ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00034 vom 11. Mai 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-05-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00034

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00034 du 11 mai 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00034 del 11 maggio 2009

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2005/2006 | Der buchführungspflichtige Einzelunternehmer wurde zurecht für das gesamte Einkommen nach pflichtgemässem Ermessen eingeschätzt, da seine Buchführung mangelhaft ist und nicht zum Beweis dient. Die Pflichtigen haben weder den Unrichtigkeitsnachweis erbringen können, noch erweist sich die Ermessenseinschätzung als willkürlich. Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs; auch die Angabe von Abweichungen von der Steuererklärung genügt hier als ausreichende Begründung. Abweisung.

Erwägungen

E. 3.1

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. 3.2

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. 3.3.1

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).

E. 3.3.2

Die Rekurskommission hat zutreffend dargelegt, dass und weshalb die Pflichtigen für den vom pflichtigen Ehemann geführten Autohandelsbetrieb , der sich durch einen bargeldintensiven Geschäftsverkehr auszeichnet, in den Geschäftsjahren 2005 und 2006 keine ordnungsgemässen Kassabücher geführt haben; es kann daher vorab auf die vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 [GVG]). Den Pflichtigen ist beizupflichten, dass das Kassabuch des Autohandelsbetriebs "nicht den strengen Anforderungen genügt, welche die Praxis für Kassenbücher vorschreibt". So ist dieses weder zeitnah noch chronologisch geführt worden und es wurde der unerlässliche Vergleich des täglichen Saldos mit dem tatsächlichen Bargeldbestand (unter Einschluss des Bestands im Tresor) durch sog. Kassensturz unterlassen, was auch daran ersichtlich wird, dass verschiedene Minussaldi entstanden, die nicht sofort verbucht wurden. Deshalb erweisen sich nicht nur die aufgezeichneten Bareinnahmen und -ausgaben, sondern auch die ausgewiesenen Barmittel als ungewiss. Eine solchermassen unzuverlässige Kassabuchführung ist nicht verbesserungsfähig und bewirkt bei einem derart bargeldintensiven Geschäftsverkehr die nicht widerlegbare 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. Fehlt es demnach aber an ordnungsgemässen Aufzeichnungen über den gesamten Bargeldverkehr und ist der tägliche Kassensturz unterlassen worden, haben die Pflichtigen die ihnen obliegende gesetzliche Aufzeichnungs- und Buchführungspflicht von § 134 Abs. 2 StG verletzt. Da sie auch auf Mahnung hin keine tauglichen Aufzeichnungen über den Bargeldverkehr beigebracht haben, sind sie zu Recht 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 des Autohandelsbetriebs nicht zu beanstanden. Das Steueramt befand sich deswegen in einem Untersuchungsnotstand, weshalb es keine weiteren Abklärungen zu treffen hatte. Die wegen Nichterfüllung von Verfahrenspflichten getroffenen Schätzungen brauchte das kantonale Steueramt nicht näher zu begründen, denn solche Schätzungen lassen sich naturgemäss oft gar nicht substanziieren (RB 1963 Nr. 60). Die Rüge der Pflichtigen, es sei ihnen das rechtliche Gehör durch Verletzung der Begründungspflicht verweigert worden, ist daher unbegründet. Im Übrigen genügt bei Einschätzungsentscheiden in der Regel – wie auch hier – die Angabe der Abweichungen von der Steuererklärung als Begründung im Sinn von § 126 Abs. 1 StG (vgl. Art. 131 Abs. 2 DBG). Schliesslich machen die Pflichtigen nicht geltend, sie hätten weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren Gelegenheit zur Einsicht in den Revisionsbericht erhalten; dass ihnen die Einsicht im Einschätzungsverfahren und damit während laufender Sachverhaltsermittlung verweigert wurde, entspricht der gesetzlichen Vorschrift von § 124 Abs. 2 StG.

E. 3.4.1

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. 2.2) 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 substanziierte 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: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A. Basel/Genf/München 2002, Art. 48 StHG N. 58 ff.).

E. 3.4.2

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 pflichtgemässem Ermessen eingeschätzt wurden, nicht vollständig erfüllt. Aus diesem Grund ist ihnen der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung misslungen, ohne dass das kantonale Steueramt oder die Rekurskommission weitere Beweise zu erheben hatte. Die umfangreichen Vorbringen der Pflichtigen, mit welchen sie im Rekurs und in der Beschwerde nachträglich verschiedene Mängel des Kassabuchs zu erklären versucht haben, vermögen – selbst wenn sie für sich betrachtet nachvollziehbar wären – die Ordnungswidrigkeit der Aufzeichnungen der Bareinnahmen und des Barbestands nicht zu beheben, denn die Qualität des Kassabuchs als

zentraler Bestandteil der Geschäftsbücher und damit der Eignung der Buchhaltung als Beweismittel steht und fällt mit der Aktualität – der Zeitnähe – der Aufzeichnungen und der unerlässlichen täglichen Kontrolle durch Vornahme des Kassensturzes. Denn nur zeitnahe lückenlose und täglich überprüfte Aufzeichnungen sind zuverlässig und vertrauenswürdig. Soweit die Erklärungsversuche der Pflichtigen in der Beschwerdeschrift und in der Beschwerdeergänzung auf neuen tatsächlichen Behauptungen beruhen, wären sie auch als unzulässige Noven nicht zu hören (vgl. vorn E. 2.2).

E. 3.5

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). Wie die Rekurskommission zutreffend festgestellt hat, bestehen keine Anhaltspunkte, die die hohen deklarierten Bargeldbestände als wahrscheinlich erscheinen liessen. Denn die Kassenbücher, welche die Bestände belegen könnten, sind ordnungswidrig geführt und somit zum Beweis untauglich. Die Erklärungen der Pflichtigen vermögen daran nichts zu ändern. Sie wären darüber hinaus, soweit sie erstmals in der Beschwerdeschrift und in der Beschwerdeergänzung gegeben werden, ohnehin als unzulässige Noven nicht zu berücksichtigen (vgl. vorn E. 2.2). Die von den Pflichtigen verfochtene Vermögensdarstellung und -entwicklung lässt sich daher nicht halten. Sodann haben die Pflichtigen ihre Lebenshaltungskosten in den streitbetroffenen Steuerperioden nicht im Einzelnen aufgeschlüsselt, weshalb auf ihre pauschalen Vorbringen nicht einzugehen ist. Die von ihnen erstmals mit der Beschwerdeschrift gemachten Angaben hierzu sind – soweit sie nicht als neue unzulässige tatsächliche Behauptungen zu würdigen sind (vgl. vorn E. 2.2) – zum Nachweis des Lebensaufwands untauglich, da sie nicht die eigentlichen Kosten der Lebenshaltung der Eheleute wiedergeben. Schliesslich kann entgegen der Auffassung der Pflichtigen nicht gesagt werden, die buchmässig ausgewiesene Bruttogewinnmarge sei plausibel, da keine anerkannten, auf statistisch gesicherten Erhebungen beruhenden Erfahrungszahlen (vgl. RB 1961 Nr. 56) für den Autohandel existieren. Davon abgesehen würde die Kontrolle der buchmässigen Eckdaten aufgrund von Erfahrungszahlen angesichts der ordnungswidrigen Buchführung versagen, da der Schluss vom Aufwand auf den Bruttogewinn formell ordnungsgemässe Bücher voraussetzt und daher vorliegend von vornherein keine zuverlässige Aussage über den wirklichen Gewinn möglich wäre. Angesichts der letztlich vollends ungewissen Einnahmen aus dem Geschäftsbetrieb des pflichtigen Ehemannes erweisen sich die Schätzungen des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit in den Steuerperioden 2005 und 2006 mit Fr. 225'000.- bzw. Fr. 360'000.- nicht als geradezu unmöglich und daher als willkürfrei. Sind aber diese Schätzungsergebnisse, die unter den gegebenen Umständen nur als Ganzes sachgerecht betrachtet werden können, nicht offensichtlich unrichtig, so kommt es nicht darauf an, von welchen weiteren – möglicherweise auch unzutreffenden Überlegungen – sich der steueramtliche Revisor oder der Steuerkommissär beim Versuch, die Höhe der Schätzung hilfsweise zu begründen, hat leiten lassen. Auf die diesbezügliche Kritik der Pflichtigen ist infolgedessen, soweit sie nicht schon auf neuen unzulässigen und daher nicht zu hörenden tatsächlichen Behauptungen beruht (vgl. vorn E. 2.2), nicht weiter einzugehen. Die getroffenen Ermessenseinschätzungen sind daher zu bestätigen.

E. 4

Die Pflichtigen haben in ihren Steuererklärungen im Vermögen Bargeldbestände per Ende 2005 und 2006 von je Fr. 200'000.- deklariert. Sie haben jedoch, wie schon die Vorinstanz zu Recht erwogen hat und auf deren Begründung verwiesen werden kann (vgl. § 161 GVG), das Vorhandensein dieser Aktiven nicht nachgewiesen, zumal die Aufzeichnungen über den Bargeldverkehr des Autohandelsbetriebs des pflichtigen Ehemannes von vornherein zum Beweis untauglich sind (vgl. vorn E. 3.3.2). Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 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.