Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.657/2005 /leb

Urteil vom 9. Juni 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Stüdi Treuhand,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich,
Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, Militärstrasse 36, Postfach, 8090 Zürich.

Gegenstand
Einschätzungen 2001 und 2002,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den
Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons
Zürich vom 21. September 2005.

Sachverhalt:
X._____ betreibt in Zürich eine Apotheke. Für die Einschätzungen 2001 und 2002 verlangte der steueramtliche Revisor die Vorlage eines ordnungsgemäss geführten Kassabuchs, eine Erklärung für die seiner Auffassung nach unter dem Durchschnitt liegenden Bruttogewinnmargen sowie die Debitorensaldoliste per 31. Dezember 2002. Da der Steuerkommissär diese Auflagen nicht als erfüllt betrachtete, schätzte er das Einkommen der Steuerpflichtigen nach pflichtgemässem Ermessen. Er ging von einer Bruttogewinnmarge von 35 % des verbuchten Warenaufwandes aus, was für die Steuerperioden 2001 und 2002 ein steuerbares Einkommen von Fr. 149'500.– und Fr. 116'300.– ergab. Mit Einspracheentscheid vom 26. Oktober 2004 bestätigte das kantonale Steueramt die Veranlagung. Einen Rekurs der Steuerpflichtigen wies die Steuerrekurskommission I des Kantons Zürich am 31. Januar 2005 ab. Die hiergegen gerichtete Beschwerde der Steuerpflichtigen wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 21. September 2005 ab.

Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich beantragt die Steuerpflichtige, es sei das steuerbare Einkommen für die Steuerjahre 2001 und 2002 mit (gerundet) Fr. 49'800.– bzw. Fr. 69'400.– festzusetzen.

Das Kantonale Steueramt Zürich und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragen Abweisung der Beschwerde. Dem schloss sich die Eidgenössische Steuerverwaltung an. Am 7. Februar 2006 reichte der Vertreter der Beschwerdeführerin unaufgefordert eine weitere Stellungnahme ein.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Der angefochtene Entscheid betrifft eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen für die Staatssteuer

2001 und 2002. Es geht um eine im zweiten und fünften Titel des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14) geregelte Materie. Gegen solche Entscheide ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG zulässig. Das Bundesgericht prüft frei, ob Auslegung und Anwendung des kantonalen Rechts durch die Vorinstanz mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit das Steuerharmonisierungsgesetz dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumt, richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auch im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach den für staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen (BGE 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f., 128 II 56 E. 2b S. 60).
2.
Gemäss Art. 46 Abs. 3 StHG ist eine Ermessensveranlagung dann vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Eine solche Veranlagung kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden; zudem ist die Einsprache zu begründen und muss sie die allfälligen Beweismittel nennen (Art. 48 Abs. 2 StHG). Inhaltlich gleich regelt das kantonale Recht Voraussetzungen und Durchführung der Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen (§§ 139 Abs. 2, 140 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997, StG).

Zu prüfen ist somit, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt waren und die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen nicht offensichtlich unrichtig ist (Urteil 2A.39/2004 vom 29. März 2005, StE 2005 B 95.1 Nr. 9 = RDAF 2005 II S. 564). An den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt ist das Bundesgericht gemäss Art. 105 Abs. 2 OG grundsätzlich gebunden.
3.
Wer buchführungspflichtig ist, hat diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendig sind, um namentlich das Ergebnis des Geschäftsjahres festzustellen (vgl. Art. 957 Abs. 1 OR). Das Steuerrecht knüpft für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit an die nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Jahresrechnungen an. Selbst wenn selbständig Erwerbende nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, besteht eine Aufzeichnungspflicht (vgl. § 134 Abs. 2 StG/ZH). Es sind diejenigen Aufstellungen chronologisch zu führen, welche die Geschäftsvorfälle zeitnah, d.h. zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung, und damit aktuell festhalten (vgl. Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl. 2006, N 20 zu § 134). Es mag im Einzelfall - je nach Betrieb - fraglich sein, welche Journale zur fortlaufenden Feststellung der einzelnen Vermögensteile sinnvoll und notwendig sind. Die Führung eines Kassabuchs ist indessen auch für Kleinbetriebe oder bargeldintensive Betriebe essentiell (vgl. Käfer, Berner Kommentar, N 181 und 588 ff. zu Art. 957 OR; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, N 119 zu Art. 18; nicht publ. Urteil
2A.351/1998 vom 15. Oktober 1999, E. 3c). So auch im Falle der Apotheke der Beschwerdeführerin.

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass sie zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet ist. Gemäss den Feststellungen der Steuerrekurskommission, auf die das Verwaltungsgericht im angefochtenen Entscheid verwiesen hat, führte die Steuerpflichtige kein eigentliches Kassabuch. Das Kassabuch bestehe vielmehr aus in Ordner abgelegten Tagesrechnungen (Ausdrucke) einer elektronischen Kasse, die jedoch nicht durch Kassenstürze dokumentiert sind. Es seien überhaupt keine Notizen oder Visierungen vorhanden, welche darauf schliessen liessen, dass Kassenstürze durchgeführt worden seien. Ob Saldierungen überhaupt stattgefunden hätten, sei daher fraglich. Bei Tagesumsätzen zwischen Fr. 1'000.– und Fr. 2'000.– hätten sich bestimmt Differenzen ergeben, welche zu dokumentieren gewesen wären. Den Tagesrechnungen sei jedoch nichts Derartiges zu entnehmen.

Die Steuerrekurskommission und das Verwaltungsgericht schlossen daraus zu Recht, dass das Kassabuch nicht ordnungsgemäss geführt wurde. Es geht dabei nicht um die Frage, ob die Beschwerdeführerin Fehlbeträge in der Kasse persönlich, d.h. privat, übernommen habe, wie sie geltend macht, sondern entscheidend ist, ob das Kassabuch ordnungsgemäss geführt wurde, mithin um den Beweiswert, der dem Kassabuch objektiv zukommen soll. Soll dieses für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist zu verlangen, dass im Kassabuch die Bareinnahmen und -ausgaben fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassenstürze regelmässig - in bargeldintensiven Betrieben täglich - kontrolliert werden. Nur auf

diese Weise ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen vollständig sind, d.h. den effektiven Bareinnahmen entsprechen. Der Schluss der Vorinstanz, dass die Beschwerdeführerin die für eine ordnungsgemässe Einschätzung des Einkommens notwendigen Aufzeichnungen nicht geführt haben, ist daher nicht zu beanstanden.

4.

Fehlen zuverlässige Aufzeichnungen und lässt sich das Einkommen nicht anderweitig schlüssig feststellen, ist es nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen (Art. 46 Abs. 3 StHG; § 139 Abs. 2 StG/ZH). Vorliegend wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert, sich zu der als unterdurchschnittlich betrachteten Bruttogewinnmarge I (Verhältnis Umsatz/Warenaufwand) zu äussern. Sie reichte hierauf verschiedenen Zusammenstellungen von Medikamenten zum Einkaufs- und Verkaufspreis ein. Die darauf errechneten Margen von 30.09 % und 30.92 % lagen deutlich unter der aus Erfahrungszahlen für Apotheken gewonnenen Bruttogewinnmarge von 36,7 % (Zentralwert). Der Steuerkommissär ging daher von einer Bruttogewinnmarge von 35 % aus, die er der Berechnung des Einkommens aus der Führung der Apotheke zugrundelegte. Dieser Wert lag noch immer unter dem aus Erfahrungszahlen ermittelten Zentralwert und trägt damit dem von der Beschwerdeführerin behaupteten rückläufigen Gesamtumsatz Rechnung. Inwiefern diese Schätzung des Einkommens offensichtlich unrichtig oder willkürlich sein könnte, ist nicht ersichtlich und wird auch von der Beschwerdeführerin nicht dargetan. Wie gesagt kann auf die Buchhaltung nicht abgestellt werden, weshalb die Unrichtigkeit der Schätzung mit eben dieser Buchhaltung nicht belegt werden kann. Die Ermessensveranlagung ist daher nicht zu beanstanden.

5.

Auf die von der Beschwerdeführerin unaufgefordert eingereichte Eingabe, datiert vom 7. Februar 2006, kann nicht eingetreten werden. Die Beschwerdeführerin übersieht, dass ihr die Vernehmlassungen der kantonalen Instanzen und der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Kenntnisnahme und nicht zur Stellungnahme mitgeteilt wurden. Für die Anordnung eines zweiten Schriftenwechsels (Art. 110 Abs. 4 OG) waren die Voraussetzungen vorliegend nicht erfüllt.

6.

Die Beschwerde ist offensichtlich unbegründet und im vereinfachten Verfahren nach Art. 36a OG zu erledigen. Entsprechend diesem Verfahrensausgang ist die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht
im Verfahren nach Art. 36a OG:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Kantonalen Steueramt Zürich, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 9. Juni 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: