

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00127 vom 10. Juni 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-06-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2008.00127](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00127)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00127 du 10 juin 2009

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00127 del 10 giugno 2009

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2003 - 2005 | Ermessenseinschätzung mangels ordnungsgemässer Buchführung Die Pflichtigen wurden mangels ordnungsgemässer Kassabuchführung (keine zeitnahen Aufzeichnungen über den gesamten Bargeldverkehr, keine tägliche Saldierung) zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt. Die Pflichtigen haben weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren gehörig geführte Kassenbücher eingereicht und somit die versäumte Mitwirkungspflicht nicht vollständig erfüllt. Aus diesem Grund ist ihnen der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung misslungen. Die Schätzung ist auch nicht offensichtlich unrichtig. 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. 4 StG), soweit diese auf ordnungsmässig geführten Büchern beruhen (vgl. Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], 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**

Buchführungs- und aufzeichnungspflichtige Steuerpflichtige haben den Bargeldverkehr in einem Kassabuch festzuhalten. 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). Die Rekurskommission hat zutreffend dargelegt, dass und weshalb die Pflichtigen für die von ihnen geführte Bäckerei, die sich durch einen bargeldintensiven Geschäftsverkehr auszeichnete, in den Geschäftsjahren 2003 bis 2005 keine ordnungsgemässen Kassabücher geführt haben; es kann daher vorab auf die vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 [GVG]). Es ist hervorzuheben, dass es einer ordnungsgemässen Kassabuchführung widerspricht, wenn die Pflichtigen bloss Registrierkassenstreifen sowie Einnahme- und Ausgabebelege gesammelt oder in Ordner abgelegt haben. Es bedarf vielmehr zwingend der aktuell zu erfolgenden Übertragung der Daten in das Kassabuch und der täglichen Überprüfung des daraus sich ergebenden Saldos durch Kassensturz. Soweit die Pflichtigen erstmals in der Beschwerde geltend machen, die Rekurskommission I habe in einem früheren Entscheid hinsichtlich der Steuerperioden 2001 und 2002 ihre Kassabuchführung nicht beanstandet, so sind diese neuen Vorbringen nicht zu hören (s. vorn E. 1.2). Im Übrigen ergäbe sich hieraus kein Recht der Pflichtigen, für andere Steuerperioden auf eine ordnungsgemässe Buchführung zu verzichten.

### **E. 2.3.2**

Fehlt es demnach aber an zeitnahen Aufzeichnungen über den gesamten Bargeldverkehr und ist die tägliche Saldierung unterlassen worden, haben die Pflichtigen die ihnen obliegende gesetzliche Aufzeichnungspflicht von § 134 Abs. 2 StG verletzt. Da sie auch auf Mahnung hin keine tauglichen Aufzeichnungen über den Bargeldverkehr beigebracht haben, sind sie zutreffend nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 StG eingeschätzt worden. Dass das kantonale Steueramt dabei die Kassabücher und damit die Buchhaltung als untaugliche Einschätzungsgrundlage abgelehnt und das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Ganzes geschätzt hat, ist angesichts des

bargeldintensiven Geschäftsverkehrs der Bäckerei nicht zu beanstanden.

### **E. 3.1**

Eine Ermessenseinschätzung kann gemäss § 140 Abs. 2 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Satz 1). Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Satz 2). Der Steuerpflichtige hat den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit wegen des im Beschwerdeverfahren geltenden Novenverbots (vgl. vorstehend E. 1.2) im Einspracheverfahren, spätestens aber im Rekursverfahren zu erbringen, und zwar dadurch, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (RB 1999 Nr. 150). Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- beziehungsweise Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. 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. RB 1994 Nr. 45 E. a mit Hinweisen; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 140 N. 64 ff.; Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 48 StHG N. 58 ff.).

### **E. 3.2**

Die Pflichtigen haben weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren gehörig – d.h. zeitnah und tagfertig – geführte Kassenbücher eingereicht. Sie haben somit die versäumte Mitwirkungspflicht, derentwegen sie nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt wurden, nicht vollständig erfüllt. Aus diesem Grund ist ihnen der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung misslungen, ohne dass die Rekurskommission weitere Beweise zu erheben hatte.

### **E. 3.3**

Ist der Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht, fragt es sich nur noch, ob die Ermessenseinschätzung 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 Rekurskommission I hat aufgrund der Akten einlässlich die ermessensweise getroffenen Schätzungen des Reingewinns der Bäckerei geprüft und ist zum Schluss gekommen, dass einzig die Gewinnschätzung des Jahres 2004 offensichtlich unrichtig sei. Da sich die Pflichtigen in der Beschwerde mit den zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen nicht näher auseinandersetzen, sondern lediglich pauschale Einwände erheben, kann sich das Verwaltungsgericht darauf beschränken, auf die ausführliche Begründung der Rekurskommission zu verweisen (vgl. § 161 GVG). Im Übrigen kann nicht nachvollzogen werden, inwiefern aus der Höhe des steuerbaren Einkommens der rechtskräftigen Einschätzungen der Steuerperioden 2001 und 2002 auf die offensichtliche Unrichtigkeit der Schätzungen des Reingewinns der Steuerperioden 2003 bis 2005 geschlossen werden könne. Schliesslich erweist sich die neue pauschale und unbelegte Behauptung, auch in E einen Bäckerei-Betrieb geführt zu haben, als haltlos.

### **E. 4**

Das Einspracheverfahren ist nach § 142 Abs. 2 StG kostenfrei (Satz 1). Die Kosten dieses Verfahrens können jedoch dem Steuerpflichtigen oder jeder anderen zur Auskunft verpflichteten Person auferlegt werden, die diese Kosten durch eine schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten notwendig gemacht haben. Wie die Rekurskommission zu Recht festgestellt hat, haben die Pflichtigen durch Verletzung von Verfahrenspflichten – namentlich der Aufzeichnungspflicht von § 134 Abs. 2 StG – das Einspracheverfahren und somit auch dessen Kosten verursacht. Ihr Antrag, es seien ihnen die Einsprachekosten nur zur Hälfte aufzuerlegen, ist daher unbegründet. Nach alledem ist die Beschwerde abzuweisen.

#### **E. 5**

Die Gerichtskosten sind den unterliegenden Beschwerdeführenden 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.