

der Liegenschaft unmittelbare Voraussetzung für die Erbringung der Einmalprämie von Fr. 500'000.-- und damit für den Rentenanfall darstellte. Der Rekurrent verfügte gemäss Steuererklärung 1989/90 per 1.1.1989 nebst dem Liegenschaftsvermögen lediglich noch über liquides Vermögen von ca. Fr. 130'000.--. Der Verkaufserlös von netto Fr. 616'053.-- trat als Surrogat an die Stelle der Liegenschaft. Wirtschaftlich betrachtet hat der Rekurrent einen wesentlichen Teil der Liegenschaft (ca. 81 %) in eine Rentenanwartschaft umgelagert. Durch den Rentenanfall sind somit als kausale und typische Folge dieses Zwischenveranlagungsgrundes Vermögens- und Einkommensbestandteile weggefallen, die (lediglich in anderer Form) Gegenstand der bisherigen Einschätzung waren. Diese Erwägungen führen zum Schluss, dass nicht nur der Rentenanfall in die Gegenwartsbemessung einzubeziehen ist, sondern auch die durch den Liegenschaftsverkauf und Leistung der Einmalprämie bewirkten Veränderungen in den Einkommens- und Vermögensverhältnissen.

StRK 20.8.1993 (Nr. 579)

2123

Kaufmännische Buchführungspflicht als Folge der Handelsregistereintragungspflicht; Ordnungsmässigkeit der Buchführung; **Ermessensveranlagung** gemäss Art. 86 Abs. 1 StG **nach Erfahrungszahlen** im Falle ungenügender Buchführung.

1. Zur Buchführung ist verpflichtet, wer eine Firma in das Handelsregister eintragen muss (Art. 934 Abs. 1 und Art. 957 OR; Art. 52 - 56 der Handelsregisterverordnung, SR 221.411; abgekürzt HRegV). Zur Frage der Buchführungspflicht von Betrieben der Art, wie er auch von den Rekurrenten geführt wird, hat das Bundesgericht bereits verschiedentlich Stellung genommen. Es verneinte die Buchführungspflicht in einem Fall, in dem der Steuerpflichtige zusammen mit seiner Ehefrau und ohne fremde Angestellte eine Bäckerei-Konditorei führte und nur nebenbei ausser den Bäckereierzeugnissen gewisse Lebensmittel verkaufte (StE 1986 B 23.3 Nr. 3). Vorliegend betreiben die Rekurrenten

jedoch nicht nur eine Bäckerei-Konditorei, sondern daneben auch ein Café. Für diesen Fall wurde die Eintragungspflicht in das Handelsregister gemäss Art. 934 Abs. 1 OR bejaht (ASA 41, 111, mit Hinweis). Im erwähnten Entscheid erwog das Bundesgericht, dass Bäckereien ihrer Natur nach zu den Handwerksbetrieben gehörten und demnach zur Eintragung im Handelsregister nur verpflichtet seien, wenn Art und Umfang des Unternehmens einen kaufmännischen Betrieb und eine geordnete Buchhaltung erforderten (Art. 53 lit. c HRegV) und überdies die jährlichen Roheinnahmen die Summe von Fr. 50'000.-- (heute: Fr. 100'000.--; Art. 54 HRegV) erreichten. Diese Voraussetzungen sind nur bei eigentlichen Grossbetrieben erfüllt (StE 1991 B 23.3 Nr. 6). Um einen Grossbetrieb handelt es sich indessen bei der Bäckerei-Konditorei der Rekurrenten unbestrittenermassen nicht. Die Hauptarbeit wird von den Ehegatten O. geleistet. Ihre Ware verkaufen sie in der Regel gegen Barzahlung. Nach Art und Umfang bedarf der Bäckereibetrieb daher nicht einer eigentlichen kaufmännischen Buchführung. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gehört der Betrieb eines Cafés seiner Natur nach zu den Handelsgewerben i.S.v. Art. 53 Bst. A. Ziff. 1 HRegV. Er dient - wie ein Wirtschaftsbetrieb - dem Erwerb von beweglichen Sachen und deren Wiederveräußerung in unveränderter oder veränderter Form (BGE 76 I 147 ff.). Als solcher ist er von der Eintragungspflicht nur befreit, wenn die jährlichen Roheinnahmen die Summe von Fr. 100'000.-- nicht erreichen (Art. 54 HRegV), was beim Café der Rekurrenten in den Jahren 1990 und 1991 der Fall war.

2. Betreibt der Inhaber eines seiner Natur nach eintragungspflichtigen Gewerbes, das die in Art. 54 HRegV vorgesehene Roheinnahme nicht erreicht, noch ein anderes Gewerbe, so ist, selbst wenn dieses an sich der Eintragungspflicht nicht unterliegen würde, in die massgebende jährliche Roheinnahme auch diejenige aus dem Nebengewerbe einzurechnen (Art. 56 HRegV). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist ein Café auch dann der Eintragungspflicht unterworfen, wenn die Roheinnahmen aus diesem Unternehmen zusammen mit dem aus einem Nebengewerbe, das der Eintragungspflicht nicht zu unterliegen braucht, die Summe von Fr. 100'000.-- übersteigt (StE 1991 B 23.3 Nr. 6, mit Hinweisen). Das ist hier der Fall. Die Ehegatten O. führen eine Bäckerei und ein Café, d.h. zwei Unternehmen an einunddemselben Ort und mit den gleichen personellen Kräften. Die

Gewerbe unterscheiden sich jedoch durch die mit ihnen ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit. In den Jahren 1990 und 1991 werden in der vorliegenden Buchhaltung für die Bäckerei Umsätze von Fr. 237'000.-- und Fr. 233'000.-- ausgewiesen, für das Café von Fr. 36'000.-- und Fr. 39'000.--. Zusammengerechnet ergeben sich Bruttoumsätze, die weit über der gesetzlichen Mindestsumme von Fr. 100'000.-- liegen. Sie begründen die Eintragungspflicht und damit die Buchführungspflicht des Unternehmens. Dabei kann die Bäckerei, welche einen wesentlich höheren Umsatz als das angegliederte Café aufwies, als "Nebengewerbe" des an sich eintragungspflichtigen Cafés bezeichnet werden (vgl. ASA 41, 114). Auf die Bedeutung der einzelnen Gewerbe kommt es andererseits nicht an. Mit der von Art. 56 HRegV getroffenen Unterscheidung zwischen Gewerbe und Nebengewerbe stellt das Gesetz nicht einen grösseren Betrieb einem kleineren gegenüber, sondern es wird damit nur die Beziehung zweier Betriebe ausgedrückt, die von einer einzigen Person als Inhaber geführt werden (ASA 33, 477).

3. Da nach dem Gesagten der Betrieb der Rekurrenten eintrags- und damit buchführungspflichtig ist (Art. 957 OR), sind sie auch zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet (vgl. auch *Cagianut/Höhn*, Unternehmungssteuerrecht, Bern 1993, § 4 N 80). Im übrigen hätten die Rekurrenten, selbst wenn ihr Betrieb nicht eintragungspflichtig wäre, Anspruch, nach dem Buchhaltungsergebnis veranlagt zu werden, wenn sie regelmässig eine ordnungsgemässe Buchhaltung einreichen. Die Anforderungen an die Buchführung sind die gleichen, wie sie an die Buchhaltung eines andern buchführenden oder buchführungspflichtigen Handels- oder Gewerbebetriebes zu stellen sind (*Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung*, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bern 1991, § 22 N 108).

4. Zur Ordnungsmässigkeit der Buchführung gehört die materielle Richtigkeit, die Vollständigkeit, Widerspruchsfreiheit, Stetigkeit und Vergleichbarkeit der Buchhaltung (*K. Käfer*, Berner Kommentar zum Obligationenrecht, Bern 1981, N 450 ff. zu Art. 957 OR). Die zeitlichen Anforderungen an die Buchhaltung werden im Gebot der laufenden Führung zusammengefasst. Es fordert, dass der gesamte Zahlungsverkehr fortlaufend aufgeschrieben wird (Kassabuch) und belegt werden kann (Belegsammlung; *Känzig/Behnisch*, Die direkte Bundessteuer, 3. Teil, Basel 1992, RZ 20 zu Art. 92; *Baur/Klöti-Weber/*

Koch/Meier/Ursprung, a.a.O., § 144 N 9). Für die Steuerbehörden ist nur eine formell und materiell richtige Buchhaltung verbindlich und muss als Grundlage zur Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit anerkannt werden. Eine formell fehlerhafte Buchhaltung entbehrt der Beweiskraft. Aus ihr lässt sich kein Anspruch auf Veranlagung nach Buchhaltungsergebnissen ableiten (*Cagianut/Höhn*, a.a.O., § 4 N 89). Widersprechen Buchungen den formellen Anforderungen, die an eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung zu stellen sind, ist eine Veranlagung nach Ermessen vorzunehmen (*Känzig/Behnisch*, a.a.O., RZ 21 zu Art. 92; *Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, Bern 1987, 80). Im vorliegenden Fall ist die Ordnungsmässigkeit der Buchführung offensichtlich nicht gegeben. Nach den zutreffenden Feststellungen der Vorinstanz fehlen in den vom Steuerpflichtigen eingereichten Buchhaltungsunterlagen für die massgeblichen Steuerjahre die Kassastreifen. In einem bargeldintensiven Betrieb, wie er eine Bäckerei-Konditorei mit Café darstellt, ist die Führung eines Kassabuches (vgl. *Reimann/Zuppinger/Schärrer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, Zürich 1969, N 61 zu § 19 lit. b) - bei dem der Einbezug von sog. Vorjournalen oder Vorbüchern wie beispielsweise Registrierkassastreifen angezeigt ist - jedoch unerlässlich. Die fortlaufende und zeitnahe Erfassung des Bargeldflusses ist hier unabdingbar für die lückenlose Feststellung aller Bewegungen. Einzig diese Lückenlosigkeit gewährleistet, dass mit einem Abschluss samt Inventar mit Bilanz und Erfolgsrechnung die Vermögenslage der Unternehmung und ihr geschäftlicher Erfolg sicher festgestellt werden können. Andernfalls lassen sich die entsprechenden Zahlen nachträglich in aller Regel nicht mehr genau ermitteln (StE 1986 B 23.41 Nr. 1). Dass sich die Rekurrenten angesichts dieser klaren Sach- und Rechtslage auf den Standpunkt stellen, die vorliegenden Jahresabschlüsse 1990 und 1991 seien ordnungsgemäss erstellt worden und somit beweiskräftig, hilft ihnen nicht, da sie gleichzeitig zugeben müssen, ein täglich nachgeführtes Kassabuch fehle und die Registrierkassastreifen seien nicht mehr vorhanden.

5. Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessensveranlagung i.S.v. Art. 86 StG erfüllt. Das ergibt sich einerseits aus dem Fehlen einer ordnungsgemäss geführten Buchhaltung

(Art. 33 Ziff. 2 StV i.V.m. Art. 78 Abs. 2 StG); andererseits - was im folgenden noch zu zeigen sein wird - aus dem Umstand, dass die deklarierten Einkünfte der Pflichtigen in einem Missverhältnis zu den Ergebnissen der statistischen Erhebungen über den betreffenden Erwerbszweig stehen (vgl. Art. 33 Ziff. 4 StV). Bei der Vornahme einer Ermessensveranlagung sind gemäss Art. 86 Abs. 1 StG die Einkünfte, soweit möglich, nach Erfahrungszahlen zu schätzen. Nachgewiesenen besonderen Verhältnissen ist Rechnung zu tragen. Ferner bestimmt Art. 86 Abs. 2 StG, 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. Als Methoden zur Vornahme der Ermessensveranlagung nennt das Gesetz die Verwendung von Erfahrungszahlen und die Schätzung des Lebensaufwandes unter Berücksichtigung der Vermögensveränderung. Als Erfahrungszahlen gelten statistische Kennziffern über die Ergebnisse von Betrieben des gleichen Erwerbszweiges (*Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, a.a.O., 129). Stehen für eine bestimmte Erwerbstätigkeit hinreichend ausgewiesene Erfahrungszahlen zur Verfügung, ist dieser Methode gegenüber der Schätzung des Lebensaufwandes der Vorzug einzuräumen, weil sie weniger Unsicherheitsfaktoren in sich birgt (vgl. RKE vom 26. März 1993 i.S. H.B., mit Hinweis auf StE 1985 B 93.5 Nr. 2). Fehlen aussagekräftige Erfahrungszahlen und fällt auch die Methode der Lebensaufwandschätzung ausser Betracht, muss die vorgefundene Sachverhaltslücke durch geeignete Weise in einem Akt der Intuition geschlossen, d.h. ohne nähere Begründung die Einkommenshöhe nach pflichtgemäsem Ermessen festgesetzt werden (vgl. GVP SG 1973 Nr. 5).

6. Vorliegendenfalls hat die Veranlagungsbehörde die von den Pflichtigen eingereichte Buchhaltung anhand von Erfahrungszahlen für Betriebe der gleichen Branche überprüft und festgestellt, dass die in den Jahren 1990 und 1991 ausgewiesenen Bruttogewinnmargen deutlich unter dem für die beiden Jahre geltenden Erfahrungswert der Branche von 57 % lagen. Ausgehend von den deklarierten Umsätzen belaufen sich die Abweichungen betragsmässig auf Fr. 17'897.-- (1990) und Fr. 11'453.-- (1991). Diese Beträge zum jeweiligen Ergebnis der Erfolgsrechnung hinzugerechnet ergeben für das Jahr 1990 einen Gewinn

von Fr. 66'662.-- und für das Jahr 1991 von Fr. 64'444.--. Demgegenüber hat die Steuerbehörde die Pflichtigen für die Hauptveranlagung 1989 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 54'000.-- und für die Hauptveranlagung 1991 von Fr. 64'800.-- veranlagt. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen und unter Berücksichtigung, dass sich für die Hauptveranlagung 1989 wegen der zwischenzeitlich eingetretenen Teuerung ein Abzug rechtfertigt, ist das Veranlagungsergebnis nicht zu beanstanden, wenn die Steuerbehörde die Ermessenseinschätzung zu Recht nach der umstrittenen Erfahrungszahl vornehmen durfte. Die Erfahrungszahlen dürfen nicht schematisch angewendet werden. Kein Betrieb stimmt mit einem andern hinsichtlich Einkaufsmengen, Umsatzzusammensetzung, Absatzmöglichkeiten, Tüchtigkeit des Betriebsinhabers überein. Ist eine Ermessenseinschätzung nach Erfahrungszahlen vorzunehmen, sind die besonderen Verhältnisse des Einzelfalles zu berücksichtigen (vgl. AGVE 1972, 467). Im erwähnten Fall musste ebenfalls wegen mangelhafter Kassabuchführung an der materiellen Richtigkeit und Vollständigkeit der Buchhaltung gezweifelt werden, so dass der Bruttogewinn aufgrund von branchenüblichen Erfahrungszahlen festzusetzen war. Die Rekurrenten bezeichnen für ihren Betrieb eine Bruttogewinnmarge von 57 % als übersetzt. Sie begründen dies im wesentlichen mit höheren Produktionskosten einerseits und tiefen Verkaufspreisen andererseits. Die von ihnen gemachten Angaben sich jedoch nicht überprüfbar. Dagegen bestehen Anhaltspunkte dafür, dass der gewählte Ansatz als realistisch bezeichnet werden muss. Bereits 1992 weisen die Rekurrenten einen Bruttogewinn von 57,3 % aus. Fast gleich hoch, nämlich 56 %, war der Bruttogewinn im letztmals erstellten Abschluss des Jahres 1974. Im übrigen erklären die ziffernmässigen Angaben im Rekurs die ungenügende Bruttogewinnmarge nur zu einem geringen Teil. Die Mehraufwendungen beim Rohmaterial von Fr. 5'000.--, welche den Rekurrenten durch die Verwendung von Butter anstelle von Margarine entstehen sollen, begründen bei der Bruttogewinnmarge lediglich eine Abweichung von 0,5 %. Tiefe Verkaufspreise werden lediglich behauptet, jedoch weder ziffernmässig ausgewiesen noch belegt. Im weiteren kann nicht ausgeschlossen werden, dass einzelne Umsätze nicht buchhalterisch erfasst wurden, nachdem das Kassabuch weder laufend nachgeführt noch

regelmässig saldiert wurde und die ausgewiesenen Ergebnisse aus diesem Grund von der Erfahrungszahl abweichen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine Bruttogewinnmarge von 57 % im Betrieb der Rekurrenten als erzielbar bezeichnet werden muss. Nach Auffassung der Steuerrekurskommission sind daher die von der Vorinstanz vorgenommenen Bruttogewinn-Aufrechnungen gerechtfertigt. Dabei wird gegen die Rekurrenten, entgegen der von ihnen vertretenen Auffassung, nicht der Vorwurf erhoben, sie hätten Einkünfte unrechtmässig dem Geschäft entzogen. Allein die vorliegende Buchhaltung genügt den Anforderungen an die Ordnungsmässigkeit der Buchführung nicht. Das gilt vor allem deshalb, weil der Betrieb einer Bäckerei-Konditorei mit Café einen bargeldintensiven Geschäftsverkehr aufweist und die Beweiskraft der Buchhaltung mit der Kassabuchführung steht und fällt (*Reimann/Zuppinger/Schärfer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, Zürich 1963, N 485 zu § 19). Gerade die Führung des Kassabuchs weist aber schwerwiegende Mängel auf, die im Hinblick auf künftige Veranlagungen behoben werden müssen.

StRK 20.8.1993 (Nr. 576)

2124

Im Nachsteuer- und Steuerbussenverfahren nach Art. 110 ff. StG amtiert die **Steuerrekurskommission als Gericht** im Sinne von Art. 6 Abs. 1 EMRK. Die **Beweislast** im Hinterziehungsverfahren trägt die Steuerbehörde; Bussenberechnung beim Vorliegen versuchter Steuerhinterziehung.

1. In verfahrensrechtlicher Hinsicht macht der Rekurrent geltend, er sei von der Eröffnung des gegen ihn geführten Strafverfahrens wegen versuchter Steuerhinterziehung nicht rechtsgenügend in Kenntnis gesetzt worden. Damit liege ein Verstoß gegen Art. 4 Abs. 1 BV vor. Dieser Einwand ist unbegründet. Aus den Akten ergibt sich, dass die kantonale Steuerverwaltung mit Schreiben vom 13. Dezember 1991 gegen B. förmlich ein Verfahren wegen vollendeter und versuchter