

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00021 vom 27. Oktober 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-10-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00021

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00021 du 27 octobre 2010

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00021 del 27 ottobre 2010

Regeste

Direkte Bundessteuer 01.01. - 31.12.2004 | Anfechtung einer Ermessensveranlagung
Bedeutung von Kassabüchern für Unternehmen mit bargeldintensivem Geschäftsverkehr (E. 2.2). Im vorliegenden Fall wurde die Pflichtige mangels ordnungsgemäss geführten Kassabüchern zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt (E. 2.3). Voraussetzungen zur Anfechtung einer Ermessensveranlagung (E. 3.1). Bei ordnungswidrigen Kassabüchern kann der Unrichtigkeitsnachweis naturgemäss nicht erbracht werden; deshalb hätte die Vorinstanz keine weitergehende Untersuchung durchführen dürfen (E. 3.2). Offensichtliche Unrichtigkeit einer Schätzung (E. 4.1). Die Vorinstanz ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Schätzung des kantonalen Steueramts willkürlich ausgefallen ist (E. 4.2). Die Neuschätzung der Vorinstanz ist demgegenüber nicht offensichtlich unrichtig (E. 4.3). Die anteilmässige Kostenaufgabe im vorinstanzlichen Verfahren ist vertretbar (E. 5). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2010.00021 Entscheid der 2. Kammer vom 27. Oktober 2010 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretär Martin Businger. In Sachen A AG, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 01.01.–31.12.2004, hat sich ergeben: I. Die A AG mit Sitz in Zürich betreibt in der Zürcher Altstadt zwei Nachtclubs. In den Steuererklärungen 2003 und 2004 deklarierte sie steuerbare Reingewinne von Fr. ... bzw. Fr. Im Rahmen einer steueramtlichen Buchprüfung verlangte der Revisor von der Gesellschaft mit Auflagen vom 18. August und 17. November 2006 sowie mit Mahnung vom 17. November 2006 verschiedene Auskünfte und Geschäftsunterlagen, unter anderem auch ordnungsgemässe Kassabücher. Gestützt auf den Revisionsbericht vom 16. Februar 2007 veranlagte das kantonale Steueramt die A AG am 6. November 2007 aufgrund ihres Veranlagungshinweises vom 28. September 2007 für die direkte Bundessteuer vom 1. Januar bis 31. Dezember 2004 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... zum Satz von 8,5 % sowie einem Eigenkapital von Fr. Das Steueramt stellte sich auf den Standpunkt, der Reingewinn sei mangels ordnungsgemässer Kassabuchführung und wegen fehlender Detailaufzeichnungen der Tageseinnahmen nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) auf Fr. ... zu schätzen. Die Einsprache der Pflichtigen wies das kantonale Steueramt am 11. Juli 2008 ab. II. Die Steuerrekurskommission II hiess die hiergegen gerichtete Beschwerde der Pflichtigen nach Durchführung einer Untersuchung

und Einholung eines Gutachtens über die in deren Betrieb erzielbare Bruttogewinnmarge am 15. Dezember 2009 teilweise gut. Sie veranlagte die Pflichtige für die direkte Bundessteuer 2004 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... zum Satz von 8,5 %. Die Kommission erwog, die Pflichtige sei wegen ordnungswidriger Kassabuchführung zu Recht nach pflichtgemässem Ermessen veranlagt worden. Die Pflichtige habe den Nachweis der Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung im Einsprache- und Beschwerdeverfahren naturgemäss nicht leisten können. Indessen erweise sich die getroffene Schätzung als zu hoch und sei somit herabzusetzen. III. Mit Beschwerde vom 16. Februar 2010 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, sie sei für die direkte Bundessteuer 2004 mit einem Reingewinn von Fr. ... zu veranlagten. Ausserdem seien die Gutachterkosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen. Ferner verlangte sie die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Die Steuerrekurskommission II und das kantonale Steueramt schlossen auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 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 ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), 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). 1.2 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. 2.1

Gemäss Art. 126 Abs. 1 DBG muss die steuerpflichtige Aktiengesellschaft alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Sie hat insbesondere gemäss Art. 125 Abs. 2 DBG der kraft Art. 124 DBG einzureichenden 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).

E. 2.2

Weil die Jahresrechnung auf formell und materiell ordnungsgemässen Geschäftsbüchern beruhen muss (Art. 957 des Obligationenrechts), ist die Verletzung der obligationenrechtlichen Buchführungsgrundsätze zugleich als nicht gehörige Erfüllung der Pflicht zur Beilage der Jahresrechnung zu würdigen. Die der steuerpflichtigen Aktiengesellschaft überbundene Pflicht zur ordnungsgemässen Buchführung obliegt ihr 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 Unternehmenserfolg als ungewiss, so wird die steuerpflichtige Aktiengesellschaft für ihren gesamten steuerbaren Reingewinn kraft Art. 130 Abs. 2 DBG nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt. 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. 2.3

Die Rekurskommission hat zutreffend dargelegt, dass und weshalb die Pflichtige für die von ihr geführten Nachtclubs, die sich unstreitig durch einen bargeldintensiven Geschäftsverkehr auszeichnen – auch wenn rund zwei Drittel des Umsatzes bargeldlos mittels "Bargeldsurrogaten" (Kreditkarten, EC-direkt, WIR-Geld und dergleichen) erfolgt –, im Geschäftsjahr 2004 keine ordnungsgemässen Kassabücher geführt hat; es kann daher vorab auf die vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976). Der Pflichtigen ist zuzustimmen, dass ihre Kassabücher einen "formellen Mangel" aufweisen. Diese werden nicht täglich saldiert, sondern erst am Monatsende. Infolgedessen bestand keine Gewähr für den unerlässlichen Vergleich des täglichen Saldos mit dem tatsächlichen Bargeldbestand (und der bargeldlosen Zahlungsmittel) durch Kassensturz, was auch daran ersichtlich wird, dass auch ein – buchmässig nicht sofort korrigierter – Minussaldo entstehen konnte. Des Weiteren fehlen die Registrierkassenstreifen, welche die eigentlichen Aufzeichnungen des Bar- und bargeldlosen Geschäftsverkehrs enthalten. Unter diesen Umständen 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 besteht keine Gewähr für den täglichen Kassensturz, hat die Pflichtige die ihr 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, ist sie zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG veranlagt worden.

E. 3.1

Eine Ermessensveranlagung kann gemäss Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Wegen des im Beschwerdeverfahren geltenden Novenverbots (vgl. E. 1.2) hat der Steuerpflichtige im Einspracheverfahren, spätestens aber im Beschwerdeverfahren vor Rekurskommission, nachzuweisen, dass die Ermessensveranlagung 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 substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (vgl. RB 1999 Nr. 150). Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprachebehörde bzw. 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: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 132 DBG N. 38 ff. und N. 54 ff.). Dabei hat die Einsprachebehörde bzw. die Rekurskommission keine weiteren Untersuchungen anzustellen. Sie hat indessen mit Blick auf die materielle Wahrheitsfindung alle im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche ordnungsgemäss in das Verfahren eingeflossen sind und die den sofortigen Beweis oder zumindest eine hohe Wahrscheinlichkeit des behaupteten Sachverhalts für sich beanspruchen können (vgl. VGr, 22. September 2010, SB.2010.00019, E. 3.2; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, 144).

E. 3.2

Die Pflichtige, deren Kassabuchführung als ordnungswidrig erscheint, hat die verletzte Buchführungs- und Verfahrenspflicht – der Natur der Sache entsprechend – auch im Einsprache- und rekursinstanzlichen Beschwerdeverfahren nicht erfüllt und infolgedessen den ihr obliegenden Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht. Unter diesen Umständen hätte die Rekurskommission nach ständiger Rechtsprechung keine weitere Untersuchung durchführen dürfen, sondern sich darauf beschränken müssen, die im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche ordnungsgemäss in das Verfahren eingeflossen waren und die den sofortigen Beweis oder zumindest eine hohe Wahrscheinlichkeit des behaupteten Sachverhalts für sich beanspruchen konnten (vgl. E. 3.1). Sie hat sich indessen über diese Rechtslage hinweggesetzt und eine Untersuchung

zur Frage der im Betrieb der Pflichtigen erzielbaren Bruttogewinnmarge durchgeführt, wobei sie auch ein amtliches Gutachten hierüber eingeholt hat. Dergestalt hat die Rekurskommission gegen das Gebot rechtsgleicher Behandlung im Sinn von Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verstossen. Weil die Ermessenseinschätzung aber auf die Ermittlung der materiellen Wahrheit und damit die vollständige und richtige, d.h. gesetzmässige Besteuerung abzielt (Art. 123 Abs. 1 DBG), rechtfertigt es sich insbesondere unter dem Gesichtswinkel des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV, gleichwohl auf die Ergebnisse der rechtsverletzenden Untersuchung abzustellen, zumal die Pflichtige hierdurch nicht benachteiligt worden ist.

E. 4.1

Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die erkennbar auf missbräuchlicher Betätigung des Schätzungsermessens beruht und insbesondere willkürlich ist (vgl. BGE 108 Ib 196 E. 4). Willkür liegt vor, wenn die Schätzung nach den Akten sachlich nicht begründbar ist, namentlich weil sie pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann und damit als geradezu unmöglich erscheint (vgl. Zweifel, Art. 132 DBG N. 52; RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65 [1964] 384 ff. = ZR 65 [1966] Nr. 13). Bei der Überprüfung der Schätzung ist auf den Aktenstand zur Zeit der Entscheidfällung abzustellen, unter Berücksichtigung der Ergebnisse der rechtsverletzenden Untersuchung (vgl. E. 3.2).

E. 4.2

Die Rekurskommission II hat eingehend und zutreffend dargelegt, dass die Schätzung des Reingewinns der Pflichtigen durch das kantonale Steueramt mit Fr. ... willkürlich hoch und damit offensichtlich unrichtig ausgefallen ist. Sie hat aus diesem Grund den Gewinn nach pflichtgemäsem Ermessen neu geschätzt. Sie hat ihn auf Fr. ... veranschlagt, indem sie gestützt auf eine Bruttogewinnmarge von 84,5 % zusätzliche Einnahmen von Fr. ... und nicht begründeten Aufwand von Fr. ... geschätzt hat.

E. 4.3

Im Folgenden ist nur noch zu prüfen, ob die von der Rekurskommission neu getroffenen Schätzungen willkürlich erfolgt sind: Wohl sind keine nach anerkannten statistischen Grundsätzen erhobenen Erfahrungszahlen aktenkundig, welche auf die von der Pflichtigen geführten Nachtclubs anwendbar wären und eine objektivierte Schätzung der Bruttogewinnmargen zuliessen. Doch orientiert sich das von der Rekurskommission eingeholte Gutachten an den bei den Betrieben der Pflichtigen gegebenen Verhältnissen und vermag so – unter Berücksichtigung der Korrekturen der Rekurskommission – immerhin eine gewisse sachbezogene Schätzungshilfe abzugeben. Selbst wenn die Kritik der Pflichtigen an den gutachterlichen und vorinstanzlichen Überlegungen zur Bruttogewinnmarge zutreffen sollte, führte dies nicht zur Anerkennung der von der Pflichtigen ausgewiesenen Marge und des Gewinns. Vielmehr bliebe die Marge ungewiss und wäre diese bzw. der Gewinn zu schätzen. Die im Beschwerdeverfahren eingereichte Zusammenstellung von verschiedenen Getränkepreisen aufgrund der Inventarlisten führt ebenso wenig wie die vorinstanzliche Berechnung zu objektivierten Schätzungen der Bruttogewinnmarge. An Letzterer ist unter Verweis auf die Erwägungen der

Rekurskommission II festzuhalten, zumal die Inventarlisten nach eigenen Angaben der Pflichtigen "nicht genau den effektiven Preisen" entsprächen, da sie nicht konsequent nachgeführt worden seien. Inwiefern sie "jedenfalls zuverlässiger" seien als die Schätzungen des Gutachters, ist nicht einsichtig. Gleiches gilt für die vom Geschäftsführer "aus seiner Erinnerung" rekonstruierten Zahlen. Während die Rekurskommission den nicht begründeten Aufwand auf Fr. ... geschätzt hat, anerkennt die Pflichtige geschätzte Aufrechnungen von Fr. Indessen ist im Licht der eingeschränkten Überprüfung von Ermessensveranlagungen die Schätzung der Rekurskommission nicht zu beanstanden. Denn die Pflichtige hat in den vorinstanzlichen Verfahren weder hinreichend substantiierte noch genügend belegte Ausführungen zur Darlehensrückzahlung mit WIR-Geld, zum Weihnachtessen am Geburtstag des Geschäftsführers sowie zu Sponsoring und Clubmitgliedschaften gemacht. Soweit in der Beschwerde neue tatsächliche Behauptungen hierzu aufgestellt werden, sind sie ohnehin aufgrund des Novenverbots ausgeschlossen (vgl. E. 1.2). Im Übrigen sind sie allesamt nicht belegt. Folglich ist auch insoweit den zutreffenden Erwägungen und Feststellungen der Rekurskommission beizutreten. Die Beschwerde erweist sich insoweit als unbegründet.

E. 5

Die Kosten des Verfahrens vor der kantonalen Steuerrekurskommission werden gemäss Art. 144 DBG der unterliegenden Partei auferlegt; wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden sie anteilmässig aufgeteilt (Abs. 1). Dem obsiegenden Beschwerdeführer werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn er bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre oder wenn er die Untersuchung der kantonalen Steuerrekurskommission durch trölerisches Verhalten erschwert hat (Abs. 2). Die Rekurskommission hat die Beschwerde der Pflichtigen teilweise gutgeheissen. Obwohl diese bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Einschätzungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre, wenn sie ihre Verfahrenspflichten gehörig erfüllt hätte, sind ihr die Kosten des Verfahrens vor Rekurskommission – zu denen auch die Gutachterkosten gehören – nur anteilmässig auferlegt worden. Dies lässt sich nur mit Blick auf die Untersuchungshandlungen der Rekurskommission vertreten. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 6

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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