

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2017/100, B 2017/101 vom 9. April 2018

Sg Verwaltungsgericht, 2018-04-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2017_100, B_2017_101

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2017/100, B 2017/101 du 9 avril 2018

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2017/100, B 2017/101 del 9 aprile 2018

Regeste

Steuerrecht, Art. 180 StG, Art. 132 DBG, Art. 29 Abs. 2 BV. Gegen die von der Ermessenseinschätzung nicht betroffenen Teile der Veranlagung war die Einsprache zulässig. Bei den ermessensweise festgesetzten Teile der Veranlagung ist jedoch der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit Prozessvoraussetzung. Die Ermessensveranlagung hat keine pönale Funktion. Mit der pauschalen Hinzurechnung von 20 Prozent der deklarierten Umsätze ohne Begründung wurde das Recht zur Einsprache verletzt und es liegt darin eine formelle Rechtsverweigerung. Die Schätzung erweist sich daher als grob unrichtig (Verwaltungsgericht, B 2017/100 und B 2017/101).

Erwägungen

E. 1

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zur Ermessensveranlagung vereinheitlicht sind, erledigte die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantonssteuer einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern; unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 260, E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014, E. 1.2).

E. 2

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 229 in Verbindung mit Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 22. Mai 2017 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 194 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist somit einzutreten.

E. 3.1

Die rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz zu den tatbeständlichen und rechtlichen Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung sind korrekt, weshalb - anstelle von Wiederholungen - darauf verwiesen werden kann (vgl. E. 3a des angefochtenen Entscheids). Allerdings führt nicht jede Ungewissheit im Sachverhalt zu einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen. Die pflichtgemässe Schätzung kann sich grundsätzlich

nur auf das Quantitative beziehen. Nur ausnahmsweise, wenn jegliche Anhaltspunkte fehlen, muss eine Ermessenseinschätzung auch ohne konkrete Anhaltspunkte zulässig sein. Das ist etwa dann der Fall, wenn eine formell mangelhafte Buchhaltung derart unzuverlässig ist, dass sie als Ganzes abgelehnt werden muss. Unter dieser Voraussetzung wird in Praxis und Doktrin auch eine so genannte Vollschatzung, beispielsweise aufgrund von Erfahrungszahlen, als zulässig erachtet. Ansonsten dürfen nur jene Einkommensbestandteile ermessensweise eingeschätzt werden, die im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ungewiss geblieben sind (BGer 2C_554/2013, 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3 mit Hinweisen).

E. 3.2

Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 180 Abs. 2 StG und Art. 132 Abs. 3 DBG). Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei Einsprachen, die gegen eine Ermessenseinschätzung erhoben werden, Prozessvoraussetzungen dar, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird. Die Ermessensveranlagung hat aber keine pönale Funktion. Sie ist ausschliesslich die Folge davon, dass hinsichtlich des Sachverhalts noch durchgeführter Untersuchung – aus welchen Gründen auch immer – ein Bereich von Ungewissheit verbleibt. Die Ermessensveranlagung setzt nach der Rechtsprechung weder Verschulden noch Nachlässigkeit seitens des Steuerpflichtigen voraus und kommt auch zum Zug, wenn der Steuerpflichtige beispielsweise infolge höherer Gewalt nicht in der Lage ist, die Geschäftsbücher vorzuweisen (BGer 2C_554/2013, 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.5).

E. 4.1

. Vorliegend rechnete die Steuerbehörde nach Durchführung der Untersuchung der Steuerpflichtigen ermessensweise einen Zuschlag von 20 Prozent der deklarierten Umsätze auf mit der Begründung, die von dieser eingereichte Jahresrechnung sei handelsrechtlich nicht korrekt erstellt worden. Sie könne daher keine verlässliche Grundlage zur Beurteilung für die Steuerveranlagung dar. Ferner ging der Steuerkommissär aufgrund der eingereichten Bankkontoauszüge davon aus, dass im massgebenden Steuerjahr Umsätze im Umfang von CHF 86'574 nicht erfasst wurden. Schliesslich nahm er für den Privatanteil des Fahrzeugs eine Aufrechnung von CHF 1'800 vor (vgl. act. 6/8/I/11). Mit diesem Vorgehen hat die Veranlagungsbehörde gestützt auf die Jahresrechnung und anhand der eingereichten Unterlagen den handelsrechtlichen Gewinn- und Kapitalausweis unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten korrigiert. Sie hat mithin die Jahresrechnung 2013 nicht als vollumfänglich untauglich zurückgewiesen, sondern vielmehr in Teilen darauf abgestellt und die genannten Werte berichtigt. Lediglich die Höhe der deklarierten Umsätze wurde von ihr geschätzt. Der Entscheid über die Aufrechnungen der nicht deklarierten Umsätze und des Privatanteils des Fahrzeugs unterlag dagegen keiner Schätzung, sondern einer Aufrechnung. Unter diesen Umständen kann von einer umfassenden Ermessenseinschätzung oder gar Vollschatzung keine Rede mehr sein (vgl. BGer 2C_554/2013, 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 3.3), was der Beschwerdeführer in der Beschwerde im Übrigen bereits selbst festgestellt hat (vgl. act. 1 Ziff. 1 zweiter Absatz). Auch die Vorinstanz scheint davon ausgegangen zu sein, indem sie feststellte, dass zu dem im Jahresabschluss 2013 der Beschwerdegegnerin angegebenen Erlös von CHF 148'369 die nicht verbuchten Umsätze gemäss den Kontoauszügen in der Höhe von CHF 86'574 –

zuzüglich einer noch nicht berücksichtigten Vergütung in der Höhe von CHF 2'162.55 abzüglich Mehrwertsteuer – sowie der Privatanteil des Fahrzeugs in der Höhe von CHF 1'800 hinzuzurechnen seien, und zwar unter Berücksichtigung des im Jahresabschluss 2013 angegebenen Aufwands von insgesamt CHF 141'549 (vgl. E. 4b des angefochtenen Entscheids).

E. 4.2

Gegen die von der Ermessenseinschätzung nicht betroffenen Teile der Veranlagung wiederum war die Einsprache zulässig und es kommen diesbezüglich die Art. 180 Abs. 1 StG bzw. Art. 132 Abs. 1 DBG zur Anwendung. Dementsprechend ist die Einsprache innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich zu erheben, wobei diese an keine Form gebunden ist. Insbesondere muss sie keinen Antrag enthalten. Erforderlich ist einzig, dass aus der schriftlichen Eingabe der Einsprachewille ausdrücklich oder zumindest sinngemäss hervorgeht (vgl. 2C_554/2013, 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 4.1 mit weiteren Hinweisen). Mit Schreiben vom 20. Mai 2016 erhob die Beschwerdegegnerin „Einspruch und Rekurs für das Jahr 2013 und 2014“ mit der Begründung, als Einmannbetrieb keinen steuerbaren Reingewinn von CHF 103'000 zu haben (vgl. act. 6/8/II/00). Der im eingangs skizzierten Sinne verlangte Einsprachewille der Beschwerdegegnerin geht aus der Eingabe genügend klar hervor, weshalb der Beschwerdeführer in Bezug auf die nicht der Ermessensveranlagung unterworfenen Steuerfaktoren auf die Einsprache hätte eintreten müssen.

E. 4.3

Fraglich ist, ob hinsichtlich der ermessensweise festgesetzten Teile der Veranlagung eine gültige Einsprache vorliegt. Dies daher, weil eine Steuerpflichtige - wie erwähnt - eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten kann, und weil die Begründung der Einsprache Prozessvoraussetzung ist (vgl. E. 3.2).

E. 4.3.1

Die Vorinstanz ist zur Auffassung gelangt, die Beschwerdegegnerin habe mit ihrer Einsprache vom 20. Mai 2016 sinngemäss geltend gemacht, die ermessensweise vorgenommene Schätzung des Reingewinns im 2013 sei offensichtlich unrichtig. Sie hiess daher denn auch die Rechtsmittel gut. Zur Begründung der offensichtliche Unrichtigkeit der ermessensweisen Schätzung führte sie im Wesentlichen aus, es würden gar keine hinreichenden Anhaltspunkte für den Schluss vorliegen, dass die Beschwerdegegnerin im massgeblichen Steuerjahr nebst den bereits hinzugerechneten, nicht deklarierten Umsätzen noch weitere Einnahmen in der Höhe von knapp CHF 30'000 erzielt hätte. Insbesondere lägen keine Steuermeldungen vor, die Rückschlüsse auf Einnahmen zulassen würden, welche nicht auf die beiden Bankkonti geflossen sein könnten. Die ermessensweise vorgenommene Schätzung habe daher pönalen Charakter, was nicht angehe. Der Geschäftsführer der Beschwerdegegnerin habe im Übrigen mit den bereits ausgewiesenen und den hinzugerechneten nicht deklarierten Umsätzen seinen Lebensunterhalt bereits bestreiten können. Auf jeden Fall erscheine es nicht plausibel, dass sich der steuerbare Gewinn im Jahr 2013 im Vergleich zu den Steuerjahren 2009 bis 2012 gar vervielfacht haben solle (vgl. E. 4a zweiter Absatz des angefochtenen Entscheids). Der Beschwerdeführer macht dagegen geltend, die Beschwerdegegnerin habe mit der Einsprache sinngemäss die Aufhebung der ermessensweisen Aufrechnung beantragt. Sie mache nicht geltend, die Höhe der ermessensweisen Aufrechnung sei willkürlich hoch.

Zudem fehle es an einer genügenden Begründung: Die Beschwerdegegnerin habe sich auf die pauschale Behauptung beschränkt, ein Einmannbetrieb könne keinen Reingewinn von CHF 103'000 erzielen. Es fehle überdies ein Antrag über die Höhe der „korrekten“ Ermessensaufrechnung sowie ein Beweismittelangebot. Im vergleichbar gelagerten Nachsteuerverfahren betreffend die Steuerperiode 2012 sei festgestellt worden, dass die dort vorgenommenen Ermessensveranlagungen zu tief ausgefallen seien. Es sei unter anderem ein nicht verbuchter Barumsatz im Umfang von CHF 12'000 nachgewiesen und nachbesteuert worden. Die Beschwerdegegnerin habe damit nachweislich wesentliche Barzahlungen entgegengenommen. Es müsse davon ausgegangen werden, dass bereits im Jahr 2012 weitere nicht verbuchte Bareinnahmen bestanden haben. Ebenso bestünde keine Garantie, dass nicht noch weiteren Konten mit unverbuchten Umsätzen bestehen würden.

E. 4.3.2

Der Unrichtigkeitsbeweis kann auf zwei Arten erbracht werden. Einerseits kann durch das Beibringen von Beweismitteln die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden. Ein solcher Fall liegt hier nicht vor, weil Grund für die teilweise Ermessensveranlagung die mangelhafte Kassenbuchführung der Beschwerdegegnerin war und sich eine solche Mangelhaftigkeit der Natur der Sache nach nicht nachträglich korrigieren lässt. Andererseits ist es aber auch möglich darzutun, dass eine angefochtene Ermessensveranlagung offensichtlich übersetzt ist. Der Sache nach geht es diesfalls um qualitativ schwerwiegende Fehler, welche die streitige Schätzung im Ergebnis als willkürlich erscheinen lassen. Die Einsprachebehörde bzw. das zuständige Gericht dürfen sich bei solchen Konstellationen nicht auf eine summarische, oberflächliche Überprüfung beschränken. Vielmehr ist eine angefochtene Ermessensveranlagung mit der gleichen Gründlichkeit wie jede andere, „normale“ Veranlagung zu überprüfen. Aufzuheben oder anzupassen ist sie aber nur dann, wenn sie sich als grob unrichtig erweist. Bei einer Schätzung ist dies unter anderem dann der Fall, wenn die Veranlagungsbehörde dabei methodisch unzutreffend vorgegangen ist (BGer 2C_90/2017, 2C_91/2017 vom 16. Oktober 2017 E. 2.1 und 2.2). Der Steuerpflichtige hat den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit dadurch zu erbringen, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantielle Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2002.00115 vom 21. Mai 2003 E. 4a, in: StE B 92.3 Nr. 13).

E. 4.3.3

Die Beschwerdegegnerin legte in ihrer Eingabe vom 20. Mai 2016 in keiner Weise dar, weshalb die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt sein sollte, sondern begnügte sich mit dem pauschalen Einwand, einem Einmannbetrieb sei es gar nicht möglich, einen Reingewinn in der Höhe von CHF 103'000 zu erwirtschaften. Die damalige Eingabe vermochte daher den oben skizzierten Anforderungen an eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung offensichtlich nicht zu genügen. Obgleich sie den Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung nicht geleistet hat, bleibt indes – entgegen der vom Beschwerdeführer vertretenen Ansicht – die Höhe der getroffenen Schätzung auf deren

offensichtliche Unrichtigkeit hin zu prüfen. Denn die Rechtsmittelinstanz ist auch ohne entsprechende Rüge gehalten, die Ermessensveranlagung auf formelle Mängel hin zu überprüfen (Looser/Fenners, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessenveranlagung, Festgabe Prof. Dr. Ulrich Cavelti, St. Gallen 2012, S. 183). In den Veranlagungsverfügungen vom 19. April 2016 führte der Beschwerdeführer denn auch nicht aus, weshalb er zu der bereits vorgenommenen Aufrechnung aufgrund nicht verbuchter Umsätze zusätzlich noch einen weiteren Zuschlag nach Ermessen aufgerechnet hat, und weshalb die Höhe dieses Zuschlags 20 Prozent beträgt. Dass sich die Veranlagungsbehörde bei der pauschalen prozentualen Aufrechnung auf das Vorjahr abgestützt hat, geht daraus nicht hervor; es wird einzig darauf hingewiesen, dass - wie im Vorjahr - grösste Zweifel an der Handelsrechtskonformität der Jahresrechnung 2013 bestehen würden (vgl. act. 6/8/I/11). Ob eine Auseinandersetzung mit der Bruttogewinnmarge stattfand, indem die Veranlagungsbehörde die Umsätze mit den Material- und Herstellungskosten entweder der vorangehenden Jahre der Beschwerdegegnerin oder derselben bzw. zumindest ihr nahestehender Branchen verglichen hat, ist ebenfalls nicht ersichtlich. Indem der Beschwerdeführer nicht darlegte, weshalb er von einer pauschalen Hinzurechnung von 20 Prozent ausging, war es der Beschwerdegegnerin auch nicht möglich, die Ermessenseinschätzung gegebenenfalls sachgerecht anzufechten und rechtsgenüchlich darzutun, dass und weshalb sie offensichtlich unrichtig ist. Unter diesen Umständen wurde das der Beschwerdegegnerin zustehende Recht zur Einsprache verletzt; zugleich liegt darin eine formelle Rechtsverweigerung im Sinn von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (SR 101; vgl. auch BGer 2C_554/2013, 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 4.3). In seiner im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Vernehmlassung vom 11. Juli 2016 führte der Beschwerdeführer diesbezüglich aus, es sei - analog im Vorjahr [2012] - ein Zuschlag nach Ermessen von 20 Prozent aufgerechnet worden (act. 6/7 S. 2 und 4). Die Vorinstanz hielt dazu im angefochtenen Entscheid fest, der pauschale Verweis auf die Veranlagung des Vorjahres sei bereits daher nicht stichhaltig, weil in jenem Jahr eine Aufrechnung von lediglich CHF 9'500 vorgenommen worden sei, woraus ein Jahresgewinn von knapp CHF 20'000 (und nicht wie nun im Steuerjahr 2013 von CHF 103'600] resultiert habe. Der Beschwerdeführer bestreitet diese vorinstanzliche Feststellung nicht substantziell, sondern weist lediglich darauf hin, dass für das Jahr 2012 unter anderem auch ein nicht verbuchter Barumsatz im Umfang von CHF 12'000 nachbesteuert worden sei. Die im vorliegenden Beschwerdeverfahren eingereichten Nachsteuerverfügungen für das Jahr 2012 vermögen indes den Nachweis, dass bereits im Jahr 2012 eine pauschale Aufrechnung von 20 Prozent stattgefunden hat, auf die nun auch im streitbezogenen Steuerjahr 2013 ohne weiteres abgestellt werden dürfe, nicht belegen. Im Übrigen fällt auf, dass der Beschwerdegegnerin bezüglich der herangezogenen, pauschalen Aufrechnung im 2012 zwar die Möglichkeit einer Stellungnahme bis 25. April 2016 eingeräumt wurde, die Nachsteuerverfügungen 2012 jedoch vom 20. April 2016 datieren und mithin bereits vor Ablauf der Frist zur Stellungnahme ergingen - und daher denn auch gleichentags wie die streitbezogenen Veranlagungsverfügungen für das Jahr 2013 vom 19. April 2016 - versandt wurden (vgl. act. 3/I, act. 6/8/I/12).

E. 4.4

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Veranlagungsbehörde mit der pauschalen Hinzurechnung von 20 Prozent der deklarierten Umsätze methodisch unzutreffend vorgegangen ist, weshalb sich die von ihr getroffene Schätzung demnach als grob unrichtig

erweist. Die Vorinstanz hat daher den Einspracheentscheid vom 3. Juni 2016 zu Recht aufgehoben und die Angelegenheit - unter Berücksichtigung der ausgewiesenen nicht verbuchten Umsätze in der Höhe von CHF 86'574 (zuzüglich einer noch nicht berücksichtigten Vergütung von CHF 2'162.65) sowie des Privatanteils des Fahrzeugs in der Höhe von CHF 1'800 - zu neuem Entscheid über die Einsprachen und zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns an den Beschwerdeführer zurückgewiesen. Die Beschwerden betreffend Kantonssteuer und direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses 2013 sind dementsprechend unter Bestätigung des angefochtenen Entscheides abzuweisen.

E. 5

(...). Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht: 1. Die Beschwerde betreffend die Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2013 wird abgewiesen. 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2013 wird abgewiesen. 3. Der Staat (Beschwerdeführer) bezahlt die amtlichen Kosten von CHF 1'500.

Der Abteilungspräsident
Zürn

Die Gerichtsschreiberin
Blanc Gähwiler

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