

GR_GERICHTE A 2010 20 vom 22. Juni 2010

GR Gerichte, 2010-06-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2010_20

FR: GR_GERICHTE A 2010 20 du 22 juin 2010

IT: GR_GERICHTE A 2010 20 del 22 giugno 2010

Regeste

Kantons- und direkte Bundessteuer | Einkommenssteuer

Volltext

A 10 20 4. Kammer URTEIL vom 22. Juni 2010 in der verwaltungsrechtlichen Streitsache betreffend Kantons- und direkte Bundessteuer 1. ..., wohnhaft in ..., führten im Jahr 2006 wie in den Jahren zuvor das Restaurant ... in ... Ihre Steuererklärung 2006 reichten sie am 8. August 2007 ordnungsgemäss ein. Bei der Prüfung der Jahresrechnung wurde eine Bruttogewinnmarge I von rund 55% festgestellt. Dieser Wert wurde ermessensweise auf 60% erhöht. Gegen die entsprechenden Veranlagungsverfügungen liessen ... am 19. Dezember 2008 Einsprache erheben. Nachdem die kantonale Steuerverwaltung die Einsprecher wiederholt vergeblich aufgefordert hatte, Beweismittel einzureichen, verweigerte sie anlässlich des Vortritts am 30. März 2009 die Annahme des Kassabuchs und der Kassastreifen, weil sie davon ausging, dass die Frist für die Einreichung dieser Beweismittel abgelaufen sei. Mit Entscheid vom 1. April 2009 wies die kantonale Steuerverwaltung die Einsprache ab. Hiergegen liessen ... Beschwerde ans Verwaltungsgericht erheben. Dieses Verfahren (A 09 12) wurde mit Verfügung vom 4. Mai 2009 als gegenstandslos abgeschrieben, nachdem die kantonale Steuerverwaltung mit Schreiben vom 30. April 2009 mitgeteilt hatte, dass sie den angefochtenen Einspracheentscheid und die entsprechenden Veranlagungsverfügungen aufgehoben habe. 2. In der Folge wurde das Veranlagungsverfahren nochmals neu aufgerollt. Mit Verfügungen vom 17. November 2009 wurde die frühere Veranlagung indessen im Wesentlichen bestätigt, insbesondere wurde die Bruttogewinnmargenkorrektur beibehalten. Die Gemeindesteuer wurde auf Fr. 3'620.--, die Kantonssteuer auf Fr. 4'663.-- und die direkte Bundessteuer

auf Fr. 856.-- festgelegt. Die gegen diese Veranlagungen im Bezug auf die Kantonssteuer und die direkte Bundessteuer erhobene Einsprache wies die kantonale Steuerverwaltung mit Entscheid vom 26. Januar 2010 ab. 3. Gegen diesen Entscheid liessen ... am 24. Februar 2010 Beschwerde ans Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden erheben. Sie beantragten, die Ermessensveranlagung mit der Aufrechnung von Fr. 35'000.-- sei aufzuheben und das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit gemäss Jahresabschluss 2006 zuzüglich der kleinen Korrektur von Fr. 559.60 zu veranlagern. Sie machten geltend, sie hätten detailliert begründet, weshalb der Bruttogewinn auf Waren so klein sei. Dies hätte von der Steuerverwaltung berücksichtigt werden müssen. Zwar sei der Warenerfolg mit 53.1% gegenüber den Erfahrungszahlen tatsächlich zu klein, doch mit einer Aufrechnung von Fr. 35'000.-- ergebe sich eine Bruttogewinnmarge von 67.3%, welche viel zu hoch liege. 4. Die kantonale Steuerverwaltung beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die Erhöhung der Bruttogewinnmarge entspreche dem Durchschnitt des

beschwerdeführerischen Betriebes der Jahre 2003 bis 2005. Die erhöhte Bruttogewinnmarge liege immer noch deutlich tiefer als diejenige von drei Vergleichsrestaurants in der Region. 5. In ihrer Replik änderten ... ihren Antrag dahingehend, dass bei der Veranlagung gemäss Jahresabschluss auch der versehentlich nicht eingetragene Tagesumsatz vom 30. Dezember 2006 in der Höhe von Fr. 888.70 zu berücksichtigen sei. Mit dieser Korrektur ergebe sich ein Warenerfolg von 53.3%. Würden Fr. 35'000.-- aufgerechnet, so ergebe sich ein unverhältnismässig hoher Warenerfolg von 67.44%. Im Weiteren nahmen sie detailliert Stellung zu den gegnerischen Argumenten. 6. Die kantonale Steuerverwaltung hielt in ihrer Duplik an ihrem Antrag und ihren Ausführungen in der Vernehmlassung fest.

Auf die weiteren Ausführungen in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Anfechtungsobjekt ist der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 26. Januar 2010. Beschwerdegegenstand ist die Frage, ob bei der Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit die ermessensweise Aufrechnung von Fr. 35'000.-- auf den Bruttoumsatz zu Recht erfolgte, oder ob auf den aus der Jahresrechnung 2006 hervorgehenden Wert hätte abgestellt werden müssen. 2. Gemäss Art. 131 Abs. 1 lit. b und c des kantonalen Steuergesetzes (StG / BR 720.000) wird die Veranlagung unter anderem dann nach pflichtgemässen Ermessen vorgenommen, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können, und wenn die ausgewiesenen Ergebnisse von den Erfahrungszahlen erheblich abweichen und der Steuerpflichtige hiefür keine hinlänglichen Gründe anzugeben vermag. Gemäss Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG / SR 642.11) nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen vor, wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können; sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen. Die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation sind damit im Bezug auf die Kantons- und die direkte Bundessteuer nach ihrem Sinngehalt gleich. Ob diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt sind, wird nachstehend überprüft. 3. a) Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss ein Betrieb, dessen Einnahmen in hohem Masse in bar eingehen, ein detailliertes, chronologisch nachgeführtes und aufaddiertes Kassabuch führen (BG-Urteile 2C_301/2009 und 2A.384/2003). Als zuverlässig gilt nur ein Kassabuch, das täglich

nachgeführt wird. Dies gilt grundsätzlich, hat doch das Bundesgericht selbst bei einem von Bergbauern nebenbei geführten Saison-Gastbetrieb die tägliche Nachführung des Kassabuchs verlangt (BG-Urteil 2A.350/2005). Bei bargeldintensivem Geschäftsverkehr ist ferner eine tägliche Saldierung erforderlich; durch Kassensturz ist der buchmässige mit dem tatsächlichen Kassenbestand zu vergleichen und allfällige Differenzen sind sofort zu buchen. Nach der Praxis des Bundesgerichts ist nur auf diese Weise gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, das heisst den effektiven Bareinnahmen entsprechen (BG-Urteile 2C_301/2009 und 2A.657/2005). b) Die Beschwerdeführer führten im Jahr 2006 ein Restaurant, dessen Tagesumsatz gemäss Kassabuch zwischen rund Fr. 100.-- und Fr. 3'000.-- schwankte. Wie bei Restaurationsbetrieben üblich erfolgte die Bezahlung durch die Gäste in der Regel bar. Der Betrieb ist deshalb als bargeldintensiv einzustufen, und die Beschwerdeführer waren demzufolge zur Führung eines Kassabuchs nach den oben dargelegten Grundsätzen verpflichtet (BG-Urteil 2C_171/2008). c) Die

Beschwerdeführer benutzten eine Registrierkasse und übertrugen den mit der Registrierkasse errechneten Tagesumsatz in der Regel am Morgen des folgenden Tages in ihr Kassabuch. Die entsprechenden Registrierkassenstreifen sammelten sie als Belege. Auch die Ausgaben haben sie in der Regel korrekt gebucht, und die entsprechenden Belege liegen vor. Ihrer Pflicht, das Kassabuch täglich detailliert nachzuführen, sind sie damit nachgekommen. Eine tägliche Saldierung erfolgte indessen nicht. Dies geht deutlich aus dem Kassabuch hervor und wird von den Beschwerdeführern explizit bestätigt. Bloss am Monatsende wurde jeweils der Bargeldbestand in der Kasse gezählt und im Kassabuch vermerkt. Ein Vergleich des tatsächlichen mit dem buchmässigen Kassabestand mit daraus folgender Differenzbuchung wurde aber nicht einmal am Monatsende vorgenommen. Aufgrund der fehlenden täglichen Saldierung erweist sich die Führung des Kassabuchs als nicht ordnungsgemäss.

d) Nach der Praxis des Bundesgerichts bewirkt eine Kassabuchführung, welche wie vorliegend den Anforderungen nicht entspricht, die Vermutung der Unrichtigkeit der gesamten Buchhaltung, indem sie eine nicht zu beseitigende Ungewissheit über Höhe von Ertrag und Aufwand sowie von Aktiven und Passiven schafft. Der Beweiswert eines formell nicht ordnungsgemäss geführten Kassabuchs ist stark eingeschränkt, unabhängig davon, ob materielle Mängel nachgewiesen sind oder nicht (BG-Urteil 2A.657/2005). Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die fehlende tägliche Saldierung einen so gravierenden formellen Mangel darstellt, dass die beschwerdeführerische Jahresrechnung nicht als zuverlässige Unterlage für die einwandfreie Ermittlung der Steuerfaktoren betrachtet werden kann. Angesichts dieses Ergebnisses braucht nicht untersucht zu werden, ob die von der Steuerverwaltung gerügten erheblichen materiellen Mängel ebenfalls vorliegen, oder ob - wie dies die Beschwerdeführer behaupten - nur geringfügige materielle Fehler bestehen. 4. a) Eine Ermessenstaxation ist auch dann angezeigt, wenn die ausgewiesenen Ergebnisse von den Erfahrungszahlen erheblich abweichen und der Steuerpflichtige hierfür keine hinlänglichen Gründe anzugeben vermag (Art. 131 Abs. 1 lit. b und c StG und Art. 130 Abs. 2 DBG). Im vorliegenden Fall ist, wie nachstehend gezeigt wird, auch diese Voraussetzung erfüllt. b) Der für den Vergleich mit den Erfahrungszahlen heranzuziehende Wert ist nach der Praxis des Bundesgerichts die so genannte "Bruttogewinnmarge I", welche das Verhältnis zwischen Umsatz und Warenaufwand zum Ausdruck bringt (BG-Urteile 2C_592/2007 und 2A.657/2005). "Bruttogewinn I" und "Bruttogewinnmarge I" sind in der betriebswirtschaftlichen Lehre und Praxis etablierte und, entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer, in keiner Weise veraltete Begriffe. Dass der neue Kontenrahmen für die Schweizer Hotellerie und das Gastgewerbe diesen Begriff nicht verwendet, ist unerheblich, lässt sich doch die Bruttogewinnmarge I gestützt auf die klare und allgemeingültige betriebswirtschaftliche Formel unabhängig vom verwendeten Kontenplan errechnen.

c) Die Parteien sind sich nicht einig, welche Werte zur Berechnung der Bruttogewinnmarge I heranzuziehen sind. Zunächst sind deshalb die massgeblichen Werte zu klären. Bruttoumsatz: In ihrem Jahresabschluss wiesen die Beschwerdeführer einen Bruttoumsatz ("Warenauftrag") von Fr. 246'537.85 aus. Zu diesem Wert ist der im Kassabuch nicht eingetragene Tagesumsatz vom 30. Dezember 2006 im Betrag von Fr. 888.70 aufzurechnen. Nicht aufzurechnen ist, wie die Beschwerdeführer geltend machen, der in der Jahresrechnung unter "Diverse Erträge" aufgeführte Ertrag aus Beherbergung von Fr. 10'220.--. Aus dem Kassabuch geht hervor, dass dieser Ertrag aus einer Dauervermietung

mit monatlich fixem Mietzins hervorgeht, so dass kein direkter wirtschaftlicher Bezug zum Hauptgeschäftsfeld des Restaurationsbetriebes besteht. Aufzurechnen sind indessen die Verpflegungskosten für die Beschwerdeführer. Gemäss dem Merkblatt N1/2001 über die Naturalbezüge der Selbständigerwerbenden der Eidgenössischen Steuerverwaltung sind die Warenbezüge aus dem eigenen Betrieb mit dem Betrag anzurechnen, den die steuerpflichtige Person ausserhalb ihres Geschäftes dafür hätte bezahlen müssen. Bei Restaurationsbetrieben ist in der Regel für eine erwachsene Person von einem Betrag von Fr. 6'000.-- pro Jahr auszugehen. Entgegen der Ansicht der Beschwerdegegnerin ist indessen im vorliegenden Fall nicht auf diesen Durchschnittswert abzustellen. Das Merkblatt weist explizit darauf hin, dass in Sonderfällen vom angegebenen Wert abgewichen werden soll. Ein solcher Sonderfall liegt hier vor, lebten die Beschwerdeführer doch nicht unmittelbar beim Restaurant, so dass sie sich nur dann im Restaurant verpflegten, wenn sie arbeiteten. Im Jahresabschluss sind unter dem Titel "Verpflegung Inhaber" Fr. 6'196.-- ausgewiesen. Dieser Betrag ergibt sich, wenn an 284 Arbeitstagen für den Gastwirt je Fr. 13.-- für Morgen- und Mittagessen und für die Gastwirtin je Fr. 6.-- für das Abendessen eingesetzt werden. Auf diese Berechnung kann vorliegend abgestellt werden. Es ergibt sich somit ein Bruttoumsatz von Fr. 253'622.55. Warenaufwand: In ihrem Jahresabschluss wiesen die Beschwerdeführer einen Warenaufwand von Fr. 115'548.25 aus. Von diesem Wert sind Fr. 559.60 abzuziehen, da die entsprechende Ausgabe im Kassabuch doppelt eingetragen worden war. Hinzuzurechnen sind Fr. 6'196.--, da die

Naturalbezüge des Geschäftsführers wie oben gezeigt nicht beim Warenaufwand sondern beim Bruttoumsatz zu integrieren sind. Es ergibt sich somit ein korrigierter Warenaufwand von Fr. 121'184.65. Bruttogewinn: Bei einem Bruttoumsatz von Fr. 253'622.55 und einem Warenaufwand von Fr. 121'184.65 ergibt sich ein Bruttogewinn von Fr. 132'437.90. d) Die Bruttogewinnmarge I in Prozent errechnet sich, indem der Bruttogewinn mit 100 multipliziert und durch den Bruttoumsatz dividiert wird. Vorliegend ergibt sich mit dieser Formel eine Bruttogewinnmarge I von 52.2%. Der beschwerdeführerische Betrieb hatte 2005 eine Bruttogewinnmarge I von 59.36% erreicht, 2004 eine solche von 60.42% und 2003 eine solche von 62.24%. Im Durchschnitt betrug die Bruttogewinnmarge I in den letzten drei Jahren vor dem hier streitigen Steuerjahr 2006 somit 60.67%. Die Abweichung des für 2006 ausgewiesenen Ergebnisses gegenüber den Ergebnissen der Vorjahre ist demnach erheblich. e) Die Beschwerdeführer begründen die Abweichung der Bruttogewinnmarge I damit, dass sie laufend Umsatzrückgänge gehabt hätten, was in kleinen Dorfbetrieben eine bekannte Tatsache sei. Um überhaupt noch Gäste zu haben, hätten sie Menüs zu Fr. 12.-- bis Fr. 14.-- bei einem Warenaufwand von Fr. 6.50 bis Fr. 7.-- abgeben müssen. Sie hätten vor allem Handwerker im Bau- und Forstgewerbe verpflegt, die bekanntlich grosse Portionen verlangten. Bei einem Küchenanteil von 49% wirkten sich die tiefen Preise bei guter Qualität sehr negativ aus. Dieses Argument vermag nicht zu überzeugen. Aus den Kassastreifen geht zwar hervor, dass Menüs für Fr. 14.- verkauft wurden, und es kann den Beschwerdeführern darin gefolgt werden, dass die Gewinnmarge bei einem so tiefen Menüpreis in der Regel kaum mehr als 50 bis 55% betragen konnte. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer erklärt dies aber den erheblichen Rückgang der Bruttogewinnmarge I indessen nicht genügend. Der Anteil der billigen Menüs ist nämlich massiv geringer als die Beschwerdeführer behaupten. Werden als Beispiel die Kassastreifen des Monats Mai analysiert, so zeigt sich, dass 86 Menüs verkauft wurden. Der Anteil der Menüs am gesamten Küchenumsatz im Mai

von Fr. 6'866.20 beträgt somit bloss 17.5%. Die Preise der übrigen Speisen waren gemäss Kassastreifen so angesetzt, dass die jeweilige Gewinnmarge problemlos weit höher liegen konnte; zum Beispiel Spagetti Napoli für Fr. 14.--, Käsebrötli für Fr. 5.50, Toast Hawaii für Fr. 13.50, Chili für Fr. 18.50, Bratwurst für Fr. 14.--, Spagetti Carbonara für Fr. 16.50. Die von den Beschwerdeführern eingereichte Zusammenstellung über den Küchenumsatz des Monats Mai unterscheidet sinngemäss zwischen normalpreisigen Speisen (Schnitzel Fr. 17.50, Cordonbleu Fr. 22.50, Rahmschnitzel Fr. 19.50, Fitnessteller Fr. 22.50, Stroganoff Fr. 32.50 und Rindsfilet Fr. 33.50) und billigen Speisen (Menüs à Fr. 14.-- und alle übrigen Speisen). Für die billigen Speisen weist die Zusammenstellung einen Anteil von 75.3% aus. Dies ist falsch. Einerseits weil wie bereits erwähnt nur die Menüs selbst relativ billig waren und alle übrigen Speisen zu normalen Preisen mit relativ grossen Gewinnmargen verkauft wurden, und andererseits auch, weil verschiedene eher teure Speisen ebenfalls der Rubrik der billigen Speisen zugerechnet wurden (Piccata zu Fr. 24.50, Riz Casimir zu Fr. 28.50, Hirschentrecote zu Fr. 29.50 etc.). Es kann davon ausgegangen werden, dass das Verhältnis zwischen Menüs und normalpreisigen Speisen in den übrigen Monaten etwa gleich war wie im analysierten Monat Mai, so dass die billigen Menüs den Einbruch der Bruttogewinnmarge I nicht zu erklären vermögen. f) Die Beschwerdeführer begründen die Abweichung der Bruttogewinnmarge I auch damit, dass das Dorf ... keine Einkaufsmöglichkeit gehabt habe, so dass ihr Restaurant für Fr. 21'604.-- Handelswaren, vorwiegend Raucherwaren, mit geringer Gewinnmarge umgesetzt habe, was sich ebenfalls negativ auf die Bruttogewinnmarge ausgewirkt habe. Nicht zutreffend ist der Hinweis auf die fehlende Einkaufsmöglichkeit. Nach Auskunft der Gemeindeverwaltung ... bestand der Dorfladen 2006 noch. Dass die Beschwerdeführer relativ viel Raucherwaren verkauft haben, erscheint aber dennoch glaubwürdig, finden sich doch Raucherwaren in grösseren Mengen in fast jeder Cash&Carry Rechnung, und ist im Jahresabschluss unter der Rubrik "Handelswaren" ein Betrag von Fr. 21'604.-- ausgewiesen. Dass die Gewinnmarge bei Raucherwaren gering ist, und dass dadurch die Bruttogewinnmarge I verkleinert wird, trifft ebenfalls zu. Die erhebliche Abweichung der

Bruttogewinnmarge I im Jahr 2006 gegenüber den vorhergehenden Jahren wird dadurch aber nicht erklärt, liegen doch keinerlei Hinweise dafür vor, dass der Anteil der Handelswaren in den Vorjahren deutlich geringer war. Vielmehr ist anzunehmen, dass dieser Anteil in den Vorjahren in etwa gleich hoch war. Es gelingt den Beschwerdeführern somit nicht, hinlängliche Gründe für die erhebliche Abweichung des Bruttogewinns I im Jahr 2006 gegenüber den entsprechenden Werten der drei Vorjahre zu nennen. 5. a) Nachdem sich gezeigt hat, dass die Voraussetzungen für die Ermessenstaxation im vorliegenden Fall erfüllt sind, ist zu überprüfen, ob die Vorinstanz ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt hat. Die Beschwerdegegnerin hat den Bruttoumsatz ermessensweise um Fr. 35'000.- nach oben korrigiert. Wird von einem Bruttoumsatz von Fr. 253'622.55 (vgl. oben 4.b.) ausgegangen, so erhält man durch die Aufrechnung von Fr. 35'000.-- einen korrigierten Bruttoumsatz von Fr. 288'622.55. Wird von diesem der Warenaufwand von Fr. 121'184.65 abgezogen, so ergibt sich ein korrigierter Bruttogewinn von Fr. 167'437.90. Die korrigierte Bruttogewinnmarge I liegt dann bei 58%. b) Die Bruttogewinnmarge I lag im beschwerdeführerischen Betrieb in den Jahren 2003 bis 2005 im Durchschnitt bei 60.67%. Die korrigierte Bruttogewinnmarge I von 58% liegt um mehr als zwei Prozentpunkte tiefer als dieser Durchschnittswert, so dass die ermessensweise Korrektur um Fr. 35'000.-- als auf jeden Fall angebracht zu werten und somit nicht zu beanstanden ist. Gestützt wird dieses Ergebnis durch den Einbezug von Vergleichswerten aus derselben Branche und Region, hat

die Beschwerdegegnerin doch drei Restaurationsbetriebe in ... untersucht und für 2006 deutlich höhere Bruttogewinnmargen I von 63.88%, 69.1% und 76.02% festgestellt. 6. Der angefochtene Einspracheentscheid und die ihm zugrunde liegenden Veranlagungsverfügungen erweisen sich somit als rechtmässig, und die Beschwerde ist abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang gehen die

Gerichtskosten zu Lasten der unterliegenden Beschwerdeführer (Art. 73 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege / VRG / BR 370.100). Demnach erkennt das Gericht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Gerichtskosten, bestehend - aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'500.-- - und den Kanzleiauslagen von Fr. 295.-- zusammen Fr. 1'795.-- gehen zulasten von ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.