

Amtliche Einschätzung

Anforderung an den Nachweis der Unrichtigkeit

Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 3. November 1998

Für die Bestimmungen über die Ermessensveranlagung ist in der Steuerperiode 1993/94 noch der Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer (BdBSt) anwendbar, obschon es sich bei diesen Normen, soweit sie die Durchführung und das Verfahren der Ermessensveranlagung ordnen, nicht um materiellrechtliche Bestimmungen handelt.

Erfolgt eine amtliche Einschätzung nach Lebensaufwand, weil eine formell einwandfrei geführte und durch Belege untermauerte Buchhaltung fehlt, so können die mit grosser Verspätung eingereichten und lediglich vom Pflichtigen unterzeichneten Schenkungsurkunden die Ermessenstaxation nicht entkräften. (Vgl. für die Staatssteuer: VGE in BStPra Band XIV, S. 140).

Tatsachen:

A. X betreibt ein Transport-, Import- und Exportgeschäft (Einzelfirma). Am 26. Juni 1995 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft ihn für die direkte Bundessteuer 1993/94 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 41'096.–, indem sie zu den Geschäftsgewinnen von Fr. 4'286.– und Fr. 53'557.– unter Berücksichtigung des mutmasslichen Lebensaufwandes für eine vierköpfige Familie ermessensweise je Fr. 25'000.– hinzurechnete. Der Buchhaltung sprach sie aufgrund der Ergebnisse einer amtlichen Revision die Beweiskraft ab. Mit Einspracheentscheid vom 14. September 1995 hielt die kantonale Steuerverwaltung an dieser Veranlagung fest.

B. X führte Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft mit dem Antrag, das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Jahre 1991 und 1992 sei auf Fr. 7'826.20 bzw. Fr. 57'178.75 festzusetzen. Er machte neu geltend, dass er in diesen beiden Jahren Schenkungen von je Fr. 30'000.– aus der Türkei erhalten habe; ein «deutsches sowie türkisches Exemplar» der entsprechenden öffentlichen Urkunden würden der Kommission zugestellt. Damit sei die Finanzierung des Privatverbrauchs erklärt und die ermessensweise Erhöhung des Erwerbseinkommens hinfällig. Am 9. Januar 1996 übermittelte der Beschwerdeführer eine Kopie von zwei Urkunden in türkischer Sprache, welche nach seinen Angaben die Schenkungen über Fr. 30'000.– und Fr. 40'000.– bestätigen würden. Am 24. Januar 1996 liess der Beschwerdeführer der Steuerrekurskommission das Original der öffentlich beurkundeten Übersetzung der türkischen «Schenkungsurkunden (Wechselscheine)» zukommen. Daraufhin teilte ihm die Steuerrekurskommission mit, sie habe bereits am 12. Januar 1996 über seine Beschwerde entschieden.

In diesem Entscheid wies die Steuerrekurskommission die Beschwerde ab. Sie erwog, der nach Obligationenrecht buchführungspflichtige Beschwerdeführer habe für die Geschäftsjahre 1991 und 1992 keine Geschäftsbücher und Belege vorlegen können, welche eine Überprüfung der deklarierten Einkommensbeträge erlaubt hätten. Er habe somit die gesetzlichen Mitwirkungspflichten nicht erfüllt. Deshalb seien die Voraussetzungen für eine Steuerveranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen erfüllt gewesen. Diese Veranlagung habe der Beschwerdeführer nicht als unrichtig nachgewiesen, wozu er gehalten gewesen wäre; so habe er keine Unterlagen eingereicht, die seine Behauptungen, die Veranlagung sei zu hoch ausgefallen, belegten. Angesichts dessen, dass bei Anfechtung einer Ermessensveranlagung eine Umkehr der Beweislast zu Ungunsten des Steuerpflichtigen stattfinde, habe sich die Rekurskommission nicht veranlasst gesehen, eine beglaubigte Übersetzung des als Kopie einer türkischen Schenkungsurkunde bezeichneten Schreibens einzufordern. Die angefochtene Ermessensveranlagung sei somit nicht zu beanstanden.

C. Gegen diesen Entscheid führt X Verwaltungsgerichtsbeschwerde; er erneuert seinen vorinstanzlichen Veranlagungsantrag.

Die Steuerrekurskommission und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1. Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) ist am 1. Januar 1995 in Kraft getreten. Es ist mit seinen materiellrechtlichen Vorschriften erstmals auf die Steuerperioden anwendbar, die am 1. Januar 1995 zu laufen begonnen haben. Für frühere Perioden gelten noch die materiellen Bestimmungen des Bundesratsbeschlusses über die direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt). Das gilt nach einem neueren Urteil des Bundesgerichts auch für die Bestimmungen über die Ermessensveranlagung, obschon es sich bei diesen Normen, soweit sie die Durchführung und das Verfahren der Ermessensveranlagung ordnen, nicht um materiellrechtliche Bestimmungen handelt (Urteil vom 30. September 1997, abgedruckt in StE 1998 B 110 Nr. 8 E. 3 = Pra 1998 Nr. 20 S. 145). Mit Recht hat die Vorinstanz hier für die Ermessensveranlagung Art. 92 BdBSt zur Anwendung gebracht.

2. Art. 92 Abs. 1 BdBSt bestimmt, dass eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen ist, wenn ein Steuerpflichtiger die Steuererklärung trotz Mahnung nicht rechtzeitig einreicht oder ergänzt, zur Einvernahme nicht erscheint, einem Auskunftsbeglehen nicht Folge leistet, oder den weiteren in dieser Bestimmung näher bezeichneten Pflichten nicht nachkommt (Satz 1); werden dabei die der zuletzt vorangegangenen rechtskräftigen Veranlagung zu Grunde liegenden Steuer-

faktoren um nicht mehr als 20 Prozent erhöht, so ist die Erhebung der Einsprache und der Beschwerde gegen die neue Veranlagung ausgeschlossen (Satz 2).

Liegt eine Ermessenseinschätzung vor, kann der Beschwerdeführer nur geltend machen, die Voraussetzungen für die Durchführung einer Ermessensveranlagung seien nicht gegeben oder die kantonalen Behörden hätten bei der Einschätzung ihr Ermessen überschritten. Das Bundesgericht hebt eine zu Recht getroffene Ermessensveranlagung nur auf, wenn der kantonalen Behörde in die Augen springende Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind und sie eine offensichtlich falsche Schätzung vorgenommen hat. Offensichtlich unrichtig ist jede Schätzung, die einen wesentlichen erwägenswerten Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat. Das Bundesgericht ist somit an die Ermessensveranlagung gebunden, wenn sie auf einer richtigen und vollständigen Sachverhaltsermittlung und auf einer sachgemässen Abwägung der Gesamtheit der für die Veranlagung massgebenden Verhältnisse beruht. Dabei steht den zuständigen Behörden ein gewisser Spielraum für die zahlenmässige Auswertung des Untersuchungsergebnisses zu; solange sich ihre Schätzung im Rahmen des so gegebenen Spielraums hält, kann das Bundesgericht nicht eingreifen (Urteil vom 22. Dezember 1993, StR 49/1994 S. 262 E. Ib, und vom 30. Oktober 1987, ASA 58 S. 670 E. Ib, je mit Hinweisen).

3. Die Revisorin der kantonalen Steuerverwaltung hat in ihrem Bericht vom 8. Mai 1995 festgehalten, eine Revision der Buchhaltung des Beschwerdeführers sei nicht durchführbar. Es fehlten die wesentlichen Grundbelege (Debitoren-, Kreditorenrechnungen), kontinuierliche Belege des Zahlungsverkehrs (Posteinzahlungsbücher) und sämtliche Aufwandbelege. Zudem lägen keinerlei Unterlagen über die Geschäftstätigkeit in Istanbul vor. Der Beschwerdeführer bestreitet diese Feststellungen im Grunde genommen nicht; er gibt selber zu, dass «Bilanzen und Jahresrechnungen im Zeitpunkt der Revision nicht lückenlos mit Belegen untermauert werden konnten». Eine derartige Buchhaltung, deren Buchungen weitgehend nicht durch Belege ausgewiesen sind, ist nicht nur formell ordnungswidrig, sondern auch als Veranlagungsgrundlage abzulehnen. Denn sie lässt sich nicht nachvollziehen und nachprüfen, so dass das buchmässige Ergebnis als materiell unrichtig und ungewiss zu vermuten ist. Die Ungewissheit über den tatsächlichen Geschäftserfolg verhindert die einwandfreie Ermittlung der Steuerfaktoren. Das führt nach Art. 92 Abs. 1 BdBSt dazu, dass das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach pflichtgemässen Ermessen festzulegen ist (vgl. *Känzig/Behnisch*, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], 2. Aufl., Art. 92 N. 28 ff. mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer hat die fehlenden Buchhaltungsbelege, derentwegen seine Buchhaltung als Veranlagungsgrundlage abgelehnt und sein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach pflichtgemässen Ermessen geschätzt wurde, weder im Einsprachen noch im Beschwerdeverfahren beigebracht. Deshalb erweist sich die Höhe dieses Einkommens der Jahre 1991 und 1992 nach wie vor als ungewiss und bestehen daher die insoweit getroffenen Ermessensveranlagungen dem Grundsatz nach fort. Es wird auch von keiner Seite geltend gemacht, Einsprache- und Beschwerderecht seien ausgeschlossen, weil die ermessensweise festgelegten Steuerfaktoren gegenüber denjenigen der Vorperiode um nicht mehr als 20 Prozent erhöht worden seien.

4. Zu prüfen bleibt, ob sich die Veranlagung der Höhe nach halten lässt.

a) Der Beschwerdeführer deklarierte in der Steuererklärung 1993/94 ein steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 4'286.– für 1991 und von Fr. 53'557.– für 1992. Da aufgrund der vorhandenen Bücher eine Veranlagung gar nicht möglich war und das deklarierte Einkommen für den Lebensunterhalt einer vierköpfigen Familie nicht ausreichen konnte, hat die kantonale Steuerverwaltung eine pauschale Aufrechnung von Fr. 25 000.– pro Jahr vorgenommen. Sie hat somit bei der ermessensweisen Festsetzung der Höhe des Erwerbseinkommens den mutmasslichen Lebensaufwand der Familie des Beschwerdeführers im Sinn einer Schätzungshilfe mitberücksichtigt. Das war schon nach der bisherigen Praxis des Bundesgerichts zulässig (Urteil vom 15. September 1961, ASA 31 S. 198 E. 2) und ist jetzt auch in Art. 130 Abs. 2 Satz 2 DBG ausdrücklich vorgesehen. Gegen diese ermessensweise Festsetzung des steuerbaren Einkommens lässt sich nichts einwenden.

b) Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen auch nur geltend, er habe in der massgeblichen Berechnungsperiode weitere steuerunwirksame Vermögenszugänge zu verzeichnen gehabt. Die entsprechenden Urkunden, welche er zuerst in der Türkei habe besorgen und übersetzen lassen müssen, habe die Vorinstanz nicht berücksichtigt und dadurch den Sachverhalt unvollständig und unter Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör festgestellt.

Der Einwand ist unbegründet. Der Beschwerdeführer machte in seiner Beschwerdeschrift vom 9. Oktober 1995 an die Steuerrekurskommission erstmals geltend, er habe in den Jahren 1991 und 1992 zwei Schenkungen von je Fr. 30 000.– aus der Türkei empfangen. Als Beweis hierfür bot er je ein Exemplar der Schenkungsurkunden in deutscher und türkischer Sprache an, die er «sofort nach Erhalt» einreichen werde. Doch übermittelte er entgegen seiner Ankündigung der Steuerrekurskommission nach drei Monaten, am 9. Januar 1996, durch Telefax bloss eine Kopie von zwei in türkischer Sprache abgefassten Urkunden, bei denen es sich angeblich um Schenkungsurkunden über Beträge von Fr. 30'000.– und (neu) Fr. 40'000.– handelte. Da keine Erklärungen aktenkundig sind, weshalb die Beschaffung der Urkunden, die sich nach der Lebenserfahrung im Besitz des Beschwerdeführers als Beschenktem hätten befinden müssen, derart lange gedauert hatte, und es Sache des nachweispflichtigen Beschwerdeführers war, die in seinem Besitz befindlichen Beweismittel von sich aus beizubringen, was bereits mit der Beschwerde hätte geschehen sollen, war es nicht gehörsverletzend, dass die Steuerrekurskommission, welche dem Beschwerdeführer durch ihr bisheriges Zuwarten weit entgegen gekommen war, die in Aussicht gestellte Übersetzung der Urkunden in die deutsche Sprache nicht abwartete. Im Übrigen waren schon die türkisch abgefassten Urkunden geeignet, Zweifel an der Darstellung des Beschwerdeführers zu wecken. So waren sie beide offenkundig einzig vom Beschwerdeführer und nicht vom angeblichen Schenker unterzeichnet, was für eine Schenkungsurkunde ungewöhnlich ist. Sodann datierte eine Urkunde aus dem Jahr 1993, was der Behauptung des Beschwerdeführers widersprach, es handle sich um Schenkungen der Jahre 1991 und 1992. Die Steuerrekurskommission hätte daher auch unter dem Gesichtswinkel ei-

ner antizipierten Beweiswürdigung auf die Übersetzung der Urkunden verzichten dürfen.

c) Aus den deutschen Übersetzungen der beiden Urkunden ergibt sich im Übrigen klar, dass diese zum Beweis des Privatverbrauchs des Beschwerdeführers und seiner Familie in den Bemessungsjahren 1991 und 1992 nicht taugen. Das gilt für die vom 3. April 1993 datierte Urkunde über den Betrag von Fr. 30 000.– schon aus dem Grund, dass sie die vorliegend massgebliche Berechnungsperiode nicht betrifft, wie der Beschwerdeführer selber zugibt. Bei der zweiten Urkunde vom 10. April 1992 über den Betrag von Fr. 40'000.– handelt es sich um eine Wechselverbindlichkeit des Beschwerdeführers. Dieser hat jedoch keine Angaben darüber gemacht, welches der Rechtsgrund dieser Verbindlichkeit gewesen ist. Er hat somit nicht dargetan, geschweige denn bewiesen, dass die Wechselschuld die Finanzierung des Privatverbrauchs betraf. Ebensogut könnte die Schuld im Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb des Beschwerdeführers stehen, fehlen doch unbestrittenermassen die Kreditorenrechnungen und sämtliche Unterlagen über die Geschäftstätigkeit in Istanbul. Wenn daher die Vorinstanz die von der Veranlagungsbehörde vorgenommenen Aufrechnungen bestätigt und den beiden angeblichen Schenkungsurkunden keinen Glauben geschenkt hat, so hat sie die zumutbaren und notwendigen Abklärungen getroffen und ihr Ermessen nicht überschritten.

5. Das führt zur Abweisung der Beschwerde. Bei diesem Verfahrensausgang wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (Art. 159 OG).

Demgemäss wird erkannt:

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.