

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2005.00026 vom 21. September 2005

ZH Verwaltungsgericht, 2005-09-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2005.00026

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2005.00026 du 21 septembre 2005

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2005.00026 del 21 settembre 2005

Regeste

Einschätzungen 2001 und 2002 | Buchführungspflichtige Steuerpflichtige haben ihren Bargeldverkehr in einem Kassabuch festzuhalten. Werden Vorjournale oder Vorbücher, z.B. Registrierkassenstreifen, verwendet, sind die Aufzeichnungen in solchen Hilfsbüchern zeitnah in das Kassabuch zu übertragen. Zudem ist dieses regelmässig, bei intensivem Bargeldverkehr täglich, zu saldieren und mit dem tatsächlichen Bargeldbestand durch Kassensturz zu vergleichen; festgestellte Differenzen sind sofort zu buchen. Entspricht die Buchführung nicht diesen Anforderungen, resultiert eine nicht zu beseitigende Ungewissheit über Höhe von Ertrag und Aufwand sowie von Aktiven und Passiven. Abweisung.

Erwägungen

E. 2.1

Steuerbar sind nach § 18 Abs. 1 StG die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, von welchen gemäss § 27 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden. Das Erwerbseinkommen Selbständigerwerbender ist Vermögensstandsgewinn. Dieser entspricht dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Eigenkapital des Unternehmens am Schluss des laufenden und dem Eigenkapital am Schluss des vorangegangenen Geschäftsjahrs, vermehrt um den Wert der im laufenden Geschäftsjahr erfolgten Privatentnahmen und vermindert um den Wert der im Lauf des Geschäftsjahrs getätigten Privateinlagen. Bei Selbständigerwerbenden, die nach Obligationenrecht buchführungspflichtig sind oder freiwillig kaufmännisch Buch führen, ergibt sich der Vermögensstandsgewinn aus Bilanz und Erfolgsrechnung (§ 64 in Verbindung mit § 18 Abs. 3 StG), soweit diese auf ordnungsmässig geführten Büchern beruhen (vgl. Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2.A. Basel/Genf/München 2002, Art. 8 StHG N. 20 und 23 ff.).

E. 2.2

Der Steuerpflichtige muss laut § 135 Abs. 1 StG alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Ist dieser als Selbständigerwerbender zur Führung von Geschäftsbüchern im Sinn von Art. 957 des Obligationenrechts (OR) verpflichtet, so hat er laut § 134 Abs. 2 StG der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Erfolgsrechnungen und Bilanzen) der Steuerperiode beizulegen. Um die Überprüfung dieser Beilagen zu ermöglichen, muss der Steuerpflichtige auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere die Geschäftsbücher, einschliesslich der Belege, einreichen oder deren Einsichtnahme an Ort und Stelle dulden (§ 135 Abs. 2 und § 132 Abs. 2 StG). Weil die Jahresrechnung auf formell und materiell ordnungsgemässen Geschäftsbüchern beruhen

muss (Art. 957 OR), ist die Verletzung der obligationenrechtlichen Buchführungsgrundsätze zugleich als nicht gehörige Erfüllung der Pflicht zur Beilage der Jahresrechnung zu würdigen. Die dem Steuerpflichtigen überbundene Pflicht zur ordnungsgemässen Buchführung obliegt ihm somit zugleich auch als steuerrechtliche Verfahrenspflicht (RB 1963 Nr. 71, 1977 Nr. 72, 1988 Nr. 33). Wird diese Pflicht trotz Mahnung verletzt und erscheint deswegen der Geschäftserfolg als ungewiss, so wird der Steuerpflichtige für sein gesamtes Geschäftseinkommen kraft § 139 Abs. 2 StG nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt.

E. 2.3.1

Das Verwaltungsgericht hat erkannt, dass buchführungs- und aufzeichnungspflichtige Steuerpflichtige den Bargeldverkehr in einem Kassabuch festzuhalten haben. Darin sind die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos, wahrheitsgetreu und täglich aufzuzeichnen. Werden Vorjournale oder Vorbücher, wie z.B. Registrierkassenstreifen, verwendet, so sind die Aufzeichnungen in solchen Hilfsbüchern zeitnah in das Kassabuch zu übertragen. Dieses ist zudem regelmässig – bei intensivem Bargeldverkehr täglich – zu saldieren und mit dem tatsächlichen Bargeldbestand (durch sog. Kassensturz) zu vergleichen. Werden dabei Differenzen festgestellt, so sind sie sofort zu buchen. Gleiches gilt auch für andere Mängel in der Aufzeichnung (RB 1994 Nr. 44, 1995 Nr. 43 = StE 1995 B 92.3 Nr. 7). Eine Kassabuchführung, die diesen Anforderungen nicht entspricht, bewirkt 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 (vgl. RB 1983 Nr. 51).

E. 2.3.2

Die Rekurskommission hat zutreffend dargelegt, dass und weshalb die Pflichtige für die von ihr geführte Apotheke, die sich durch einen bargeldintensiven Geschäftsverkehr auszeichnet, in den Geschäftsjahren 2001 und 2002 keine ordnungsgemässen Kassabücher geführt hat; es kann daher vorab auf die vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976). Die Pflichtige verkennt, dass die von ihr für jeden Arbeitstag mit einer Excel-Tabelle – was für sich betrachtet nicht zu beanstanden ist – erstellten Kontrolljournale zusammen mit den Kassenstreifen lediglich Vorbücher bzw. -journale sind und für sich allein kein Kassabuch als Teil des Hauptbuchs bilden. Es ist zu betonen, dass ein Kassabuch nur dann ordnungsgemäss geführt ist, wenn der aufgrund der Hilfsbücher ermittelte tägliche Saldo mit dem tatsächlichen Barbestand in der Kasse verglichen wird, mit anderen Worten ein Kassensturz erfolgt. Fehlt dieser, bieten die Aufzeichnungen keine Gewähr für die lückenlose Erfassung aller Bargeldbewegungen. Wenn – wie hier – nirgends Differenzen zwischen dem buchmässig ausgewiesenen und dem durch Nachzählen ermittelten täglichen Barbestand aufgetreten und keine Korrekturen gebucht worden sind, was bei hohen Tagesumsätzen der Erfahrung widerspricht, so muss angesichts dessen, dass der tatsächliche tägliche Bargeldbestand selber nicht eigens vermerkt wurde, zwangsläufig vermutet werden, dass selten oder gar nie ein Kassensturz durchgeführt worden ist, dessen Ergebnis Eingang in die vorgelegte Buchhaltung gefunden hat. Unter diesen Umständen kann aber nicht gesagt werden, der Bargeldverkehr sei zuverlässig aufgezeichnet worden. Fehlt aber das Vertrauen in die Aufzeichnungen, trifft der Einwand der Pflichtigen nicht zu, wichtig sei doch, dass der Umsatz mit den Additionsstreifen übereinstimme, denn ohne Kontrolle des Barbestands kann auch nicht zuverlässig gesagt werden, ob wirklich alle Einnahmen mit der Registrierkasse erfasst

worden sind. Darum hilft es nichts, wenn "die Zahlen 1:1 vom Kassastreifen ins Kassabuch übernommen" werden, wenn nicht zusätzlich festgehalten wird, ob der Saldo mit dem tatsächlichen Kassabestand übereinstimmt. Mit der Vorinstanz ist folglich die Kassabuchführung und damit auch die Buchhaltung der Apotheke für die Geschäftsjahre 2001 und 2002 als ordnungswidrig zu würdigen. Weil die Pflichtige dergestalt auch die ihr obliegenden steuerlichen Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat, durfte das kantonale Steueramt nach erfolgter Mahnung ihr Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit in Anwendung von § 139 Abs. 2 StG nach pflichtgemäßem Ermessen schätzen. Lediglich anzumerken ist, dass die Pflichtige trotz Mahnung auch keine Debitorenliste per 31. Dezember 2002 vorgelegt hatte. Die von ihr entgegen der Behauptung ihres Vertreters erstmals (und nicht "nochmals") mit der Beschwerde eingereichte Liste bildet ein neues Beweismittel, das unter das Novenverbot fällt und daher nicht zu berücksichtigen ist (vgl. vorn E. 1.2). Im Übrigen kann diese Liste nicht als ordnungsgemässe Debitorenliste gewürdigt werden, weil die Ausstände darin nur nach ausstehenden Waren aufgelistet sind, ohne dass die Debitoren überhaupt angegeben werden. Der gesetzlichen Schweigepflicht von Art. 321 StGB, welcher Apotheker unterliegen, kann ohne weiteres Rechnung getragen werden, z.B. durch Angabe der Initialen der Schuldner (vgl. Martin Zweifel, Art. 42 StHG N. 52).

E. 2.4.1

Eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige gemäss § 140 Abs. 2 Satz 1 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Wegen des im Beschwerdeverfahren geltenden Novenverbots (vgl. vorn E. 1.2) hat der Steuerpflichtige im Einspracheverfahren, spätestens aber im Rekursverfahren nachzuweisen, dass die Ermessenseinschätzung offensichtlich unrichtig ist. Er hat den Nachweis dadurch zu erbringen, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substanziierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (RB 1999 Nr. 150). Die Pflichtige, deren Kassabuchführung als ordnungswidrig erscheint, ist naturgemäss nicht in der Lage gewesen, die verletzte Buchführungs- und Verfahrenspflicht im Einsprache- und Rekursverfahren zu erfüllen. Sie hat infolgedessen den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht.

E. 2.4.2

Bei dieser Rechtslage fragt es sich nur noch, ob die Schätzung des Einkommens der Pflichtigen aus der Führung der Apotheke offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich, ausgefallen ist. Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65, 384 = ZR 65 Nr. 13). Die Vorinstanzen haben die Bruttogewinnmarge, d.h. das Verhältnis zwischen Umsatz und Warenaufwand, für die streitbetroffenen Geschäftsjahre 2001 und 2002 entsprechend der im Geschäftsjahr 2000 erzielten Gewinnmarge, welche sich auf 35,78 % belief, auf 35 % geschätzt. Demgegenüber hat die Pflichtige im Rekursverfahren untaugliche Bruttogewinnanalysen beigebracht, welche entweder verschiedene rein zufällig ausgewählte Medikamente aufführten oder nur einen Umsatz von rund 22 % umfassten, und ist die mit der Beschwerde erstmals eingereichte Analyse der Monate Januar 2001 und Mai 2002 wegen des Novenverbots (vgl. vorn E. 1.2) nicht zu berücksichtigen. Ausserdem hat sich die Pflichtige im Rekursverfahren nicht zu den Auswirkungen der Umstellung auf die

per 1. Juli 2001 erfolgte sog. leistungsorientierte Abgeltung (LOA) für kassenpflichtige Medikamente mit Blick auf die Einnahmen aus ihrer Apotheke geäussert; ihre diesbezüglichen Darlegungen in der Beschwerdeschrift sind indessen angesichts des Novenverbots nicht zu hören (vgl. vorn E. 1.2). Unter diesen Umständen kann nicht gesagt werden, die Schätzung des Erwerbseinkommens aus der Apotheke der Jahre 2001 und 2002 gestützt auf eine Bruttogewinnmarge von 35 % sei geradezu unmöglich oder sachlich nicht begründbar; sie erscheint vielmehr als plausibel. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 3

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer:

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