

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.199 vom 19. April 2012

ZH Steuerrekursgericht, 2012-04-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2013.199](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2013.199)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.199 du 19 avril 2012

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.199 del 19 aprile 2012

## Regeste

Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung. Fall eines Autohändlers, bei dem, weil es sich um einen bargeldintensiven Betrieb handelt, Kassenbücher geführt werden müssen. Die Käufe und Verkäufe der Autos wurden buchhalterisch im Privatkonto des Geschäftsinhabers aufgezeichnet, was diesen von der Führung ordnungsgemässer Kassabücher und von der Verbuchung der Geschäftsvorfälle in einem Konto "Kasse" nicht entbindet. Verwendet der Unternehmer immer wieder private Mittel zu geschäftlichen Zwecken, welche er zuvor dem Geschäft entnommen hat, so ist er gehalten, das Kassenbuch über den gesamten Bargeldbestand zu führen und diesen auch regelmässig zu zählen bzw. zu saldieren.

## Erwägungen

### E. 1

A,

### E. 2

Staat Zürich, Rekursgegner, vertreten durch das kant. Steueramt, Division Konsum, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich, betreffend Direkte Bundessteuer 2009 und 2010 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010

- 2 - hat sich ergeben: A. Der mit B verheiratete A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau die Pflichtigen) handelt als Einzelunternehmer mit D. Das Unternehmen ist seit ... .. 2009 im Handelsregister eingetragen. Die Pflichtige betreibt ihrerseits seit 2006 als Kollektivgesellschafterin an der ...strasse 67 in E das Restaurant und die Bar "F", welches G Spezialitäten anbietet. Im Oktober 2010 löste der Pflichtige den Bruder der Pflichtigen als zweiten Kollektivgesellschafter ab. Seither firmiert das Lokal im Handelsregister unter dem Namen "H". Am ... Januar 2012 führte der Revisor des kantonalen Steueramts beim Vertreter der Pflichtigen in I eine Buchprüfung durch (vgl. Bericht vom ... Oktober 2012). Gestützt auf die daraus gewonnenen Erkenntnisse forderte der Revisor die Pflichtigen mit Verfügung vom 19. April 2012 u.a. auf, bezüglich des D-Handels für die Geschäftsjahre 2009 und 2010 vollständige, ordnungsgemäss und tagfertig geführte Originalkassabücher sowie bezüglich einem Teil der verkauften D Zahlungsnachweise (Barquittungen, Bankgutschriften etc.) einzureichen. Mit Schreiben vom 12. Juni 2012 liessen die Pflichtigen durch ihren Vertreter mitteilen, dass keine Bargeld-Kasse geführt worden sei. Ebenso seien keine Kassenbücher vorhanden. Sämtliche Bargeld- und Bank-Transaktionen seien in der Buchhaltung im privaten Kapitalkonto des Pflichtigen verzeichnet worden (Konto Nr. ... mit der Bezeichnung "Privatbezüge"). Der Revisor wiederholte mit Mahnung vom 18. Juli 2012 seine Aufforderung, ordnungsgemäss geführte Kassabücher beizubringen. Mit

Einschätzungsentscheiden vom 6. und 7. November 2012 und Veranlagungsverfügungen vom 7. November 2012 setzte der Steuerkommissär die Steuerfaktoren für die Steuerperioden 2009 und 2010 wie folgt fest: Direkte Bundessteuer steuerbares Einkommen 2009 Fr. 372'500.- 2010 Fr. 278'300.- 1 DB.2013.199 1 ST.2013.227

- 3 - Staats- und Gemeindesteuern steuerbares Einkommen steuerbares Vermögen 2009 Fr. 377'500.- Fr. 280'000.- 2010 Fr. 284'500.- Fr. 372'000.-. Der Steuerkommissär schätzte dabei die Einkünfte des Pflichtigen aus dem D-Handel wegen des fehlenden Kassenbuchs gemäss Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) in der Steuerperiode 2009 auf Fr. 390'000.- (statt wie deklariert Fr. 136'646.-) und in der Steuerperiode 2010 auf Fr. 270'000.- (statt wie deklariert Fr. 118'471.-). Das Betriebsvermögen schätzte er ebenfalls nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 150'000.- (2009; deklariert: Fr. 70022.-) bzw. Fr. 315'000.- (Steuerperiode 2010; deklariert: Fr. 210'544.-). B. Das kantonale Steueramt hiess die gegen die Veranlagungen und Einschätzungen am 6. Dezember 2012 erhobenen Einsprachen teilweise gut und veranlagte die Pflichtigen neu mit diesen Faktoren: Direkte Bundessteuer steuerbares Einkommen 2009 Fr. 322'500.- 2010 Fr. 188'300.- Staats- und Gemeindesteuern steuerbares Einkommen steuerbares Vermögen 2009 Fr. 327'500.- Fr. 280'000.- 2010 Fr. 194'500.- Fr. 372'000.-. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern auferlegte es den Pflichtigen die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-. C. Am 19. September 2013 führten die Pflichtigen gegen die Einspracheentscheidung Beschwerde und Rekurs und beantragten, sie für die direkte Bundessteuer gemäss Steuererklärung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 119'100.- (2009) 1 DB.2013.199 1 ST.2013.227

- 4 - bzw. Fr. 126'800.- (2010) zu veranlagten. Bezüglich Staats- und Gemeindesteuern verfochten sie eine Einschätzung mit einem steuerbarem Einkommen von Fr. 124'100.- (2009) bzw. Fr. 133'000.- (2010) und mit einem steuerbarem Vermögen von Fr. 348'000.- (2009) bzw. Fr. 354'000.- (2010). Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerde- und Rekursantwort vom 23. Oktober 2013 auf Abweisung der Rechtsmittel. Am 29. Oktober 2013 forderte der Präsident der 1. Abteilung das kantonale Steueramt auf, den in den Verfahrensakten fehlenden Revisionsbericht und die von den Pflichtigen im Lauf des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahrens eingereichten Buchhaltungsunterlagen nachzureichen. Das kantonale Steueramt kam der Aufforderung am 15. November 2013 nach. Am 19. November 2013 informierte das Steuerrekursgericht die Pflichtigen über die Ergänzung der vorinstanzlichen Akten und wies sie auf die Möglichkeit hin, in die Akten Einsicht zu nehmen. Zudem setzte es den Pflichtigen Frist bis zum 10. Dezember 2013 zur freigestellten Vernehmlassung zur Beschwerde-/Rekursantwort an. Die Pflichtigen äusserten sich nicht. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 StG die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Diese Bestimmung setzt für eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen einen Untersuchungsnotstand voraus. Ein Untersuchungsnotstand ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. dass er seinen Mitwirkungspflichten 1 DB.2013.199 1 ST.2013.227

- 5 - mit Bezug auf die Ermittlung der massgebenden Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. b) aa) Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG und § 18 Abs. 1 StG). Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt Art. 58 DBG bzw. § 64 StG sinngemäss (Art. 18 Abs. 3 DBG und § 18 Abs. 4 StG). Eine solche Buchhaltung ist nach allgemein anerkannten kaufmännischen Regeln ordnungsgemäss zu führen und hat dabei insbesondere den Grundsätzen der (Bilanz-)Wahrheit, Klarheit, Übersichtlichkeit und Vollständigkeit zu genügen (vgl. Art. 957 ff. altOR [in der 2009 und 2010 geltenden Fassung] sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 58 N 9 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 64 N 14 StG). Ein weiteres Element der Buchführung stellt das Dokumentationsprinzip dar, denn zur Kontrolle der Richtigkeit der Erfassung und Verarbeitung muss jederzeit die Nachprüfbarkeit des Rechnungswesens gegeben sein [...]. Der Grundsatz der Dokumentation fordert für jeden buchführungsrelevanten Vorgang das "Dokument", das als Beweismittel stellvertretend für den wirtschaftlichen Sachverhalt einzustehen hat (= Urbeleg). Die Erfüllung der Forderung nach Dokumentation der Vorgänge bildet eine unerlässliche Voraussetzung für das Funktionieren des Rechnungswesens (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Buchführung und Rechnungslegung, 2009, S. 12 f., a.z.F.). Jede Buchung erfordert m.a.W. einen begründenden Beleg (Belegprinzip). bb) Gravierende formelle Mängel in der Buchhaltung einer steuerpflichtigen Gesellschaft führen regelmässig dazu, dass die Steuerbehörden für die Gewinnermittlung mangels ausreichender Zuverlässigkeit nicht auf diese abstellen können. Da das Unternehmen in aller Regel auch nicht in der Lage ist, solche formellen Mängel nachträglich zu beheben, wirken sie sich – unter dem Teilaspekt der Verpflichtung zur Einreichung einer ordnungsmässigen und damit als zuverlässig vermuteten kaufmännischen Buchhaltung – als Verletzung der Mitwirkungspflicht aus. Folge der Verletzung dieser Mitwirkungspflicht bzw. des dadurch bewirkten Untersuchungsnotstands ist alsdann die Vornahme einer Ermessensveranlagung, da die Erkenntnislücke nicht anderweitig geschlossen werden kann. 1 DB.2013.199 1 ST.2013.227

- 6 - cc) Im Rahmen der steuerrechtlichen Verfahrenspflichten haben bargeldintensive Betriebe den Bargeldfluss fortlaufend und zeitnah zu erfassen (vgl. Merkblatt vom

### **E. 3**

a) Eine zur Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Dieser hat den entsprechenden Nachweis selber zu erbringen, wobei ihm zwei Möglichkeiten offen stehen (Martin Zweifel, Art. 48 N 46 ff. StHG und in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 132 N 39 ff. DBG, je auch zum Folgenden): Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 64 DBG und § 140 N 75 f. StG, je mit verschiedenen Hinweisen; Zweifel, Art. 48 N 49 StHG und Art. 132 N 42 ff. DBG, je auch zum Folgenden). Die versäumten

Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG und Art. 132 N 52 DBG, je mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt. Dem Steuerrekursgericht sind – ebenso wie der Einsprachebehörde – im Rahmen der Willkürprüfung weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 1 DB.2013.199 1 ST.2013.227

- 11 - 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steueranlagungsverfahren, 1989, S. 144). b) Die Pflichtigen sind nicht in der Lage, nachträglich ordnungsgemässe Kassabuchaufzeichnungen vorzulegen, sodass der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der ermessensweisen Schätzung von vornherein als gescheitert gilt und die Schätzung nur noch in quantitativer Hinsicht einer Überprüfung zu unterziehen ist. c) Dabei ist zu beachten, dass das Steuerrekursgericht die Schätzungen des Steuerkommissärs erst dann aufheben bzw. korrigieren darf und muss, wenn sie im Ergebnis offensichtlich unrichtig sind. Unter diesem Gesichtswinkel ist hervorzuheben, dass es bei bargeldintensiven Betrieben ohne ordnungsgemässe Kassabuchführung gerade wegen dieses Mangels regelmässig sehr schwer fällt, überhaupt brauchbare Kriterien für eine Schätzung namhaft zu machen. So lässt sich insbesondere nicht ausschliessen – und dem darf bei der vorzunehmenden Schätzung auch durchaus Rechnung getragen werden –, dass Umsätze des Unternehmens nicht verbucht wurden. Über die Höhe solcher unverbuchten Umsätze lässt sich letztlich aber nur spekulieren. Deshalb ist bei der Überprüfung der Gewinnschätzung von bargeldintensiven Betrieben mit ungenügender Kassabuchführung grosse Zurückhaltung geboten. Offensichtliche Unrichtigkeit ist grundsätzlich nur dann anzunehmen, wenn die infrage stehende Schätzung als geradezu unmöglich erscheint, weil der geschätzte Gewinn in dem infrage stehenden Unternehmen aus objektiven Gründen schlechterdings nicht als erzielbar erscheint. Dass die in den Einspracheentscheiden vom 23. August 2013 noch um Fr. 50'000.- bzw. Fr. 90'000.- auf Fr. 340'000.- (2009) bzw. Fr. 180'000.- (2010) ohne weitere Begründung reduzierten Schätzungen des selbstständigen Erwerbseinkommens aus dem D-Handel in dieser Weise offensichtlich unrichtig sind, weil die dafür erforderlichen Umsätze sich im Betrieb des Pflichtigen realistisch überhaupt nicht erzielen lassen, ist nicht ersichtlich. Auffällig ist einzig die markante Reduktion des Gewinns im zweiten Geschäftsjahr, was ungewöhnlich anmutet. Doch sind Umsatzschwankungen in einem volatilen Geschäft, wie es der D-Handel darstellen kann, nicht auszuschliessen. Ausserdem wirkt sich die Reduktion zu Gunsten des Pflichtigen aus, weshalb von einer Korrektur auf einen (höheren), innerhalb einer üblichen Schwankungsbreite liegenden Wert im zweiten Geschäftsjahr abzusehen ist. Dass das Steueramt bei der Schätzung von

einem grösseren Betrieb mit An- gestellten und entsprechender Infrastruktur ausgegangen ist, wie die Pflichtigen ein- 1 DB.2013.199 1 ST.2013.227

- 12 - sprachweise behaupten liessen, lässt sich weder den Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheiden noch den Einspracheentscheiden entnehmen, da die Behörde sich dort gerade – wie erwähnt zulässigerweise – zur Art des Betriebs und zu den Gründen für die Höhe der Schätzung überhaupt nicht geäussert hat. Weiter führen die Pflichtigen nicht aus, inwiefern ein Einmannbetrieb durch eine rege Kaufs- und Verkaufstätigkeit, wie sie der Pflichtige kurz nach der Gründung seiner Firma – sozusagen aus dem Stand – auf sich allein gestellt und ohne grössere Infrastruktur ausführte, die von der Steuerbehörde geschätzten Einkünfte überhaupt nicht hätte erzielen können. Deshalb erweisen sich die Schätzungen des kantonalen Steueramts in den Einspracheentscheiden jedenfalls im Ergebnis als vertretbar und keineswegs als offensichtlich unrichtig. Es muss daher bei diesen Schätzungen sein Bewenden haben. Re- kurs sowie Beschwerde sind insoweit abzuweisen.

d) Der Hinweis der Pflichtigen auf Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand hilft ihnen nicht weiter. Sie nennen keine konkreten Erfahrungszahlen zu der Art des vom Pflichtigen geführten Gewerbes, welche die Schätzungen des Steuerkommissärs als willkürlich erscheinen lassen könnten. Weitere Recherchen zu diesem Thema sind dem Steuerrekursgericht, wie erwähnt, verwehrt. Mit der Erwähnung von Vermögensentwicklung und Lebensaufwand scheinen die Pflichtigen sich schliesslich auf die indirekte Methode der Faktorenermittlung zu berufen, bei welcher Einkommen und Vermögen aufgrund plausibler Vermögensentwicklung und Lebenshaltungskosten global und ohne Bezugnahme auf einzelne Einkommensarten geschätzt werden. Vorliegend hat sich der Steuerkommissär in den für die Pflichtigen letztlich einzig massgeblichen Begründungen der Einschätzungs- Veranlagungs- und Einspracheentscheide richtigerweise ausschliesslich für die direkte Methode entschieden und aufgrund des fehlenden Kassabuchs ausdrücklich nur die selbstständigen Erwerbseinkünfte aus dem D-Handel zum Gegenstand der Ermessenseinschätzung gemacht. Direkte und indirekte Methode dürfen nämlich nicht vermischt werden (vgl. StRG, 26. Oktober 2012, 1 DB.2012.80/ST.2012.90). Beim vorliegenden Sachverhalt wäre ein Vergleich des Vermögensstands per 31. Dezember 2009 mit dem Vorjahresstand nur schon deshalb nicht möglich, weil für das Vorjahr überhaupt keine schweizerische Steuererklärung vorliegt. Ohne verlässliche Vorjahreszahlen ist ein Vergleich schwierig, was der Steuerkommissär richtig erkannt hat. Auch der steueramtliche Revisor hat in seinem – für amtsinterne Zwecke erstellten – Bericht 1 DB.2013.199 1 ST.2013.227

- 13 - die indirekte und direkte Methode getrennt behandelt, wobei die indirekte Aufstellung am Schluss (S. 8 des Berichts) nur der Plausibilisierung diene.

#### **E. 4**

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde bzw. des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/

#### **E. 8**

Juni 1997; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968). Zu Recht sind den Pflichtigen im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern sodann auch die Einsprachekosten auferlegt worden, da

sie das Einspracheverfahren durch schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten veranlasst haben (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG). Die Kostenfestsetzung ist mir Fr. 1'000.- auch in betraglicher Hinsicht nicht zu beanstanden (Ziff. 2.1. des Protokolls der Sitzung vom 18. Januar 2007 der Fachkommission Steuerrecht des Kantonalen Steueramts i.V.m. § 21 Abs. 2 VO StG).

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