

Steuerpflichtige die notwendigen Belege entsprechend bis 30 Jahre lang aufzubewahren. Da es sich bei den wertvermehrenden Aufwendungen um steuermindernde Tatsachen handelt und das Gesetz dem Steuerpflichtigen die Nachweispflicht ausdrücklich auferlegt (vgl. Art. 129 Abs. 1 lit. a und Art. 131 Abs. 3 StG), hat der Steuerpflichtige widrigenfalls auch die Folgen der Beweislosigkeit für diesen Zeitraum bis 30 Jahre zurück zu tragen. Es zeigt sich, dass die Nachweis- und Aufbewahrungspflicht des Steuerpflichtigen *zeitlich* weiter geht, als Art. 131 Abs. 3 StG allein aufgrund seines Wortlautes zunächst vermuten lässt.

Unter diesen Umständen erweist es sich durchaus als rechtens, dass im Rahmen des Wahlrechtes auf die fast 27 Jahre alte Schätzung von 1974 abgestellt wurde. Ein Anspruch auf eine Neuschätzung auf den 20 Jahre zurückliegenden Stichtag hin besteht nicht. Die Beschwerde ist vollumfänglich abzuweisen.

VGer 22.1.2003

## 2216

**Ermessensveranlagung.** Bedeutung einer nur in Teilen ordnungsgemässen Buchhaltung. Aufrechnung einer nicht erklärbaren Vermögenszunahme bei einer selbständigen Coiffeuse in Berücksichtigung eines vergleichsweise tiefen Bruttogewinnes und des Fehlens eines Kassabuches.

Aus den Erwägungen:

2. Streitig ist die Hauptveranlagung 1999/2000, auf welche grundsätzlich noch das alte materielle Steuerrecht anwendbar ist. Nach Art. 86 Abs. 1 und 2 des inzwischen aufgehobenen Steuergesetzes (aStG, vom 27. April 1958) ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen, soweit eine ziffernmässige Veranlagung nicht möglich ist. Die Einkünfte sind, soweit möglich, nach Erfahrungszahlen zu schätzen. Nachgewiesenen besonderen Verhältnissen ist dabei Rechnung zu tragen. Die reinen Einkünfte dürfen in keinem Fall niedriger angenommen werden, als dem Aufwand des Steuerpflichtigen für sich und seine Familie entspricht. Der Nachweis, dass dieser Aufwand ganz oder teilweise aus dem Vermögen bestritten wurde, bleibt vorbehalten. Die Voraussetzungen, unter denen zu einer Ermessensveranla-

gung geschritten werden kann, sind in Art. 33 ff. der inzwischen ebenfalls aufgehobenen alten Steuerverordnung präzisiert (aStV, vom 27. November 1958), wobei fünf verschiedene Tatbestände unterschieden werden. Im neuen Steuergesetz (StG, vom 21. Mai 2000, bGS 621.11; in Kraft seit 1. Januar 2001) werden in Art. 169 StG zwar nur noch zwei Tatbestände unterschieden, jedoch sind die altrechtlichen Tatbestände im Wesentlichen in den beiden neurechtlichen Tatbeständen enthalten. Daher ist im Ergebnis nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf das neue Recht abgestellt hat. Die Ermessensveranlagung ist nach wie vor keine Strafe, sondern das Schliessen einer Sachverhaltslücke mittels Wahrscheinlichkeitsannahme. Deshalb braucht kein Verschulden des Steuerpflichtigen vorzuliegen (Erläuternder Bericht zum Gesetzesentwurf vom 23. Februar 1999). Nach altem wie neuem Recht ist deshalb eine Ermessensveranlagung nicht nur bei einer trotz Mahnung erfolgten Verletzung von Verfahrenspflichten durchzuführen (Art. 169 Abs. 1 StG, Art. 33 Ziff. 2 aStV), sondern immer auch dann, wenn aufgrund der eingereichten Steuererklärung, der Beilagen und des Ermittlungsverfahrens die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht ziffernmässig genau ermittelt werden können (Art. 169 Abs. 1 StG, Art. 33 Ziff. 1 aStV). Im Rahmen dieses (zweiten) Tatbestandes ist eine Ermessensveranlagung insbesondere dann vorzunehmen, wenn der Aufwand des Steuerpflichtigen (auch des nicht buchführungspflichtigen) in einem Missverhältnis zum Ergebnis zu den ausgewiesenen Einkünften oder zum ausgewiesenen Kapitalverbrauch steht (Art. 33 Ziff. 3 aStV) oder wenn beim buchführenden Pflichtigen ein Missverhältnis zu den Ergebnissen der statistischen Erhebungen bei den Betrieben des betreffenden Erwerbszweiges festgestellt werden kann (Art. 33 Ziff. 4 aStV).

a) Wenn Art. 86 Abs. 1 Satz 1 aStG bestimmt, dass eine Ermessensveranlagung vorzunehmen sei, *soweit* eine ziffernmässige Veranlagung nicht möglich ist, so impliziert dieser Wortlaut *e contrario*, dass soweit möglich auf vorhandene Unterlagen und mithin auch auf eine in Teilen ordnungsgemässe Buchhaltung abzustellen ist, wenn die betreffenden Teile die Einkommens- oder Vermögensverhältnisse korrekt wiedergeben. Dies entspricht gefestigter Rechtsprechung (vgl. AR GVP 4/1992, Nr. 2106, E.3), und von einem verpönten Methoden dualismus kann aufgrund dieser formell-gesetzlichen Grundlage keine Rede sein. Soweit die Vorinstanz im Rahmen der Ermessensveranlagung auf die nicht als ordnungswidrig gerügten Teile der Buchhaltung

abgestellt hat und einzig im Geschäftsbereich eine ermessensweise Aufrechnung vorgenommen hat, ist dies nicht zu beanstanden.

b) Die Vorinstanz hat in ihrer Korrekturbemerkung zu Ziff. 2.1 der Veranlagungsverfügung vom 7. Februar 2001 die streitige Aufrechnung wie folgt begründet: "Aufrechnung fehlender Umsatz aufgrund Vermögensentwicklung, tiefem Bruttogewinn-I und nicht nachgewiesener Kassa- und Bankeinlagen." Damit liess die Veranlagung klar erkennen, dass bezüglich der selbständigen Erwerbstätigkeit ermessensweise eine Aufrechnung vorgenommen wurde. Darüber konnte die Pflichtige in Anbetracht von Art. 33 Ziff. 3 und 4 aStV nicht im Unklaren sein, sieht diese Bestimmung doch ausdrücklich eine Ermessensveranlagung vor, wenn nicht erklärbare Differenzen zwischen Aufwand und ausgewiesenem Ertrag oder Differenzen zu branchenüblichen Bruttogewinnen festgestellt werden. Dass bei der Aufrechnung namentlich auf diese beiden Ermessenstatbestände abgestellt wurde, genügt an sich bereits, um die Vornahme der Ermessensveranlagung zu begründen. Die Vorinstanz hat zu Recht geltend gemacht, dass in Fällen, da dem Steuerpflichtigen keine Verletzung von Verfahrenspflichten zur Last gelegt werden kann, eine nicht zu beseitigende Ungewissheit im Sachverhalt *andere* Gründe hat, welche ebenfalls zur Vornahme einer Ermessensveranlagung berechtigen. Solche Gründe können namentlich darin bestehen, dass das deklarierte und belegte Steuereinkommen in nicht erklärbarer Weise niedriger ist als der Aufwand der daraus lebenden Personen (vgl. auch *Zweifel* in *Zweifel/Athanas* [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, N. 42 zu Art. 130 DBG). Daran vermag selbst eine formell ordnungsgemässe Buchhaltung nichts zu ändern. Denn eine solche lässt zwar die natürliche Vermutung entstehen, diese sei auch materiell richtig. Diese natürliche Vermutung kann jedoch durch direkten Beweis der materiellen Unrichtigkeit der Geschäftsbücher oder durch Nachweis von Tatsachen, welche diese Unrichtigkeit vermuten lassen, umgestossen werden. So darf die materielle Unrichtigkeit einer formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung namentlich dann vermutet werden, wenn sich ein offensichtlicher Widerspruch zwischen dem in den Geschäftsbüchern ausgewiesenen Bruttogewinn und den entsprechenden, für gleichartige Betriebe nach anerkannten statistischen Grundsätzen erhobenen Erfahrungszahlen ergibt. Diese Vermutung kann zwar durch die Klärung eines solchen Widerspruches entkräftet werden (vgl. StE 1989, B93.5, Nr. 15, E. 3.a, mit Hin-

weis auf *Reimann/Zuppinger/Schärfer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz), aber diesfalls hat der Steuerpflichtige diese Klärung darzutun. Dass im vorliegenden Fall ohne Aufrechnung der streitigen Fr. 20'000.-- die bei Coiffeurbetrieben übliche Marge von 90% unterschritten würde (...) hat die kantonale Steuerverwaltung durch ihre Berechnungen im angefochtenen Entscheid überzeugend dargetan. Weil das Bestehen einer unüblich tiefen Bruttorendite auch beschwerdeweise nicht substantiiert bestritten oder gar widerlegt worden ist, steht die materielle Unrichtigkeit der Buchhaltung hinsichtlich der Geschäftstätigkeit zumindest vermutungsweise fest. Dies bestätigt der weitere Umstand, dass die Vorinstanz auch gestützt auf die Akten aus der Domizilrevision davon ausgehen durfte, dass vom festgestellten Vermögensvorschlag sich pro Jahr rund Fr. 20'000.-- weder mit den verbuchten Vermögens- und Mieterträgen noch sonst mit steuerfreien Erträgen erklären lassen. Dass die Buchhaltung im Betrag von jährlich rund Fr. 20'000.-- die geschäftlichen Einkünfte materiell nicht richtig wiedergibt, vermochte die Beschwerdeführerin auch mit ihrem Hinweis, dass es durchaus möglich sei, dass die Vermögenszunahme aus steuerfreien Vermögenszuflüssen stamme, nicht zu entkräften. Dass in gewissem Umfang auch Gutschriften von Lieferanten (Umsatzboni) und Rückerstattungen der AHV Privatkonten gutgeschrieben wurden, hat die Vorinstanz aktenmässig zu belegen vermocht, so dass auch diesbezüglich keinesfalls von einer blossen Unterstellung gesprochen werden kann. Schon aus diesen Gründen durfte die Vorinstanz im Umfang von rund Fr. 20'000.-- von der materiellen Unrichtigkeit des geschäftlichen Teils der Buchhaltung ausgehen.

c) Dass darüber hinaus auch aus dem Fehlen eines Kassabuches auf eine formell und materiell unrichtige Buchhaltung geschlossen wurde, ist ebensowenig zu beanstanden. Daran ändert nichts, dass auf das Fehlen eines Kassabuches nicht schon anlässlich der Domizilrevision, sondern erst im Einspracheentscheid ausdrücklich hingewiesen worden sein soll. Denn die Beschwerdeführerin behauptet auch beschwerdeweise nicht, sie habe zeitnah ein solches Kassabuch geführt; sie hat dem Gericht denn auch kein solches vorgelegt. Sie bestritt einzig die Notwendigkeit des Kassabuches mit dem Hinweis, sie verfüge über eine Registrierkasse und die Überträge in die doppelte Buchhaltung seien lückenlos erfolgt. Dem hielt die Vorinstanz zu Recht entgegen, dass es sich bei einem Coiffeursaloon um einen bargeldintensiven Betrieb handelt. Nach der Rechtsprechung kann in

solchen Betrieben eine Registrierkasse zwar die Erfassung des Bargeldverkehrs erleichtern, aber eine solche genügt allein nicht. Die Kassastreifen sind als Hilfsbücher zu betrachten, deren Ergebnis (wie jene anderer Vorjournale) zeitnah in ein Kassabuch zu übertragen sind, und zwar selbst dann, wenn ein Selbständigerwerbender nach Obligationenrecht nicht zur Buchführung verpflichtet ist. Die Kontrollierbarkeit der Aufzeichnungen ist einzig gewährleistet, wenn periodisch Saldierungen des Bargeldverkehrs stattfinden, d.h. wenn der aufgezeichnete Kassastand periodisch anhand des tatsächlichen Kassastandes (Kassensturz) überprüft wird. Bei bargeldintensivem Geschäftsverkehr ist dabei täglich, allenfalls wöchentlich oder wenigstens monatlich eine Saldierung erforderlich (vgl. StE 1995, B 92.3, Nr. 7). Einzig eine derart lückenlose Erfassung des Bargeldverkehrs gewährleistet in solchen Betrieben zusammen mit einem Abschluss samt Inventar, dass die Bilanz und die Erfolgsrechnung den Erfolg zutreffend wiedergeben. Fehlt ein solches Kassabuch, lassen sich die entsprechenden Zahlen nachträglich nicht mehr genau ermitteln und dies hat die Vermutung der Unrichtigkeit der Buchhaltung zur Folge. Das heisst, es verbleibt eine nicht zu beseitigende Ungewissheit über die Höhe von Ertrag und Aufwand (vgl. StE 1989, B 93.5, Nr. 15 und AR GVP 5/1993, Nr. 2123). Dass die Überträge von der Registrierkasse in die Buchhaltung, wie behauptet, lückenlos erfolgt sein sollen, kann die Beschwerdeführerin ohne Kassabuch nicht mehr beweisen. Die Vorinstanz ist somit zu Recht davon ausgegangen, die Buchhaltung sei hinsichtlich der Geschäftstätigkeit auch formell nicht ordnungsgemäss geführt worden. Die streitige Aufrechnung ist auch in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

d) Damit steht zusammenfassend fest, dass die ermessensweise Aufrechnung des im Umfang von rund Fr. 20'000.-- nicht erklärbaren Vermögensvorschlages aufgrund formeller und materieller Mängel der Buchhaltung angezeigt und zulässig war. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

VGer 23.1.2002