

stehende Einkommen. Daran hat der Kauf der Liegenschaft nichts geändert. Unter diesen Umständen verbietet sich die Annahme einer besonders einschneidenden Umstellung der Einkommensstruktur, selbst wenn die Pflichtigen inskünftig den Mietwert der selbstbewohnten Liegenschaft zu versteuern haben. Es ergibt sich somit, dass die kantonale Steuerverwaltung zu Recht gestützt auf ihre ständige geübte Praxis die Vornahme einer Zwischenveranlagung infolge Liegenschafts-kauf abgelehnt hat.

StRK 22.11.1991 (Nr. 531)

2094

Ermessensveranlagung nach Art. 86 StG unter Beizug von Erfahrungszahlen wegen nicht ordnungsgemäss geführter und damit nicht beweiskräftiger Buchhaltung. Ein **zweiter Schriftenwechsel** im Verfahren vor der Rekurskommission ist als Ausnahme unter bestimmten Voraussetzungen zulässig.

1. Der Steuerpflichtige hat zur Vernehmlassung der kantonalen Steuerverwaltung eine Rekursergänzung eingereicht. Gemäss Art. 26 Abs. 3 VwVG (bGS 143.5), der aufgrund der Verweisung von Art. 91 Abs. 3 StG auch im Verfahren vor der Steuerrekurskommission anwendbar ist, kann bei Bedarf ein weiterer Schriftenwechsel angeordnet werden. Diese Ausnahme vom Grundsatz, dass im Verwaltungsverfahren der einfache Schriftenwechsel die Regel bildet, dient zur Wahrung des rechtlichen Gehörs, wenn in einer Vernehmlassung neue erhebliche Behauptungen aufgestellt werden, auf welche die Rekursinstanz abstellen will (vgl. *H.J. Schär*, Gesetz über das Verwaltungsverfahren des Kantons Appenzell-Ausserrhoden vom 28. April 1985, Teufen 1985, N. 7 zu Art. 26 mit Hinweis). Der zweite Schriftenwechsel darf aber nicht dazu dienen, Vorbringen nachzuholen, die bereits in der Rekurschrift hätten vorgebracht werden können (*Schär*, a.a.O.). Soweit der Rekurrent - wie im vorliegenden Verfahren geschehen - in seiner Eingabe le-

diglich Präzisierungen zu seinem Rekurs vornimmt, ist die Eröffnung eines zweiten Schriftenwechsels nicht geboten.

2. Das vorliegende Rekursverfahren dreht sich um die Frage, ob die Buchhaltung des Rekurrenten den gesetzlichen Anforderungen an die Buchführung zu genügen vermag. Zu prüfen ist zunächst, ob die Veranlagungsbehörde zur Vornahme eines Ermessenszuschlages berechtigt war. Die Grundlage hierfür bietet Art. 86 StG, dessen Abs. 1 eine Veranlagung nach Ermessen erlaubt, soweit eine ziffernmässige Veranlagung nicht möglich ist. Die Einkünfte sind, soweit möglich, nach Erfahrungszahlen zu schätzen. Nachgewiesenen besonderen Verhältnissen ist dabei Rechnung zu tragen. Ferner bestimmt Abs. 2, dass die reinen Einkünfte in keinem Fall niedriger angenommen werden dürfen, als dem Aufwand des Steuerpflichtigen für sich und seine Familie entspricht. Vorbehalten bleibt der Nachweis, dass dieser Aufwand ganz oder teilweise aus dem Vermögen bestritten wird.

3. Die kantonale Steuerverwaltung hat anlässlich der Buchprüfung verschiedene Mängel der Buchhaltung festgestellt. Die Beanstandungen betrafen namentlich die Kassaführung, die unvollständige Angabe von getätigten Privatbezügen, den ausgewiesenen Bruttogewinn sowie teilweise periodenfremde Abschlussbuchungen. Diese Mängel veranlassten die Veranlagungsbehörde zur Vornahme eines Ermessenszuschlages, ausgehend von einem aufgrund von Erfahrungszahlen ermittelten Bruttogewinnes. ... Es spielt keine Rolle und es kann offenbleiben, ob der Rekurrent ein zur Eintragung in das Handelsregister verpflichtetes Gewerbe führt (Art. 934 i.V.m. Art. 52 f. Handelsregisterverordnung). Auch ohne entsprechende Pflicht zur Buchführung (Art. 957 OR) hat der selbständig Erwerbstätige Anspruch darauf, nach dem Ergebnis der von ihm eingereichten Buchhaltung veranlagt zu werden, sofern diese den Anforderungen entspricht, die an eine beweiskräftige Buchhaltung gestellt werden (vgl. Art. 78 Abs. 2 StG; *Cagianut/Höhn*, Unternehmungssteuerrecht, Bern/Stuttgart 1989, § 4 N. 89). Beweis kraft kommt einer Buchhaltung zu, wenn sie formell wie materiell nicht beanstandet werden kann. Eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung liegt dann nicht vor, wenn der Buchführende die Unterlagen und Belege lediglich aufbewahrt. Es müssen vielmehr fortlaufend systematische, vollständige und klare rechnerische Aufzeichnungen über die Geschäftsvorgänge gemacht werden, so dass durch blosses Ziehen

der Bilanz jederzeit die Vermögenslage des Geschäftes ermittelt werden kann (vgl. BGE 77 IV 165). Entsprechende Minimalanforderungen an eine ordnungsgemässe Buchhaltung lassen sich auch dem Merkblatt der Eidg. Steuerverwaltung vom 28. Januar 1980 betreffend Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht Selbständigerwerbender entnehmen (abgedruckt in: *H. Masshardt*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zürich 1985, N. 22 zu Art. 89 BdBSt). Demgemäss kann im Fall des Rekurrenten nicht von einer ordnungsgemäss geführten Buchhaltung gesprochen werden. Eine bloss periodische Verbuchung der Umsätze, wie sie von der Veranlagungsbehörde für die Monate Januar - August 1985 festgestellt wurde, vermag den Anforderungen an eine ordnungsgemässe Buchführung nicht zu genügen. Damit ist eine zuverlässige Prüfbarkeit der einzelnen Geschäftsvorfälle nicht gewährleistet (vgl. *K. Käfer*, Berner Kommentar, Bern 1981, RZ 456 f. zu Art. 957 OR). Desgleichen vermag das bloss Aufbewahren von Unterlagen und Belegen, ohne die entsprechenden Aufzeichnungen vorzunehmen, diesen Anforderungen nicht zu genügen.

4. Die von der Veranlagungsbehörde vorgenommene Aufrechnung basiert auf einer durchschnittlichen Bruttogewinnquote von 58 %. Aufgrund der erhobenen Erfahrungszahlen erweist sich die Aufrechnung als massvoll und trägt namentlich den besonderen Umständen des Betriebes des Rekurrenten Rechnung. Die Rechtstauglichkeit der Erfahrungswerte wurde vom Rekurrenten zu Recht nicht in Frage gestellt. Die Stichproben sind umfassend, aktuell und repräsentativ (vgl. dazu *T. Waibel*, Die Ermessenseinschätzung, Diss. St. Gallen 1983, 99 ff.).

StRK 30.6.1989 (Nr. 462)