



Entscheidinstanz: Steuerrekurskommissionen

Geschäftsnummer: StRK_2ST.2003.70

Datum des Entscheids: 7. Juli 2003

Rechtsgebiet: Steuerrecht

Stichwort(e): Kassabuch, zeitgerechte Führung, Gutachten

Verwendete Erlasse: § 139 Abs. 2 Steuergesetz
§ 140 Abs. 2 Steuergesetz

Zusammenfassung:

Kassabuch. Aufgrund des vom wissenschaftlichen Dienst der Kantonspolizei Zürich, Urkundenlabor, erstellten Gutachtens steht fest, dass das handschriftlich geführte Kassabuch der Pflichtigen nicht etwa nachträglich angefertigt und in einem Zug erstellt, sondern zeitecht geführt wurde. – Auflage der Kosten des Gutachtens über das Kassabuch, welches entgegen der Vermutung des Steueramts fortlaufend und zeitnah geführt worden ist.

Anonymisierter Entscheidtext:

Sachverhalt:

- A. Die Eheleute X. (nachfolgend die Pflichtigen) betreiben in Y. eine Pferdemetzgerei. Nachdem die Pflichtigen trotz Mahnung vom 16. Januar 2002 für die Steuerperiode 2000 keine Steuererklärung eingereicht hatten, schätzte sie der Steuerkommissär am 16. Mai 2002 nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 80'000.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 80'000.- ein.
- B. Gegen diesen Einschätzungsentscheid liessen die Pflichtigen am 12./13. Juni 2002 unter Einreichung einer Steuererklärung mit den erforderlichen Beilagen Einsprache erheben und beantragen, sie seien mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 58'800.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 84'000.- einzuschätzen. Mit Auflage vom 25. Juni 2002 forderte das kantonale Steueramt die Pflichtigen insbesondere auf, das Kassabuch des Geschäftsjahres 2000, den Auszug des Kontos „1000 Kasse“ sowie das Inventar gemäss Art. 958 OR per 31.12.1999 und 31.12.2000 einzureichen. Nach Eingang der verlangten Unterlagen hiess das kantonale Steueramt die Einsprache am 22.

Januar 2003 unter Auferlegung der Verfahrenskosten von Fr. 200.- teilweise gut, indem es die Einschätzung mit Bezug auf das steuerbare Einkommen bestätigte, jedoch das steuerbare Vermögen antragsgemäss (höher) mit Fr. 84'000.- einschätzte. Es erwog im Wesentlichen, die eingereichten Inventare seien unvollständig und nicht unterzeichnet; sodann sei das eingereichte Kassabuch offensichtlich in einem Zug – mutmasslich aufgrund des Kassahauptbuchkontos – nachgeschrieben worden. Da die zeitnahe und chronologische Führung des Kassabuchs notwendige Voraussetzung der buchmässig korrekten Erfassung des Barverkehrs bilde, leide die Buchhaltung der Pflichtigen an schwerwiegenden Mängeln, so dass der Unrichtigkeitsnachweis mit den eingereichten Unterlagen nicht gelinge.

- C. Gegen diesen Einspracheentscheid liessen die Pflichtigen am 22./24. Februar 2003 unter Wiederholung des Einspracheantrags und Einreichung von unterzeichneten Inventaren Rekurs erheben. Zur Begründung liessen sie im Wesentlichen geltend machen, die Pflichtige habe das eingelieferte Kassabuch nach Anweisung des Treuhänders jeden Tag „äusserst sorgfältig geführt“, damit sie nicht Gefahr laufen würden, wegen mangelhafter Kassabuchführung nach Ermessen eingeschätzt zu werden. In seiner Rekursantwort vom 21. März 2003 beantragte das kantonale Steueramt die Einholung eines Gutachtens beim Urkundenlabor der Kantonspolizei Zürich, um abzuklären, ob das handschriftlich geführte Kassabuch in zeitlicher Hinsicht authentisch sei, mithin die Datierungen vom 1. Januar bis 31. Dezember 2000 effektiv kontinuierlich während eines Jahres verfasst worden seien. Mit Präsidialverfügung vom 4. April 2003 wurde hierauf das beantragte Gutachten angeordnet.

Erwägungen:

- 2.b)aa) Nachdem das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid unter anderem zu Recht bemängelt hatte, die eingereichten Inventare seien nicht unterzeichnet, weshalb sie schon aus formellen Gründen (d.h. wegen Verstosses gegen die für Steuerpflichtige, welche sich für die steuerliche Rechenschaftsablage – ob buchführungspflichtig oder nicht – auf eine kaufmännische Buchhaltung berufen, nicht nur handels-, sondern auch steuerrechtlich massgebliche Unterzeichnungsvorschrift von Art. 961 OR) für den Unrichtigkeitsnachweis nicht genügten, liessen die Pflichtigen mit Rekurs ordnungsgemäss unterzeichnete Inventare einreichen. Das kantonale Steueramt bestritt in der Rekursantwort denn auch deren Tauglichkeit für den Unrichtigkeitsnachweis nicht. Hingegen hielt es sinngemäss an seinem im Einspracheentscheid geäusserten Verdacht fest, das Kassabuch sei nachträglich in kurzer Zeit, wenn nicht gar in einem Zug allein

im Hinblick auf die steueramtliche Auflage im Einspracheverfahren hin angefertigt worden; der effektive Barverkehr sei damit nicht verurkundet. Der Unrichtigkeitsnachweis müsse gegebenenfalls schon mangels authentischer Buchführung über den Barverkehr scheitern.

- bb) Zur Beurteilung der Frage, ob die als Kassabuch eingereichten handschriftlichen Aufzeichnungen, die den Barverkehr im Zusammenhang mit dem Betrieb der Pferdemetzgerei der Pflichtigen mit den Datierungen vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2000 beschreiben, zeitgleich bzw. in kurzer Zeit oder aber über einen längeren Zeitraum hinweg erfolgt seien, hat der Referent eine Expertise eingeholt. In seinem Gutachten vom 15. Mai 2003 kommt der Experte der Kantonspolizei Zürich, Urkundenlabor, bzw. der von ihm als Hilfsperson eingesetzte Dr. H., zur Schlussfolgerung, dass sich das relative Alter des Kassabuchs bzw. der Einträge wenigstens teilweise wissenschaftlich bestimmen lasse. Die Einträge seien nicht zeitgleich erfolgt. Zumindest die Einträge von Januar bis August 2000 seien über einen längeren Zeitraum hinweg vorgenommen worden. Weder die Pflichtigen noch das kantonale Steueramt haben gegen diese Feststellungen Einwendungen erhoben.
- aaa) Beim Beizug eines Experten oder Sachverständigen sind gemäss § 7 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 (VO StG) die Bestimmungen von §§ 171-182 der zürcherischen Zivilprozessordnung vom 13. Juni 1976 (ZPO) sinngemäss anwendbar.

Als Beweismittel nach den vorstehenden Gesetzesbestimmungen unterliegt ein im Rekurs eingeholtes Gutachten grundsätzlich der freien Beweiswürdigung. Dabei kann sich jedoch die Prüfung der Rechtsmittelbehörde auf die Frage beschränken, ob das Gutachten vollständig und klar, gehörig begründet und widerspruchsfrei sei und ob der Gutachter hinreichende Sachkenntnis und die nötige Unbefangenheit bewiesen habe (RB ORK 1957 Nr. 62; RB 1964 Nr. 127, 1982 Nr. 35; 1984 Nr. 65 = StE 1984 B 44.12.3 Nr. 1; RB 1985 Nr. 47 mit Hinweisen).

- bbb) Das eingeholte Gutachten kann sich auf § 132 Abs. 2 StG abstützen. Die gemäss § 7 VO StG sinngemäss anzuwendenden Bestimmungen der ZPO beim Beizug von Sachverständigen sind dabei eingehalten worden. Dass dem Experten oder der von ihm aufgrund ausdrücklicher Ermächtigung beigezogenen Hilfsperson die persönlichen Eigenschaften wie hinreichende Sachkenntnis und Unbefangenheit zukommen, ist unbestritten.

ccc) Seinem schriftlichen Gutachten hat der Experte für die Altersbestimmung von Schriften bzw. Schreibeinfärbungsmitteln zugrunde gelegt, dass einerseits Handschriften physiologisch bedingten (Entwicklung, Pathologie, etc.) und andererseits Einfärbungsmittel (z.B.: Kugelschreiberpasten, etc.) alterungsbedingten Veränderungen unterworfen sein können. Hinweise auf das relative Alter lassen sich unter Umständen auch aus Spurenkonstellationen bei Schreibeinfärbungsmitteln bzw. aus Eintragungen entnehmen. Da für die Fixierung eines von der Zeit abhängigen Zustandes eines kontinuierlich sich verändernden Materials derzeit eine wissenschaftlich fundierte Methode fehlt (sog. direkte Altersbestimmung), wählte der Experte die Methode der indirekten Altersbestimmung. Hierbei wird im Wesentlichen geprüft, ob sich in Relation zu feststehenden, nicht strittigen Fixpunkten am Untersuchungsmaterial Spuren-Chronismen bzw. -Anachronismen ermitteln lassen. Indirekte Altersbestimmung umfasst, wie der Experte ausführt, auch den Aspekt der relativen Altersbestimmung, mithin jene Untersuchungen, bei denen anhand von Strichkreuzungen, Überschreibungen, etc. ermittelt werden kann, welche Spur primär und welche sekundär produziert wurde (welche Spur ist im Vergleich zur andern relativ jünger bzw. älter). Technisch konzentrierte sich der Experte auf das ESDA-Verfahren (elektrostatisches Abbildungsverfahren) zur Sichtbarmachung von blinden Durchdruckspuren und die Hochdruck-Flüssigchromatographie/Diodenarray-Detektion (HPLC/DAD). Mit der ESDA-Untersuchung werden unter anderem Eindrucksuren auf einer zu überprüfenden Papieroberfläche reproduziert. Hat ein Schriftträger als Unterlage bei der Beschriftung eines anderen Dokumentes gedient, besteht im Idealfall die Möglichkeit, dass auf dem untersuchten Schriftträger latente Spuren der Beschriftung des ursprünglich darüber gelegenen Dokumentes zu erkennen sind. Mittels HPLC können Schreibmittelextrakte in ihre einzelnen Komponenten aufgetrennt (Chromatographie) werden. DAD erlaubt die Differenzierung der Schreibmittel, die genauere Identifikation der Komponenten und die quantitative Bestimmung der Komponentenverhältnisse.

Die ESDA-Untersuchung des in Loseblatt-Form, bestehend aus 29 Einzelblättern, eingereichten, mit blauem Kugelschreiber und mit Bleistift (Beleg-Nummer) beschriebenen Kassabuchs ergab auf den Seiten 17 und 18 sachrelevante blinde Durchdruckspuren: Die Beleg-Nummern 536 bis 565 der Seite 16 sind ersichtlich. Die Durchdruckspuren präsentieren sich in einer sauberen Kolonne, jedoch mit einer deutlichen Verschiebung nach links gegenüber der Belegnummer-Kolonnen der Seiten 17 und 18.

Für die chromatographischen Untersuchungen wurden Proben aus dem Kassabuch sowie von den Pflichtigen beigezogene Vergleichsproben verwendet. Es gelang, drei

Kugelschreiberpasten zu unterscheiden: Typ a) für die Einträge auf Seiten 1 – 19 (Januar bis August 2000), Typ b) für die Einträge auf Seiten 20 – 29 (September bis Dezember 2000) sowie Typ c) Vergleichsmaterial. Alle Pastentypen enthalten jedoch Kristallviolett, einen Farbstoff, der immer als Gemisch mit Abbauprodukten auftritt. In der Kugelschreibermine ist das Mischverhältnis stabil. Sobald die Paste jedoch auf dem Papier Luft, Licht, Ozon etc. ausgesetzt ist, setzt der Zerfall des Kristallvioletts ein. Das ermöglicht unter günstigen Umständen eine relative Altersbestimmung. In der graphischen Darstellung der Auswertung konnte für den Pastentyp a) eine zerfallsbedingte Abbautrendlinie über der Zeitachse berechnet werden. Für den Pastentyp b) liess sich jedoch kein klar ersichtlicher Trend feststellen. Die Auswertung der Vergleichsproben ergab eine klare Trendlinie für den Abbau des Kristallvioletts.

Aufgrund der Ergebnisse der Untersuchung auf blinde Durchdruckspuren hielt der Experte fest, es könne davon ausgegangen werden, dass die Belegnummerierungen (zumindest diejenigen der Seite 16) in einem Zug und nicht an den den Datierungen entsprechenden Tagen geschrieben worden seien. Hinweise auf einen grösseren Anachronismus (mehrere Monate) fehlten. Der kontinuierliche Abbau des Kristallvioletts belege einen zeitlichen Unterschied der Schriftakte vom Januar bis August 2000, der sich mit dem der jeweiligen Datierung korrelieren lasse. Hingegen kämen für den fehlende Trend beim Abbau des Kristallvioletts in Paste b) zwei Erklärungen in Frage: entweder seien die Einträge in einem kurzen Zeitraum erzeugt, d.h. nicht datumsecht, oder die Einträge seien datumsecht, aber der Abbau sei bereits soweit fortgeschritten, dass die Zeitspanne von vier Monaten bei einem Alter von ca. zwei Jahren zu kurz sei für eine schlüssige Aussage. Es ergäbe sich mithin lediglich ein schwacher Anhaltspunkt, dass die Kugelschreiber-Einträge für das letzte Trimester 2000 in einem kürzeren Zeitrahmen als in vier Monaten entstanden sind.

Indem der Experte seine Vorgehensweise im Licht des aktuellen Stands der Wissenschaft begründet, die Untersuchungsmethoden in der Folge expliziert und hierauf das Ergebnis der Methoden dokumentiert, bevor er zu dessen Diskussion und zur Schlussfolgerung übergeht, präsentiert er eine formal trotz einer irrtümlichen Fehlnummerierung nachvollziehbare, logisch aufgebaute und vollständige Expertise. Der Entschluss, eine indirekte Altersbestimmung zu versuchen, erscheint im Licht des aktuellen Forschungsstands im Hinblick auf die Fragestellung (die eine relative Altersbestimmung verlangt) zweckdienlich. Die sachliche Würdigung des Untersuchungsergebnisses und die Schlussfolgerungen sind schlüssig und eindeutig. Demnach erweist sich das Gutachten des Urkundenlabors der Kantonspolizei Zürich in freier Beweiswürdigung als

geeignetes und taugliches Beweismittel, um das relative Alter der Kassabuchaufzeichnungen der Pflichtigen zu bestimmen und besteht für die Rekurskommission keinerlei Anlass, abweichend vom Gutachten zu entscheiden.

- cc) Aufgrund des Gutachtens ist rechtsgenügend und unangefochten erstellt, dass das Kassabuch der Pflichtigen für die Einträge von Januar bis August 2000 datumsecht ist. Gewisse Zweifel mit Bezug auf das letzte Trimester 2000 finden lediglich schwachen Rückhalt. Angesichts der nachweislich datumsechten Einträge bis und mit August erscheint es mangels Anhaltspunkten für eine Änderung der Handhabe seitens der Pflichtigen mit der allgemeinen Lebenserfahrung durchaus vereinbar anzunehmen, dass auch die Einträge des letzten Trimesters datumsecht sind, zumal das kantonale Steueramt gegen eine solche Folgerung nicht opponiert hat.
- c) Zusammenfassend haben die Pflichtigen mit dem bereits im Einspracheverfahren eingereichten Kassabuch und den im Rekursverfahren nachgereichten, unterzeichneten Inventaren ihre Mitwirkungshandlungen auflagekonform, vollständig und ordnungsgemäss erfüllt. Die Steuererklärung ist vollständig und erweist sich zusammen mit den im ergänzenden Untersuchungsverfahren eingereichten Buchhaltungsunterlagen als taugliche Einschätzungsgrundlage. Damit haben die Pflichtigen den Unrichtigkeitsnachweis gehörig angetreten und aufgrund der beweistauglichen Dokumente aus der Geschäftsbuchhaltung erbracht. Die Ermessenseinschätzung ist daher aufzuheben und das steuerbare Einkommen der Pflichtigen gemäss Selbstdeklaration festzusetzen.
3. Diese Erwägungen führen hinsichtlich der Einschätzung 2000 zur Gutheissung des Rekurses. Die Pflichtigen sind antragsgemäss mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 58'800.- sowie einem – unangefochtenen – steuerbaren Vermögen von Fr. 84'000.- einzuschätzen.

Gemäss § 151 StG werden die Kosten grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt (Abs. 1 Satz 1). Dem obsiegenden Rekurrenten werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn er bei pflichtgemässem Verhalten schon im Einschätzungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre (Abs. 2). Wiewohl die Pflichtigen vorliegend obsiegen, sind ihnen die Kosten des Verfahrens grundsätzlich aufzuerlegen, da sie im vorinstanzlichen Verfahren formell korrekte Inventare auf Auflage hin schuldig geblieben sind und solche erst mit Rekurs eingereicht haben. Da den Pflichtigen hinsichtlich der Kassabuchführung kein pflichtwidriges Verhalten anzulasten ist und der Verdacht des Steueramts bezüglich der Authentizität und Datumsechtheit des Kassabuchs sich nicht erhärtet hat, sind ihnen die Gutachterkosten nicht aufzuerlegen, sondern dem unterliegenden Rekursgegner zu überbinden. Sodann ist die Kostenauf-

lage im Einspracheverfahren von Fr. 200.- zu bestätigen, da die Pflichtigen ihrer Steuererklärungspflicht nicht nachgekommen sind (§ 142 Abs. 2 StG i. V. m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]), was insoweit zur Abweisung des Rekurses führt.