

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2013.199  
1 ST.2013.227

**Entscheid**

17. März 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Ersatzrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2009 und 2010 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010**

hat sich ergeben:

A. Der mit B verheiratete A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau die Pflichtigen) handelt als Einzelunternehmer mit D. Das Unternehmen ist seit ... .. 2009 im Handelsregister eingetragen. Die Pflichtige betreibt ihrerseits seit 2006 als Kollektivgesellschafterin an der ...strasse 67 in E das Restaurant und die Bar "F", welches G Spezialitäten anbietet. Im Oktober 2010 löste der Pflichtige den Bruder der Pflichtigen als zweiten Kollektivgesellschafter ab. Seither firmiert das Lokal im Handelsregister unter dem Namen "H".

Am ... Januar 2012 führte der Revisor des kantonalen Steueramts beim Vertreter der Pflichtigen in I eine Buchprüfung durch (vgl. Bericht vom ... Oktober 2012). Gestützt auf die daraus gewonnenen Erkenntnisse forderte der Revisor die Pflichtigen mit Verfügung vom 19. April 2012 u.a. auf, bezüglich des D-Handels für die Geschäftsjahre 2009 und 2010 vollständige, ordnungsgemäss und tagfertig geführte Originalkassabücher sowie bezüglich einem Teil der verkauften D Zahlungsnachweise (Barquittungen, Bankgutschriften etc.) einzureichen. Mit Schreiben vom 12. Juni 2012 liessen die Pflichtigen durch ihren Vertreter mitteilen, dass keine Bargeld-Kasse geführt worden sei. Ebenso seien keine Kassenbücher vorhanden. Sämtliche Bargeld- und Bank-Transaktionen seien in der Buchhaltung im privaten Kapitalkonto des Pflichtigen verzeichnet worden (Konto Nr. ... mit der Bezeichnung "Privatbezüge"). Der Revisor wiederholte mit Mahnung vom 18. Juli 2012 seine Aufforderung, ordnungsgemäss geführte Kassabücher beizubringen.

Mit Einschätzungsentscheiden vom 6. und 7. November 2012 und Veranlagungsverfügungen vom 7. November 2012 setzte der Steuerkommissär die Steuerfaktoren für die Steuerperioden 2009 und 2010 wie folgt fest:

**Direkte Bundessteuer**

	steuerbares Einkommen
2009	Fr. 372'500.-
2010	Fr. 278'300.-

### **Staats- und Gemeindesteuern**

	steuerbares Einkommen	steuerbares Vermögen
2009	Fr. 377'500.-	Fr. 280'000.-
2010	Fr. 284'500.-	Fr. 372'000.-.

Der Steuerkommissär schätzte dabei die Einkünfte des Pflichtigen aus dem D-Handel wegen des fehlenden Kassenbuchs gemäss Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) in der Steuerperiode 2009 auf Fr. 390'000.- (statt wie deklariert Fr. 136'646.-) und in der Steuerperiode 2010 auf Fr. 270'000.- (statt wie deklariert Fr. 118'471.-). Das Betriebsvermögen schätzte er ebenfalls nach pflichtgemässigem Ermessen auf Fr. 150'000.- (2009; deklariert: Fr. 70022.-) bzw. Fr. 315'000.- (Steuerperiode 2010; deklariert: Fr. 210'544.-).

B. Das kantonale Steueramt hiess die gegen die Veranlagungen und Einschätzungen am 6. Dezember 2012 erhobenen Einsprachen teilweise gut und veranlagte die Pflichtigen neu mit diesen Faktoren:

### **Direkte Bundessteuer**

	steuerbares Einkommen
2009	Fr. 322'500.-
2010	Fr. 188'300.-

### **Staats- und Gemeindesteuern**

	steuerbares Einkommen	steuerbares Vermögen
2009	Fr. 327'500.-	Fr. 280'000.-
2010	Fr. 194'500.-	Fr. 372'000.-.

Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern auferlegte es den Pflichtigen die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-.

C. Am 19. September 2013 führten die Pflichtigen gegen die Einspracheentscheide Beschwerde und Rekurs und beantragten, sie für die direkte Bundessteuer gemäss Steuererklärung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 119'100.- (2009)

bzw. Fr. 126'800.- (2010) zu veranlagern. Bezüglich Staats- und Gemeindesteuern verfochten sie eine Einschätzung mit einem steuerbarem Einkommen von Fr. 124'100.- (2009) bzw. Fr. 133'000.- (2010) und mit einem steuerbarem Vermögen von Fr. 348'000.- (2009) bzw. Fr. 354'000.- (2010).

Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerde- und Rekursantwort vom 23. Oktober 2013 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Am 29. Oktober 2013 forderte der Präsident der 1. Abteilung das kantonale Steueramt auf, den in den Verfahrensakten fehlenden Revisionsbericht und die von den Pflichtigen im Lauf des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahrens eingereichten Buchhaltungsunterlagen nachzureichen. Das kantonale Steueramt kam der Aufforderung am 15. November 2013 nach.

Am 19. November 2013 informierte das Steuerrekursgericht die Pflichtigen über die Ergänzung der vorinstanzlichen Akten und wies sie auf die Möglichkeit hin, in die Akten Einsicht zu nehmen. Zudem setzte es den Pflichtigen Frist bis zum 10. Dezember 2013 zur freigestellten Vernehmlassung zur Beschwerde-/Rekursantwort an. Die Pflichtigen äusserten sich nicht.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 StG die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor.

Diese Bestimmung setzt für eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen einen Untersuchungsnotstand voraus. Ein Untersuchungsnotstand ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. dass er seinen Mitwirkungspflichten

mit Bezug auf die Ermittlung der massgebenden Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

b) aa) Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG und § 18 Abs. 1 StG). Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt Art. 58 DBG bzw. § 64 StG sinngemäss (Art. 18 Abs. 3 DBG und § 18 Abs. 4 StG). Eine solche Buchhaltung ist nach allgemein anerkannten kaufmännischen Regeln ordnungsgemäss zu führen und hat dabei insbesondere den Grundsätzen der (Bilanz-)Wahrheit, Klarheit, Übersichtlichkeit und Vollständigkeit zu genügen (vgl. Art. 957 ff. altOR [in der 2009 und 2010 geltenden Fassung] sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 58 N 9 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuer-gesetz, 3. A., 2013, § 64 N 14 StG).

Ein weiteres Element der Buchführung stellt das Dokumentationsprinzip dar, denn zur Kontrolle der Richtigkeit der Erfassung und Verarbeitung muss jederzeit die Nachprüfbarkeit des Rechnungswesens gegeben sein [...]. Der Grundsatz der Dokumentation fordert für jeden buchführungsrelevanten Vorgang das "Dokument", das als Beweismittel stellvertretend für den wirtschaftlichen Sachverhalt einzustehen hat (= Urbeleg). Die Erfüllung der Forderung nach Dokumentation der Vorgänge bildet eine unerlässliche Voraussetzung für das Funktionieren des Rechnungswesens (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Buchführung und Rechnungslegung, 2009, S. 12 f., a.z.F.). Jede Buchung erfordert m.a.W. einen begründenden Beleg (Belegprinzip).

bb) Gravierende formelle Mängel in der Buchhaltung einer steuerpflichtigen Gesellschaft führen regelmässig dazu, dass die Steuerbehörden für die Gewinnermittlung mangels ausreichender Zuverlässigkeit nicht auf diese abstellen können. Da das Unternehmen in aller Regel auch nicht in der Lage ist, solche formellen Mängel nachträglich zu beheben, wirken sie sich – unter dem Teilaspekt der Verpflichtung zur Einreichung einer ordnungsmässigen und damit als zuverlässig vermuteten kaufmännischen Buchhaltung – als Verletzung der Mitwirkungspflicht aus. Folge der Verletzung dieser Mitwirkungspflicht bzw. des dadurch bewirkten Untersuchungsnotstands ist alsdann die Vornahme einer Ermessensveranlagung, da die Erkenntnislücke nicht anderweitig geschlossen werden kann.

cc) Im Rahmen der steuerrechtlichen Verfahrenspflichten haben bargeldintensive Betriebe den Bargeldfluss fortlaufend und zeitnah zu erfassen (vgl. Merkblatt vom 3. Juli 1998 des kantonalen Steueramts betreffend Aufzeichnungspflicht, welcher Steuerpflichtige mit selbstständiger Erwerbstätigkeit unterstehen, ZStB I Nr. 31/300). Sämtliche Bareinnahmen und -ausgaben sind unverzüglich und chronologisch aufzuzeichnen. Der Einbezug von so genannten Vorjournalen oder Vorbüchern wie z.B. Registrierkassenstreifen und Tages-Umsatzjournalen ist zwar statthaft, doch entbinden diese nicht von der Pflicht zur fortlaufenden Führung des Kassabuchs, weil mit solchen Hilfsbüchern allein noch nicht sichergestellt ist, dass sämtliche Bareinnahmen und -ausgaben erfasst werden (vgl. zum Ganzen: RB 1983 Nr. 51 mit Hinweisen). Das Kassabuch hat sodann für jeden Geschäftsvorfall einen klaren, auf den wahren Inhalt der Eintragung hinweisenden Text zu enthalten. Ausserdem ist es periodisch – je nach Intensität des Bargeldverkehrs täglich, ein- oder zweiwöchentlich oder monatlich – zu saldieren und mit dem tatsächlichen Bargeldbestand zu vergleichen, wobei allfällige Differenzen sofort zu buchen sind (Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 19 lit. b N 63).

Eine Kassabuchführung, die den genannten Anforderungen nicht entspricht, bewirkt die Vermutung der Unrichtigkeit der gesamten Buchhaltung, indem sie eine nicht zu beseitigende Ungewissheit über Höhe von Ertrag und Aufwand sowie von Aktiven und Passiven schafft (vgl. VGr, 27. Oktober 2010 = ZStP 2011, 351 ff.). Die Buchhaltung scheidet daher als Einschätzungsgrundlage aus. Die Ungewissheit über die tatsächliche Ertragslage ist durch eine Ermessenseinschätzung zu überbrücken.

2. a) In der Buchhaltung zeichnete der Pflichtige im Jahr 2009 insgesamt 114 und im Folgejahr 131 Einkäufe von D auf. Diesen Zukäufen standen 102 (Geschäftsjahr 2009) bzw. 143 (Geschäftsjahr 2010) Verkäufe gegenüber. Der Handelswarenaufwand aus dem D-Handel betrug gemäss Buchhaltung im Geschäftsjahr 2009 Fr. 1'993'119.- und im Geschäftsjahr 2010 Fr. 2'620'908.- (Konto ... und ...). Daneben verbuchte der Pflichtige im Konto ... für die Instandstellung der D einen Aufwand von Fr. 31'774.- (2009) und Fr. 64'519.- (2010). Der Erlös aus den D-Verkäufen belief sich auf Fr. 2'188'937.- (2009) bzw. im Folgejahr auf Fr. 2'841'186.- (Konten ... und ...; vgl. Kontoauszüge sowie Erfolgsrechnungen).

Bei Verbuchung von Aufwand und Ertrag bediente sich der Pflichtige als Gegenkonto jeweils des privaten Kapitalkontos mit der Bezeichnung "Privatbezüge" (Konto Nr. ...). So kaufte er z.B. am ... Mai 2009 der J AG einen K zum Preis von Fr. 19'000.- ab, den er gleichentags der Firma L in M für Fr. 21'500.- weiter verkaufte. Die Buchungen am ... Mai 2009 lauteten .../... (Warenaufwand/Privatbezüge; Buchungstext "30 J") und sodann beim Weiterverkauf .../... (Privatbezüge/Warenverkauf; Buchungstext "30 L"). Buchhaltungskonten mit der Bezeichnung "Kasse" oder "Bank", welche den effektiven Zahlungsverkehr mit den Kunden und Lieferanten abgebildet hätten, existierten nicht. Ebenso wenig liess sich den bestehenden Konten, den Buchungssätzen oder den beiden Kaufs- bzw. Verkaufsaufzeichnungen entnehmen, ob die jeweilige Zahlung per Banküberweisung oder bar erfolgt war.

b) Die Buchhaltung widersprach damit einerseits in fundamentaler Weise dem Gebot der Vollständigkeit bzw. der Klarheit. Bei den Zahlungsein- und -ausgängen im Zusammenhang mit dem D-Handel handelte es sich um Transaktionen, welche ausschliesslich das Geschäftsvermögen bzw. die geschäftliche Tätigkeit betrafen. Diese Geschäftsvorfälle hätten zwingend unter Verwendung der richtigen, die Art des Zahlungsverkehrs abbildenden Buchungssätze – zusätzlich zu Buchungen im Zusammenhang mit allfälligen Privatentnahmen – in den Konten "Kasse" oder "Bank" aufgezeichnet werden müssen.

Auch das Dokumentationsprinzip war verletzt, denn wesentliche geschäftliche Vorgänge (Zahlungen) waren nicht durch nummerierte und sofort auffindbare Bankbelege oder ein handschriftlich und zeitnah geführtes Kassabuch dokumentiert. Dem Revisor des kantonalen Steueramts war es erst im Nachhinein und in mühsamer Kleinarbeit möglich, die vorhandenen Informationen so gut es ging mit den Auszügen der Privatkonten des Pflichtigen bei der Bank O abzugleichen, wobei sich herausstellte, dass die überwiegende Anzahl der Käufe und Verkäufe in bar abgewickelt worden waren (vgl. die farbliche Kennzeichnung der Bankzahlungen in den beiden Kaufs- bzw. Verkaufsaufzeichnungen).

Schliesslich erwies sich die Buchhaltung in Bezug auf die Buchungen, welche der Pflichtige bei jedem Kauf und Verkauf eines D im Konto "Privatbezüge" (Konto Nr. ...) vornahm, als unwahr. Auf Überführungen bzw. "Umwidmungen" zwischen Geschäftsvermögen und Privatvermögen ist nur zu schliessen, wenn die Entnahme aus dem Geschäfts- bzw. dem Privatvermögen nach dem Willen des Selbstständigerwer-

benden dauerhaft sein soll (vgl. etwa zur Privatentnahme Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 81 DBG und § 18 N 65 StG). Ein entsprechender Willensentschluss muss sich überdies durch Indizien manifestieren. Die Aufnahme der entsprechenden Transaktionen in der Geschäftsbuchhaltung allein genügt nicht. Der Pflichtige hat vorliegend die beim Verkauf der D eingenommenen liquiden Mittel durchwegs innert kurzer Zeit dafür eingesetzt, um weitere D zu beschaffen, welche ihrerseits in aller Regel innert Stunden bzw. innert weniger Tage weiter veräussert wurden. Die Gelder haben die Geschäftssphäre demnach zum grössten Teil zu keinem Zeitpunkt dauerhaft verlassen, weshalb sich die in der Geschäftsbuchhaltung verurkundete Privatentnahmen bzw. -einlagen zumeist als unrichtig und damit als handelsrechtswidrig erweisen.

c) Auch wenn die vielen Bargeldentnahmen bzw. -einlagen rechtens wären, ist darauf hinzuweisen, dass die strengen dargelegten Vorschriften bezüglich Kassabuchführung und Zählung des Bargeldbestands durch regelmässige Kassenstürze bei bargeldintensiven Betrieben nicht dadurch umgangen werden dürfen, dass der Einzelunternehmer von Kunden empfangene Barbeträge jeweils eine logische Sekunde nach der Übergabe einfach in das private Portemonnaie legt bzw. in den privaten Kassenbereich nimmt und hernach als Privatvermögen behandelt, um jeweils bei Bedarf flugs eine logische Sekunde vor der Bezahlung eines Lieferanten privates Bargeld zu geschäftlichem zu erklären. Wird die als privat deklarierte Kasse (bzw. der als privat bezeichnete Kassenbereich) teilweise oder überwiegend dazu verwendet, liquide Mittel für die Geschäftstätigkeit zur Verfügung zu stellen, so muss der sorgfältige Kaufmann die Aus- und Eingänge und den momentanen Stand des gesamten Bargeldbereichs im Auge behalten, ansonsten er die Übersicht über die letztlich (auch) für das Geschäft wichtigen Barmittel verlore. Die Vorschriften über die ordnungsgemässe Führung eines Kassabuchs und über regelmässige Kassenstürze bzw. Saldierungen beziehen sich somit, wenn Wechsel zwischen privatem und geschäftlichem Bargeldbestand nicht nur gelegentlich vorkommen, immer auf den Bargeldbestand des Unternehmers *als Ganzes*, also auch auf den privaten Bereich. Im Kassabuch ist über den *gesamten* Bargeldbestand und damit auch über die privaten Transaktionen ein Kassabuch zu führen, ansonst eine einigermaßen ernsthafte Übersicht über für das Geschäft bedeutende finanzielle Mittel nicht gewährleistet ist.

Entgegen der Ansicht des Pflichtigen (vgl. die Einwendungen in der Beschwerde- bzw. Rekurschrift) handelt es sich bei dem von ihm betriebenen D-Handel angesichts jährlicher Umsätze von weit über Fr. 2 Mio., die mehrheitlich mittels Bargeld

abgewickelt wurden, sehr wohl um einen bargeldintensiven Betrieb, auch wenn nicht täglich ein Kauf oder ein Verkauf eines D stattfand. Der Pflichtige hat es versäumt, die geschäftlichen Bartransaktionen zusammen mit den privaten Veränderungen zeitnah (spätestens jeweils am Abend) in ein nicht manipulierbares, fest gebundenes Kassabuch einzutragen. Weiter hätte er den geschäftlichen zusammen mit dem damit vermischten privaten Bargeldbestand in regelmässigen Abständen (mindestens alle zwei Wochen) durch einen Kassensturz verifizieren müssen, was unterblieben ist.

Der Revisor hat die Pflichtigen aus den dargelegten Gründen mit Auflage vom 19. April 2012 bzw. Mahnung vom 18. Juli 2012 zu Recht aufgefordert, u.a. vollständige, ordnungsgemässe und tagfertig geführte Originalkassabücher einzureichen. Die Einwendung der Pflichtigen, sie hätten anfangs nicht gewusst, dass viele Transaktionen in bar abgewickelt würden, sticht nicht, denn die gesetzlichen Buchführungsvorschriften gelten bei einer neu aufgenommenen Tätigkeit vom ersten Tag an.

Das gänzliche Fehlen eines Kassabuchs und eines Kassenkontos trotz der augenfällig namhaften Barumsätze stellte für sich allein schon einen schwer wiegenden Mangel dar, welcher die Buchhaltung als Ganzes als unzuverlässig erscheinen liess, denn die erst nachträgliche Erfassung der Vorgänge im Buchhaltungsprogramm bot keine Gewähr dafür, dass sämtliche Bareinnahmen lückenlos erfasst worden waren. Es ist aus diesem Grund und mit Blick auf die oben erwähnte konstante Rechtsprechung zu diesem Thema nicht zu beanstanden, dass der Steuerkommissär die Einkünfte aus selbstständigem D-Handel für die Steuerperioden 2009 und 2010 in den Einschätzungsentscheiden vom 6. und 7. November 2012 sowie Veranlagungsverfügungen vom 7. November 2012 nach pflichtgemäsem Ermessen schätzte. Wie erwähnt litt die Buchhaltung noch an weiteren erheblichen Mängeln (fehlendes Kassen- und Bankkonto, fälschlicherweise verbuchte Privateinlagen und -entnahmen), welche ebenfalls als gewichtige Hinweise auf die Unzuverlässigkeit der geschäftlichen Aufzeichnungen zu werten sind.

Die Steuerbehörde begründete die Höhe der Schätzung nicht, was zulässig war und das rechtliche Gehör der Pflichtigen nicht verletzte (vgl. VGr, 18. April 2011, SB.2011.00139).

3. a) Eine zur Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Dieser hat den entsprechenden Nachweis selber zu erbringen, wobei ihm zwei Möglichkeiten offen stehen (Martin Zweifel, Art. 48 N 46 ff. StHG und in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 132 N 39 ff. DBG, je auch zum Folgenden):

Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 64 DBG und § 140 N 75 f. StG, je mit verschiedenen Hinweisen; Zweifel, Art. 48 N 49 StHG und Art. 132 N 42 ff. DBG, je auch zum Folgenden). Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden.

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie 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 (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG und Art. 132 N 52 DBG, je mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Dem Steuerrekursgericht sind – ebenso wie der Einsprachebehörde – im Rahmen der Willkürprüfung weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und

11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steueranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

b) Die Pflichtigen sind nicht in der Lage, nachträglich ordnungsgemässe Kassabuchaufzeichnungen vorzulegen, sodass der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der ermessensweisen Schätzung von vornherein als gescheitert gilt und die Schätzung nur noch in quantitativer Hinsicht einer Überprüfung zu unterziehen ist.

c) Dabei ist zu beachten, dass das Steuerrekursgericht die Schätzungen des Steuerkommissärs erst dann aufheben bzw. korrigieren darf und muss, wenn sie *im Ergebnis* offensichtlich unrichtig sind. Unter diesem Gesichtswinkel ist hervorzuheben, dass es bei bargeldintensiven Betrieben ohne ordnungsgemässe Kassabuchführung gerade wegen dieses Mangels regelmässig sehr schwer fällt, überhaupt brauchbare Kriterien für eine Schätzung namhaft zu machen. So lässt sich insbesondere nicht ausschliessen – und dem darf bei der vorzunehmenden Schätzung auch durchaus Rechnung getragen werden –, dass Umsätze des Unternehmens nicht verbucht wurden. Über die Höhe solcher unverbuchten Umsätze lässt sich letztlich aber nur spekulieren. Deshalb ist bei der Überprüfung der Gewinnschätzung von bargeldintensiven Betrieben mit ungenügender Kassabuchführung grosse Zurückhaltung geboten. Offensichtliche Unrichtigkeit ist grundsätzlich nur dann anzunehmen, wenn die infrage stehende Schätzung als geradezu unmöglich erscheint, weil der geschätzte Gewinn in dem infrage stehenden Unternehmen aus objektiven Gründen schlechterdings nicht als erzielbar erscheint. Dass die in den Einspracheentscheiden vom 23. August 2013 noch um Fr. 50'000.- bzw. Fr. 90'000.- auf Fr. 340'000.- (2009) bzw. Fr. 180'000.- (2010) ohne weitere Begründung reduzierten Schätzungen des selbstständigen Erwerbseinkommens aus dem D-Handel in dieser Weise offensichtlich unrichtig sind, weil die dafür erforderlichen Umsätze sich im Betrieb des Pflichtigen realistischerweise überhaupt nicht erzielen lassen, ist nicht ersichtlich. Auffällig ist einzig die markante Reduktion des Gewinns im zweiten Geschäftsjahr, was ungewöhnlich anmutet. Doch sind Umsatzschwankungen in einem volatilen Geschäft, wie es der D-Handel darstellen kann, nicht auszuschliessen. Ausserdem wirkt sich die Reduktion zu Gunsten des Pflichtigen aus, weshalb von einer Korrektur auf einen (höheren), innerhalb einer üblichen Schwankungsbreite liegenden Wert im zweiten Geschäftsjahr abzusehen ist.

Dass das Steueramt bei der Schätzung von einem grösseren Betrieb mit Angestellten und entsprechender Infrastruktur ausgegangen ist, wie die Pflichtigen ein-

spracheweise behaupten liessen, lässt sich weder den Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheiden noch den Einspracheentscheiden entnehmen, da die Behörde sich dort gerade – wie erwähnt zulässigerweise – zur Art des Betriebs und zu den Gründen für die Höhe der Schätzung überhaupt nicht geäussert hat. Weiter führen die Pflichtigen nicht aus, inwiefern ein Einmannbetrieb durch eine rege Kaufs- und Verkaufstätigkeit, wie sie der Pflichtige kurz nach der Gründung seiner Firma – sozusagen aus dem Stand – auf sich allein gestellt und ohne grössere Infrastruktur ausführte, die von der Steuerbehörde geschätzten Einkünfte überhaupt nicht hätte erzielen können.

Deshalb erweisen sich die Schätzungen des kantonalen Steueramts in den Einspracheentscheiden jedenfalls im Ergebnis als vertretbar und keineswegs als offensichtlich unrichtig. Es muss daher bei diesen Schätzungen sein Bewenden haben. Rekurs sowie Beschwerde sind insoweit abzuweisen.

d) Der Hinweis der Pflichtigen auf Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand hilft ihnen nicht weiter. Sie nennen keine konkreten Erfahrungszahlen zu der Art des vom Pflichtigen geführten Gewerbes, welche die Schätzungen des Steuerkommissärs als willkürlich erscheinen lassen könnten. Weitere Recherchen zu diesem Thema sind dem Steuerrekursgericht, wie erwähnt, verwehrt.

Mit der Erwähnung von Vermögensentwicklung und Lebensaufwand scheinen die Pflichtigen sich schliesslich auf die indirekte Methode der Faktorenermittlung zu berufen, bei welcher Einkommen und Vermögen aufgrund plausibler Vermögensentwicklung und Lebenshaltungskosten global und ohne Bezugnahme auf einzelne Einkommensarten geschätzt werden. Vorliegend hat sich der Steuerkommissär in den für die Pflichtigen letztlich einzig massgeblichen Begründungen der Einschätzungs- Veranlagungs- und Einspracheentscheide richtigerweise ausschliesslich für die direkte Methode entschieden und aufgrund des fehlenden Kassabuchs ausdrücklich nur die selbstständigen Erwerbseinkünfte aus dem D-Handel zum Gegenstand der Ermessenseinschätzung gemacht. Direkte und indirekte Methode dürfen nämlich nicht vermischt werden (vgl. StRG, 26. Oktober 2012, 1 DB.2012.80/ST.2012.90). Beim vorliegenden Sachverhalt wäre ein Vergleich des Vermögensstands per 31. Dezember 2009 mit dem Vorjahresstand nur schon deshalb nicht möglich, weil für das Vorjahr überhaupt keine schweizerische Steuererklärung vorliegt. Ohne verlässliche Vorjahreszahlen ist ein Vergleich schwierig, was der Steuerkommissär richtig erkannt hat. Auch der steueramtliche Revisor hat in seinem – für amtsinterne Zwecke erstellten – Bericht

die indirekte und direkte Methode getrennt behandelt, wobei die indirekte Aufstellung am Schluss (S. 8 des Berichts) nur der Plausibilisierung diene.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde bzw. des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/ 8. Juni 1997; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Zu Recht sind den Pflichtigen im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern sodann auch die Einsprachekosten auferlegt worden, da sie das Einspracheverfahren durch schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten veranlasst haben (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG). Die Kostenfestsetzung ist mir Fr. 1'000.- auch in betraglicher Hinsicht nicht zu beanstanden (Ziff. 2.1. des Protokolls der Sitzung vom 18. Januar 2007 der Fachkommission Steuerrecht des Kantonalen Steueramts i.V.m. § 21 Abs. 2 VO StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]