

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00035 vom 11. Mai 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-05-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00035

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00035 du 11 mai 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00035 del 11 maggio 2009

Regeste

Direkte Bundessteuer 2005/2006 | vgl. SB.2009.00035

Erwägungen

E. 2

B , beide vertreten durch RA C , Beschwerdeführende, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2005/2006, hat sich ergeben: I. A betreibt in D als Einzelunternehmer unter der Firma E einen Handel mit Kraftfahrzeugen (An- und Verkauf sowie die Vermittlung von Automobilen). Am 10. Dezember 2007 führte der Revisor des kantonalen Steueramts für die Steuerperioden 2005 und 2006 eine Buchprüfung durch. Gestützt auf die Ergebnisse seiner Prüfung forderte er A mit Auflage und Mahnung vom 13. Dezember 2007 bzw. 4. Februar 2008 im Wesentlichen auf, ein ordnungsgemässes Kassabuch für die Geschäftsjahre 2005 und 2006 einzureichen und die Herkunft weiterer Mittel zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten und der Vermögensvermehrung in diesen Jahren sowie die Finanzierung der deklarierten Bargeldbestände von je Fr. 200'000.- am Ende dieser Jahre nachzuweisen. Das kantonale Steueramt veranlagte die Eheleute A und B am 12. bzw. 19. September 2008 für die Direkte Bundessteuer 2005 und 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. --.- bzw. Fr. --.-. Es würdigte die verlangten Erklärungen und Angaben der Pflichtigen als ungenügend und schätzte das Einkommen des Ehemannes aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Anwendung von Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) nach pflichtgemäßem Ermessen auf Fr. 225'000.- bzw. Fr. 360'000.-. Das kantonale Steueramt hielt an diesen Veranlagungen mit Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2008 fest. Es stellte sich insbesondere auf den Standpunkt, dass das Kassabuch des Autohandelsbetriebs des Ehemannes nicht ordnungsgemäss geführt worden sei. II. Die Steuerrekurskommission II wies die hiergegen gerichtete Beschwerde der Pflichtigen am 12. Februar 2009 ab. III. Mit Beschwerde vom 26. März 2009 liessen die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, sie seien für die direkte Bundessteuer 2005 und 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. --.- bzw. Fr. --.- zu veranlagern. Eventualiter sei die Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Ausserdem verlangten sie die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission II auf Vernehmlassung verzichtete und sich die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht vernehmen liess, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Am 15. Mai 2009 reichten die Pflichtigen unaufgefordert eine Stellungnahme zur Beschwerdeantwort des kantonalen Steueramts ein. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Dem Antrag der Pflichtigen, die Beschwerdeverfahren zur direkten Bundessteuer (SB.2009.00035) und zu den Staats- und

Gemeindesteuern (SB.2009.00034) zu vereinigen, ist nicht stattzugeben. Eine Verfahrensvereinigung ist sachlich nicht zwingend, aber auch nicht zweckmässig, weil Dispositiv und Begründung des Entscheids mit Bezug auf die beiden Steuern auseinanderzuhalten sind (vgl. BGE 130 II 509; 131 II 553 E.2), was mit getrennten Entscheiden oftmals – wie auch hier – einfacher zu gewährleisten ist.

E. 2.1

Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". Die nur sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über das Verfahren vor der Rekurskommission gestattet unterschiedliche Regelungen, die sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. Bei einem solchen System liegt eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz aber nahe. Sie liegt im Interesse der Verfahrensökonomie und ist geeignet, einer missbräuchlichen Prozessführung entgegenzuwirken (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin (Art. 140 Abs. 3 DBG) ermöglichen, muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, welche die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5). Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekurskommission zu setzen (vgl. RB 1999 Nr. 147).

E. 2.2

Die vom Gesetzgeber offenkundig gewollte Aufgabenteilung von erster und zweiter Beschwerdeinstanz lässt es ebenfalls als sachgerecht erscheinen, neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel bei der Anfechtung des gerichtlichen Entscheids der Rekurskommission nur zuzulassen, wenn es sich um echte Noven handelt, namentlich um neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren müssen schliesslich allgemein zulässig sein, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (vgl. RB 1999 Nr. 149).

E. 3.1

Steuerbar sind nach Art. 18 DBG die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, von welchen gemäss Art. 27 DBG 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 (Art. 58 in Verbindung mit Art. 18 Abs. 3 DBG), soweit diese auf ordnungsmässig geführten Büchern beruhen (vgl. Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A. Basel 2008, Art. 18 DBG N. 18 ff.).

E. 3.2

Der Steuerpflichtige muss laut Art. 126 Abs. 1 DBG 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 Art. 125 Abs. 2 DBG 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 (Art. 126 Abs. 2 und Art. 123 Abs. 2 DBG). 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 Art. 130 Abs. 2 DBG nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt.

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 (vgl. 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 Art. 125 Abs. 2 DBG verletzt. Da sie auch auf Mahnung hin keine tauglichen Aufzeichnungen über den Bargeldverkehr beigebracht haben, sind sie zu Recht nach pflichtgemässen Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG veranlagt worden. Dass das kantonale Steueramt dabei die Kassabücher und damit die Buchhaltung als untaugliche Veranlagungsgrundlage 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 substantiieren (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 (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 Veranlagungsverfahren und damit während laufender Sachverhaltsermittlung verweigert wurde, entspricht der gesetzlichen Vorschrift von Art. 114 Abs. 2 DBG.

E. 3.4.1

Eine Ermessensveranlagung kann gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG 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 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 die

Rekurskommission zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A. Basel 2008, Art. 132 N. 38 ff. und N. 54 ff.).

E. 3.4.2

Die Pflichtigen haben weder im Einsprache- noch im Beschwerdeverfahren vor Rekurskommission gehörig – d.h. zeitnah und tagfertig – geführte Kassenbücher eingereicht. Sie haben somit die versäumte Mitwirkungspflicht, derentwegen sie nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt wurden, nicht vollständig erfüllt. Aus diesem Grund ist ihnen der Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung misslungen, ohne dass das kantonale Steueramt oder die Rekurskommission weitere Beweise zu erheben hatte. Die umfangreichen Vorbringen der Pflichtigen, mit welchen sie vor Rekurskommission und vor Verwaltungsgericht 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 vor Verwaltungsgericht 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 Ermessensveranlagung 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 (vgl. Zweifel, Art. 132 DBG N. 52; 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 vor Verwaltungsgericht 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 Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 4

Die Kosten dieses Verfahrens sind den unterliegenden Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG), denen keine Parteientschädigung zusteht (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren). Demgemäss entscheidet die Kammer:

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