

## **SO\_GERICHTE SGSTA.2018.42 vom 17. Januar 2017**

SO Obergericht, 2017-01-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2018.42](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2018.42)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2018.42 du 17 janvier 2017

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2018.42 del 17 gennaio 2017

### **Regeste**

Verfahren, Ermessensveranlagung, Verfahrenspflichten, selbständige Erwerbstätigkeit, § 141 Abs. 2 StG, Art. 125 Abs. 2 DBG. Fall eines Restaurants, wo kein Kassabuch vorhanden ist, sondern nur eine Aufstellung von Einnahmen und Ausgaben. Im Rechtsmittelverfahren eingereichte Unterlagen können nicht berücksichtigt werden. Die Aufrechnung der Veranlagungsbehörde anhand der Lebenshaltungskosten der Steuerpflichtigen ist nicht zu beanstanden.

### **Volltext**

Urteil vom 1. April 2019

Es wirken mit:

Präsident: Müller

Richter: Kellerhals, Roberti

Sekretär: Hatzinger

In Sachen SGSTA.2018.42; BST.2018.41

A und BX,

v.d.

gegen

Veranlagungsbehörde Y

betreffend Staats- und Bundessteuer 2015

hat das Steuergericht den Akten entnommen:

1. Da die Steuerpflichtigen A und B X die Steuererklärung 2015 nicht eingereicht hatten, veranlagte sie die Veranlagungsbehörde (VB) Y am 18. Oktober 2016 für die Staats- und Bundessteuer 2015 nach Ermessen. Dagegen erhob der Vertreter der Steuerpflichtigen am 23. Dezember 2016 Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 17. Januar 2017 wurde darauf nicht eingetreten. Dieser Entscheid wurde mit Urteil des Kantonalen Steuergerichts vom 23. Oktober 2017 aufgehoben und die Sache zum Neuentscheid an die VB zurückgewiesen.

Mit Schreiben vom 18. Dezember 2017 ersuchte die VB Y den Vertreter der Rekurrenten um Einreichung der vollständig ausgefüllten Steuererklärung mit sämtlichen Belegen und der vollständigen Buchhaltung inkl. Kontoauszügen und Belegen. Am 31. Januar 2018 beantragte der Vertreter, dass nach Rücksendung der Unterlagen eine Frist von 3 Monaten gesetzt werde zur Einreichung der Steuererklärung. Dies wurde mit Brief der VB vom

20. Februar 2018 gewährt bis 20. Mai 2018. Mit Eingabe vom 23. April 2018 reichte der Vertreter diverse Unterlagen ein.

Mit Verfügung vom 21. Juni 2018 hiess die VB Y die Einsprache teilweise gut und korrigierte die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 50'000 auf CHF 35'900. Zur Begründung wurde im Wesentlichen festgehalten, dass bis zum Einspracheentscheid vom 17. Januar 2017 weder eine Steuererklärung noch eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung der selbständigen Erwerbstätigkeit eingereicht worden seien. Ebenso wenig sei im Steuerjahr 2015 ein Kassabuch geführt worden noch seien sämtliche Aufwandsrechnungen vorhanden. Mit der nachträglich eingereichten Steuererklärung und Buchhaltung, jedoch ohne Beilage der vollständigen Belege und ohne aussagekräftiges Kassabuch bleibe die Frage der Beweiskraft der eingereichten Buchhaltung. Ein nachträglich erstelltes Kassabuch erfülle die Anforderungen an eine zeitnahe Aufzeichnung nicht mehr. Sofern ein Kassabuch nicht ordnungsgemäss geführt werde und dessen Aussagekraft zu bezweifeln sei, könne bei bargeldintensiven Betrieben wie hier die ganze Buchhaltung zurückgewiesen werden. Daher wurde vorliegend die Buchhaltung abgelehnt und eine Vermögensvergleichsrechnung erstellt. Die diesbezügliche Neuberechnung ergebe eine Unterdeckung von CHF 35'901. Dementsprechend würden die Einkünfte nach pflichtgemäßem Ermessen auf CHF 35'900 festgesetzt. Die Einsprache war damit teilweise begründet.

2. Mit Rekurs und Beschwerde vom 23. Juli 2018 liessen die Steuerpflichtigen (nachfolgend Rekurrenten) vor dem Steuergericht beantragen, die Verfügung vom 21. Juni 2018 sei aufzuheben; die Sache sei an die VB zur Neuurteilung zurückzuweisen. Eventuell sei vom Steuergericht festzulegen, dass für das Steuerjahr 2015 kein steuerbares Einkommen vorhanden sei; unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Zudem sei die unentgeltliche Rechtspflege zu gewähren und der Rechtsvertreter als unentgeltlicher Rechtsbeistand beizuordnen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen angeführt, dass kein Kassabuch geführt worden sei, sei falsch, denn schon in der Einsprache sei der Beleg der Kasse eingereicht worden. Dass keine Belege vorhanden seien, sei auch falsch, denn alle Belege seien mit der Einsprache ebenfalls eingereicht worden. Damit sei die Buchhaltung erstellt worden. Dass nicht die ganze Buchhaltung zeitnah erfasst worden sei, sei klar. Dadurch, dass die Rekurrenten aufgefordert wurden, die Steuererklärung auszufüllen und damit die Buchhaltung zu ergänzen, habe die VB zu verstehen gegeben, dass diese Lösung akzeptiert werde. Dies nun zu beanstanden, was von Anfang an bekannt gewesen sei, verstosse gegen Treu und Glauben. Wenn die VB neben der Steuererklärung noch die gesamten Buchhaltungsunterlagen erwartet hätte, hätte sie das klar sagen müssen. Diese Unterlagen seien vorhanden. Bei der erneuten Ermessenseinschätzung würden diverse Tatsachen, die der VB bekannt seien, nicht berücksichtigt. Dass alle Ausgaben bezahlt würden, sei falsch. Die Rekurrenten hätten wegen des fehlenden Einkommens nicht alles bezahlen können und hätten Schulden machen müssen. Für die Berechnung gebe es keine Anhaltspunkte. Die VB habe für das Jahr 2014 eine Steuerrevision vorgenommen. Eine pflichtgemässe Einschätzung 2015 hätte davon ausgehen müssen. Auch die Veranlagungen 2012 und 2013 würden nichts Anderes hergeben.

Mit Vernehmlassung vom 8. August 2018 beantragte die VB Y die kostenpflichtige Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Dazu wurde v.a. ausgeführt, die Neuberechnung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit basiere lediglich auf der Höhe des Existenzminimums der Rekurrenten; folglich könne nicht von Willkür gesprochen werden.

Auch die Argumentation zum Lebensunterhalt, welche u.a. mit der Anhäufung von Schulden bestritten worden sei, habe in der Höhe nicht abschliessend nachgewiesen werden können. Bereits im Steuerjahr 2014 habe ein Grossteil der Schuldensumme bestanden. Die einzelnen neuen, im 2015 unbezahlten Rechnungen seien überwiegend den Geschäftsschulden zuzuordnen und nicht dem Privatvermögen. Die bezahlten Haushaltskosten würden mindestens auf dem Existenzminimum von CHF 20'400 bleiben. Der C-Bankkontoauszug mit den ganzjährlichen Bankzahlungen bekräftige diese Annahme zusätzlich.

Mit Beschluss des Steuergerichts vom 27. August 2018 wurde das Gesuch der Rekurrenten um unentgeltliche Rechtspflege und Beordnung des Rechtsvertreters als unentgeltlicher Rechtsbeistand für das vorliegende Verfahren gutgeheissen.

Mit Replik vom 30. November 2018 hielten die Rekurrenten an den Rechtsbegehren fest, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Vorinstanz sei darauf zu behaften, dass mit den eingereichten Unterlagen die Vollständigkeit der Unterlagen gewahrt sei. Hier bestehe keine eigentliche Buchführungspflicht. Die Buchführung müsse daher nicht zeitnah sein. Es sei unklar, was die Führung von Kassabüchern bringen solle; die Grundsätze der Klarheit und Nachvollziehbarkeit würden damit nicht tangiert. Eine elektronische Kasse wie hier genüge. Auch die Belege würden chronologisch gesammelt. Vorliegend gehe es zudem um einen Mikrobetrieb. Eine nachträglich erstellte Buchhaltung habe ausserdem zumindest eine beschränkte Beweiskraft. Die Buchhaltung sei formell richtig. Die Vorinstanz habe keine weiteren Anhaltspunkte geprüft, weshalb die Buchhaltung beweislos sei. Hier gehe es sodann nicht um einen bargeldintensiven Betrieb bei einem Umsatz von CHF 56'000. Der Betrieb sei im Frühling 2016 eingestellt worden. Weshalb materiell etwas falsch sein solle, sei nicht geprüft worden. Die Vorinstanz verhalte sich wider Treu und Glauben. Sie habe indes die Korrektheit der Buchhaltung anerkannt. Ein Untersuchungsnotstand habe nicht bestanden. Ferner sei die angegebene Miete falsch, da die Rekurrenten im Frühling 2015 von D nach E umgezogen seien. In der Steuererklärung seien Naturalbezüge von CHF 38'400 angegeben, womit alles erfasst sei. Der von der Vorinstanz berechnete Betrag sei mit CHF 35'901 tiefer als der von den Rekurrenten angegebene Betrag. Diese hätten die von der Vorinstanz geltend gemachten Auslagen korrekt verrechnet. Da diese den Geschäftsbetrieb der Rekurrenten gleichsam negiere, sei die Ermessensberechnung der Vorinstanz als solche willkürlich. Weil im täglichen Ablauf Geschäft und Privates nicht getrennt worden sei, sei es bei der Nichtbezahlung von Rechnungen irrelevant, in welchen Bereich sie gehören würden. Schliesslich hätten sich die Schulden im 2016 aufgrund im Jahr 2015 nicht bezahlter Rechnungen um rund CHF 57'000 erhöht.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Rekurs (betreffend Staatssteuer) und Beschwerde (betreffend Bundessteuer) erfolgten frist- und formgerecht. Das Steuergericht ist sachlich zuständig (§ 160 Abs. 1 des Steuergesetzes, StG, BGS 615.11; Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, DBG; § 4 der Vollzugsverordnung zum DBG, BGS 613.31). Auf die Rechtsmittel ist somit einzutreten.

- 2.1 Im vorliegenden Fall stellt sich v.a. die Frage nach der Beweiskraft der eingereichten Buchhaltung bzw. der eingereichten Buchhaltungsunterlagen. Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichnete Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung, Anhang) der

Bemessungsperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beilegen (§ 141 Abs. 2 StG; Art. 125 Abs. 2 DBG). Damit auf diese Unterlagen abgestellt werden kann, müssen sie formell und materiell richtig sein. Die Geschäftsvorfälle müssen fortlaufend, lückenlos, übersichtlich und klar verzeichnet und belegt sein (§ 8 Abs. 2 der Vollzugsverordnung zum StG, BGS 614.12). Können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (statt vieler: Grundsätzliche Entscheide des Steuergerichts KSGE 2004 Nr. 6; vgl. auch KSGE 2016 Nr. 11 E. 2.1). Bei bargeldintensiven Betrieben steht und fällt die Beweiskraft der Buchhaltung mit der Kassabuchführung. Bargeldverkehr bedingt Aufzeichnung in einer Form, die eine zuverlässige Erfassung und Kontrolle der Bareinnahmen erlaubt. Es sind deshalb jene Aufzeichnungen vorzunehmen, die zunächst eine korrekte Deklaration des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und des Geschäftsvermögens möglich machen und sodann die allseitige Überprüfung durch die Steuerbehörden erlauben. Dies gilt auch für Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als CHF 500'000 Umsatzerlös im letzten Geschäftsjahr, die lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie die Vermögenslage Buch führen müssen (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 OR).

2.2 Die Führung eines Kassabuchs ist auch für Kleinbetriebe, deren Einnahmen zur Hauptsache oder ausschliesslich in Bargeld bestehen, essentiell. Dabei ist zu verlangen, dass im Kassabuch die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden. Nur auf diese Weise kann gewährleistet werden, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, d.h. den effektiven Bareinnahmen entsprechen. Ein halbwochentliches, wöchentliches oder gar zehntägiges Zuwarten mit der Eintragung vermag das Erfordernis der zeitnahen Aufzeichnung nicht zu erfüllen. Das entspricht ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGer 2A.350/2005 vom 3.6.2005, E. 2). Die Führung eines Kassabuchs ist gerade auch für Kleinbetriebe unabdingbar. Wer überwiegend Einnahmen aus formlos geschlossenen Verträgen erzielt, in der Regel bar bezahlt wird und nicht regelmässig Rechnungen oder zumindest Quittungen auszustellen hat, ist ohne Einschränkung zur Führung eines Kassabuches verpflichtet. Dieses bildet den Dreh- und Angelpunkt der Aufzeichnung (BGer 2C\_835/2011 vom 4.6.2012, E. 2.2.1). Insofern ist auch die unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht neu gesetzlich zugelassene **■Milchbüchleinrechnung■** bzw. eine bloss Einnahmen- und Ausgabenrechnung nicht larger als die bisherige steuerliche Aufzeichnungspflicht (vgl. Peter Locher, Kommentar DBG, Basel 2015, Art. 125 N 21 ff.; siehe auch Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 125 N 19).

2.3 Nach der allgemeinen Beweislastregel hat die Veranlagungsbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen, die steuerpflichtige Person indes jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Richner et al., a.a.O., Art. 123 N 77). Mithin obliegt den Rekurrenten im Rechtsmittelverfahren die Pflicht zur substantiierten Sachdarstellung und die Beweislast für den von ihnen geschilderten Sachverhalt (Richner et al., a.a.O., Art. 123 N 77 und Art. 140 N 55).

3.1 Im vorliegenden Fall wurden die Rekurrenten nach Ermessen veranlagt. Die VB forderte sie in der Folge auf, innert der Rechtsmittelfrist die vollständige Steuererklärung

2015 mit Belegen und auch einer vollständigen Buchhaltung mit Kontoauszügen und entsprechenden Belegen einzureichen. Die diesbezügliche Frist wurde angemessen erstreckt. Eingereicht wurde sodann die Steuererklärung, eine Liste der Einnahmen und Ausgaben sowie ein Krankenkassen-Beleg. Indessen sprach die VB der Buchhaltung die Beweiskraft ab und stellte eine Vermögensvergleichsrechnung auf. Diese ergab eine Unterdeckung von CHF 35'901. Die Einsprache wurde insofern teilweise gutgeheissen und die Einkünfte wurden von CHF 50'000 auf CHF 35'900 reduziert. Im Rahmen der vorliegenden Rechtsmittel wird v.a. geltend gemacht, das Kassabuch sei eingereicht worden. Dass die ganze Buchhaltung hätte eingereicht werden müssen, hätte die VB explizit sagen müssen. Bei der Ermessensveranlagung seien diverse Sachen nicht berücksichtigt worden. Insbesondere hätten die Rekurrenten Schulden machen müssen.

3.2 Die VB hielt mit Schreiben vom 18. Dezember 2017 entgegen der Ansicht der Rekurrenten genau fest, welche Unterlagen sie erwarte, so auch die vollständige Buchhaltung inkl. Kontoauszüge und Belege. Die diesbezügliche Frist wurde sogar noch verlängert. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die entsprechenden Unterlagen bei der Ermessensveranlagung grundsätzlich innerhalb der Rechtsmittelfrist einzureichen sind. Selbständige, die nach dem OR nicht buchführungspflichtig sind wie die Rekurrenten, haben eine Aufstellung über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und -einlagen zu führen. Diese Unterlagen sind der Steuererklärung beizulegen (Art. 125 Abs. 2 lit. b DBG; vgl. oben, E. 2.1). Bei bargeldintensiven Betrieben, wozu auch Restaurants wie hier gehören, muss auch bei nicht buchführungspflichtigen Betrieben ein Kassabuch eingereicht werden, wobei die Anforderungen an ein solches herabgesetzt sind (StE 1995 B 92.3 Nr. 7; Richner et al., a.a.O., Art. 125 N 19). Vorliegend haben die Rekurrenten zwar zwei Ordner mit Kassa- und Bank-Belegen, aber kein eigentliches Kassabuch eingereicht. Der eingereichten Aufstellung ist daher die Beweiskraft abzuspochen. Die VB war damit zur Ermessensveranlagung berechtigt (Art. 130 Abs. 2 DBG). Im vorliegenden Rekurs-/Beschwerdeverfahren können die im Einspracheverfahren nicht eingereichten Unterlagen nicht mehr nachgereicht bzw. berücksichtigt werden. Weiter ist die Berechnung der VB nachvollziehbar und erscheint in ihrer Höhe entgegen der Auffassung der Rekurrenten nicht als unangemessen. Der Einwand, weitere Umstände wie z.B. eine Schuldenanhäufung seien nicht berücksichtigt worden, ist hier nicht zu hören. Die Rekurrenten haben es versäumt, die Aktiven und Passiven aufzuzeigen und zu belegen. Dem eingereichten Betriebsregisterauszug können die Hintergründe, der geschäftliche Konnex und die Begründetheit einzelner Betreibungen nicht entnommen werden. Die Rechtsmittel sind demnach unbegründet.

3.3 Was die Rekurrenten weiter einwenden, kann zu keinem anderen Ergebnis führen. Zwar ist es möglich, ein Kassabuch digital zu führen (vgl. bereits KSGE 2004 Nr. 6 E. 9). Dass nicht die ganze Buchhaltung zeitnah erfasst wurde, ist an sich aber unbestritten. Die Rekurrenten haben denn im Steuerjahr 2015 kein Kassabuch geführt; daran ändern auch die eingereichten Kassa-Belege nichts. Insofern ist nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz von einem nicht ordnungsgemässen Kassabuch ausgegangen ist, diesem die Beweiskraft abgesprochen und das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Rekurrenten nach Ermessen veranlagt hat. Gegen die Berechnung des Einkommens ist nichts einzuwenden; sie erscheint nicht als offensichtlich unrichtig. Die Rekurrenten konnten die Mängel in der Kassabuchhaltung nicht beseitigen, so dass die Vorinstanz diese Buchhaltung als Veranlagungsgrundlage zu Recht abgelehnt hat. Die ermessensweise Aufrechnung durch

die VB erfolgte damit zu Recht (§ 147 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG; Ermessensveranlagung). Auch die Einwände der Rekurrenten zu den Lebenshaltungskosten wurden nicht weiter belegt. Von Willkür bei der Ermessenberechnung durch die Vorinstanz kann daher nicht gesprochen werden.

3.4 Nach den Erwägungen sind Rekurs und Beschwerde abzuweisen. Dass die Vorinstanz die Einkünfte der Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf CHF 35'900 festgesetzt hat, ist somit nicht zu beanstanden.

4. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten von CHF 1'145 (Grundgebühr: CHF 750; Zuschlag: CHF 395; §§ 3 und 150 des Gebührentarifs, GT, BGS 615.11) den Rekurrenten aufzuerlegen. Infolge unentgeltlicher Rechtspflege trägt der Staat die Kosten. Vorbehalten bleibt dessen Rückforderungsanspruch während 10 Jahren, sobald die Rekurrenten zur Nachzahlung in der Lage sind (§ 76 Abs. 4 VRG, Art. 123 ZPO und § 12 EG ZPO). Die Entschädigung des unentgeltlichen Rechtsbeistands F ist auf CHF 1'000 festzusetzen und infolge unentgeltlicher Rechtspflege vom Staat zu zahlen. Vorbehalten bleibt wiederum dessen Rückforderungsanspruch während 10 Jahren, sobald die Rekurrenten zur Nachzahlung in der Lage sind (§ 76 Abs. 4 VRG, Art. 123 ZPO und § 12 EG ZPO).

\*\*\*\*\*

Demnach wird erkannt:

1. Rekurs und Beschwerde werden abgewiesen.

2. Die Gerichtskosten von CHF 1'145 werden den Rekurrenten/Beschwerdeführern auferlegt. Infolge unentgeltlicher Rechtspflege trägt der Staat die Kosten. Vorbehalten bleibt der Rückforderungsanspruch des Staates während 10 Jahren, sobald die Rekurrenten/Beschwerdeführer zur Nachzahlung in der Lage sind.

3. Die Entschädigung des unentgeltlichen Rechtsbeistands F wird auf CHF 1'000 festgesetzt und infolge unentgeltlicher Rechtspflege vom Staat bezahlt. Vorbehalten bleibt der Rückforderungsanspruch des Staates während 10 Jahren, sobald die Rekurrenten/Beschwerdeführer zur Nachzahlung in der Lage sind.

Im Namen des Steuergerichts

Der Präsident:

Der Sekretär:

Dr. Th. A. Müller

W. Hatzinger

Rechtsmittel: Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Bundesgericht (Adresse: Schweizerisches Bundesgericht, 1000 Lausanne 14) Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angaben der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten.

Dieser Entscheid ist schriftlich zu eröffnen an:

- Vertreter der Rekurrenten/ Beschwerdeführer (eingeschrieben)
- VB Y (mit Steuerakten)
- KStA, Recht und Aufsicht
- Finanzdepartement

- Steuerregisterführer der EG E
- EStV, Hauptabt. dir. BSt, Bern

Expediert am:

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