 677/2001 vom 7. Juni 2002 E. 1; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N 1710; Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, 3. Aufl., Basel 2014, N 271).

4.1.3 Die Steuerrekurskommission hat sich im angefochtenen Entscheid nicht zu den Rügen des Rekurrenten zur Berechnung der Vermögenssteuerwerte der Geschäftsliegenschaften geäußert, was sie mit ihrer Vernehmlassung auch anerkennt. Sie bestreitet aber die Notwendigkeit einer Rückweisung.

4.1.4 Somit liegt grundsätzlich eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor, und es stellt sich die Frage, ob der angefochtene Entscheid aufzuheben ist, oder ob der Mangel im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren geheilt werden kann.

4.1.4.1 Wie vorstehend dargestellt, kommt dem Verwaltungsgericht von Bundesrechts wegen grundsätzlich volle Kognition zu. Die vorstehend unter Ziff. 3.2.1 f. dargestellten Kognitionseinschränkungen sind im Rahmen der Prüfung der geltend gemachten Gehörsverletzung nicht von Belang. Den Betroffenen stehen die gleichen Mitwirkungsrechte zu wie vor Vorinstanz. Zudem handelt es sich um eine leichte Verletzung des rechtlichen Gehörs, zumal die vom Rekurrenten vor Vorinstanz er-

hobenen Rügen reichlich unbestimmt waren – dies auch unter Berücksichtigung des Umstands, dass es sich um eine Laienbeschwerde handelt:

4.1.4.2 Der Rekurrent hat im vorinstanzlichen Verfahren seinen Antrag, sein «steuerbares Vermögen aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse neu zu bemessen», kaum begründet. Er wies in seiner Rekursbegründung vom 15. September 2010 allein darauf hin, dass er ausschliesslich ältere, renovationsbedürftige Liegenschaften gekauft habe, in die er viele Eigenmittel habe investieren müssen. Diese notwendigen Renovationskosten seien beim Kaufpreis berücksichtigt worden. Als Beispiel verwies er auf die Liegenschaft C.-weg [...] mit einem Kaufpreis von CHF 550'000.–, bei der eine Kapitalisierung mit den derzeitigen Sollmieten einen Vermögenswert von CHF 2'560'000.– ergebe. Der Vermögenswert könne also unmöglich über den Sollmietzins errechnet werden. Er sei daher mit den zuständigen Mitarbeitern der Steuerverwaltung übereingekommen, dass die Vermögenswerte über seine Liste «Vermögenswerte über vermietete Immobilien» veranlagt werden könnten. Weiter hat der Rekurrent vor Vorinstanz ausgeführt: «Nebst dieser Liste wurde von der Abteilung Steuern, der Basellandschaftlichen Kantonalbank, unnötigerweise über das Baltax die Vermögenswerte mit den Sollmieten ausgefüllt». Diesen «Fehler» habe er der Steuerverwaltung am 28. März 2009 unter nochmaliger Beilage seiner Liste «Vermögenswerte über vermietete Immobilien» beanstandet. Auch in seiner Einsprache vom 14. Januar 2010 habe er ein weiteres Mal mitgeteilt, dass die Berechnungsgrundlage falsch sei, und er habe auf die Liste hingewiesen. In seiner Replik im vorinstanzlichen Verfahren hat der Rekurrent diese Ausführungen wiederholt und eine Aufstellung angefügt, bei welcher er zu den Kaufpreisen der Liegenschaften die wertvermehrenden Investitionen und eine «Wertsteigerung durch laufenden Unterhalt und Marktsituation» addiert, vom daraus resultierenden Zwischentotal die Hypotheken subtrahiert und so auf einen Vermögenswert von CHF 3'941'803.18 kommt, den er dem Ergebnis der Steuerverwaltung von CHF 9'208'191.– gegenüberstellt. Er fügt dem an, er habe von 1997 bis 2006 CHF 5,7 Mio. in den Unterhalt investiert. Wenn er anstelle der Wertsteigerung auch sämtliche Unterhaltsaufwendungen seit 1997 als wertvermehrend betrachte, käme er höchstens auf ein Vermögen von ca. CHF 4,5 Mio. Wenn man zu den CHF 4,5 Mio. nochmals CHF 2 Mio. aufrechnen würde, wäre er «selbstverständlich im Sinne eines Kompromisses bereit, wenn das Vermögen aus meinen Immobilien von CHF 6 Mio. festgelegt werden würde».

4.1.4.3 Erst mit dem Rekurs im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren präzisiert der Rekurrent seine Auffassung dahingehend, dass er den Verkehrswert bei den Liegenschaften, welche er in den letzten vier Jahren erworben habe, gestützt auf den Kaufpreis zuzüglich wertvermehrende Investitionen ermittelt haben möchte.

4.1.4.4 Die Rügen des Rekurrenten vor Vorinstanz sind insbesondere auch vor dem Hintergrund der Begründung des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung vom 16. August 2010 wenig bestimmt. Der Umstand, dass sich die Vorinstanz mit den Rügen des Rekurrenten nicht auseinandergesetzt hat, kann nicht anders denn als Bestätigung der Erwägungen der Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid

vom 16. August 2010 verstanden werden. Darin hat die Steuerverwaltung ausgeführt, dass die Vermögenssteuerwerte der Liegenschaften, mit Ausnahme der drei Liegenschaften S.-allee [...], T.-strasse [...] und C.-weg [...], aufgrund der vom Rekurrenten deklarierten Mieterträge als Ertragswerte ermittelt worden seien. Bei der Liegenschaft C.-weg [...] sei sie von dem vom Rekurrenten selber angegebenen Wert von CHF 1'500'000.– ausgegangen. Bei den Liegenschaften S.-allee [...] und T.-strasse [...] sei sie jeweils nicht von den deklarierten Mietzinsen, sondern von der Sollmiete ausgegangen, die sie jeweils quantifiziert hat. Angesichts dieser Begründung des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung vom 16. August 2010 war der Rekurrent im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren ohne weiteres in der Lage, den Entscheid auch in diesem Punkt sachgerecht anzufechten, wie sich auch aus den Rechtsschriften des Rekurrenten ergibt. Schliesslich darf dabei auch berücksichtigt werden, dass der Rekurrent seine Rüge vor der Vorinstanz just mit dem Beispiel der Liegenschaft C.-weg [...] begründet hat, bei dem die Steuerverwaltung den vom Rekurrenten selber deklarierten Wert von CHF 1'500'000.– ja übernommen hat. Damit hatte die Steuerverwaltung der Auffassung des Rekurrenten bereits entsprochen, und die Vorinstanz konnte die Rüge somit als erledigt betrachten. Seine Begründung im vorinstanzlichen Verfahren war daher selbst dann kaum verständlich, wenn an die Begründung von Rechtsmitteln juristischer Laien keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden. Insgesamt ist von einer leichten Verletzung des rechtlichen Gehörs auszugehen.

4.1.4.5 Somit ergibt sich, dass eine Aufhebung des angefochtenen Entscheids nicht opportun erscheint, sondern die Sache vielmehr vom Verwaltungsgericht selber zu beurteilen ist; dies mit voller Kognition, indessen gestützt auf die sich vor Vorinstanz präsentierende Sachlage. Für diese Lösung spricht überdies, dass der Rekurrent vorliegend Rechtsverzögerung geltend macht – zu Recht, wie sich nachfolgend (Ziff. 5) ergibt –, und weitere unnötige Verfahrensverzögerungen zu vermeiden sind (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N 1710).

4.2 Mit seinem verwaltungsgerichtlichen Rekurs macht der Rekurrent erstmals einen Vermögenssteuerwert seiner Liegenschaft C.-weg [...] von CHF 1'183'185.93 geltend. Diese Zahl leitet er aus dem Kaufpreis von CHF 550'000.– und wertvermehrenden Investitionen von CHF 633'186.– her.

Diese Behauptung ist neu. Insbesondere macht der Rekurrent, soweit ersichtlich, die behaupteten wertvermehrenden Investitionen in der genannten Höhe erstmals geltend. Vor Vorinstanz hat er dargelegt, der gestützt auf die Sollmietzinsen errechnete Ertragswert der Liegenschaft liege bei CHF 2'560'000.–.

Die Steuerverwaltung hatte in ihrem Einspracheentscheid ausgeführt, sie habe angesichts des Umstands, dass sich die Liegenschaft im Umbau befinde und nicht vermietet sei, den vom Rekurrenten selber angegebenen Wert von CHF 1'500'000.– übernommen. Dieser Wert findet sich in der Tat sowohl im der Steuererklärung des Rekurrenten beiliegenden Liegenschaftsverzeichnis 2006, als auch in der von ihm selber während des Verfahrens wiederholt angerufenen Tabelle «Vermögenswerte

aus vermieteten Immobilien». Angesichts des Kaufpreises von CHF 550'000.–, der im Gange befindlichen Umbauarbeiten und des Ertragswerts von CHF 2'560'000.– hat die Steuerverwaltung ihr Ermessen (vgl. dazu nachstehend Ziff. 4.3.1) gewiss nicht überschritten, wenn sie als Steuerwert die vom Rekurrenten wiederholt selber geltend gemachte Zahl von CHF 1'500'000.– übernommen und seinem Wunsch somit entsprochen hat; diese Zahl, offensichtlich eine Schätzung des Rekurrenten, erscheint durchaus realistisch und nicht zu hoch gegriffen. Wenn der Rekurrent nun erstmals im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eine tiefere und auf anderen Berechnungsgrundlagen fussende Zahl ins Verfahren einbringt, so erscheint dies widersprüchlich und in der Sache unbegründet.

Dem ist beizufügen, dass der Rekurrent auch noch erstmals im vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren einen Tippfehler geltend macht, der ihm beim Ausfüllen der Tabelle, welche er seiner Steuererklärung 2006 beigelegt habe, unterlaufen sei. Der bezahlte Kaufpreis habe bloss CHF 550'000.– betragen, nicht wie deklariert CHF 1'500'000.–. In der Tabelle figuriert letztere Zahl allerdings zweimal, nämlich unter der Rubrik «Kaufpreis», wo sich der Rekurrent tatsächlich vertippt haben mag, sowie unter der Rubrik «Ertragswert», von welchem der Rekurrent selber nicht behauptet, dass er diesen auf CHF 550'000.– beziffert haben möchte. Wie nun die Zahl von CHF 1'500'000.– anders verstanden werden könnte denn als – wie dargelegt realistische – Schätzung des Vermögenssteuerwertes, ist nicht ersichtlich. Insbesondere ist nicht nachvollziehbar, wie mit einem Tippfehler aus dem Betrag von CHF 550'000.– jener von CHF 1'500'000.– werden soll. Dies gilt umso mehr, als sich der Rekurrent zweimal vertippt haben müsste, nämlich in der Rubrik «Ertragswert» seiner Tabelle «Vermögenswerte aus vermieteten Immobilien» und in der Steuererklärung selber.

Der Steuerwert der Liegenschaft C.-weg [...] von CHF 1'500'000.– ist nach dem Gesagten zu bestätigen.

4.3 Weiter bestreitet der Rekurrent mit Bezug auf seine in den letzten vier Jahren, also ab 2002 erworbenen Liegenschaften die Anwendbarkeit des Ertragswerts zur Ermittlung des Verkehrswerts. Seiner Auffassung nach soll vielmehr auf die Kaufpreise, die in zwei Fällen um wertvermehrnde Investitionen erweitert werden sollen, abgestellt werden.

4.3.1 Das Vermögen wird gemäss § 46 Abs. 1 und 4 StG grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. In Konkretisierung dieser Bestimmung werden vermietete Grundstücke des Privat- und Geschäftsvermögens gemäss § 50 Abs. 1 bis 4 der Steuerverordnung (StV; SG 640.110) grundsätzlich zum Ertragswert durch Kapitalisierung des Bruttoertrags bewertet. Dies entspricht dem bundesrechtlichen Harmonisierungsrahmen gemäss Art. 14 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG; SR 642.14), wonach bei der Bewertung des Vermögens nach dem Verkehrswert der Ertragswert angemessen berücksichtigt wird. Die Berücksichtigung des Ertragswertes liegt dabei im Interesse einer marktkonformen Verkehrswertbewertung. Zudem kommt der Steuerverwal-

tung aufgrund der Natur der Sache bei der Bewertung ein beträchtlicher Beurteilungs- und Ermessensspielraum zu (Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 Art. 14 StHG N 4; BGE 136 II 256 E. 3.1 S. 259). Die Kantone besitzen daher bei der Wahl der anzuwendenden Berechnungsmethode wie auch der Bestimmung, inwieweit der Ertrag bei der Bewertung berücksichtigt werden muss, über einen bedeutenden Gestaltungsspielraum (vgl. Casanova, Kantonale Abgaben, in: ASA 79 S. 204 m.H. auf BGE 134 II 207).

4.3.2 Der Ertragswert steht bei der Bewertung von Renditeliegenschaften, wie sie vom Rekurrenten gehalten werden, sachlich eindeutig im Vordergrund. Die Anwendung der gesetzlichen Regelung auf den vorliegenden Sachverhalt ist daher nicht zu beanstanden. Zu beachten ist dabei, dass die Steuerverwaltung diese Bewertungsmethode korrekterweise nur bei den vermieteten Liegenschaften zur Anwendung gebracht hat. Demgegenüber hat sie die damals im Umbau begriffene Liegenschaft C.-weg [...], auf welche sich der Rekurrent im vorinstanzlichen Verfahren bezogen hatte, gemäss der von der Ertragswertmethode abweichenden Deklaration des Rekurrenten bewertet. In den anderen Fällen legt der Rekurrent nicht dar, inwieweit die Bewertung auf der Grundlage des Ertragswerts zu einem unbilligen Resultat führen würde. Er begründet seine Auffassung nicht weiter und es ist auch kein sachlicher Grund dafür ersichtlich, weshalb jene Liegenschaften, die er vor fünf und mehr Jahren erworben hat, nach dem Ertragswert bewertet werden sollen, die anderen jedoch nicht.

4.3.3 Somit ergibt sich, dass die Ermittlung der Vermögenswerte nicht nur der Liegenschaft C.-weg [...], sondern auch der übrigen Liegenschaften durch die Vorinstanzen nicht zu beanstanden ist.

5. Zusammenfassend ist der Rekurs abzuweisen und der angefochtene Entscheid ist zu bestätigen. [...]

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.