

rekurskommission sieht daher keinen Anlass, eine Praxisänderung einzuleiten.

StRK 26.3.1993 (Nr. 571)

## 2106

**Aufzeichnungspflicht** des Selbständigerwerbenden (hier des buchführenden Landwirtes). Ist die Ordnungsmässigkeit der Buchführung nicht gegeben, so ist eine Ermessensveranlagung nach Art. 86 StG vorzunehmen.

1. Der Landwirt wird nach dem Buchhaltungsergebnis veranlagt, wenn er regelmässig eine ordnungsgemässe Buchhaltung einreicht. Für den nichtbuchführungspflichtigen Landwirt gelten die gleichen Anforderungen, wie sie an die Buchhaltung eines andern buchführenden oder buchführungspflichtigen Handels- oder Gewerbebetriebes zu stellen sind (*Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung*, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bern 1991, § 22 N 108). Zur Ordnungsmässigkeit gehört die materielle Richtigkeit, die Vollständigkeit, Widerspruchsfreiheit, Stetigkeit und Vergleichbarkeit der Buchhaltung (*K. Käfer*, Berner Kommentar zum Obligationenrecht, Bern 1981, N 450 ff. zu Art. 957 OR). Die zeitlichen Anforderungen an die Buchhaltung werden im Gebot der laufenden Führung zusammengefasst. Es fordert, dass der gesamte Zahlungsverkehr fortlaufend aufgeschrieben wird (Kassabuch) und belegt werden kann (Belegsammlung; *Känzig/Behnisch*, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Basel 1992, RZ 20 zu Art. 92).

Für die Steuerbehörden ist nur eine formell und materiell richtige Buchhaltung verbindlich und muss als Grundlage zur Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit anerkannt werden. Eine formell fehlerhafte Buchhaltung entbehrt der Beweiskraft. Aus ihr lässt sich kein Anspruch auf Veranlagung nach Buchhaltungsergebnissen ableiten (*Cagianut/Höhn*, Unternehmenssteuerrecht, Bern/Stuttgart 1989, § 4 N 89). Widersprechen Buchungen den formellen

Anforderungen, die an eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung gestellt werden müssen, ist eine Veranlagung nach Ermessen vorzunehmen (*Känzig/Behnisch*, a.a.O., RZ 21 zu Art. 92; *Weidmann/Grossmann/Zigerlig*, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, Bern 1987, 80).

2. Im vorliegenden Fall ist die Ordnungsmässigkeit der Buchführung offensichtlich nicht gegeben. Nach den Feststellungen der Vorinstanz fehlten in den vom Steuerpflichtigen eingereichten Buchhaltungsunterlagen Belege von geltend gemachten Aufwandpositionen, dafür wurden verschiedene Belege mehrfach eingereicht. Das Kassabuch des Geschäftsjahres 1989 war ebenfalls mangelhaft. Die Umsätze wurden nicht lückenlos erfasst und vorhandene Belege nicht verbucht. Zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommene Nachträge waren nicht überprüfbar. Schliesslich wurden aktivierungspflichtige Anschaffungen direkt im Aufwand verbucht. Für das Geschäftsjahr 1990 reichte der Rekurrent weder ein Kassabuch noch Kontenblätter ein. Ein Anspruch des Pflichtigen, nach dem Ergebnis seiner Buchhaltung veranlagt zu werden, besteht somit nicht. Es hilft ihm auch nicht, dass er im vorliegenden Verfahren wiederum Belege eingereicht hat. Sie vermögen nach dem Gesagten die Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung nicht herbeizuführen.

3. Gegen die von der Steuerbehörde vorgenommene Berechnung des Einkommens bringt der Rekurrent keine Einwendungen vor, die diese als unrichtig erscheinen liessen. Tatsächlich wurde die Veranlagung, soweit möglich, aufgrund der vorhandenen Unterlagen vorgenommen, wobei die gewährten Abzüge noch als grosszügig zu beurteilen sind. Das gilt besonders für den Liegenschaftsunterhalt, bei dem für das Jahr 1989 grössere Aufwendungen allein nach glaubhafter Begründung ohne entsprechende Belege anerkannt wurden. Im übrigen liess die Veranlagungsbehörde aus der Zimmerei Verluste zum Abzug zu, obschon der Betrieb seine Tätigkeit in den Jahren 1989/90 praktisch eingestellt hatte und der Pflichtige nur noch den Unterhalt seiner eigenen Liegenschaften besorgte. Auch die Ermittlung des Einkommens aus Landwirtschaft gibt zu keinen Beanstandungen Anlass. Unter diesen Voraussetzungen bleibt für eine Einkommensreduktion kein Platz. Dem Antrag des Rekurrenten, das steuerbare Einkommen auf Fr.

23'000.-- festzusetzen, dessen Berechnung nicht nachvollziehbar ist, kann somit nicht stattgegeben werden.

StRK 15.1.1993 (Nr. 568)

## 2107

**Ermessensveranlagung** nach Art. 86 StG zufolge mangelhafter Befolgung der Aufzeichnungspflicht des freiberuflich Erwerbstätigen. Die im Bundessteuerrecht geltende Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht gilt für die Landes- und Gemeindesteuern analog. Die Vornahme einer Ermessensveranlagung bringt eine **Umkehr der Beweislast** zu lasten des Pflichtigen mit sich.

1. Der Rekurrent ist seit 1980 im Kanton Appenzell A.Rh. steuerpflichtig. Er ist Selbständigerwerbender und führt eine eigene Praxis als Heilpraktiker. Als solcher unterlag er in den massgebenden Bemessungsjahren 1983 bis 1988 nicht der Buchführungspflicht im Sinne von Art. 957 i.V. mit Art. 934 Abs. 1 OR, weil er die in Art. 52 ff. der Handelsregisterverordnung vom 7.6.1937/20.12.1971 umschriebenen Voraussetzungen nicht erfüllte. Unbesehen darum unterlag der Pflichtige einer Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht, wie sie für alle Selbständigerwerbenden gilt. Diese Pflicht wird im Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 12.12.1977 (vgl. *H. Masshardt*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage 1985; S. 416 ff.) konkretisiert. Demnach sind die Mindestanforderungen an die Aufzeichnungen u.a. folgende: Lückenlose und fortlaufende Aufschriebe über Einnahmen und Ausgaben (Kassa- und Postcheckbuch), vollständige Aufstellungen über Warenvorräte und Geschäftseinrichtungen (Inventare), über ausstehende Kundenguthaben (Debitoren) und über sonstige Guthaben (Bank, Postcheck usw.) und sämtliche Schulden auf Ende jeden Kalenderjahres. Mit Kreisschreiben vom 28.1.1980 hat die Eidg. Steuerverwaltung zudem ergänzende Richtlinien erlassen (vgl. *Masshardt*, a.a.O., S. 419 f.). Demnach sind bei allen Einnahmen und Ausgaben auch die Namen der Leistenden und der Empfänger und mindestens