

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_849/2015, 2C_850/2015

Urteil vom 3. Juni 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Winiger.

Verfahrensbeteiligte

A.A._____ und B.A._____, Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Daniel Bellwald,
Biner Wirz & Bellwald, Advokatur & Notariat,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Wallis.

Gegenstand
2C_849/2015
Kantons- und Gemeindesteuern 2005 - 2007,

2C_850/2015
Direkte Bundessteuer 2005 - 2007,

Beschwerde gegen das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 17. Dezember 2014.

Sachverhalt:

A.

Die Steuerpflichtigen A.A._____ und B.A._____ betreiben in U._____/VS das Bergrestaurant X._____ in der Form einer Einzelfirma. Das Restaurant befindet sich am Rande der Skipiste, die zurück ins Dorf U._____ führt.

Die Steuerpflichtigen wiesen in den Steuerjahren 2005 bis 2007 für das Restaurant Geschäftsverluste in der Höhe von Fr. 33'819.-- (2005), Fr. 60'855.-- (2006) und Fr. 58'754.-- (2007) aus. Daraus ergaben sich gemäss ihren Angaben Bruttogewinnmargen von 72,34% (2005), 67,95% (2006) bzw. 68,99% (2007).

Die Steuerverwaltung des Kantons Wallis erachtete die Buchführung der Steuerpflichtigen als mangelhaft, sprach ihr die Beweiskraft ab, nahm eine Ermessenseinschätzung vor und rechnete mit definitiver Veranlagung vom 1. August 2013 die getätigten Verlustabzüge vollumfänglich auf. Dies führte zu Bruttogewinnmargen von 76,13% (2005), 78,05% (2006) bzw. 77,13% (2007).

B.

Die von A.A._____ und B.A._____ gegen diese Veranlagungen erhobene Einsprache wies die kantonale Steuerverwaltung am 6. Januar 2014 betreffend das Steuerjahr 2015 teilweise gut (in Bezug auf Wertschriftenerträge); im Übrigen wies sie die Einsprache in Bezug auf die Betriebsverluste ab und führte dazu aus, die eingereichten Bilanzen und Erfolgsrechnungen des Restaurants X._____ für die Geschäftsjahre 2004/2005, 2005/2006 und 2006/2007 seien nicht beweiskräftig. Die Steuerverwaltung setzte damit das steuerbare Einkommen der Steuerpflichtigen im Jahr 2005 auf Fr. 195'490.--, im Jahr 2006 auf Fr. 80'341.-- und im Jahr 2007 auf Fr. 224'405.-- fest. Die von den Steuerpflichtigen dagegen erhobene Beschwerde hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis mit Urteil vom 17. Dezember 2014 teilweise gut. Sie ging einerseits davon aus, dass

die Steuerverwaltung - aufgrund der mangelhaften Buchhaltung - zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen habe. Andererseits erachtete sie die Ermessensbetätigung durch die Steuerverwaltung als unzureichend, gewährte den Steuerpflichtigen aufgrund der Lage des Restaurants einen Abschlag auf die Bruttogewinnmarge und legte diese für die Jahre 2005 bis 2007 auf jeweils 73% fest.

C.

Mit Eingabe vom 21. September 2015 erheben A.A._____ und B.A._____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragen, das angefochtene Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 17. Dezember 2014 sei aufzuheben und die in der Buchhaltung ausgewiesenen Betriebsverluste in der Höhe von Fr. 33'819.-- (2005), Fr. 60'855.-- (2006) und Fr. 58'754.-- (2007) seien steuerlich zu akzeptieren. Eventualiter sei die Sache zur Neu Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

D.

Die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis beantragen die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst in Bezug auf die direkte Bundessteuer auf Abweisung der Beschwerde, in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern verzichtet sie auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Das angefochtene Urteil wurde von einer kantonale letztinstanzlich zuständigen Gerichtsbehörde erlassen. Es enthält zwei Entscheide in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, welche unter keinen Ausschlussgrund nach Art. 83 BGG fallen und daher mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden können (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige zur Erhebung der Rechtsmittel legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG).

1.2. Nach Art. 90 BGG steht die Beschwerde nur gegen Endentscheide offen. Rückweisungsentscheide gelten grundsätzlich als Zwischenentscheide, weil sie das Verfahren nicht abschliessen (BGE 133 V 477 E. 4 S. 480 ff.). Anders verhält es sich bloss, wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient (BGE 134 II 124 E. 1.3 S. 127 mit Hinweisen). Ein solcher Fall liegt hier vor, hat doch die Steuerrekurskommission in Erwägung 3 und 4 des angefochtenen Entscheids die Bruttogewinnmarge für die Jahre 2005 - 2007 auf jeweils 73% und damit im Ergebnis das steuerbare Einkommen für die Beschwerdeführer ziffernmässig festgelegt. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

1.3. Die streitige Ermessenstaxation fällt unter die harmonisierte Steuergesetzgebung (vgl. Art. 46 Abs. 3 StHG). Stehen sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Kantons- und Gemeindesteuern zur Diskussion, so hat die Vorinstanz grundsätzlich zwei Entscheide zu fällen, wobei beide im gleichen Akt ergehen können (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262). Die steuerpflichtige Person hat ihrerseits grundsätzlich zwei Beschwerden an das Bundesgericht einzureichen, welche jedoch wiederum beide in der gleichen Rechtsschrift enthalten sein können.

Die Vorinstanz hat mit Urteil vom 17. Dezember 2014 für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern einen einzigen Entscheid gefällt. Unter diesen Umständen ist den Beschwerdeführern nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht und keine getrennten Anträge gestellt zu haben; aus ihrer Eingabe geht hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.3 S. 264; Urteil 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 vom 16. Mai 2013 E.

1.1). Das Bundesgericht hat hier für die Kantons- und Gemeindesteuern (2C_849/2015) und die direkte Bundessteuer (2C_850/2015) getrennte Dossiers angelegt. Da beide Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerde ist in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 279]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die von der beschwerdeführenden Partei vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden (BGE 139 II 404 E. 3 S. 415). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten, insbesondere des Willkürverbots, gilt eine qualifizierte Rüge- und Substantiierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 281).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2 S. 117). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen (vgl. E. 2.1 hiervor).

Hier rügen zwar die Beschwerdeführer formell eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz. Die Rügen vermögen indes den soeben dargestellten Voraussetzungen nicht zu genügen, weshalb das Bundesgericht grundsätzlich auf den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt abstellen kann.

I. Direkte Bundessteuer

3.

Die Beschwerdeführer machen zunächst geltend, sie hätten die Buchführungspflichten nicht verletzt, weshalb die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung nicht erfüllt gewesen seien.

3.1. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG).

3.2. 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. aArt. 957 OR, in der bis Ende 2012 in Kraft gestandenen Fassung). 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. Art. 125 Abs. 2 DBG). Es sind diejenigen Aufstellungen chronologisch zu führen, welche die Geschäftsvorfälle zeitnah, d.h. zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung, und damit aktuell festhalten. 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 (Urteile 2C_664/2012, 2C_665/2012 vom 3. Dezember 2012 E. 2; 2A.657/2005 vom 9. Juni 2006 E. 3; 2A.351/1998 vom 15. Oktober 1999 E. 3c; vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 140 zu Art. 18).

3.3. Die Beschwerdeführer bestreiten nicht, dass sie zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind. Gemäss den Feststellungen der Steuerrekurskommission und der Steuerverwaltung führten die Steuerpflichtigen indes kein eigentliches Kassabuch bzw. die Kassabuchhaltung erwies sich als mangelhaft. Die Vorinstanzen betrachteten die Buchhaltung u.a. auf Grund der verbuchten Umsätze (jeweils Ende Monat ein Pauschalbetrag) und den diversen Privateinlagen (Kassakonto während den hier betroffenen Geschäftsjahren mehrheitlich im Minus) als nicht beweiskräftig. Damit seien weder alle Einnahmen belegt noch der Zahlungsverkehr chronologisch erfasst (vgl. angefochtener Entscheid E. 2).

3.4. Die Steuerrekurskommission durfte daraus den Schluss ziehen, dass das Kassabuch hier nicht ordnungsgemäss geführt worden ist: Es geht dabei um den Beweiswert, der dem Kassabuch objektiv zukommen soll. Soll dieses für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist praxisgemäss 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 (Urteile 2C_664/2012, 2C_665/2012 vom 3. Dezember 2012 E. 2; 2A.657/ 2005 vom 9. Juni 2006 E. 3).

3.5. Die Steuerpflichtigen verweisen auf ihre kaufmännisch geführte Buchhaltung und machen geltend, die Richtigkeit der Jahresabschlüsse 2005 - 2007 sei weder vom Steueramt noch von der Vorinstanz widerlegt worden. Sie begnügen sich indes mit dem allgemeinen Hinweis, die Ausführungen der Vorinstanz fänden in den Akten keine Stütze. Die Beschwerdeführer verkennen damit, dass die sachverhaltlichen Feststellungen der Vorinstanz, aus denen sich die Mangelhaftigkeit der Buchhaltung der Steuerpflichtigen ergibt, für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich sind (vgl. E. 2.2 hiervor). Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz eine Buchhaltung, die (mehrheitlich) negative Kassensaldi aufweist, als mangelhaft qualifiziert hat. Sodann handelt es sich bei den von den Steuerpflichtigen eingereichten Tabellen und Listen nicht um ein Kassabuch im eigentlichen Sinne. Die von der Vorinstanz bestätigten Feststellungen der kantonalen Steuerverwaltung lassen schliesslich insgesamt keinen Zweifel daran, dass die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflicht verletzt haben.

3.6. Weiter stösst der Einwand der Beschwerdeführer, das Steueramt hätte die Mangelhaftigkeit der Jahresabschlüsse 2005 - 2007 belegen müssen, ins Leere: Das Fehlen von Unterlagen ist nicht von der Steuerverwaltung zu beweisen, da negative Tatsachen generell nicht bewiesen werden können. Die Steuerverwaltung ist in hohem Mass auf die Mitwirkung der steuerpflichtigen Personen angewiesen, damit sie ihrer Untersuchungspflicht nachkommen kann (Urteil 2C_440/ 2014, 2C_441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 10.3). Ebenso wenig zu ihren Gunsten können die Beschwerdeführer aus dem Umstand ableiten, dass ein spezialisiertes Treuhandunternehmen die Buchhaltung und den Jahresabschluss vorgenommen haben soll bzw. dass es sich um ein Kleinunternehmen handle, welches nur während 2/3 des Jahres geöffnet habe.

Auch der Hinweis auf die neuen Buchführungsvorschriften, wonach die Beschwerdeführer nach Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 OR (in der Fassung vom 23. Dezember 2011, AS 2012 6679; BBl 2008 1589) aufgrund des erzielten Jahresumsatzes von weniger als Fr. 500'000.-- nur einer eingeschränkten Buchführungspflicht bzw. keiner Rechnungslegungspflicht unterlägen, zielt an der Sache vorbei: Streitig sind hier die Steuerperioden 2005 - 2007, womit das am 1. Januar 2013 in Kraft getretene neue Rechnungslegungsrecht offensichtlich keine Anwendung finden kann.

3.7. Daraus ergibt sich, dass die Voraussetzungen für die Ermessenstaxation erfüllt waren, was die Vorinstanz zu Recht bestätigt hat.

4.

Weiter monieren die Beschwerdeführer, die Vorinstanz habe zwar ermessensweise eine Bruttogewinnmarge von 73% festgelegt, diese aber mit keinem Wort begründet.

4.1. Eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG). Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat. Das Bundesgericht ist an die Ermessenseinschätzung gebunden, wenn sie auf einer richtigen und vollständigen Sachverhaltsermittlung und auf einer sachgerechten Abwägung der Gesamtheit der für die Veranlagung massgebenden Verhältnisse beruht, wobei den zuständigen Behörden ein gewisser Spielraum für die zahlenmässige Auswertung der Untersuchungsergebnisse zusteht; so lange sich ihre Schätzung im Rahmen des so gegebenen Spielraums hält, kann das Bundesgericht nicht eingreifen (Urteile 2C_440/2014, 2C_441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 11.1; 2C_441/2008 vom 30. Januar 2009 E. 2.3).

4.2. Wer als steuerpflichtige Person eine Ermessensveranlagung vor Bundesgericht anfecht, muss sich mit deren Elementen im Einzelnen auseinandersetzen und zeigen, dass die Schätzung auf unhaltbaren Grundlagen oder auf offensichtlich unrichtigen Sachverhaltsfeststellungen beruht. Es ist klar darzutun und im einzelnen zu belegen, dass und weshalb eine vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch sein soll bzw. wesentliche Gesichtspunkte übergangen oder falsch gewürdigt worden sind (Urteile 2C_440/2014, 2C_441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 11.1; 2C_441/2008 vom 30. Januar 2009 E. 3.2).

4.3. Die Steuerpflichtigen machen vor dem Bundesgericht einzig geltend, dass die Bruttogewinn-

Verhältniszahlen gemäss den eingereichten Jahresrechnungen 2005 - 2007 branchenüblich seien und die Aufrechnungen zu überhöhten bzw. nicht branchenüblichen Werten führen würden. Zu den branchenüblichen Margen seien zudem die schwierige Erreichbarkeit des Betriebs sowie die beschränkten Öffnungszeiten (nur während 2/3 des Jahres) zu berücksichtigen.

Die Steuerpflichtigen substantiierten damit diese Vorbringen nicht, sondern wiederholen in grösstenteils appellatorischer Weise ihre bereits vor der Vorinstanz erhobenen Beanstandungen und Behauptungen, ohne sich mit dem angefochtenen Urteil auseinanderzusetzen; diese Ausführungen genügen den strengen Anforderungen an die Willkürüge nicht (BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445).

4.4. Zwar trifft es zu, dass die Vorinstanz die Bruttogewinnmarge von 73% nicht rechnerisch exakt begründet hat. Sie hat indes zu Gunsten der Steuerpflichtigen entschieden, dass die Steuerverwaltung bei ihrer Ermessensveranlagung die schwierige Erreichbarkeit des Betriebs sowie die eingeschränkten Betriebszeiten zu wenig berücksichtigt habe und deshalb einen beträchtlichen Abschlag auf der Bruttogewinnmarge vorgenommen (von 76,14% [2005], 78,05% [2006] bzw. 77,13% [2007] auf 73%). Damit hat sie die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Umstände gebührend berücksichtigt. Inwiefern diese bereits nach unten korrigierte Schätzung nun offensichtlich unrichtig (vgl. E. 4.2 hiervoor) sein soll, wird nicht näher dargelegt.

4.5. Soweit die Beschwerdeführer schliesslich rügen, die Vorinstanz habe "mit ihrem mangelhaft begründeten Entscheid" die Bestimmungen von Art. 8, 9 und 29 BV verletzt, ist mangels substantiiertem Begründung nicht näher darauf einzugehen (Art. 106 Abs. 2 BGG). Das gleiche gilt auch für die nicht näher begründete Rüge der Verletzung von Art. 8 Abs. 1 und Art. 9 StHG (vgl. E. 2.1 hiervoor).

4.6. Den Steuerpflichtigen gelingt damit insgesamt der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessenseinschätzung nicht.

5.

Daraus ergibt sich, dass die Ermessenseinschätzung zu Recht vorgenommen wurde und deren Höhe nicht zu beanstanden ist. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

II. Kantons- und Gemeindesteuern

6.

Art. 137 Abs. 2 bzw. Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Wallis] vom 10. März 1976 (StG/VS; SGS 642.1) entsprechen im Wesentlichen Art. 130 Abs. 2 bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG. Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 46 Abs. 3 bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG (vgl. E. 1.3 hiervoor). Daraus folgt, dass die Erwägungen zur direkten Bundessteuer für die kantonalen Steuern analog massgebend sind. Damit ergibt sich für die Kantons- und Gemeindesteuern dasselbe Ergebnis wie bei der direkten Bundessteuer.

Demnach erweist sich die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern ebenfalls als unbegründet und ist abzuweisen.

III. Kosten und Entschädigung

7.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens tragen die unterliegenden Steuerpflichtigen die Gerichtskosten, wobei sie untereinander solidarisch haften (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C_849/2015 und 2C_850/2015 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (2C_850/2015) wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern (2C_849/2015) wird abgewiesen.

4.

Die Gerichtskosten von insgesamt Fr. 3'000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 3. Juni 2016

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Winiger