

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00033 vom 17. Dezember 2014**

ZH Verwaltungsgericht, 2014-12-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2014.00033](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00033)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00033 du 17 décembre 2014

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00033 del 17 dicembre 2014

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 | Offensichtliche Unrichtigkeit bei der Ermessenseinschätzung Ist die Buchführung der Pflichtigen ordnungswidrig, handelt das Steueramt nicht willkürlich, wenn es nicht begründet, weshalb die Ermessenseinschätzung im Vergleich zu den deklarierten Einkünften von Mehreinnahmen ausgeht. Bei periodisch zu erhebenden Steuern ist das Steuerrechtsverhältnis durch die einzelnen Steuerperioden zeitlich begrenzt. Daher kann die Steuerbehörde für jede Steuerperiode grundsätzlich sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und abweichend zur Vorperiode würdigen. Dem steht auch das Gebot von Treu und Glauben nicht entgegen. Folglich kann im vorliegenden Fall aus der Begründung des kantonalen Steueramts für die markante Reduktion des Gewinns in der zweiten Steuerperiode nichts für die Schätzung der ersten Steuerperiode abgeleitet werden (E. 4.4). Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

StG eingeschätzt worden. Dass das kantonale Steueramt dabei die Buchhaltung als untaugliche Einschätzungsgrundlage abgelehnt und das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Ganzes geschätzt hat, ist angesichts des bargeldintensiven Geschäftsverkehrs des Automobilhandels 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 (VGr ZH, 16. Dezember 2009, SB.2009.00034, E. 3.3.2; 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 die Angabe der Abweichungen von der Steuererklärung als Begründung im Sinn von § 126 Abs. 1 StG.

### **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 frei willig 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 gemäss § 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 pflichtgemässen 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**

Die Vorinstanz hat zutreffend dargelegt, dass und weshalb die Pflichtigen für den vom pflichtigen Ehemann geführten Automobilhandel, der sich durch einen bargeldintensiven Geschäftsverkehr auszeichnet, in den Geschäftsjahren 2009 und 2010 keine ordnungsgemässen Kassabücher geführt haben; es kann daher vorab auf die vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden. Die Pflichtigen bestreiten

beschwerdeweise nicht, dass keine ordnungsgemässen Kassabücher geführt wurden. 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 regelmässige 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.

### **E. 2.3.3**

Die Zulässigkeit der Ermessenseinschätzung wird in der Beschwerde nicht mehr bestritten. Umstritten ist lediglich noch die Höhe der Schätzungen für die Steuerperiode 2009, die als offensichtlich unrichtig, willkürlich und nicht nachvollziehbar bezeichnet wird. Insbesondere rügen die Pflichtigen deren mangelhafte Begründungen. Ausdrücklich nicht angefochten werden die Schätzungen für die Steuerperiode 2010.

### **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). 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 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- 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, 3. A., Zürich 2013, § 140 N. 79 f.; Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], 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. Unter diesen Umständen durfte das Steuerrekursgericht nach ständiger Rechtsprechung keine weitere Untersuchung durchführen, sondern musste sich darauf beschränken, die im Zeitpunkt der Entscheidung 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). Es hat daher bei einer ermessensweisen Schätzung der Einkünfte aus dem Autohandel 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. 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. RB 1983 Nr. 57 E. 3b = ZBl 84 [1983] 547 ff. = ZR 82 [1983] Nr. 123; RB 1963 Nr. 62 = ZBl 65 [1964] 384 ff. = ZR 65 [1966] Nr. 13).

#### **E. 4.2**

Die Pflichtigen machen geltend, die Schätzungen der Erwerbseinkünfte hätten die deklarierten Einkünfte massiv übertroffen. Während das kantonale Steueramt in der Steuerperiode 2009 von nicht deklarierten Erwerbseinkünften in der Höhe von Fr. ... ausgegangen sei, habe es für die Steuerperiode 2010 bloss noch Fr. ... an nicht deklarierten Einkünften aufgerechnet. Die nicht deklarierten Erwerbseinkünfte in der Steuerperiode 2009 sollen gemäss Einspracheentscheiden mithin 331 % der nicht deklarierten Einkünfte in der Steuerperiode 2010 betragen haben. Auch in der absoluten Höhe unterscheiden sich die schätzungsweise festgelegten Erwerbseinkünfte erheblich, Fr. ... im Jahr 2009 vs. Fr. ... im Jahr 2010. Es sei kein Grund ersichtlich, weshalb die Schätzung der Erwerbseinkünfte in der Steuerperiode 2009 derart viel höher ausgefallen sei als in der Steuerperiode 2010. Es sei unplausibel und widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung, dass im ersten Jahr einer neu aufgenommenen Geschäftstätigkeit fast das Doppelte wie im zweiten Jahr hätte verdient werden sollen. Da vorliegend nicht von einem "Regelfall" auszugehen sei, sei die Begründung der Höhe der Schätzung nicht entbehrlich. Eine Begründung dränge sich wegen der massiven Abweichung von den geschätzten zu den deklarierten Erwerbseinkünften sowie wegen der unerklärlichen Differenz der beiden Steuerperioden 2009 und 2010 auf.

#### **E. 4.3**

Die Vorinstanz bestätigte die Schätzungen des kantonalen Steueramts, da die geschätzten Gewinne nicht in der Weise offensichtlich unrichtig seien, dass die dafür erforderlichen Umsätze sich im Betrieb des Pflichtigen realistischerweise überhaupt nicht erzielen liessen.

Auffällig und ungewöhnlich sei zwar die markante Reduktion des Gewinns im zweiten Geschäftsjahr, was in einem volatilen Geschäft wie dem Autohandel jedoch nicht auszuschliessen sei. Da offensichtliche Unrichtigkeit nur dann anzunehmen sei, wenn die infrage stehende Schätzung als geradezu unmöglich erscheine, weil der geschätzte Gewinn in dem infrage stehenden Unternehmen aus objektiven Gründen schlechterdings nicht als erzielbar erscheine, erwiesen sich die Schätzungen des kantonalen Steueramts mithin als vertretbar und keineswegs offensichtlich unrichtig.

#### **E. 4.4**

Die Pflichtigen haben es unterlassen, substantiiert darzulegen, inwiefern die ermessensweise Schätzung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des pflichtigen Ehemannes aus Automobilhandel für die Steuerperiode 2009 offensichtlich unrichtig sein soll. Sie beschränken sich darauf, die Schätzungen anhand von Vergleichen mit der (untauglichen) Buchhaltung oder der beiden betroffenen Steuerperioden als unplausibel darzustellen und verlangen ihrerseits von der Steuerbehörde konkrete Angaben und Begründungen der Höhe der Schätzungen. Der pauschale Einwand der Pflichtigen, es sei willkürlich und bedürfe einer Begründung, wenn die Ermessenseinschätzung im Vergleich zu den deklarierten Einkünften von Mehreinnahmen ausgehe, geht schon deshalb an der Sache vorbei, weil es hier gerade an verlässlichen Aufzeichnungen durch die Pflichtigen fehlt. Angesichts der ordnungswidrigen Buchführung würde im vorliegenden Fall die Kontrolle der buchmässigen Eckdaten aufgrund von Erfahrungszahlen ohnehin versagen, sofern solche anerkannten, auf statistisch gesicherten Erhebungen beruhenden Erfahrungszahlen für den Autohandel überhaupt existieren (vgl. BGr, 15. Oktober 2009, 2C\_301/2009, E. 4.5.1; VGr, 16. Dezember 2009, SB. 2009.00034, E. 3.5). Aus demselben Grund scheidet auch ein Vergleich der beiden Steuerperioden 2009 und 2010 gestützt auf die als untauglich erachtete Buchhaltung. So erweist sich die Begründung des Steuerrekursgerichts, die unterschiedlichen Schätzungen könnten auf Umsatzschwankungen im volatilen Autohandel beruhen, durchaus als nachvollziehbar, obschon im Jahr 2010 ein höherer Umsatz als im Jahr 2009 verbucht wurde. Was die Differenz der geschätzten Einkünfte der beiden Steuerperioden 2009 und 2010 betrifft, so mutet die markante Reduktion des Gewinns im zweiten Geschäftsjahr (2010) – wie die Vorinstanz ebenfalls festgestellt hat – in der Tat seltsam an. Es trifft zwar zu, dass die Differenz der Einkünfte der beiden Steuerperioden 2009 und 2010 nicht begründet wurde. Da bei periodisch zu erhebenden Steuern das Steuerrechtsverhältnis durch die einzelnen Steuerperioden zeitlich begrenzt wird, kann jedoch im Rahmen der Beurteilung der Einschätzung einer anderen Steuerperiode sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage abweichend gewürdigt werden (vgl. BGE 121 II 273 E. 1a = StE 1997 B 93.4 Nr. 3; BGr, 17. Juli 1996, StE 1997 B 93.4 Nr. 4 mit Hinweisen; BGr, 4. Oktober 1967, ASA 37 [1968/69], 71). Dem steht auch das Gebot von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) nicht entgegen (BGr, 3. Mai 1999, StE 2000 A 21.14 Nr. 13). Folglich kann aus der Begründung des kantonalen Steueramts für die markante Reduktion des Gewinns im zweiten Geschäftsjahr (2010) auch nichts für die Schätzung der Steuerperiode 2009 abgeleitet werden. Zudem begründete das kantonale Steueramt die Tieferschätzung der Steuerperiode 2010 in der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 23. Oktober 2013 nicht bloss damit, dass die Struktur des Geschäfts (Einmannbetrieb) und die Betriebsart "Auto-Schieber", die eine tiefere Marge als normal in dieser Branche aufweise, was auch auf die Steuerperiode 2009 zugetroffen hätte. Vielmehr wird auch auf eine neuerliche Analyse der Aktenlage verwiesen. Der Verweis in der Beschwerdeschrift auf den Entscheid

des Bundesgerichts vom 17. Oktober 2011 (2C\_279/2011) ist vorliegendenfalls nicht einschlägig, wurde in jenem Verfahren die Ermessenseinschätzung des Einkommens auf das 5,3-fache – gemessen am Durchschnittseinkommen der letzten 20 Jahre – bzw. auf das 3,3-fache – gemessen am maximal deklarierten Einkommen – doch nur deshalb als offensichtlich unrichtig betrachtet, weil sie sich angesichts des niedrigen Einkommens der betroffenen Person und mangels Anhaltspunkten für anderweitige Einkommensquellen nicht rechtfertigen liess. Angesichts der letztlich vollends ungewissen Einnahmen aus dem Geschäftsbetrieb des pflichtigen Ehemannes erweisen sich die Schätzungen des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit in den Steuerperioden 200

#### **E. 9**

und 20

#### **E. 10**

mit Fr. ... bzw. Fr. ... nicht als geradezu unmöglich und daher als vertretbar und willkürfrei. Die getroffenen Ermessenseinschätzungen sind daher zu bestätigen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. 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).

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