

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00166 vom 3. Oktober 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-10-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00166

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00166 du 3 octobre 2012

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00166 del 3 ottobre 2012

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2009 | Der pflichtige Ehemann betreibt ein Restaurant mit einem Umsatz von über einer Million Franken und somit einen Betrieb, der sich durch einen bargeldintensiven Geschäftsverkehr auszeichnet. Er ist daher als Buchführungspflichtiger gehalten, ein ordnungsgemässes Kassabuch zu führen. Das Steuerrekursgericht hat zutreffend dargelegt, dass und weshalb er keine ordnungsgemässen Kassabücher geführt hat und die Pflichtigen demgemäss zurecht nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt (E. 2). Das kantonale Steueramt hat nicht rechtzeitig offengelegt, welche Kennzahlen (Bruttogewinnmarge) es seiner Einschätzung zugrundegelegt hat. Damit hat es seine Aktenführungspflicht, die Vorbedingung des Akteneinsichts- und Beweisführungsrechts des Steuerpflichtigen und damit der Wahrung des rechtlichen Gehörs bildet, verletzt (E. 4). Rückweisung.

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 Privateinlagen 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).

E. 2.3.2

Der pflichtige Ehemann betreibt ein Restaurant mit einem Umsatz von über einer Million Franken und somit einen Betrieb, der sich durch einen bargeldintensiven Geschäftsverkehr auszeichnet. Er ist daher als Buchführungspflichtiger gehalten, ein Kassabuch zu führen, das den umschriebenen Anforderungen entspricht. Das Steuerrekursgericht hat zutreffend dargelegt, dass und weshalb der pflichtige Ehemann keine ordnungsgemässen Kassabücher geführt hat; es kann daher vorab auf die vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden. Es ist hervorzuheben, dass es einer ordnungsgemässen Kassabuchführung widerspricht, wenn der Pflichtige bloss Registrierkassenstreifen sowie Einnahme- und Ausgabebelege gesammelt und sie wöchentlich seinem Treuhänder übergibt, der gestützt darauf die Einnahmen in einer mittels Excel geführten "Hauptkasse" erfasst. Es bedarf vielmehr zwingend der aktuell zu erfolgenden Übertragung der Daten in das Kassabuch und der täglichen Überprüfung des sich daraus ergebenden Saldos durch Kassensturz. Das gilt auch für die "kleine Kasse", welche nur die Barauslagen erfasst und in welche Einlagen von der "Hauptkasse" erfolgen. Denn auch der Übertrag der "kleinen Kasse" in die "Hauptkasse" erfolgt nicht täglich, sondern wöchentlich. Ausserdem enthalten die Aufzeichnungen über die Bareinnahmen auch die Zahlungen mittels Kreditkarten, was den Barumsatz verfälscht und die Kontrolle des Bargeldbestands durch Kassensturz behindert. Fehlt es demnach aber an ordnungsgemässen, zeitnahen und übersichtlichen Aufzeichnungen über den gesamten Bargeldverkehr und besteht keine Gewähr für die tägliche Kontrolle des Barbestands mit dem (gesamten) Kassabuchsaldo, so haben die Pflichtigen die gesetzliche Aufzeichnungs-

und Buchführungspflicht von § 134 Abs. 2 StG verletzt. Da sie auch auf Mahnung hin keine ordnungsgemässen Aufzeichnungen über den Bargeldverkehr beigebracht haben, sind sie zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 StG eingeschätzt worden.

E. 3.1

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. 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 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- bzw. 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. 79 f.; Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 48 StHG N. 58 ff.). Dabei hat die Einsprache- bzw. Rekursbehörde keine weiteren Untersuchungen anzustellen. Sie hat indessen mit Blick auf die materielle Wahrheitsfindung alle im Zeitpunkt der Entscheidung 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 (VGr, 22. September 2010, SB.2010.00019, E. 3.2; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, 144).

E. 3.2

Die Pflichtigen, deren Kassabuchführung als ordnungswidrig erscheint, haben die verletzte Buchführungs- und Verfahrenspflicht – der Natur der Sache entsprechend – auch im Einsprache- und Rekursverfahren nicht erfüllt und infolgedessen den ihnen obliegenden Unrichtigkeitsnachweis nicht erbracht. Es hat daher bei einer ermessensweisen Schätzung des Reingewinns aus dem Betrieb des Restaurants und damit des Erwerbseinkommens des pflichtigen Ehemannes aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu bleiben.

E. 4.1

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).

E. 4.2

Das Steuerrekursgericht hat ausgeführt, das kantonale Steueramt berufe sich für die verwendete Bruttogewinnmarge von 61 % zu Unrecht auf Erfahrungszahlen anderer

Restaurantbetriebe. Indessen seien die Erhebungen und die ihnen zugrunde liegenden Buchhaltungen der Vergleichsbetriebe, die zu diesem Erfahrungswert führten, nicht bekannt, sodass darauf die Schätzung nicht abgestellt werden dürfe. Gleichwohl sei die getroffene Schätzung nicht zu beanstanden. Die Pflichtigen bestritten nämlich nicht, dass der für das Restaurant D ausgewiesene Bruttogewinn "an sich zu tief" sei. Sie führten zwar Gründe dafür an, doch vermöchten sie diese nicht bzw. nicht hinreichend zu belegen. Lügen dergestalt letztlich für die Bestimmung der Höhe des Bruttogewinns keine verlässlichen Anhaltspunkte vor, hätten sich die Pflichtigen diese Ungewissheit selber zuzuschreiben. Damit sei die Schätzung des Reingewinns mit Fr. ... aber nicht zu beanstanden; sie erscheine daher nicht als offensichtlich unrichtig.

E. 4.3

Das kantonale Steueramt hat von den Pflichtigen am 28. Januar 2011 den Nachweis der "branchenunüblich tiefen Bruttogewinnmarge von 57,4 %" verlangt. Es hat aber weder an der darauffolgenden Besprechung der Steuerkommissarin mit dem Vertreter der Pflichtigen vom 2. Februar 2011 noch im Einschätzungsentscheid, wo es von einer Bruttogewinnmarge von 61% ausging, oder im Einsprache- und Rekursverfahren offengelegt, auf welche Erfahrungszahlen es sich dabei abstützte. Dies war nicht statthaft: Das Steueramt hätte die fraglichen Kennzahlen der Z, eines "Gastro-Treuhand- und Beratungsunternehmens", welche es nunmehr erstmals in der Beschwerdeantwort bekannt gegeben und eingereicht hat, jedenfalls zu den Einschätzungsakten nehmen müssen, weil es im Einschätzungs- und Einspracheentscheid für die Schätzung der Höhe des Reingewinns aus dem Restaurant auf diese Erfahrungszahlen abgestellt hat. Denn die Behörde hat alles in den Akten festzuhalten, was zur Sache gehört und entscheidungswesentlich sein kann (BGE 130 II 473 E. 4.1; 124 V 372 E. 3b), sowie alle erstellten, eingereichten und beigezogenen Dokumente zu sammeln und zu ordnen. Diese Aktenführungspflicht der Behörde ist nämlich Vorbedingung des Akteneinsichts- und Beweisführungsrechts des Steuerpflichtigen (§ 124 und 125 StG) und damit der Wahrung des rechtlichen Gehörs im Sinn von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung.

E. 4.4

War aber den Pflichtigen nicht bekannt, aufgrund welcher Unterlagen der ausgewiesene Bruttogewinn des Restaurants zu tief gewesen sein sollte, und mussten diese somit auf Geratewohl nach möglichen Gründen für die angebliche Abweichung suchen, durfte das Steuerrekursgericht nicht annehmen, die Pflichtigen bestritten nicht, dass der Bruttogewinn "an sich zu tief" sei, zumal diese im Gegenteil davon ausgingen und ausgehen, dass der ausgewiesene Bruttogewinn zutreffe. Das Rekursgericht hätte entweder eine nicht auf den Bruttogewinn abgestützte Begründung für seinen Schluss, die Schätzung des Reingewinns sei willkürfrei erfolgt, wählen müssen, oder es hätte das kantonale Steueramt zur Vorlage der von ihm verwendeten Erfahrungszahlen anhalten und hernach die Pflichtigen dazu anhören müssen. Indem das Steuerrekursgericht solches unterlassen hat, hat es den Pflichtigen das rechtliche Gehör verweigert. Das Gericht wird im zweiten Rechtsgang das kantonale Steueramt aufzufordern haben, seine Bruttogewinnberechnung aufgrund der von ihm verwendeten Kennzahlen offenzulegen. Alsdann wird es die Pflichtigen hierzu anhören und danach die getroffene Schätzung des Reingewinns des Restaurants erneut prüfen müssen. Das führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

E. 5.1

Trotz dieses Ausgangs des Verfahrens ist die Auflage der Einsprachekosten durch das kantonale Steueramt zu bestätigen, weil die Beschwerdeführenden das Verfahren durch schuldhaftes Verletzung von Verfahrenspflichten notwendig gemacht haben (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG).

E. 5.2

Die Beschwerdeführenden unterliegen zur Hauptsache, weil die Ermessenseinschätzung im Grundsatz zu bestätigen ist. Deshalb rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten zu zwei Dritteln den Beschwerdeführenden und zu einem Drittel dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Eine Parteientschädigung steht den überwiegend unterliegenden Beschwerdeführenden nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

E. 6

Hinsichtlich der Rechtsmittelbelehrung ist darauf hinzuweisen, dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren sind (BGE 134 II 124 E. 1.3). Sie sind daher vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b).

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