



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2009.123

Entscheid

24. September 2009

Mitwirkend:

Präsident R. Oesch, Mitglied W. Balsiger, Ersatzmitglied A. Tobler und Sekretär
M. Ochsner

In Sachen

A,

vertreten durch B,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Einschätzung 2003 (2. Rechtsgang)

hat sich ergeben:

A. Die A mit Sitz in C (nachfolgend die Pflichtige) betreibt an der ... in C unter dem Namen "D" ein Bordell. Nach Angaben der Pflichtigen sind die Prostituierten, die dort auf eigene Rechnung arbeiten, verpflichtet, 40% ihrer Einnahmen an sie abzuliefern.

Im Einschätzungsverfahren für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12. 2003 führte der Steuerkommissär mit Auflage vom 14. April und Mahnung vom 1. Juli 2005 eine Untersuchung durch, in deren Rahmen er alle Kontendetails und Belege, namentlich Abrechnungen der Kassaeinnahmen, verlangte. Am 14. März 2006 schätzte er die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1.1. - 31.12. 2003, mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 474'600.- und mit einem deklarationsgemässen steuerbaren Kapital von Fr. 100'000.- ein. Dabei schätzte er den Umsatz der Pflichtigen gestützt auf § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 800'000.- (gemäss Buchhaltung Fr. 325'000.-). Zur Begründung führte er unter anderem aus, dass es "gemäss dem Angebot der Anzahl Frauen kaum möglich ist, dass pro Tag nur durchschnittlich Fr. 1'000.- umgesetzt wird. Die Deklarationen Ihrer Aufzeichnungen erscheinen daher als unvollständig und lückenhaft".

B. Die Einsprache der Pflichtigen wies das kantonale Steueramt am 3. April 2008 ab. Zuvor hatte es eine weitere Untersuchung in Bezug auf die buchhalterische Erfassung der Einnahmen durchgeführt und nach vorgängiger Anhörung der Pflichtigen eine reformatio in peius vorgenommen, indem es die Umsatzschätzung auf Fr. 890'000.- erhöhte. Dies begründete es vor allem damit, im Einspracheverfahren habe sich gezeigt, dass ein Postcheckkonto nicht bilanziert gewesen sei und die verlangten Postcheckkontobelege nicht eingereicht worden seien.

C. Mit Rekurs vom 5. Mai 2008 beantragte die Pflichtige, sie deklarationsgemäss einzuschätzen. Die Steuerrekurskommission II wies den Rekurs am 7. Juli 2008 ab. Dabei erwähnte sie in der Begründung vom Steuerkommissär protokollierte Ausführungen einer Prostituierten, welche im D tätig war.

D.1. Die hiergegen erhobene Beschwerde hiess das Verwaltungsgericht mit Entscheid vom 18. März 2009, SB.2008.00085, teilweise gut und wies die Sache zur Anhörung der Pflichtigen an die Steuerrekurskommission II zurück. Es erwog, dass die Rekurskommission mit der Aussage der Prostituierten sich auf ein Beweismittel gestützt habe, welches sie der Pflichtigen nicht zur Kenntnis gebracht habe und zu welchem sich diese nie habe äussern können. Dadurch sei ihr rechtliches Gehör verletzt worden. Die Steuerrekurskommission II habe diesen Mangel im 2. Rechtsgang zu beheben.

2. Mit Verfügung vom 2. Juni 2009 wurde deshalb im 2. Rechtsgang der Pflichtigen Frist angesetzt, um sich zur erwähnten Aktennotiz zu äussern. Diese führte nach mehrfach erstreckter Frist mit Eingabe vom 3. August 2009 aus, dass gemäss der Aktennotiz von der Prostituierten noch weitere Aufzeichnungen eingereicht worden seien; sie stelle den Antrag, ihr diese ebenfalls zur Stellungnahme vorzulegen. Aus der Aussage der Prostituierten gingen ferner die Tarife nicht hervor, zu welchen sie abgerechnet habe. Ohne diese könnten die Einnahmen nicht festgestellt werden.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Mit der Zustellung der bei der Befragung der Prostituierten erstellten Aktennotiz und der Einräumung der Gelegenheit zur Stellungnahme wurde der Anweisung des Verwaltungsgerichts im Rückweisungsentscheid Genüge getan. Die Pflichtige beantragt in ihrer Eingabe neu, ihr seien die in der Aktennotiz erwähnten, von der Prostituierten erstellten Aufzeichnungen ebenfalls zur Stellungnahme zuzustellen. Indessen befinden sich keine solchen Aufzeichnungen bei den Akten und haben bei der Entscheidfindung demnach nicht Verwendung gefunden. Abgestellt wurde einzig auf die erwähnte Aktennotiz. Der Antrag der Pflichtigen stösst deshalb ins Leere.

2. a) Hinsichtlich der allgemeinen rechtlichen Voraussetzungen für die Vornahme einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 139 Abs. 2 StG) sowie der besonderen Anforderungen an die Erfassung des Bargeldflusses ist auf Erwägung

1 des Rekursentscheids im 1. Rechtsgang (RK II, 7. Juli 2008, 2 ST.2008.120) zu verweisen.

b) Für eine ordnungsgemässe Erfassung der Umsätze in einem Bordellbetrieb hat die RK II im 1. Rechtsgang Anforderungen formuliert. Einigermassen zuverlässig Aufschluss über die erzielten Umsätze geben demnach nur von den Prostituierten selbst (oder allenfalls von anwesenden Kontrollpersonen) geführte Aufzeichnungen, aus denen sich sowohl zunächst deren Identität, sodann deren Anwesenheits- und Tätigkeitszeiten samt der Art des Einsatzes und der dafür vereinnahmten Entgelte ergeben. Überdies dürfte es unverzichtbar sein, dass Zeitpläne vorgelegt werden, aus denen sich ergibt, wie viele und welche Prostituierten sich jeweils im Bordell im Hinblick auf die von ihnen zu erbringenden sexuellen Dienstleistungen aufhielten. Mit dem Vorliegen der Einsatzpläne lassen sich die Angaben in den zuerst genannten, jede einzelne Prostituierte betreffenden Aufzeichnungen durch Abgleich plausibilisieren. Ob es, wenn alle diese Unterlagen eingereicht werden, daneben noch ein eigentliches Kassenbuch braucht, in dem die Bareinnahmen, bei denen es sich je nach Art des Betriebs auch um blosser Bagatelleinnahmen handeln kann (z.B. Entgelt für Zigaretten, Getränke, allenfalls für an die Freier abgegebene mechanische Verhütungsmittel etc.), verzeichnet sind, um zuverlässigen Aufschluss über den Umsatz eines Bordells zu erhalten, kann dahingestellt bleiben.

c) Die Pflichtige reichte im Einschätzungsverfahren Kopien handschriftlicher Aufzeichnungen über ihre Einnahmen ein, die – wie sie selbst ausführt – von ihrem Buchhalter E vorgenommen würden. Darin finden sich für jeden Tag Eintragungen über die Einnahmen mit zugeordneten Uhrzeiten. So findet sich z.B. für den 30. Januar 2003 Folgendes verzeichnet:

| | | | | |
|----------|--------|-------|--------|-------|
| "Jan. 30 | 13.30: | 100.- | 20.20: | 100.- |
| | 13.50: | 100.- | 20.30: | 56.- |
| | 14.50: | 40.- | 21.30: | 60.- |
| | 15.00: | 60.- | 22.00: | 132.- |
| | 17.00: | 80.- | 23.00: | 60.- |
| | 19.45: | 60.- | 01.15: | 60.-" |
| | 20.00: | 40.- | | |

Die solchermassen aufgezeichneten Tageseinnahmen wurden sodann jeweils monatlich zusammengefasst und die resultierenden Summen ins Kassenkonto übertragen.

d) Den Anforderungen, die im Hinblick auf die Ordnungsmässigkeit und Zuverlässigkeit der Erfassung des Umsatzes eines Bordells in jedem Fall erfüllt sein müssen, wird hier bei weitem nicht entsprochen:

- Es fehlen jegliche Originalaufzeichnungen der Prostituierten selbst bzw. einer direkt im Betrieb anwesenden Kontrollperson. Dass entsprechende Aufzeichnungen vorhanden waren, wurde erst im Rekursverfahren im 1. Rechtsgang eingeräumt, obwohl die Pflichtige selbst nach Lage der Dinge Anlass gehabt hätte, diese Behauptung bereits im Einschätzungsverfahren und/oder im Einspracheverfahren vorzubringen. Diese Aufzeichnungen, aus denen E die an die Pflichtige abgelieferten Beträge in die beiden grünen Hefte "Einnahmen aus Zimmervermietung" übertragen haben soll, sind indessen nach Sachdarstellung der Pflichtigen, die ebenfalls erstmals im Rekursverfahren im 1. Rechtsgang vorgebracht wurde, aus dessen Personenwagen gestohlen worden. Diese Sachdarstellung ist in wesentlichen Punkten unsubstanziert (Wo und wann fand der behauptete Diebstahl statt? Welche Polizeistation erstellte den behaupteten Polizeirapport? Wurde das Fahrzeug beim behaupteten Diebstahl beschädigt? etc.). Weiter stellt sich die Frage, weshalb er 2007 überhaupt mit diesen Unterlagen unterwegs war, und weshalb von sämtlichen Belegen des Geschäftsjahres 1.1. – 31.12.2003 ausgerechnet nur diese Aufzeichnungen gestohlen wurden. Die Sachdarstellung in der vorgetragenen Form ist dermassen lückenhaft, dass es der beurteilenden Instanz von vornherein verunmöglicht ist, sich von ihrem Wahrheitsgehalt zu überzeugen. Hinzu kommt schliesslich, dass § 139 Abs. 2 StG nicht nach dem Grund für das Fehlen zuverlässiger Unterlagen unterscheidet, somit zumindest nach dem Wortlaut der Bestimmung für die Vornahme einer Ermessenseinschätzung (hier der teilweisen Ermessensveranlagung mittels Schätzung des Umsatzes) kein Verschulden des Steuerpflichtigen verlangt wird, so dass selbst dann, wenn der Behauptung der Pflichtigen Glauben geschenkt würde, eine ermessensweise Feststellung des Umsatzes hätte vorgenommen werden müssen.

Mit der Beschwerdeschrift an das Verwaltungsgericht hat die Pflichtige den Einbruchdiebstahl örtlich konkretisiert und einen Polizeirapport als Beweismittel ange-

boten. Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt indessen das Novenverbot; es ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die on im 1. Rechtsgang. Tatsachen und Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren im 1. Rechtsgang behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen grundsätzlich nicht mehr nachgebracht werden. Dasselbe muss auch für die Steuerrekurskommission im 2. Rechtsgang gelten. Sie hat deshalb keine weiteren Untersuchungen durchzuführen und ist deshalb insbesondere nicht gehalten, der Pflichten Gelegenheit zu gewähren, die in der Beschwerdeschrift an das Verwaltungsgericht erstmals angebotenen Beweismitteln vorzulegen. Zudem wäre mit einem Polizeirapport über einen Einbruch in keiner Weise nachgewiesen, dass die vorliegend relevanten Unterlagen davon betroffen sind. Und selbst wenn er dies belegen würde, läge weiterhin ein Beweisnotstand vor, aus welchem die Pflichtige nichts zu ihren Gunsten abzuleiten vermöchte.

- Die von E geführten und sich bei den Akten befindlichen Aufzeichnungen ergeben nur ein sehr dürres Abbild der erbrachten Leistungen und der dafür bezahlten Entgelte. Während auf der Homepage der Pflichten präzise Angaben zur Entgeltsgestaltung zu finden sind, die sich nach der Dauer und der Art der erbrachten Dienstleistung richtet und zudem noch vom Zeitpunkt der Leistungserbringung abhängt (so gelten offenbar während der sogenannten Happy Hour von 12.00 Uhr bis 18.00 Uhr reduzierte Tarife), sind in den beiden grünen Heften jeweils nur Zeiten aufgeführt, denen jeweils ein bestimmter Betrag zugewiesen ist. Die Entgelte (bzw. der verzeichnete der Pflichten zustehende Entgeltsanteil von 40%) sind dagegen in keiner Weise sachlich und personal konkretisiert (Welche Prostituierte erbrachte welche Dienstleistung?).
- Es wurden auch keine Einsatzpläne vorgelegt, aus denen sich ergäbe, welche Prostituierten sich jeweils während welcher Zeiträume im D aufhielten, so dass sich nicht überprüfen lässt, ob die Aufzeichnungen plausibel sind. Die Unergiebigkeit der Angaben in den vorgelegten grünen Heften fällt um so stärker ins Gewicht, als die Pflichtige behauptete, es seien im hier infrage stehenden Geschäftsjahr "viel weniger" Frauen im Bordell tätig gewesen als der Steuerkommissär unter Zugrundelegung der Angaben auf der Homepage des D angenommen habe.

- Weiter wurden die mit Sicherheit vorhandenen Kontrollmechanismen nicht offen gelegt, welche sowohl sicherstellen, dass die Prostituierten die von ihnen erzielten Umsätze der Pflichtigen gegenüber vollständig angeben, als auch, dass die an sie abgeführten Beträge vollständig verzeichnet werden. Im Hinblick auf die der Pflichtigen obliegende Pflicht zur Vorlage zuverlässiger Unterlagen hätte sie Anlass gehabt, auch diese Kontrollmechanismen unaufgefordert darzulegen und Beweis dafür anzubieten.
- Zusätzlich hat sich herausgestellt, dass die Pflichtige über ein nicht in der Bilanz deklariertes Postcheckkonto verfügt. Nachdem der Steuerkommissär nämlich in Erfahrung gebracht hatte, dass im D offenbar auch mittels EC Direct bezahlt werden kann, war davon auszugehen, dass ein Teil der Freier die Prostituierten solchermaßen bargeldlos für ihre Dienstleistungen entlohnte. Dies wurde von der Pflichtigen denn auch nicht bestritten. Sie machte indessen geltend, das infrage stehende Postcheckkonto und die zugehörigen Eingänge seien in der Buchhaltung der F verbucht worden. Das kantonale Steueramt hält dem im angefochtenen Entscheid entgegen, dass die F gemäss den Untersuchungen des kantonalen Steueramts kein Postcheckkonto in der Bilanz führe. Nachdem die Pflichtige selbst diese Feststellung in der Folge nicht bestritten hat, ist offenkundig, dass sie wesentliche Elemente ihrer Geschäftstätigkeit verschweigt. Umso mehr sind nur im erwähnten Sinn lückenlose Aufzeichnungen überhaupt glaubhaft genug, dass darauf abgestellt werden kann.

e) Die dargelegten grundlegenden Mängel bei der Erfassung des Umsatzes der Pflichtigen führen dazu, dass die von ihr durchgeführte bzw. dem kantonalen Steueramt gegenüber dokumentierte Umsatzerfassung als gänzlich unzuverlässig bezeichnet werden muss. Dem Steuerkommissär blieb daher, nachdem er im Hinblick auf eine zuverlässige Erfassung des Umsatzes erfolglos geeignete Auflagen und Mahnungen erlassen hatte, keine andere Möglichkeit, als den Umsatz der Pflichtigen nach Ermessen zu schätzen.

f) Dieser Befund ergibt sich zudem, ohne dass auf die vom Steuerkommissär erstellte Aktennotiz über die Befragung einer bei der Pflichtigen angestellten Prostituierten abgestellt wird. Es kann daher offen bleiben, ob ihre Sachdarstellung – was von

der Pflichtigen in der Beschwerdeschrift an das Verwaltungsgericht zum Teil bestritten wird – glaubhaft ist oder nicht.

3. a) Die Pflichtige hat weder im Einspracheverfahren noch mit dem Rekurs im 1. Rechtsgang zusätzliche Beweismittel eingereicht, die geeignet wären, zuverlässigen Aufschluss über den von ihr erzielten Umsatz zu geben. Insbesondere vermögen die nun vorliegenden Originale der Aufzeichnungen, nämlich zwei grüne DIN-A4 Hefte, die mit "Einnahmen aus Zimmervermietung" bezeichnet sind, am Aktenstand nichts Wesentliches zu ändern. Es kann sich daher nur noch fragen, ob die Schätzung des Steuerkommissärs offensichtlich unrichtig, d.h. sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist.

b) Aus einer bei den Akten befindlichen Berechnung ergibt sich ohne weiteres, wie der Steuerkommissär – nach Vornahme der reformatio in peius im Einspracheverfahren – zu seiner Schätzung gelangt ist. Er ging offenbar von der Anwesenheit von durchschnittlich neun Prostituierten und von einem tatsächlichen Arbeitseinsatz von ca. fünf Stunden an vier Wochentagen aus. Diese Berechnung ergibt sich indirekt aus den Einschätzungsvorschlägen, indem dort auf einen Umsatzanteil der Pflichtigen von Fr. 98'000.- pro Frau abgestellt wurde, woraus auch für die Pflichtige ersichtlich war, dass der Steuerkommissär offensichtlich durchschnittlich von jeweils neun anwesenden Prostituierten ausging. Auch in materieller Hinsicht ist die Berechnung des Steuerkommissärs angesichts des Fehlens verlässlicher Angaben über den im D erzielten Umsatz einerseits und der für den Steuerkommissär greifbaren Unterlagen (Angaben einer dort tätigen Prostituierten sowie Konsultation der Internetseite des Bordells) andererseits nicht zu beanstanden. Die Pflichtige hat denn auch die Angaben der Prostituierten über ihre wöchentliche Einsatzzeit in der Folge nicht in Frage gestellt. Angesichts der bestehenden Unklarheit und der verfügbaren Angaben kann seine Schätzung keineswegs als offensichtlich unrichtig oder gar willkürlich bezeichnet werden.

c) Die Pflichtige macht dagegen einzig geltend, im für die Bemessung der Staats- und Gemeindesteuer 1.1. - 31.12.2003 massgebenden Zeitraum seien viel weniger Frauen eingesetzt gewesen. Für diese Behauptung ist sie indessen jeden Beleg

schuldig geblieben. Davon abgesehen hat sie weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren etwas vorgebracht, was die Schätzung des Steuerkommissärs als willkürlich erscheinen liesse. Es muss daher mit dieser Schätzung sein Bewenden haben.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten, einschliesslich der Schreibgebühren, Porti und Barauslagen des ersten Rechtsgangs, der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG; VGr, 11. April 2001, SB.2001.00015). Die Voraussetzungen für die Zusprechung einer Parteientschädigung sind nicht erfüllt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]