



BStP | 2018 | Nr. 13

Betreff:	Verfahren, partielle Ermessensveranlagung, Periodizitätsprinzip, Privatanteile
Inстанz:	Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	30. August 2018
Verfahrensnummer:	VD 2017.216 und 217

Der Anspruch auf rechtliches Gehör räumt grundsätzlich keinen Anspruch auf eine mündliche Anhörung bzw. Verhandlung ein. Der steuerpflichtigen Person kommen im Veranlagungsverfahren umfassende Mitwirkungspflichten zu. Die Steuerbehörde stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Die steuerpflichtige Person hat alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Natürliche Personen mit Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit müssen 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 beilegen. Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip hat eine selbständig erwerbende Person in einer Steuerperiode das Einkommen zu versteuern, das sie im entsprechenden Geschäftsjahr erzielt hat. Die Verbuchung eines Privatanteils rechtfertigt nur die Verbuchung gemischter Aufwendungen als Geschäftsaufwand. Aufwendungen für die Befriedigung privater Bedürfnisse fehlt der erforderliche enge Konnex zum Unternehmenszweck, selbst wenn sie unter Umständen der Erwerbstätigkeit förderlich sind. Sie sind deshalb nicht abziehbar. Folglich dürfen sie auch bei der Verbuchung eines Privatanteils nicht als Geschäftsaufwand verbucht werden. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde eine Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen vor. Eine solche kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden.

Sachverhalt:

A. (nachfolgend Rekurrent) deklarierte in der Steuererklärung betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2013 je Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Einzelunternehmens "[...]" (nachfolgend Einzelunternehmen) von CHF 105'627.--, Einnahmen aus Vermietung einer Liegenschaft in Küsnacht/ZH von CHF 15'000.-- (nachfolgend Liegenschaft Küsnacht), einen Abzug für effektive Unterhaltskosten von CHF 10'691.-- für eine Liegenschaft in Brione sopra Minusio/TI (nachfolgend Liegenschaft Brione) sowie einen Abzug für effektive Unterhaltskosten von CHF 20'736.-- für eine Liegenschaft in Basel (nachfolgend Liegenschaft Basel). Im Weiteren deklarierte er je Privatschulden in der Höhe von CHF 6'468'881.-- und Schuldzinsen in der Höhe von CHF 179'180.--. Mit Schreiben vom 30. Juni 2015 sowie mit Mahnung vom 7. August 2015 forderte die Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) den Rekurrenten zur Einreichung diverser Nachweise für die in der Steuererklärung deklarierten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, Privatschulden sowie Einnahmen aus der Vermietung der Liegenschaften Küsnacht und Brione auf. Der Rekurrent kam dieser Aufforderung nicht fristgerecht nach.

Mit Veranlagungsverfügungen vom 17. September 2015 (nachfolgend Veranlagungsverfügung) taxierte die Steuerverwaltung die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 210'000.-- und wies davon je die Hälfte, entsprechend CHF 105'000.--, dem Kanton Basel-Stadt

und dem Kanton Zürich zu. Die Mieteinnahmen aus der Liegenschaft Küsnacht setzte die Steuerverwaltung auf CHF 60'000.-- fest. Bezüglich der Liegenschaften Basel, Brione und Küsnacht gewährte die Steuerverwaltung die als effektive Unterhaltskosten deklarierten Abzüge in der Höhe der Liegenschaftsunterhaltspauschale von CHF 14'400.-- für die Liegenschaft Basel, von CHF 8'800.-- für die Liegenschaft Brione und von CHF 6'000.-- für die Liegenschaft Küsnacht. Im Übrigen wurden Privatschulden in der Höhe von CHF 644'075.-- und Schuldzinsen in der Höhe von CHF 14'822.-- nicht zum Abzug zugelassen. Dagegen erhob der Rekurrent Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 5. Oktober 2016 abwies (nachfolgend Einspracheentscheid). Die Beschwerde, welche der Rekurrent gegen den Einspracheentscheid erhob, wies die Steuerrekurskommission Basel-Stadt (nachfolgend Vorinstanz bzw. Steuerrekurskommission) mit Entscheiden vom 18. Mai 2017 (begründete Entscheide zugestellt am 18. August 2017) ab.

Hiergegen erhob der Rekurrent mit Eingaben vom 18. September 2017 Rekurs und Beschwerde an das Verwaltungsgericht, mit denen er beantragt, die Beschwerde sei gutzuheissen und „das Einkommen aus Selbständigkeit auf dem deklarierten Wert von CHF 105'627.35 zu belassen“, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Vorinstanz. Mit prozessleitender Verfügung vom 22. September 2017 wurde dem Rekurrenten eine Frist zur Nachreichung der als Beweismittel von ihm angebotenen Liste und Belege gesetzt. Dieser Verfügung kam der Rekurrent mit Eingabe vom 17. Oktober 2017 nach (nachfolgend Eingabe vom 17. Oktober 2017). Mit Vernehmlassungen vom 21. November 2017 beantragt die Steuerverwaltung (nachfolgend Vernehmlassung Steuerverwaltung), der Rekurs und die Beschwerde seien abzuweisen, eventualiter seien diese teilweise gutzuheissen, „im Übrigen jedoch abzuweisen und es seien die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit pro 2013 neu auf CHF 170'000.--, davon 50% (= CHF 85'000.--) auf den Kanton Basel-Stadt entfallend, festzusetzen“, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Steuerrekurskommission schliesst mit Vernehmlassungen vom 15. November 2017 auf die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde (nachfolgend Vernehmlassung Steuerrekurskommission). Die Eidgenössische Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) hat sich betreffend die direkte Bundessteuer nicht vernehmen lassen. Mit Eingabe vom 29. Januar 2018 hat der vom Rekurrenten am 23. Januar 2018 mandatierte Vertreter replicando Stellung genommen (nachfolgend Replik Rekurrent) und erklärt, der Rekurrent halte an den in den Beschwerden vom 18. September 2017 gestellten Rechtsbegehren fest. Eventualiter sei die Veranlagung zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, subeventualiter sei dem Eventualantrag der Steuerverwaltung gemäss der Vernehmlassung vom 21. November 2017 stattzugeben, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Staatskasse.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2. Mit seinen Rechtsbegehren beantragt der Rekurrent, der Rekurs und die Beschwerde seien gutzuheissen „und das Einkommen aus Selbständigkeit auf dem deklarierten Wert von CHF 105'627.35 zu belassen“. Damit ist die Bestätigung der Taxation des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 210'000.-- angefochten. Aus der Begründung des Rekurses und der Beschwerde (Rekurs- und Beschwerdebegründung, S. 14 ff.) ergibt sich jedoch, dass der Rekurrent die Entscheide der Steuerrekurskommission auch insoweit anfecht, als damit die Taxation der Einnahmen aus der Vermietung der Liegenschaft Küsnacht auf CHF 60'000.-- und die Verweigerung des Abzugs der deklarierten effektiven Unterhaltskosten der Liegenschaften Basel, Brione und Küsnacht bestätigt wird.

3. Mit seinem Rekurs und seiner Beschwerde bringt der Rekurrent zunächst verfahrensrechtliche Rügen vor, die er sinngemäss mit einer Verletzung des nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV, SR 101) garantierten Anspruchs auf rechtliches Gehör begründet.

3.1 Zum Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (BGE 134 I 140 E. 5.3 S. 148; VGE VD.2016.234 vom 15. August 2017 E. 3.2). Der Anspruch ist formeller Natur und seine Verletzung führt im Regelfall ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (BGE 137 I 195 E. 2.2 S. 197, 135 I 187 E. 2.2 S. 190). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des Gehöranpruchs kann aber ausnahmsweise geheilt werden, wenn das rechtliche Gehör vor einer Rechtsmittelinstanz nachgeholt wird, die sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht über dieselbe Überprüfungsbefugnis verfügt wie die Vorinstanz (BGE 137 I 195 E. 2.3.2 S. 197, 133 I 201 E. 2.2 S. 204 f.). Selbst bei schwerwiegenden Verletzungen ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Heilung möglich, wenn die Rückweisung an die Vorinstanz zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen des Verfahrens führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 136 V 117 E. 4.2.2.2 S. 126 f., 132 V 387 E. 5.1 S. 390, 133 I 201 E. 2.2 S. 204 f.).

3.2.1 Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör erblickt der Rekurrent im Umstand, dass er mehrmals versucht habe, „ein Gespräch mit der zuständigen Steuerkommissarin zu führen, was aber von dieser abgelehnt“ worden sei. Dabei wäre es in Anbetracht der Komplexität des Falles von Vorteil gewesen, „die Problemfelder mit der Steuerkommissarin zu klären“ (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, S. 3).

3.2.2 Im Allgemeinen räumt Art. 29 Abs. 2 BV grundsätzlich keinen Anspruch auf eine mündliche Anhörung bzw. Verhandlung ein (VGE VD.2016.234 vom 15. August 2017 E. 3.2; vgl. BGE 140 I 68 E. 9.2 S. 74, in: Pra 103 [2014] Nr. 45; 134 I 140 E. 5.3 S. 148 und 130 II 425 E. 2.1 S. 428 f., in: Pra 94 [2005] Nr. 71). Ebenso wenig lässt sich im Besonderen für das Veranlagungsverfahren ein solcher Anspruch aus den Bestimmungen des DBG oder des StG herleiten (vgl. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Art. 126 N 23; BGer 2C_1012 und 1013/2014 vom 14. November 2014 E. 3.1, 2C_104 und 105/2013 vom 27. September 2013 E. 2.3). Eine mündliche Äusserungsmöglichkeit kann allenfalls von Verfassung wegen geboten sein aufgrund persönlicher Umstände, die sich nur im Rahmen einer mündlichen Anhörung klären lassen, oder wenn sich eine solche für den zu fällenden Entscheid als unerlässlich erweist (VGE VD.2016.234 vom 15. August 2017 E. 3.2; vgl. BGer 2C_1012 und 1013/2014 vom 14. November 2014 E. 3.1 und 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 3.2). Ein solcher Ausnahmefall ist vorliegend nicht gegeben. Dem Rekurrenten wäre es im Veranlagungs- oder im anschliessenden Einspracheverfahren freigestanden, seine Anliegen rechtzeitig in schriftlicher Form bei der Steuerverwaltung geltend zu machen. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung kein persönliches Gespräch mit dem Rekurrenten geführt hat.

3.3.1 Replicando macht der Rekurrent geltend, die Steuerverwaltung habe das Fristerstreckungsgesuch vom 7. September 2015 ignoriert und den Rekurrenten aktiv mit einer falschen Auskunft davon abgehalten, während des noch laufenden Veranlagungsverfahrens weitere Unterlagen einzureichen (Replik, Rz. 11).

3.3.2 Mit Rückfrage vom 30. Juni 2015 wies die Steuerverwaltung den Beschwerdeführer darauf hin, dass sie betreffend die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, die Privatschulden sowie die Einnahmen aus der Vermietung der Liegenschaften Küsnacht und Brione noch eine Vielzahl detailliert aufgeführter Angaben und Belege benötige, und ersuchte ihn, diese innert 30 Tagen einzureichen (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 123 f.). Auf dieses Schreiben reagierte der Rekurrent nicht. Mit Mahnung vom 7. August 2015 wurde der Rekurrent aufgefordert, die Unterlagen nunmehr innert 20 Tagen, d.h. bis allerspätestens Ende August 2015, einzu-

reichen. Zudem wurde ihm angedroht, dass ansonsten die fraglichen Positionen nach pflichtgemässem Ermessen veranlagt werden (zum Ganzen Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 125). Auch auf dieses Schreiben reagierte der Rekurrent innert der angesetzten Frist nicht. Gemäss dem Einsprachebericht vom 12. August 2016 erfolgten die Veranlagung (plausibilisiert) am 3. September 2015 und der Versand der Veranlagung am 17. September 2015 (Vorakten Steuerverwaltung, Einsprachebericht vom 12. August 2016, Ziff. 4). Auch wenn die Veranlagungsverfügung vom 17. September 2015 datiert, ist somit davon auszugehen, dass die Veranlagung faktisch bereits am 3. September 2015 vorgenommen wurde. Am 8. September 2015 rief der Rekurrent die Sachbearbeiterin der Steuerverwaltung an und beklagte sich über die kurze Frist zur Beantwortung der umfangreichen Rückfragen. Die Sachbearbeiterin informierte ihn, dass sie bereits eine Ermessensveranlagung vorgenommen habe (zum Ganzen Vorakten Steuerverwaltung, Aktennotiz von [...] vom 8. September 2015). Mit am 8. September 2015 der Post übergebenem, auf den 7. September 2015 datierten Schreiben an die Steuerverwaltung machte der Rekurrent geltend, er sei seit Anfang August 2015 und insbesondere vom 27. August 2015 bis auf weiteres zufolge einer Knieoperation im Krankenhaus, und beantrage eine Frist bis zum 31. Oktober 2015 zur Beantwortung der Fragen (Vorakten Steuerverwaltung, Schreiben des Rekurrenten vom 7. September 2015). Mit Schreiben vom 10. September 2015 teilte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten mit, dass die Veranlagung bereits vorgenommen worden sei, gegen die Veranlagungsverfügung Einsprache erhoben und zur Begründung der Einsprache eine Fristerstreckung beantragt werden könne (Vorakten Steuerverwaltung, Schreiben der Steuerverwaltung vom 10. September 2015). Damit wies sie das Fristerstreckungsgesuch des Rekurrenten sinngemäss ab. Daraus ist zum einen zu schliessen, dass der Rekurrent nicht mit einer falschen Auskunft von der Einreichung weiterer Unterlagen abgehalten wurde, wie von ihm behauptet (Replik, Rz. 11). Zum anderen ist die Abweisung des Fristerstreckungsgesuchs aus den folgenden Gründen nicht zu beanstanden. Erstens wurde das Gesuch erst nach Ablauf der mit Mahnung vom 7. August 2015 angesetzten Nachfrist und damit verspätet gestellt. Zweitens hätten die behaupteten gesundheitlichen Probleme den Rekurrenten nicht daran gehindert, rechtzeitig ein Fristerstreckungsgesuch zu stellen. Wenn er die Fragen innert der mit der Rückfrage vom 30. Juni 2015 angesetzten Frist beantwortet hätte, hätten sie ihn nicht einmal an der Fragenbeantwortung gehindert. Schliesslich war die Veranlagung im Zeitpunkt des Fristerstreckungsgesuchs faktisch bereits erfolgt. Im Übrigen könnte der Rekurrent auch aus einer ungerechtfertigten Verweigerung der Fristerstreckung nichts zu seinen Gunsten ableiten, weil die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung, wie in den nachfolgenden Erwägungen dargelegt, auch unter Mitberücksichtigung der im Einspracheverfahren vorgebrachten Behauptungen und Beweismittel erfüllt sind.

3.4 Den Anspruch auf rechtliches Gehörs sieht der Rekurrent ferner darin verletzt, dass die Steuerverwaltung die Veranlagung der Steuerperiode pro 2013 vornahm, ohne die Steuerakten der Vorjahre beizuziehen (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, S. 14). Wie auch die Steuerverwaltung im Rahmen ihrer Vernehmlassung korrekt ausführt (Vernehmlassung Steuerverwaltung, Ziff. II.2), ist der Beizug von Steuerakten vorangehender Steuerperioden grundsätzlich nicht geboten. Die Steuerverwaltung beurteilt jede Steuerperiode neu, ohne Rücksicht auf vorgängige, allenfalls unrichtige Veranlagungen (BGer 2C_112 und 113/2014 vom 15. September 2014 E. 5.2.3 und 6.2.3). Mithin beschränken sich die Rechtskraftwirkungen einer Steuerveranlagung in zeitlicher Hinsicht lediglich auf die Steuerperiode der entsprechenden Veranlagungsverfügung (BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120, m.H. auf BGer 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007 E. 4.2.2, 2A.370/2004 vom 11. November 2005 E. 4.2, 2C_309 und 310/2013 vom 18. September 2013 E. 3.10 und 2C_1174/2012 vom 16. August 2013 E. 3.3.2; siehe zum Ganzen auch VGE VD.2017.24 vom 14. April 2018 E. 3.2.2). Im Verzicht der Steuerverwaltung auf den Beizug von Steuerakten vorangehender Steuerperioden kann somit keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör gesehen werden.

3.5 Eine weitere Verletzung des rechtlichen Gehörs begründet der Rekurrent schliesslich sinngemäss damit, dass die Vorinstanz keinen zweiten Schriftenwechsel angeordnet und keine mündliche Verhandlung durchgeführt hat (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, S. 3).

3.5.1 Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV ergibt sich nicht, dass zwingend ein zweiter Schriftenwechsel durchgeführt werden muss. Vielmehr steht es im Ermessen der instruierenden Person, der rekurrierenden bzw. beschwerdeführenden Partei eine Frist zur Replik zu setzen. Aus Art. 29 Abs. 2 BV wird für gerichtliche Verfahren jedoch ein sog. effektives Replikrecht abgeleitet, welches unabhängig davon besteht, ob ein zweiter Schriftenwechsel angeordnet, eine förmliche Fristansetzung zur Stellungnahme erfolgt oder die Eingabe ohne Hinweis auf weitere Äusserungsmöglichkeiten lediglich zur Kenntnisnahme oder zur Orientierung zugestellt worden ist (BGE 138 I 484 E. 2.2 S. 486, 132 I 42 E. 3.3.3 f. S. 47, 133 I 98 E. 2.2 S. 99). Der Partei kommt somit ein Recht zu, von allen eingereichten Eingaben Kenntnis zu erhalten und sich dazu äussern zu können (BGE 138 I 484 E. 2.1 S. 485 f., 139 I 189 E. 3.2 S. 191 f., in: Pra 102 [2013] Nr. 112). Will eine Partei – ohne dass ein zweiter Schriftenwechsel angeordnet worden oder eine ausdrückliche Aufforderung zur Einreichung einer Stellungnahme erfolgt ist – zu einer Eingabe Stellung nehmen, hat sie dies nach Treu und Glauben umgehend zu tun oder zumindest zu beantragen, da ansonsten ein Verzicht auf das effektive Replikrecht unterstellt wird (vgl. BGE 133 I 100 E. 4.8 S. 105, m.H., 133 I 98 E. 2.2 S. 100). Folglich genügt es in diesem Zusammenhang zur Wahrung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, der rekurrierenden bzw. beschwerdeführenden Partei die eingegangenen Eingaben zur Kenntnisnahme zu übermitteln und mit der Entscheidung eine angemessene Zeit zuzuwarten, damit diese die Möglichkeit hat, eine Replik einzureichen oder diese zu beantragen (vgl. Richner et al., Handkommentar zum DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer), 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 142 N 8; BGE 138 I 484 E. 2.3 S. 487, 133 I 98 E. 2.2 f. S. 100).

3.5.2 Im vorliegenden Fall stellte die Vorinstanz dem Rekurrenten mit Schreiben vom 16. Januar 2017 die Vernehmlassungen der Steuerverwaltung zur Kenntnisnahme zu. Auf diese Zustellung reagierte der Rekurrent nicht. Es ist somit davon auszugehen, dass der Rekurrent auf die Wahrnehmung weiterer Stellungnahmen verzichtet hat. Die Entscheide der Vorinstanz wurden am 18. Mai 2017 gefällt, infolgedessen der Rekurrent genügend Zeit gehabt hätte, eine Replik einzureichen oder diese zumindest zu beantragen. Hinzu kommt, dass es ihm als Jurist (lic. iur.) und nach eigenen Angaben im Haupterwerb als Rechtskonsulent tätiger Person im Mindesten zumutbar gewesen ist, sich über die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Replikrecht Kenntnis zu verschaffen. Die Nichtanordnung eines zweiten Schriftenwechsels durch die Vorinstanz stellt folglich keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör dar.

3.5.3 Auch die Rüge, die Vorinstanz habe keine mündliche Verhandlung durchgeführt und dadurch das rechtliche Gehör verletzt (Rekurs- und Beschwerdebegründung, S. 3 f.), ist unbegründet. Wie in den vorstehenden Erwägungen ausgeführt, lässt sich aus Art. 29 Abs. 2 BV grundsätzlich kein Anspruch auf eine mündliche Verhandlung herleiten (BGE 140 I 68 E. 9.2 S. 74, in: Pra 103 [2014] Nr. 45, 134 I 140 E. 5.3 S. 148 und 130 II 425 E. 2.1 S. 428 f., in: Pra 94 [2005] Nr. 71). Da Art. 6 Ziff. 1 EMRK einen Anspruch auf öffentliche Verhandlung nur einräumt, wenn zivilrechtliche Ansprüche betroffen sind, ergibt sich der gleiche Schluss aus dem Konventionsrecht (BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5).

3.6 Im Übrigen macht der Rekurrent geltend, dass die Steuerverwaltung die nachgereichten Unterlagen gar nie geprüft habe. Diese Behauptung erweist sich als unsubstantiiert und entbehrt jeglicher tatsächlichen Grundlage.

3.7 Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV durch die Vorinstanzen ist demnach zu verneinen.

4. In seinen weiteren Ausführungen setzt sich der Rekurrent gegen die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen zur Wehr. Aus der Veranlagungsverfügung geht hervor, dass die Steuerverwaltung das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten als Inhaber des Einzelunternehmens auf CHF 210'000.-- sowie dessen Erträge aus der Vermietung der Liegen-

schaft Küsnacht auf CHF 60'000.-- nach pflichtgemäßem Ermessen festgesetzt hat. Es liegt insofern eine partielle Ermessensveranlagung vor.

4.1 Diesbezüglich rügt der Rekurrent, dass die Voraussetzungen zur Durchführung einer solchen Ermessensveranlagung nicht vorgelegen hätten und diese damit unzulässig gewesen sei (vgl. Replik, Rz. 8 ff.).

4.1.1 Der steuerpflichtigen Person kommen im Veranlagungsverfahren umfassende Mitwirkungspflichten zu. In Bezug darauf regeln § 150 Abs. 1 StG und Art. 123 Abs. 1 DBG, dass die Steuerbehörde zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse feststellt. Im Allgemeinen hat die steuerpflichtige Person alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 153 Abs. 1 StG, Art. 126 Abs. 1 DBG). Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Dabei ist nicht zwischen zwei unterschiedlichen Tatbeständen zu unterscheiden; abgestellt wird stets auf jenen der unzuverlässigen Unterlagen, die auf oder nicht auf dem Fehlverhalten der steuerpflichtigen Person beruhen (Locher, a.a.O., Art. 130 N 19b f., namentlich m.H. auf Stadelmann, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen? – Eine Auslegeordnung aus richterlicher Sicht, in: StR 2001, S. 258, 260 ff.; Blöchliger, Die Einsprache gegen die Ermessenseinschätzung, in: StR 2008, S. 86, 86; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. Auflage, Bern 2001, S. 944). Die Steuerbehörde kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (zum Ganzen Art. 130 Abs. 2 DBG). Der Ermessensveranlagung liegt insofern eine nicht zu beseitigende Ungewissheit in Bezug auf die Steuerfaktoren zugrunde, die sich in einem eigentlichen Untersuchungsnotstand der Steuerbehörde manifestiert (vgl. zum Ganzen Locher, a.a.O., Art. 130 N 11, m.H. auf BGer 2C_273 und 274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.4). Die Ungewissheit darf sich dabei grundsätzlich nur auf das Quantitative beziehen; der Grundtatbestand, etwa, dass Einkommen aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit erzielt worden ist, muss gewiss sein (BGer 2C_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3; Richner et al., a.a.O., Art. 130 N 23).

4.1.2 In Bezug auf die selbständige Erwerbstätigkeit des Rekurrenten ist die Vorinstanz zum Schluss gekommen, dass dessen im Veranlagungsverfahren eingereichte Jahresrechnung und die weiteren Buchhaltungsunterlagen für die Steuerperiode 2013 verschiedene Mängel aufwiesen, so etwa Verstösse gegen das Periodizitätsprinzip, Verbuchung von Lebenshaltungskosten, keine klare Trennung von Privat- und Geschäftsvermögen usw. Mangels zuverlässiger Unterlagen habe die Steuerverwaltung deshalb die Steuerfaktoren gestützt darauf nicht ermitteln können, weshalb sie zur ermessensweisen Veranlagung habe schreiten dürfen (zum Ganzen angefochtene Entscheide, E. 5d).

4.1.2.1 Natürliche Personen mit Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit müssen 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 beilegen (§ 152 Abs. 2 StG, Art. 125 Abs. 2 DBG). Auf Verlangen der Steuerbehörden müssen diese ausserdem mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen sowie Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen bzw. Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (§ 153 Abs. 2 StG und Art. 126 Abs. 2 DBG).

4.1.2.2 Steuerbar sind nach § 19 Abs. 1 StG und Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, von welchen gemäss § 28 Abs. 1 StG und Art. 27 Abs. 1 DBG insbesondere die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden können. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit entspricht dem Vermögensstandsgewinn, welcher sich aus der Differenz zwischen dem Eigenkapital zu Beginn und jenem am Ende des Geschäftsjahres unter Abzug der Privateinlagen und Hinzurechnung der nicht abzugsfähigen Verminderungen des Geschäftsvermögens wie insbesondere Privatentnahmen ergibt (vgl. Locher, Kommen-

tar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung natürliche Personen, Therwil/Basel 2001, Art. 18 N 2 und Richner et al., a.a.O., Art. 18 N 70). Bei selbständig Erwerbstätigen, die (allenfalls freiwillig) tatsächlich eine Buchhaltung führen, ergibt sich der Vermögensstandsgewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung (§ 19 Abs. 3 i.V.m. § 69 StG, Art. 18 Abs. 3 i.V.m. Art. 58 DBG). An diesen Saldo sind die Steuerbehörden grundsätzlich gebunden, sofern die Bücher ordnungsgemäss geführt worden sind (vgl. § 19 Abs. 3 i.V.m. § 69 StG, Art. 18 Abs. 3 i.V.m. Art. 58 DBG; Behnisch, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Büren [Hrsg.], Aktienrecht 1992–1997: Versuch einer Bilanz, Zum 70. Geburtstag von Rolf Bär, Bern 1998 [nachfolgend Behnisch, Massgeblichkeit], S. 21, 25 Fn. 16; Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 58 N 12; Burkhalter, Der steuerrechtliche Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte der Entwicklung des Rechnungslegungsrechts, Diss. St. Gallen 2002, Wallisellen 2003, Rz. 38 und 126 ff.; BGer 2C_787 und 788/2012 vom 15. Januar 2013 E. 2.2). Das Kriterium der Ordnungsmässigkeit richtet sich dabei nach sämtlichen sich aus dem Handelsrecht ergebenden geschriebenen und ungeschriebenen Grundsätzen ordnungsgemässer Buchführung, wonach insbesondere die relevanten Geschäftsvorfälle vollständig, wahrheitsgetreu und systematisch erfasst werden, die Nachprüfbarkeit der vorgenommenen Buchungen anhand von Belegen gewährleistet wird und der gesamte Prüfpfad von der Erfassung des Buchungstatbestands über die Verarbeitung bis zur letztendlichen Darstellung der Information, namentlich in der Bilanz und der Erfolgsrechnung, im Hinblick auf allfällige Prüfungen – etwa durch die Steuerbehörden – nachprüfbar ist (vgl. Art. 957a Abs. 2 des Obligationenrechts [OR, SR 220]; EXPERTsuisse, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band "Buchführung und Rechnungslegung", Zürich 2014, Ziff. II.3.2.2; Gurtner, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, in: ASA 69 [2000/2001], S. 63, 76; Burkhalter, a.a.O., Rz. 31, je m.w.H.). Erweisen sich die von der steuerpflichtigen Person eingereichten Geschäftsbücher als formell ordnungsgemäss geführt, begründet die handelsrechtliche Jahresrechnung eine widerlegbare natürliche Vermutung für die wahrheitsgemässe Wiedergabe der aufgezeichneten Geschäftsvorfälle und des darin ausgewiesenen Saldos der Erfolgsrechnung (Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern 1993, § 4 N 92; Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich 2018, § 14 N 29 und § 19 N 7; BGer 2C_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1; Waibel, Die Ermessenseinschätzung bei Selbständigerwerbenden, Diss. St. Gallen 1983, Gais 1984, S. 118; Cagianut, Die Erfahrungszahlen und ihre Bedeutung für die Veranlagung, in: ZBI 1961, S. 513, 518; vgl. Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht (am Beispiel der Wehrsteuer), in: ASA 49 [1980/1981], S. 97, 108; BGer 2A.426/2004 vom 23. November 2004 E. 2.3). Infolgedessen gilt die materielle Richtigkeit der Jahresrechnung als bewiesen und kann somit nur durch die Erbringung des Gegenbeweises von deren materiellen Unrichtigkeit oder von anderen Tatsachen, welche die materielle Unrichtigkeit vermuten lassen, umgestossen werden (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 115 N 17; Zweifel et al., a.a.O., § 14 N 30; BGer 2C_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1). Haften der Jahresrechnung jedoch erhebliche formelle Mängel an, die in ihrer Anzahl oder Schwere unüberwindbare Zweifel an der Zuverlässigkeit der Aufzeichnungen bewirken, oder liegen bei einer formell einwandfreien Jahresrechnung Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Geschäftsbücher vor, insbesondere, weil der darin ausgewiesene Saldo der Erfolgsrechnung einen offensichtlichen, erheblichen und unerklärlichen Widerspruch zu den gegebenenfalls der Steuerbehörde zur Verfügung stehenden Erfahrungszahlen einer bestimmten Branche aufweist, wird von vornherein deren materielle Unrichtigkeit vermutet (Waibel, a.a.O., S. 118; Cagianut, a.a.O., S. 513, 519; Zweifel et al., a.a.O., § 14 N 31; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 130 N 12; BGer 2C_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1, 2A.426/2004 vom 23. November 2004 E. 2.3; BGer vom 8. November 1972, in: ASA 42 [1972/1973], S. 556 ff.; vgl. Brühlmann, Die Beweiskraft der Buchhaltung und die Ermessensveranlagung, in: ZBI 1960, S. 177, 187 f.). Die für die Veranlagung erforderlichen Steuerfaktoren gelten damit vermutungsweise als materiell unrichtig und die Steuerbehörde kann diese nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinne von § 158 Abs. 2 StG und Art. 130

Abs. 2 DBG veranlagten, wobei die überprüften und für richtig befundenen Teile der Buchhaltung zu übernehmen sind (Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 65 – 158 BdBSt, Basel 1992, Art. 92 N 30 ff.; vgl. BGer vom 8. November 1972, in: ASA 42 [1972/1973], S. 556 ff.; Cagianut, a.a.O., S. 513, 519 f. sowie BGer 2C_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3). Die nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagten Steuerfaktoren sind dabei als verwirklicht zu betrachten, wenn die Steuerbehörde die entsprechenden rechtserheblichen Tatsachen so wahrscheinlich wie möglich dargelegt hat. Es gelten somit herabgesetzte Beweisanforderungen, indem anstatt des Regelbeweises ein Beweis zu erbringen ist, welcher dem Beweismass der hohen Wahrscheinlichkeit entspricht (Schär, Das Beweismass im Steuerrecht (I), in: StR 1996, S. 1, 8; Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 122 ff. N 31; Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 [2006/2007], S. 185, 195; zum Ganzen vgl. VGE VD.2015.149 und 150 vom 10. April 2017 E. 3).

4.1.2.3 Zum vorliegenden Fall ist zunächst festzuhalten, dass offenbleiben kann, ob der Rekurrent für die Steuerperiode pro 2013 nach Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR der Buchführungspflicht unterlag und damit im Sinne von § 152 Abs. 2 StG und Art. 125 Abs. 2 DBG verpflichtet war, eine unterzeichnete Jahresrechnung einzureichen. Denn wer, auch ohne der handelsrechtlichen Buchführungspflicht zu unterstehen, im Veranlagungsverfahren eine nicht ordnungsgemäss erstellte Jahresrechnung einreicht, verletzt Verfahrenspflichten mit der möglichen Folge einer Ermessensveranlagung im Sinne von § 158 Abs. 2 StG und Art. 130 Abs. 2 DBG (vgl. Richner et al., a.a.O., Art. 130 N 35; Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Unter besonderer Berücksichtigung der Mitwirkung des Steuerpflichtigen und der Ermessensveranlagung bei der direkten Bundessteuer und der zürcherischen Einkommens- und Vermögenssteuer bzw. Ertrags- und Kapitalsteuer, Habil. 1988, Zürich 1989, S. 92; StRK ZH vom 10. November 1994, in: StR 1995, S. 243 ff.; VGer ZH vom 7. Dezember 1994, in: StE 1995 B 92.3 Nr. 6). Der Hinweis des Rekurrenten, er müsse keine doppelte Buchhaltung führen (Replik, Rz. 14), erweist sich deshalb als unbehelflich.

4.1.2.4 Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, finden sich auf den Kontoblättern, auf welchen die Jahresrechnung des Einzelunternehmens basiert, über das Konto "2722 Villa Basel" sowie "2723 STWEG [...] Küsnacht" diverse als Aufwand erscheinende Buchungen betreffend die Liegenschaften Basel und Küsnacht, ohne dass diese jedoch als Aktivum in dessen Bilanz aufgeführt oder die Buchungen in dessen Erfolgsrechnung übernommen worden sind (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 38; vgl. angefochtene Entscheide, E. 5b). Hinzu kommt, dass der Saldo dieser Konten jeweils am Ende des Geschäftsjahres auf das Konto "2700 Eigenkapital" übertragen worden ist. Aus diesem Konto ist denn auch ersichtlich, dass der Rekurrent Buchungen derselben Art für die Liegenschaft Brione vorgenommen hat (zum Ganzen Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 25). Der Rekurrent hält dem entgegen, dass die Liegenschaften zum Privatvermögen gehörten und diese einzig zur Erfassung der Kosten geführt und die entsprechenden Konti „alle auf 0.00 gestellt“ worden seien (Rekurs- und Beschwerdebegründung, S. 6 ff.). Es ist zwar denkbar, dass der Rekurrent den Liegenschaftsaufwand nur deshalb in der Buchhaltung des Einzelunternehmens erfasst hat, um einen besseren Überblick darüber zu haben. Zudem ist erstellt, dass die Konten auf null gestellt worden sind (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 25). Dies ändert jedoch nichts daran, dass privater Liegenschaftsaufwand in der Buchhaltung des Einzelunternehmens nichts zu suchen hat, wie der Rekurrent selber zugesteht (Rekurs- und Beschwerdebegründung, S. 7). Die Buchhaltung des Rekurrenten erweist sich in diesem Punkt deshalb mindestens als unsystematisch und unklar und damit nicht ordnungsgemäss erstellt. Der Rekurrent macht in diesem Zusammenhang weiter geltend, dass die Steueranlagungen pro 2010, 2011 und 2012 im Kanton Basel-Stadt bereits erfolgt seien und die Darstellung bisher nie bemängelt worden sei (Rekurs- und Beschwerdebegründung, S. 7). Sinn gemäss beruft er sich damit auf ein widersprüchliches Verhalten der Steuerverwaltung, welches einen Verstoß gegen Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) darstelle. Mit dieser Argumentation verkennt der Rekurrent, dass sich die Rechtskraft einer Steueranlagung nach ständiger Praxis des Bundesgerichts nur auf die Steuerfaktoren bezieht, nicht aber auf die Sachverhaltsfeststellung oder die rechtliche Qualifikation einzelner Posten, welchen lediglich die Bedeutung von Mo-

tiven zukommt. Ferner beschränken sich die Rechtskraftwirkungen in zeitlicher Hinsicht wie bereits erwähnt lediglich auf die Steuerperiode der entsprechenden Veranlagungsverfügung (zum Ganzen BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120, m.H. auf BGer 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007 E. 4.2.2, 2A.370/2004 vom 11. November 2005 E. 4.2, 2C_309 und 310/2013 vom 18. September 2013 E. 3.10 und 2C_1174/2012 vom 16. August 2013 E. 3.3.2).

4.1.2.5 Die Vorinstanz hat zudem die Verbuchung eines Erfolgshonorars bemängelt, welches das Einzelunternehmen von der B.-AG – einer vom Rekurrenten allein gehaltenen Aktiengesellschaft – in der Höhe von CHF 40'000.-- vereinnahmt hat. Im Einzelnen hat sie dazu ausgeführt, dass es nicht ersichtlich sei, weshalb das Vermittlerhonorar im Konto "3080 Fremdarbeiten" als Aufwand verbucht worden sei, obwohl dieses gemäss Aussagen des Beschwerdeführers durch die B.-AG als Ertrag von Herrn [...] vereinnahmt worden sei (zum Ganzen, angefochtene Entscheide, E. 5c/aa; Vorakten Steuerverwaltung, Einsprachebericht vom 12. August 2016, Ziff. 5). Gemäss der zutreffenden Feststellung der Steuerverwaltung ist aus dem Konto "6000 Honorare" ersichtlich, dass das Erfolgshonorar von CHF 40'000.-- per 1. Januar 2014 in die B.-AG geflossen ist (Rekurs- und Beschwerdebegründung, Beilage 3b; Vernehmlassung Steuerverwaltung, Ziff. II.8). Bereits in seiner Beschwerde an die Steuerrekurskommission hat der Rekurrent erklärt, das Honorar sei zwar im Jahr 2013 erzielt, die Gutschrift aber erst Anfang Januar 2014 in den Büchern der B.-AG vermerkt worden, und ein Kontoblatt eingereicht, aus dem die Verbuchung des Honorars ersichtlich ist (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 7 f. und 24). Damit hat er rechtzeitig behauptet und bewiesen, dass das Honorar per 1. Januar 2014 in die B.-AG geflossen ist.

4.1.2.6 Die fehlende Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung des Rekurrenten hat die Vorinstanz überdies auf die Verbuchung der Lohnauszahlungen an C. über das Konto "4000 Gehälter" zurückgeführt. Die Vorinstanz ist zum Schluss gelangt, dass der Saldo des Kontos über CHF 57'600.-- zwar demjenigen des eingereichten Lohnblatts von C. entspreche, allerdings die auf dem Konto vorgenommenen Abgrenzungen und Nachbuchungen nicht nachvollziehbar seien (angefochtene Entscheide, E. 5c/bb). Diese Ausführungen erweisen sich als korrekt. Insbesondere ist nicht ersichtlich, inwiefern die einzelnen Buchungen des Kontos in sachlicher und zeitlicher Hinsicht gegeneinander abgegrenzt werden können. Das entsprechende Kontoblatt unterscheidet die Buchungen und Nachbuchungen "Lohnkonto", "Lohn", "Lohn netto" und "ausstehende Gehälter 2011-2013", ohne dass diese im Einzelnen vom Rekurrenten, wie von der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren eingefordert, nachvollziehbar erläutert und belegt worden sind (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 27). Die in diesem Verfahren ins Feld geführten Argumente des Rekurrenten vermögen an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Somit erweist sich die Buchhaltung diesbezüglich im Mindesten als nicht systematisch und unklar und damit wiederum nicht ordnungsgemäss geführt.

4.1.2.7 Die weiteren Beanstandungen an der Buchhaltung des Rekurrenten betreffen das Konto "4100 Miete". Die Vorinstanz hat zu diesem Konto ausgeführt, dass darüber verschiedene Aufwendungen aus dem Jahr 2012 verbucht worden seien und der Rekurrent infolgedessen gegen das Periodizitätsprinzip verstossen habe (angefochtene Entscheide, E. 5c/cc). Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip hat ein Selbständigerwerbender in einer Steuerperiode das Einkommen zu versteuern, das er im entsprechenden Geschäftsjahr erzielt hat (vgl. BGer 2C_533 und 534/2012 vom 19. Februar 2013 E. 3.2.2, 2A.55 und 56/2007 vom 6. Juni 2007 E. 4.1). Es dürfen demnach nicht die Ergebnisse der Geschäftsperioden untereinander ausgeglichen werden, d.h. die Ergebnisse einer bestimmten Periode dürfen nicht zugunsten oder zulasten einer anderen Periode vermindert oder erhöht werden (BGer 2A.55 und 56/2007 vom 6. Juni 2007 E. 4.1). Damit wird zwingend eine periodengerechte Abgrenzung von Aufwand und Ertrag verlangt (BGer 2C_533 und 534/2012 vom 19. Februar 2013 E. 3.2.2); Aufwand und Ertrag sind periodenbezogen zu verbuchen (Reich, Steuerrecht, Teil IV Mehrwertsteuerrecht verfasst von Philip Robinson, Zürich 2012, § 15 N 85). Dies ergibt sich auch aus dem für eine ordnungsgemässe Buchführung massgebenden Realisationsprinzip und damit aus den handelsrechtlichen Buchhaltungsvorschriften (BGer 2C_533 und 534/2012 vom 19. Februar 2013 E. 3.2.2, 2C_429/2010 vom 9. August 2011 E. 2.1; Reich, a.a.O., § 15 N 85; EXPERTsuisse,

a.a.O., Ziff. II.3.2.2.1 und II.3.3.3.2; vgl. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 und Art. 958b Abs. 1 OR). Das Realisationsprinzip wird schon seit langem als umfassender Periodisierungsgrundsatz verstanden (Reich, a.a.O., § 15 N 85). Gemäss diesem sind sämtliche Ertrags- und Kostenelemente, die in eine bestimmte Buchhaltungsperiode fallen, dieser Periode auch tatsächlich zuzuschreiben (BGer 2C_429/2010 vom 9. August 2011 E. 2.1). Zu den Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung gehörte bereits vor dem Inkrafttreten von Art. 958b OR das Prinzip der zeitlichen Abgrenzung (Böckli, Schweizer Aktienrecht, mit Fusionsgesetz, Börsengesellschaftsrecht, Konzernrecht, Corporate Governance, Recht der Revisionsstelle und Abschlussprüfung in neuer Fassung – unter Berücksichtigung der angelaufenen Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts, 4. Auflage, Zürich 2009, § 8 N 180; Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Auflage, Basel 2016, Rz. 317; Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich 2014, Rz. 135). Mit der zeitlichen Abgrenzung soll sichergestellt werden, dass die Aufwendungen und Erträge ungeachtet der Geldflüsse periodengerecht zugeordnet werden (Neuhaus/Suter, in: Basler Kommentar, 5. Auflage 2016, Art. 958b OR N 4). Aufwand und Ertrag sind nicht in der Periode zu erfassen, in der die Zahlung erfolgt oder die Mittel zufließen, sondern in der sie wirtschaftlich verursacht werden (Böckli, a.a.O., Rz. 135). Aufwendungen und Erträge, die zeitraumbezogen anfallen, wie z.B. Aufwendungen und Erträge aus Mieten müssen in der Buchungsperiode verbucht werden, in der sie verursacht werden (Lipp, in: Roberto/Trüb [Hrsg.], Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, GmbH, Genossenschaft, Handelsregister und Wertpapiere, Bucheffektengesetz, Art. 958b OR N 6; vgl. Neuhaus/Suter, a.a.O., Art. 958b OR N 4). Wann flüssige Mittel oder ein Zahlungsäquivalent eingehen oder bezahlt werden, ist für die zeitliche Abgrenzung irrelevant (vgl. Böckli, a.a.O., § 8 N 181; Lipp, a.a.O., Art. 958b OR N 4; Neuhaus/Suter, a.a.O., Art. 958b OR N 2). Für buchführungspflichtige Personen gilt somit nach dem Massgeblichkeitsprinzip die sogenannte Soll-Methode (Reich, a.a.O., § 15 N 72). Wie sich aus den vorstehenden Erwägungen ergibt, wurden entgegen der Darstellung des Rekurrenten (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, S. 11 und 15 f.) im Jahr 2013 für Selbständigerwerbende keine neuen Massstäbe für die periodengerechte Verbuchung von Aufwand und Ertrag eingeführt. Im Bereich der freiberuflichen Erwerbstätigkeit wird für nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige, die auch nicht freiwillig nach kaufmännischer Art Buch führen, bei einfachen, übersehbaren Verhältnissen die Ist-Methode zugelassen. Bei dieser wird nach Massgabe der tatsächlichen Erfüllung abgerechnet (Reich, a.a.O., § 15 N 73). Im vorliegenden Fall waren die Verhältnisse keineswegs einfach und führte der Rekurrent nach kaufmännischer Art Buch. Folglich ist die Anwendung der Ist-Methode ausgeschlossen. Die vom Rekurrenten behauptete durch Liquiditätsengpässe verursachte Unmöglichkeit, monatlich anfallende Kosten monatlich zu bezahlen (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, S. 11), ist damit nicht geeignet, eine Abweichung vom Periodizitätsprinzip bzw. dem Periodisierungsgrundsatz zu rechtfertigen. Da für zwei Parkplätze im Kanton Tessin mehrere Mieten für das Jahr 2012 erst im Jahr 2013 verbucht worden sind (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 141), ist die Buchhaltung somit formell unrichtig. Die Unrichtigkeit der Buchhaltung ist ferner durch den Umstand erstellt, dass den im Tessin gelegenen Parkplätzen die geschäftsmässige Begründetheit abzusprechen ist, da der Rekurrent im Kanton Tessin keine Betriebsstätte begründet bzw. keinen Nachweis für deren geschäftsmässige Begründetheit erbracht hat (vgl. Einspracheentscheid, Ziff. II.14; Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 90; angefochtene Entscheide, E. 5c/cc).

4.1.2.8 Über die Konten “4320 Unterhalt Fahrzeuge”, “4321 Steuern/Vers. Auto” und “4325 Leasing Auto” hat der Rekurrent diverse Aufwände für drei Fahrzeuge, einen Mercedes ML 63, einen Mercedes SL 500 und einen Porsche Cayenne im Betrag von CHF 91'279.35 verbucht (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 142 ff.). Die Vorinstanz hat den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung insofern gestützt, als diese darin zum Schluss kam, dass die geschäftsmässige Begründetheit dieser drei Fahrzeuge nicht nachgewiesen sei (angefochtene Entscheide, E. 5c/dd). Die Steuerverwaltung hat sowohl in diesem als auch im vorinstanzlichen Verfahren überzeugende Umstände dargelegt, die Zweifel an der geschäftsmässigen Begründetheit der verbuchten Aufwände für die drei Fahrzeuge aufkommen lassen. Massgebend ist insbesondere die Tatsache, dass das Einzelunternehmen über lediglich zwei Mitarbeiter, nämlich den Rekurrenten und Frau C., verfügt hat. Inwiefern vor diesem Hintergrund drei Fahrzeuge objektiv erkennbar einem

mittelbaren oder unmittelbaren geschäftlichen bzw. unternehmerischen Zweck dieses Kleinstunternehmens gedient haben sollen, ist nicht ersichtlich und wurde vom Rekurrenten nicht nachgewiesen. Der Rekurrent gesteht sogar selbst zu, dass dessen Fahrtkosten „zugegebenermassen sehr hoch“ sind (Replik, Rz. 17). Damit erweist sich die Buchhaltung in diesem Punkt wiederum als unrichtig. Hinzu kommt, dass sich die Buchungen insbesondere aufgrund fehlender Belege, die von der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren eingefordert wurden, sachlich nicht voneinander abgrenzen lassen und ihre Höhe im Einzelnen nicht nachvollziehbar ist. Welche Aufwände etwa mit der Position vom 18. November 2013 mit der Beschreibung “Mercedes-Benz ML63 27.09.13“ und Beleg Nr. 439 verbunden sein sollen, ist aus den Buchhaltungsunterlagen nicht ersichtlich.

4.1.2.9 Ein weiteres Indiz für eine nicht ordnungsgemässe Buchhaltung des Rekurrenten hat die Vorinstanz in den verbuchten Aufwänden im Konto “4850 Repräsentationsspesen“ gesehen. Dazu hat sie festgehalten, der Rekurrent habe zwei Coop-Belege vom 10. August und 16. September 2013 eingereicht, aus welchen ersichtlich sei, dass nicht alle geltend gemachten Spesen geschäftsmässig begründet seien; bei einigen Positionen würde es sich um Lebenshaltungskosten handeln (angefochtene Entscheide, E. 5c/ee). Belege von Coop vom 10. August und 16. September 2013 sind in den Akten nicht zu finden. Auf dem Konto “4850 Repräsentationsspesen“ finden sich am 10. August, 16. September und 11. Dezember 2013 Buchungen mit dem Text “Coop“, “COOP Bachletten 14.09.2013“ und “COOP“ in Höhe von CHF 968.--, CHF 829.95 und CHF 1'529.85 mit Belegen Nr. 317, 686 und 506. Zudem wurden am 31. Dezember 2013 für “Repräsentation“ mit dem Beleg Nr. 814 CHF 23'229.35 verbucht (zum Ganzen Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 147). Gemäss den Angaben des Rekurrenten betrifft ein Beleg von Coop vom 12. Juni 2013 für CHF 644.75 diese Position (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 108). In den Akten finden sich nur zwei Quittungen von Coop, eine vom 12. Juni 2013 über CHF 644.75 und eine vom 14. September 2013 über CHF 829.95. Damit fehlen die Belege 317 und 506. Zumindest auf dem Beleg 686 finden sich Aufwendungen, die offensichtlich nicht geschäftsmässig begründet sind (insb. Zahnbürsten, Zahnpasta, Duschgel, Deo, Nasenspray und Duvet). Damit ist die Buchhaltung unrichtig. Es wäre insofern wiederum am Rekurrenten gewesen, die geschäftsmässige Begründetheit dieser Positionen nachzuweisen. Wie die Steuerverwaltung mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung korrekt ausführte, kommt dem Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit besondere Bedeutung zu, wenn die entsprechenden Aufwände auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen (Einspracheentscheid, Ziff. II.16; BGer 2C_273 und 274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 4.1). Der Einwand des Rekurrenten, dass 35% der geltend gemachten Kosten ihm wieder privat aufgerechnet würden (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, S. 13), vermag daran nichts zu ändern. Wenn bestimmte Aufwendungen sowohl durch die Einkommenserzielung als auch durch private Interessen veranlasst sind bzw. sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen (sog. gemischte Aufwendungen oder Mischausgaben), sind die entsprechenden Kosten aufzuteilen in einen abziehbaren Teil und einen nicht abziehbaren Privatanteil, wobei bei Fehlen objektiver Aufteilungskriterien eine Schätzung vorzunehmen ist (Reich/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 25 N 16a; Reich et al., in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 27 N 10). Ausgaben, die nur einen sehr geringen Bezug zur Erwerbstätigkeit haben, sind vollumfänglich dem Privateaufwand zuzuordnen (sog. uneigentliche Mischausgaben; Reich et al., a.a.O., Art. 27 N 10; vgl. BGer 2C_878 und 879/2012 vom 7. Dezember 2012 E. 2.4). Die Verbuchung eines Privatanteils rechtfertigt damit nur die Verbuchung gemischter Aufwendungen als Geschäftsaufwand. Aufwendungen für die Befriedigung privater Bedürfnisse, wie insbesondere Kosten für die Körperpflege, fehlt der erforderliche enge Konnex zum Unternehmenszweck, selbst wenn sie unter Umständen der Erwerbstätigkeit förderlich sind. Sie sind deshalb nicht abziehbar (Reich et al., a.a.O., Art. 27 N 11). Folglich dürfen sie auch bei der Verbuchung eines Privatanteils nicht als Geschäftsaufwand verbucht werden.

4.1.2.10 Für die Begründung der fehlenden Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung des Rekurrenten hat sich die Vorinstanz schliesslich auf die in der Erfolgsrechnung verbuchten Honorareinnahmen gestützt (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 126 ff.). So bestehe keine Übereinstimmung zwischen dem in der Erfolgsrechnung verbuchten Betrag von CHF 445'983.-- und der Einnahmenaufstellung des Rekurrenten über die in Zürich und Basel vereinnahmten Honorare (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 130 f.), wonach Gesamteinnahmen von CHF 478'728.-- erzielt worden seien. Daraus ergäben sich Mehreinnahmen von CHF 32'745.--, entsprechend der Differenz der Beträge in der Erfolgsrechnung und der Einnahmenaufstellung des Rekurrenten (zum Ganzen angefochtene Entscheide, E. 5c/ff). Dazu ist festzuhalten, dass die Gesamteinnahmen gemäss der Aufstellung nicht CHF 478'728.--, sondern CHF 478'082.-- betragen und die Differenz damit nicht CHF 32'745.-- sondern CHF 32'099.--. Im Übrigen sind die vorinstanzlichen Erwägungen aus den nachfolgenden Gründen zu bestätigen. In seiner Rekurs- und Beschwerdebegründung sowie in seiner Eingabe vom 17. Oktober 2017 beruft sich der Rekurrent auf ein von ihm als "MwSt.-Liste" bezeichnetes Beweismittel (Rekurs- und Beschwerdebegründung, S. 13; Eingabe vom 17. Oktober 2017, S. 2 f.); im Beilagenverzeichnis zur Eingabe vom 17. Oktober 2017 bezeichnet der Rekurrent die entsprechenden Beilagen 8a-b als "MwSt.". Dabei handelt es sich um die oberwähnte Einnahmenaufstellung, deren Einträge vom 26. August, 24. September, 21. November und vom 31. Dezember 2013 der Rekurrent modifiziert und mit handschriftlichen Notizen ergänzt hat. Dies hat zur Folge, dass sich der Saldo der Einnahmen nicht mehr mit jenem der Einnahmenaufstellung deckt, welche der Rekurrent bereits im Einspracheverfahren eingebracht hatte (Vorakten Steuerverwaltung, Einsprachebegründung vom 31. Januar 2016, Beilage 7, Einnahmen 1. und 2 Semester 2013). Entgegen den Ausführungen des Rekurrenten in der Replik (Replik, Rz. 5) sind folglich die Tatsachen, die sich aus der im Rahmen der Eingabe vom 17. Oktober 2017 eingereichten Liste ergeben und von der Einnahmenaufstellung abweichen, als Noven zu qualifizieren. Darunter sind im Allgemeinen neue Tatsachen und Beweismittel zu verstehen, die bei der Vorinstanz nicht geltend gemacht wurden (vgl. Rhinow et al., Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 3. Auflage, Basel 2014, Rz. 1134). Auf das Motiv des Rekurrenten, die seiner Ansicht nach offensichtlich falschen Behauptungen zu entkräften (Replik, Rz. 6), kann es bei der Beantwortung der Frage, ob es sich bei den vorgebrachten Tatsachen um Noven handelt, nicht ankommen. Die Zulassung der Geltendmachung neuer Tatsachen und Beweismittel im verwaltungsgerichtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren ist in Steuersachen bundesrechtlich gemäss Art. 110 des Bundesgerichtsgesetzes (SR 173.110) nicht vorgeschrieben, weil diesem mit dem Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission bereits ein Rechtsmittelverfahren vor einem Gericht im materiellen Sinne vorangegangen ist. Noven sind im steuerrechtlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht deshalb nur nach Massgabe des kantonalen Rechts zulässig (VGE VD.2016.249 und 250 vom 15. Juni 2017 E. 2.2.2.1, VD.2015.11 vom 18. September 2015 E. 2.2). Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist damit für die Beurteilung des Rekurses bzw. der Beschwerde durch das Verwaltungsgericht die Sachlage massgebend, wie sie im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids bestanden hat und belegt worden ist (VGE VD.2015.47 vom 21. April 2016 E. 2.3; Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 277, 300 f.). Daraus folgt nach feststehender Praxis des Verwaltungsgerichts, dass Noven trotz der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes gemäss § 18 VRPG im verwaltungsrechtlichen Verfahren in Berücksichtigung des funktionellen Instanzenzugs nicht zugelassen werden (BGer 1A.211/2001 vom 3. Mai 2002 E. 2.1; VGE VD.2015.47 vom 21. April 2016 E. 2.3). Anders zu entscheiden, hiesse, einer trölerischen Prozessführung Vorschub zu leisten. Denn mit dem Novenverbot soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger im Verfahren vor der zweiten kantonalen Gerichtsinstanz seine Verfahrenspflichten nachholt, denen nachzukommen er im Einspracheverfahren vor der Steuerverwaltung und im Verfahren vor der Steuerrekurskommission versäumt hat (zum Ganzen BGE 131 II 548 E. 2.3; VGE VD.2015.47 vom 21. April 2016 E. 2.3). 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 (VGE VD.2015.47 vom 21. April 2016 E. 2.3, VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.2.1 f., VD.2014.132 vom 9. Januar 2015 E. 2.3.4 f.;

Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 277, 301; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser [Hrsg.], Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, S. 477, 509 f.). Die Differenz zwischen den Honoraren gemäss der Erfolgsrechnung und der Einnahmenaufstellung ist derart auffällig, dass der Rekurrent Anlass gehabt hätte, sie spätestens im Verfahren vor der Steuerrekurskommission zu erklären. Bei den erstmals im Rekurs vom 18. September 2017 und der Eingabe vom 17. Oktober 2017 vorgebrachten Erklärungen (Rekurs- und Beschwerdebegründung, S. 13; Eingabe vom 17. Oktober 2017, S. 2 f.) handelt es sich deshalb um unzulässige Noven. Im Übrigen könnte der Rekurrent daraus ohnehin nichts zu seinen Gunsten ableiten. Seine Vorbringen mögen zwar die Differenz erklären. Allerdings bestärkt der Rekurrent mit seinen Äusserungen die Annahme, dass die Buchhaltung nicht ordnungsgemäss erstellt wurde: Er gesteht nämlich selber zu, dass die Buchhaltung zwei und die Liste fünf Fehler aufgewiesen haben (Eingabe vom 17. Oktober 2017, S. 2 f.).

4.1.2.11 Als Ergebnis bleibt festzuhalten, dass die Buchhaltung in den sich aus den vorstehenden Erwägungen ergebenden Punkten – insbesondere Verbuchung von Aufwänden für nicht bilanzierte Liegenschaften; sachlich und zeitlich nicht abgrenzbare Verbuchung von Lohnauszahlungen an eine Mitarbeiterin; keine periodengerechte Verbuchung von Mietaufwänden; Verbuchung von nicht geschäftsmässig begründeten Aufwänden für Parkplätze im Kanton Tessin sowie für drei Fahrzeuge; Verbuchung von privaten Lebenshaltungskosten als Repräsentationsspesen und betragsmässige Widersprüche zwischen den verbuchten Honorareinnahmen in der Erfolgsrechnung und auf der Einnahmenaufstellung – in einem so grossen Umfang nicht ordnungsgemäss erstellt worden ist, dass die Steuerbehörde das steuerbare Einkommen des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit nicht mehr einwandfrei hat ermitteln können. Infolgedessen nahm die Steuerverwaltung zu Recht eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen § 153 Abs. 1 StG und Art. 126 Abs. 1 DBG vor.

4.1.3 Auch betreffend die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft Küsnacht standen der Steuerverwaltung keine zuverlässigen Unterlagen zur Verfügung, aufgrund derer sie die zur Veranlagung notwendigen Steuerfaktoren hätte ermitteln können. Der Rekurrent deklarierte in der Steuererklärung pro 2013 Mieteinnahmen von CHF 15'000.--, die gemäss seinen Angaben vom Einzelunternehmen als eine der Mieterinnen bezahlt worden seien, ohne jedoch diese Einkünfte mittels der von der Steuerverwaltung eingeforderten Unterlagen zu belegen. Die Steuerverwaltung befand sich in einem Untersuchungsnotstand, weshalb es zulässig war, dass sie die Einkünfte aus der Liegenschaft Küsnacht nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagte.

4.1.4 Die Voraussetzungen zur Durchführung einer Ermessensveranlagung lagen damit bezüglich des Einkommens sowohl aus dem Einzelunternehmen als auch aus der Vermietung der Liegenschaft Küsnacht vor.

4.2 Im Weiteren macht der Rekurrent sinngemäss geltend, die Ermessensveranlagung sei offensichtlich unrichtig (Rekurs- und Beschwerdebegründung, S. 6 ff.; Eingabe vom 17. Oktober 2017, S. 2 ff.; Replik, Rz. 13 ff.).

4.2.1 Der Steuerpflichtige kann eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG). Diese Kognitionsbeschränkung findet ihre Begründung im Umstand, dass die Steuerbehörde mangels genügender Unterlagen nicht alle Faktoren genau ermitteln kann und die Ermessenseinschätzung deshalb naturgemäss eine gewisse Unschärfe aufweist (BGE 137 I 273E. 3.2.2 S. 277). Der Unrichtigkeitsnachweis ist in umfassender Weise durch die steuerpflichtige Person zu erbringen, so dass damit die tatsächliche Ungewissheit beseitigt und die Ermessensveranlagung dem wirklichen Sachverhalt angepasst werden kann (sog. qualitativer Unrichtigkeitsnachweis; Locher, a.a.O., Art. 132 N 41 und 51 ff.). In Bezug auf die Schätzung als solche ist nach der bundesgerichtlichen Praxis von einer offensichtlichen Unrichtigkeit auszugehen, wenn die Steuerbehörde einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat, wenn dieser in die Augen springende Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind und sie eine offensichtlich falsche Schätzung vorgenommen hat

oder wenn die Schätzung mit aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann (sog. quantitativer Unrichtigkeitsnachweis; BGer 2C_796 und 797/2016 vom 3. Mai 2017 E. 3.1, m.w.H. auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts; Locher, a.a.O., Art. 132 N 54 ff.). Der qualitative Unrichtigkeitsnachweis ist aufgrund der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren grundsätzlich geltenden Novenschanke spätestens im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission zu erbringen (vgl. VGE VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 3.2.1 f. und VD.2014.132 vom 9. Januar 2015 E. 2.3.4 f., m.w.H.; vgl. insb. auch Wullschleger/Schröder, a.a.O., S. 277, 300 f. sowie Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 132 N 54a). Sofern wie vorliegend eine partielle Ermessensveranlagung erfolgt ist, gelten die erschwerten Voraussetzungen zur Anfechtung nur für die nach Ermessen festgelegten Steuerfaktoren der Veranlagung (vgl. BGer 2C_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 4.3).

4.2.2 Die vom Rekurrenten in der Höhe von CHF 105'627.-- deklarierten Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit pro 2013 wurden von der Steuerverwaltung ermessensweise auf CHF 210'000.-- festgesetzt. Die gesamte Aufrechnung hat das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit demgemäss um CHF 104'373.-- auf rund das Doppelte erhöht.

4.2.2.1 Wie sich aus den vorstehenden Erwägungen ergibt, hat der Rekurrent bereits in seiner Beschwerde an die Steuerrekurskommission rechtzeitig behauptet und nachgewiesen, dass das im Rahmen der Ermessensveranlagung aufgerechnete Honorar in der Höhe von CHF 40'000.-- per 1. Januar 2014 in die B.-AG geflossen ist und damit die Veranlagung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht. In Bezug auf diese Honorarzahlung kam er demnach seinen Mitwirkungspflichten nach, mit der Folge, dass die Ungewissheit bezüglich dieses Sachverhaltselements beseitigt werden konnte. Daraus ergibt sich, dass die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit pro 2013 entsprechend dem Eventualantrag der Steuerverwaltung um CHF 40'000.-- zu reduzieren und auf CHF 170'000.--, davon CHF 85'000.-- (entsprechend 50%) auf den Kanton Basel-Stadt entfallend, festzusetzen sind. Gegenüber dem deklarierten Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit beträgt die gesamte Aufrechnung deshalb CHF 64'373.--, d.h. rund 60 %.

4.2.2.2 Im Hinblick auf die übrigen Aufrechnungen ist die Ermessensveranlagung zu bestätigen. Bereits durch Addition insbesondere der verbuchten Aufwände für die zwei Parkplätze im Kanton Tessin von rund CHF 5'400.--, für etwa zwei Drittel der gesamten Fahrzeugkosten unter Berücksichtigung des vom Rekurrenten effektiv verbuchten Privatanteils von 26% im Betrag von rund CHF 50'000.-- sowie für etwa die Hälfte der Repräsentationsspesen von rund CHF 15'000.-- gelangt man zu einem Aufrechnungsbetrag von insgesamt rund CHF 70'000.--, der die tatsächliche Aufrechnung um etwa CHF 5'500.-- übersteigt. Vor allem aber lässt sich aus dieser summarischen Rechnung schliessen, dass sich keine deutlich von der Veranlagung der Steuerverwaltung abweichende Situation ergibt, wie der Rekurrent behauptet (Replik, Rz. 17). Vielmehr erweist sich die Schätzung der Steuerverwaltung als moderat; diese bewegt sich mithin nicht ausserhalb des ihr zur Verfügung stehenden Spielraums. Grobe Schätzungsfehler, wie sie der Rekurrent sinngemäss geltend macht, sind nicht ersichtlich.

4.2.3 Ebenso keine offensichtlich unrichtige Ermessensveranlagung liegt in Bezug auf die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft Künsnacht vor.

4.2.3.1 Die Liegenschaft Künsnacht befindet sich im Privatvermögen des Rekurrenten. Die Liegenschaftserträge sind daher vollumfänglich im Kanton Zürich zu besteuern (vgl. § 6 Abs. 1 und § 7 StG sowie Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und des bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes, 4. Auflage, Bern 2015, S. 65). Die Vorinstanz hat dazu richtig ausgeführt, dass die Steuerverwaltung in der Veranlagung von einem Repartitionswert von CHF 900'000.-- ausgegangen ist, obwohl dieser CHF 1'008'900.-- (Vermögenssteuerwert gemäss Neubewertungsverfügung vom 3. August 2012

von CHF 1'121'000.-- [Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 21 f.], multipliziert mit dem Faktor 0.9 [Repartitionswert für den Kanton Zürich von 90%] beträgt, mit der Folge, dass sich die Schuldzinsenzuweisung aufgrund des geringeren Aktivenanteils im Kanton Basel-Stadt erhöhend auf das steuerbare Einkommen der kantonalen Steuern auswirkt (angefochtener Entscheid kantonale Steuern, E. 6c/ee).

4.2.3.2 Betreffend die direkte Bundessteuer hat die Steuerverwaltung die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft Küsnacht statt der vom Rekurrenten deklarierten CHF 15'000.-- auf CHF 60'000.-- festgesetzt. Wie die Vorinstanz ausführlich dargelegt hat, ist diese Aufrechnung nicht offensichtlich unrichtig erfolgt. Wird unterstellt, dass der kantonale Steuerwert der Liegenschaft Küsnacht CHF 960'857.-- beträgt (Vermögenssteuerwert gemäss Neubewertungsverfügung vom 3. August 2012 von CHF 1'121'000.-- [Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 21 f.], multipliziert mit dem Faktor 0.9 [Repartitionswert für den Kanton Zürich von 90%], dividiert durch den Faktor 1.05 [Repartitionswert für den Kanton Basel-Stadt von 105%]), ergibt sich bei einem Eigenmietwert von 4.6% nach einem Abzug für Unterhaltskosten von 10% ein Ertrag von CHF 39'780.--. Vergleicht man diesen Betrag mit jenem der Aufrechnung, der unter Berücksichtigung eines Abzugs für Unterhaltskosten von 10% CHF 54'000.-- beträgt, geht daraus eine Differenz von etwa CHF 14'000.-- hervor (zum Ganzen angefochtener Entscheid kantonale Steuern, E. 6c/ee). In dieser Abweichung von der Schätzung kann keine offensichtlich unrichtige Ermessensveranlagung gesehen werden, insbesondere, wenn der Umstand berücksichtigt wird, dass der Eigenmietwert für die direkte Bundessteuer mit einem prozentualen Zuschlag von 4.6% auf dem kantonalen Eigenmietwert berechnet wird. Als Korrektiv zur Verwirklichung gleichwertiger Eigenmietwerte auf Stufe der direkten Bundessteuer kommt ein Zuschlag dieser Art nur dann zur Anwendung, wenn ein Kanton die Richtlinien der ESTV zur Ermittlung des kantonalen Eigenmietwerts nicht angemessen berücksichtigt mit der Folge, dass die kantonalen Eigenmietwerte unter 70% der eigentlichen Marktmiete liegen (dazu etwa Locher, Eigenmietwertbesteuerung in der Schweiz, in: Behnisch/Marantelli [Hrsg.], Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. em. Dr. iur. Peter Locher, Bern 2014, S. 333, 335 f., m.w.H.). Aus dieser Erkenntnis heraus kann der Schluss gezogen werden, dass die kantonalen Eigenmietwerte im Steuerjahr pro 2013 generell weniger als 70% der Marktmiete entsprachen. Hebt man den kantonalen Eigenmietwert nach diesen Grundsätzen auf die Marktmiete an, berechnet man m.a.W. den kantonalen Eigenmietwert mittels der obgenannten Faktoren, allerdings mit einem Aufschlag von 30%, so beträgt dieser rund CHF 51'714.-- und die Differenz zur Schätzung somit nur noch CHF 2'286.--. Dass dieser Betrag – unter Berücksichtigung der einer Schätzung im Rahmen einer Ermessensveranlagung naturgemäss anhaftenden Unschärfe – auf dem Markt erzielbaren Mieteinnahmen entspricht, zeigt auch der Drittvergleich, gestützt auf den die Steuerverwaltung die ermessensweise Aufrechnung vornahm. Diesem wurde eine 5.5-Zimmerwohnung in derselben Überbauung zugrunde gelegt, die für CHF 9'000.-- pro Monat zur Miete angeboten wurde. Die Steuerverwaltung ermittelte dementsprechend den monatlichen Mietzins der 3.5-Zimmerwohnung des Rekurrenten auf CHF 5'000.--, resultierend in jährlichen Mietzinseinnahmen von CHF 60'000.-- (zum Ganzen Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 91). Die Durchführung einer solchen Schätzung liegt im Ermessensspielraum der Steuerverwaltung und ist weder in der Art noch in der Höhe zu beanstanden. Schliesslich ist festzuhalten, dass der Rekurrent in seinem Rekurs und seiner Beschwerde selber zugesteht, dass die Annahme der Vorinstanzen für das Jahr 2013 korrekt ist, wenn er geltend macht, noch vor ein paar Jahren wäre es möglich gewesen, eine Miete von CHF 60'000.-- pro Jahr zu erzielen (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, S. 14).

5. Der Rekurs und die Beschwerde des Rekurrenten richten sich schliesslich gegen die Verweigerung des Abzugs der deklarierten effektiven Unterhaltskosten der Liegenschaften Basel, Brione und Küsnacht und die stattdessen von der Steuerverwaltung jeweils zum Abzug gebrachte Liegenschaftskostenpauschale (vgl. Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, S. 13 ff.).

5.1 Nach § 26 StG und Art. 25 DBG werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge abgezogen. Bei im Privatvermögen gehaltenen Liegen-

schaften gehören dazu namentlich die Unterhaltskosten (§ 31 Abs. 2 lit. a StG und § 33 f. der Steuerverordnung [StV, SG 640.110], Art. 32 Abs. 2 DBG). Als Unterhaltskosten abziehbar sind insbesondere Kosten für die Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellen sowie Betriebskosten, d.h. jene Kosten, die mit dem Besitz einer Liegenschaft wirtschaftlich oder rechtlich verknüpft sind, sofern diese nicht im Sinne von Art. 256b OR auf die Mieterschaft überwältzt wurden. Betriebskosten dieser Art sind etwa wiederkehrende Gebühren für Kerichtentsorgung, Abwasserentsorgung oder Strassenbeleuchtung, Entschädigungen an den Hauswart oder die als Objektsteuern ausgestalteten Liegenschaftssteuern (zum Ganzen § 34 Abs. 1 lit. c StV, Art. 1 Abs. 1 lit. b der Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [SR 642.116.2]; vgl. Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen, Grusch 1989, S. 161; BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.4). Sofern tatsächliche Unterhaltskosten als Abzüge geltend gemacht werden, stellen diese steuermindernde Tatsachen dar, für welche die steuerpflichtige Person in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB die objektive Beweislast, d.h. die Folgen der Beweislosigkeit trägt (vgl. VGE VD.2015.149 und 150 vom 10. April 2017 E. 4.2.2.2; VGE 663/2007 vom 16. Juni 2008 E. 2.2; 649/2003 vom 20. April 2004 E. 3a; vgl. Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht (dargestellt am Beispiel der direkten Bundessteuer), in: ASA 56 [1987/1988], S. 577, 624 ff.; Zweifel et al., a.a.O., § 13 N 3 und § 19 N 8 f.; BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa). Anstelle der tatsächlichen Unterhaltskosten kann der Steuerpflichtige einen Pauschalabzug geltend machen (§ 37 Abs. 1 StV, Art. 2 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [LiegenschaftskostenV; SR 642.116]). Dieser beträgt bei Gebäuden, die zu Beginn der Steuerperiode bis zu zehn Jahre alt sind, 10 Prozent und bei älteren Gebäuden 20 Prozent vom Bruttomiettertrag (§ 37 Abs. 1 StV, Art. 2 Abs. 2 LiegenschaftskostenV). Die steuerpflichtige Person kann in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug wählen (§ 37 Abs. 2 StV, Art. 3 LiegenschaftskostenV).

5.2 Die vom Rekurrenten im vorliegenden Fall eingereichten Unterlagen weisen für sämtliche Liegenschaften tatsächliche Unterhaltskosten in einer Höhe nach, die jeweils unter dem gewährten Pauschalabzug liegen. M.a.W. sind die abzugsfähigen belegten tatsächlichen Kosten der Liegenschaften Basel, Brione und Küsnacht geringer als die Pauschalabzüge.

5.2.1 Betreffend die Liegenschaft Basel hat der Rekurrent tatsächliche Unterhaltskosten von CHF 20'735.-- deklariert, wovon insgesamt CHF 9'800.-- von der Steuerverwaltung nicht zum Abzug zugelassen worden sind (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, EFH [...], 4051 Basel, Liegenschaftskosten 2013; Einspracheentscheid, Ziff. II.30). Davon entfallen CHF 3'300.-- auf Unterhaltsarbeiten der D., die bereits in der Steuerperiode pro 2012 berücksichtigt worden sind (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, Rechnung D. vom 7. April 2012; Einspracheentscheid, Ziff. II.30; Vorakten Steuerverwaltung, EFH [...], 4051 Basel, Liegenschaftskosten 2013). In seinen Eingaben bestätigt der Rekurrent denn auch, dass die Verbuchung der von der D. in Rechnung gestellten Unterhaltskosten bereits im Geschäftsjahr 2012 erfolgt ist (Rekurs- und Beschwerdebeurteilung, S. 16; Eingabe vom 17. Oktober 2017, S. 5; Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 46). Die restlichen CHF 6'500.-- sind auf Unterhaltsarbeiten mit der Bezeichnung "Reparatur Ventilblock" zurückzuführen, die von der E.-AG erbracht worden sind (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, EFH [...], 4051 Basel, Liegenschaftskosten 2013). Von der Rechnung der E.-AG vom 2. September 2013, die auf insgesamt CHF 8'288.95 lautet (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 47), können für die Steuerperiode pro 2013 allerdings lediglich CHF 1'788.05 berücksichtigt werden. Wie die Steuerverwaltung im Rahmen ihrer Vernehmlassung zutreffend ausführt (Vernehmlassung Steuerverwaltung, Ziff. II.10), ergibt sich aus der handschriftlichen Notiz auf der Rechnung vom 2. September 2013 sowie der korrespondierenden Buchung über das PostFinance-Konto (Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 47; Vorakten Steuerverwaltung, Einsprachebeurteilung vom 31. Januar 2016, Beilage 6, Kontoauszug PostFinance 01.12.2013 - 31.12.2013 vom 31.12.2013, Seite 5/9), dass der Rekurrent am 13. Dezember 2013

die Rechnung lediglich im Umfang von CHF 1'788.05 beglichen hat. Vor dem Hintergrund, dass auf der im Einspracheverfahren eingereichten Aufstellung über die Liegenschaftskosten ein Vermerk "4 Teilzahlungen" (Vorakten Steuerverwaltung, Einsprachebegründung vom 31. Januar 2016, Beilage 19, EFH [...], 4051 Basel, Liegenschaftskosten 2013) und dem nachgereichten Kontoblatt des Kontos "2722 Villa Basel" aus dem Geschäftsjahr 2014 (Vernehmlassung Steuerverwaltung, Beilage 3, 2722 Villa Basel 2014) drei weitere Zahlungen, nämlich in der Höhe von CHF 1'000.-- vom 2. April 2014 mit der Bezeichnung "E.-AG TZ 2.9.13", von CHF 2'500.-- vom 27. Juni 2014 mit der Bezeichnung "E.-AG TZ" und von CHF 2'500.-- vom 13. August 2014 mit der Bezeichnung "E.-AG" verbucht worden sind, ist davon auszugehen, dass die Rechnung vom 2. September 2013 erst im Geschäftsjahr 2014 vollständig beglichen worden ist und insofern die damit verbundenen Aufwände sowohl in der Steuerperiode pro 2013 als auch in jener pro 2014 geltend gemacht worden sind. Daraus ergibt sich, dass die Steuerverwaltung für die Steuerperiode pro 2013 zu Recht tatsächliche Unterhaltskosten für die Liegenschaft Basel in der Höhe von insgesamt CHF 10'935.-- unterstellt hat. Der Pauschalabzug von CHF 14'400.-- übersteigt die tatsächlichen Unterhaltskosten und dessen Gewährung erweist sich damit als für den Rekurrenten günstigere Beurteilung. Es ist folglich nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung in der Veranlagung der Steuerperiode pro 2013 auf den Pauschalabzug in der Höhe von CHF 14'400.-- abgestellt hat.

5.2.2 Betreffend die Liegenschaft Brione hat der Rekurrent CHF 10'690.60 bzw. im Einspracheverfahren mittels korrigierter Eingabe CHF 11'886.65 und betreffend die Liegenschaft Künsnacht CHF 15'879.50 als tatsächlich angefallene Unterhaltskosten deklariert. Davon hat die Steuerverwaltung bezüglich die Liegenschaft Brione CHF 4383.85 und bezüglich die Liegenschaft Künsnacht CHF 10'140.-- nicht zum Abzug zugelassen (vgl. Vorakten Steuerverwaltung, EFH [...], Brione s./Minusio, Liegenschaftskosten 2013; Vorakten Steuerverwaltung, STWEG [...], 8700 Künsnacht, Liegenschaftskosten 2013; Vorakten Steuerverwaltung, Vorakten Steuerverwaltung, Einsprachebegründung vom 31. Januar 2016, Beilage 15, EFH [...], Brione s./Minusio, Liegenschaftskosten Konto 2721 2013), jeweils mit der Begründung, dass es sich bei einzelnen Positionen auf der Aufstellung über die Liegenschaftskosten um Nebenkosten (insbesondere für Strom, Heizung, Wasser) handle, wofür der Rekurrent keine Unterlagen eingereicht habe, aus denen ersichtlich ist, dass diese Kosten nicht auf die Mieter der Liegenschaften Brione und Künsnacht überwält worden sind (Einspracheentscheid, Ziff. II.30 ff.; Vorakten Vorinstanz STRK.2016.154, S. 92). So folgt etwa aus der Aufstellung über die Liegenschaftskosten der Liegenschaft Brione, dass der Rekurrent diverse von der [...] in Rechnung gestellte Stromkosten als effektive Unterhaltskosten geltend gemacht hat. Im Widerspruch dazu steht die Regelung im Mietvertrag für die Geschäftsräumlichkeiten der Liegenschaft Brione, wonach der Mieter die „anfallenden Betriebs- und Nebenkosten, wie Elektrizität, Wasser, Abfallgebühren, Kabelgebühren (TV, Radio) etc., wie bis anhin selbst - unter Entlastung des Vermieters - bezahlen“ muss (Vorakten Steuerverwaltung, Einsprachebegründung vom 31. Januar 2016, Beilage 13, Mietvertrag für Geschäftsräume „[...]“). Der Rekurrent hält dem lediglich entgegen, dass die Reduktionen der deklarierten Unterhaltsaufwendungen „nicht akzeptiert werden“ (Rekurs- und Beschwerdebegründung, S. 16); einen rechtsgenügenden Nachweis, dass diese Kosten nicht auf die Mieter der Liegenschaften Brione und Künsnacht überwält worden sind, hat er aber nicht erbracht. Daraus folgt wiederum, dass die Steuerverwaltung für die Steuerperiode pro 2013 zu Recht tatsächliche Unterhaltskosten für die Liegenschaft Brione in der Höhe von insgesamt CHF 7'502.80 und für die Liegenschaft Künsnacht in der Höhe von insgesamt CHF 5'739.50 unterstellt hat. Der Pauschalabzug von CHF 8'800.-- für die Liegenschaft Brione bzw. von CHF 6'000.-- für die Liegenschaft Künsnacht übersteigt die tatsächlichen Unterhaltskosten. Das Vorgehen der Steuerverwaltung, zugunsten des Rekurrenten auf die Pauschalabzüge anstatt auf die tieferen, nachgewiesenen effektiven Unterhaltskosten abzustellen, erweist sich als korrekt.

6.1 Der Rekurs und die Beschwerde sind nach dem Gesagten teilweise gutzuheissen.

Demgemäss wird erkannt:

In teilweiser Gutheissung des Rekurses und der Beschwerde werden die beiden Entscheide der Steuerrekurskommission STRK.2016.154 und STRK.2016.155 vom 18. Mai 2017 aufgehoben, das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 170'000.--, davon CHF 85'000.-- auf den Kanton Basel-Stadt entfallend, festgesetzt und die Sache zur neuen Festsetzung der Steuerbeträge an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Im Übrigen werden der Rekurs und die Beschwerde abgewiesen.