

23'000.-- festzusetzen, dessen Berechnung nicht nachvollziehbar ist, kann somit nicht stattgegeben werden.

StRK 15.1.1993 (Nr. 568)

2107

Ermessensveranlagung nach Art. 86 StG zufolge mangelhafter Befolgung der Aufzeichnungspflicht des freiberuflich Erwerbstätigen. Die im Bundessteuerrecht geltende Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht gilt für die Landes- und Gemeindesteuern analog. Die Vornahme einer Ermessensveranlagung bringt eine **Umkehr der Beweislast** zu lasten des Pflichtigen mit sich.

1. Der Rekurrent ist seit 1980 im Kanton Appenzell A.Rh. steuerpflichtig. Er ist Selbständigerwerbender und führt eine eigene Praxis als Heilpraktiker. Als solcher unterlag er in den massgebenden Bemessungsjahren 1983 bis 1988 nicht der Buchführungspflicht im Sinne von Art. 957 i.V. mit Art. 934 Abs. 1 OR, weil er die in Art. 52 ff. der Handelsregisterverordnung vom 7.6.1937/20.12.1971 umschriebenen Voraussetzungen nicht erfüllte. Unbesehen darum unterlag der Pflichtige einer Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht, wie sie für alle Selbständigerwerbenden gilt. Diese Pflicht wird im Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 12.12.1977 (vgl. *H. Masshardt*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage 1985; S. 416 ff.) konkretisiert. Demnach sind die Mindestanforderungen an die Aufzeichnungen u.a. folgende: Lückenlose und fortlaufende Aufschriebe über Einnahmen und Ausgaben (Kassa- und Postcheckbuch), vollständige Aufstellungen über Warenvorräte und Geschäftseinrichtungen (Inventare), über ausstehende Kundenguthaben (Debitoren) und über sonstige Guthaben (Bank, Postcheck usw.) und sämtliche Schulden auf Ende jeden Kalenderjahres. Mit Kreisschreiben vom 28.1.1980 hat die Eidg. Steuerverwaltung zudem ergänzende Richtlinien erlassen (vgl. *Masshardt*, a.a.O., S. 419 f.). Demnach sind bei allen Einnahmen und Ausgaben auch die Namen der Leistenden und der Empfänger und mindestens

die Wohnorte anzugeben. Dies gilt mit Einschränkungen selbst für den einem Berufsgeheimnis unterstehenden Pflichtigen (vgl. StE 1988, B 93.5 Nr. 8). In Betrieben mit ausgeprägtem Barverkehr (und um einen solchen handelt es sich bei der Praxis des Rekurrenten) ist das Kassabuch regelmässig, mindestens einmal wöchentlich, zu saldieren. Diese im Bundessteuerrecht geltenden Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten gelten gleichermassen für die Landes- und Gemeindesteuern (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission Nr. 376 vom 20.12.1985/AR GVP, Sammelband 1988, N 2036). Sie entsprechen zudem den in Art. 78 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 30bis StV statuierten Anforderungen.

2. In den vom Rekurrenten mit den Steuererklärungen eingereichten Jahresrechnungen wird weder ein Bank- noch ein Postcheckkonto aufgeführt. Es ist unbestritten geblieben, dass zumindest ein Grossteil der Honorare in bar bezahlt wird. Dies bestätigen auch die bei den Akten befindlichen Rechnungsdoppel. Trotzdem figuriert unter den Aktiven nicht einmal ein Kassakonto. Der Pflichtige gibt selbst zu, nie ein Kassabuch geführt zu haben. Selbstredend war es der Veranlagungsbehörde aufgrund der eingereichten Unterlagen somit nicht möglich, die Selbsteinschätzung des Rekurrenten gemäss Steuererklärungen nachzuprüfen und nachzuvollziehen. Nach ordnungsgemäss erfolgter Androhung war daher die Veranlagungsbehörde berechtigt und verpflichtet, die angefochtenen Ermessensveranlagungen vorzunehmen.

3. Die Vornahme einer Ermessensveranlagung bringt eine Umkehr der Beweislast zulasten des Pflichtigen mit sich, vorausgesetzt, die Behörde habe ihr Ermessen pflichtgemäss ausgeübt und die Veranlagung erscheine nicht als willkürlich (vgl. StE 1989, B 93.5 Nr. 11). Pflichtwidrig ist eine Einschätzung dann, wenn sie an einem Ermessensfehler (Ermessensmissbrauch) leidet; ein solcher läge vor, wenn sich die Veranlagung im Hinblick auf den konkreten Einzelfall vernünftigerweise nicht halten liesse, aber auch dann, wenn nach sachfremden Erwägungen entschieden worden wäre. Ob dies zutrifft, prüft die Steuerrekurskommission allerdings nur mit grösster Zurückhaltung (vgl. StE 1987, B 93.5 Nr. 7, Erw. B 4).

Die Veranlagungsbehörde hat die Ermessensveranlagungen in der Weise vorgenommen, dass sie die steuerbaren Einkommen je Steuerperiode um jeweils 20 % gegenüber der Vorperiode erhöht hat. Das

steuerbare Vermögen wurde nur marginal verändert. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen war sie gezwungen, eine grobe Schätzung vorzunehmen. Sie hat sich dabei von sachlichen Gesichtspunkten leiten lassen, indem sie sich beim Einkommen auf die Toleranzgrenze gemäss Art. 92 Abs. 1 BdBSt abgestützt hat. Auch wenn im kantonalen Steuerrecht diese Richtlinie nicht ausdrücklich statuiert wird, ist sie analog anwendbar.

StRK 27.2.1992 (Nr. 534)

Anmerkung: Eine gleichlautende Beschwerde gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer hat die Steuerrekurskommission mit denselben Argumenten abgewiesen (StRK 27.2.1992, Nr. 535).

2108

Einsprachefrist. Die Frist von Art. 89 Abs. 1 StG zur Einspracheerhebung ist eine nicht erstreckbare Verwirkungsfrist. Voraussetzungen für die Wiederherstellung einer verpassten Einsprachefrist.

1. Gemäss Art. 89 Abs. 1 StG beträgt die Frist zur Einspracheerhebung 30 Tage. Die Frist beginnt mit dem auf die Zustellung der Veranlagungsverfügung folgenden Tag (Art. 2 Abs. 1 des Gesetzes über den Fristenlauf, bGS 143.4). Bei der in Art. 89 Abs. 1 StG festgelegten Frist handelt es sich um eine Verwirkungsfrist (*Rhinow/Krähenmann*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt a.M. 1990, Nr. 91 B IV, 310). Sie kann von der Veranlagungsbehörde nicht erstreckt werden. Sieht Art. 36 Abs. 4 der Verordnung zum Steuergesetz dennoch die Ansetzung einer Notfrist vor, so ist dies nur in den Fällen zulässig, wo die Einsprache in inhaltlicher Hinsicht zu ergänzen ist. Dagegen erweist es sich als unstatthaft, einer nicht rechtzeitig eingereichten Einsprache unter Einräumung einer Notfrist die Fristwahrung zu verschaffen.

2. Die Wiederherstellung einer verpassten Einsprachefrist ist nur möglich, wenn der Pflichtige oder sein Vertreter durch ein unverschuldetes