



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 31. Januar 2019

Mitwirkende

Dr. Christophe Sarasin (Vorsitz), lic. iur. Nicole Gutzwiller
Wetzel, Jacqueline Landmann, lic. iur. Debora von Orelli,
lic. iur. Adrian Rüegg, Jarkko Schäublin und
lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)

Parteien

X GmbH

[...]

vertreten durch Dr. A, Advokat,

[...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt

Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Kantonale Steuern pro 2013

(Ermessenstaxation, Aufrechnung von nicht gutgeschriebene-
nem Ertrag; § 68, §§ 153 und 158 StG)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrentin, die X GmbH, betrieb in der Steuerperiode 2013 an der B-Strasse/C-Strasse in Basel einen Gastronomiebetrieb unter anderem mit einem Take-away Angebot.

In Abweichung zur Deklaration der Rekurrentin für die Steuern pro 2013 rechnete die Steuerverwaltung mit Veranlagungsverfügung vom 25. September 2015 eine geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 140'514.00 auf. Sie begründete die Aufrechnung mit einer im Vergleich zu anderen vergleichbaren Gastronomiebetrieben zu tiefen Bruttogewinnmarge von lediglich rund 50 %. Mit der Korrektur sei eine Bruttogewinnmarge von nunmehr 60 % festgesetzt worden. Die Steuerverwaltung setzte den steuerbaren- und satzbestimmenden Gewinn auf CHF 109'900.00 fest.

- B. Eine gegen die Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache vom 23. Oktober 2015 wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 12. Januar 2018 vollumfänglich ab. Als Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass der Buchhaltung bzw. der eingereichten Aufstellung über die Einnahmen und Ausgaben die Ordnungsmässigkeit abgesprochen werden müssen. Als bargeldintensiver Betrieb sei die Rekurrentin zur Führung eines Kassabuches verpflichtet gewesen. Trotz Nachfrage seitens der Steuerverwaltung habe die Rekurrentin keines beibringen können. Es sei deshalb aufgrund der tiefen Bruttogewinnmarge davon auszugehen, dass der Umsatz nicht vollständig erfasst worden sei. Vergleichbare Konkurrenzunternehmen würden eine Bruttogewinnmarge von rund 70 % erreichen. Unter Berücksichtigung der Lage der Rekurrentin und der damit verbundenen etwas tieferen Preise im Vergleich zur Konkurrenz sei die Aufrechnung der Steuerverwaltung, welche zu einer Bruttogewinnmarge von rund 60% führe, angemessen.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 14. Februar 2018. Die Rekurrentin, vertreten durch Dr. A, Advokat, beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheides und das Zugestehen einer Bruttorendite von 50%. Zudem sei beim Eigentümer der Rekurrentin, Herrn D, von einer Aufrechnung einer geldwertden Leistung im Umfang der Aufrechnung bei der Gesellschaft in der Höhe von CHF 140'514.00 abzusehen. Alles unter o/e-Kostenfolge.

Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung vom 28. Mai 2018 die Abweisung des Rekurses unter o/e-Kostenfolge. Im Rahmen eines angeordneten zweiten Schriftenwechsels halten die Parteien in ihren Eingaben vom 2. August

2018 (Rekurrentin) und vom 28. August 2018 (Steuerverwaltung) an ihren Anträgen fest. Auf die einzelnen Vorbringen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 12. Januar 2018 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Es liegt ein gültiges Vertretungsverhältnis vor. Der begründete Rekurs vom 14. Februar 2018 (Datum der Postaufgabe) ist rechtzeitig erhoben worden.

2.
 - a) Die Rekurrentin beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheides und das Zugestehen einer Bruttorendite von 50%. Zudem sei beim Eigentümer der Rekurrentin, Herrn D, von einer Aufrechnung einer geldwertden Leistung im Umfang der Aufrechnung bei der Gesellschaft in der Höhe von CHF 140'514.00 abzusehen. Alles unter o/e-Kostenfolge.

 - b) Nicht gerügt wird seitens der Rekurrentin die Vornahme einer Ermessenstaxation, sondern nur dessen Höhe. Zu beurteilen ist somit einzig noch, ob die von der Steuerverwaltung angenommene Bruttogewinnmarge der Rekurrentin von 60% angemessen ist und damit die Aufrechnung in der Höhe von CHF 140'514.00 zu Recht erfolgt ist.

 - c) Der weitere Antrag der Rekurrentin, wonach auf eine Besteuerung einer geldwerten Leistung als verdeckte Gewinnausschüttung beim Anteilinhaber zu verzichten sei, betrifft einzig die Besteuerung von Herrn D als Privatperson. Eine Beurteilung dieser Frage kann nicht Gegenstand des Verfahrens sein, bei dem die Rekurrentin eine juristische Person ist. Mangels Beschwer ist in diesem Punkt daher nicht auf den Rekurs einzutreten.

3. a) aa) Gemäss § 68 StG ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn. Der steuerbare Reingewinn wird gemäss § 69 Abs. 1 StG ermittelt auf Grund des Saldos der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a). Er wird erhöht um alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. b, Ziffer 5).

bb) Aufwand ist geschäftsmässig begründet, wenn er aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheint. Das ist dann der Fall, wenn ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang zum erzielten Ertrag besteht. Steuerlich ist demnach alles geschäftsmässig begründet, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zu den Unkosten gerechnet werden kann (Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Auflage, Basel 2017, Art. 58 N 186).

b) aa) Gemäss § 153 Abs. 1 und 2 StG muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Sie muss auf Verlangen der Steuerverwaltung insbesondere mündlich und schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen.

bb) Die Steuerverwaltung hat zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Betreffend die Beweislast stellt sich die Frage, wer die Folgen zu tragen hat, wenn die Beweiserhebung nicht zu einem eindeutigen Ergebnis führt (Beweislosigkeit). In analoger Anwendung von Art. 8 ZGB trägt auch im Steuerrecht derjenige die Beweislast, welcher aus einer behaupteten, aber unbewiesenen gebliebenen Tatsache Rechte ableiten können. Nach Lehre und Rechtsprechung trägt demzufolge die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende Tatsachen (vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt VD.2015.28 vom 16. Juni 2015, E. 5.2; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 519; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 123 N 77 f.). Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 3. Juli 2006, E. 2.3, publ. in: BStPra 6/2007, S. 516). Die Steuerver-

waltung hat somit den Nachweis zu erbringen, dass die steuerpflichtige Person eine bestimmte Einkunft tatsächlich erzielt hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O, Art. 123 N 81a).

cc) Gemäss § 158 Abs. 1 StG prüft die Steuerverwaltung die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Mitwirkungs- oder Verfahrenspflichten gemäss § 153 StG nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, hat die Steuerverwaltung gemäss § 158 Abs. 2 Satz 1 StG die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Hierbei kann die Steuerverwaltung nach § 158 Abs. 2 Satz 2 StG Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen. Die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen ist ein Mittel zur Erreichung einer angemessenen Einschätzung, namentlich wenn sich bei juristischen Personen die steuerbestimmenden Faktoren nicht aufgrund der eingereichten Jahresrechnung bzw. Aufstellung ermitteln lassen. Da sich bei der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen der betragsmässige Umfang der Steuerfaktoren nicht genau feststellen lässt, ist er zu schätzen. Diese Schätzung beruht notwendigerweise auf Annahmen und Vermutungen (vgl. Zweifel/Hunziker in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Auflage, Basel 2017, Art. 130 N 45 ff.; vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 29. April 2009, 2C_579/2008 publiziert in: Steuer Revue, Nr. 9/2009, E. 2.2.1., S. 660). Die Unterlagen sind ungenügend, wenn wichtige Beweismittel fehlen (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission vom 19. Juni 2003, publiziert in: BStPra, XVIII. Band, E. 3b), S. 309).

4. a) Die Rekurrentin rügt im Rekursverfahren einzig die Angemessenheit der Schätzung. Gegen die von der Steuerverwaltung angenommene Bruttogewinnmarge von 60% führt sie an, dass ihr Standort zu wenig berücksichtigt worden sei. Das Lokal sei dezentral gelegen und es würde zahlreiche Konkurrenzlokale in Kleinhüningen und im grenznahen Ausland geben. Weiter habe auch der Warenaufwand infolge steigender Preise laufend zugenommen. Störend an der Haltung der Steuerverwaltung sei auch, dass deren angeführten Preisvergleiche, mangels Angaben über die Standorte der Konkurrenz, nicht überprüft werden könnten. Die Bruttogewinnmarge von 60% sei deshalb zu hoch angesetzt und dürfe max. 50% betragen.
- b) Bei der von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnung handelt es sich um eine Ermessenstaxation. Die Anfechtung einer Ermessenstaxation setzt nach herrschender Lehre und Praxis voraus, dass innerhalb der nicht erstreckbaren

Rechtsmittelfrist ein umfassender Unrichtigkeitsnachweis der Taxation und eine qualifizierte Begründung beigebracht werden. Diese zwei Besonderheiten, der umfassende Unrichtigkeitsnachweis und die qualifizierte Begründung, sind auf die Natur und Charakteristik der Ermessensveranlagung zurückzuführen. Kann eine Steuerverwaltung mangels vorhandener oder aussagekräftiger Unterlagen die steuerbestimmenden Faktoren nicht ermitteln, ist sie zu einer Schätzung gezwungen. Schätzungen weisen naturgemäss eine gewisse Unschärfe auf, weshalb es sich rechtfertigt, die Möglichkeiten der Anfechtung einzuschränken (zum Ganzen: Zweifel/Hunziker, Kommentar zum DBG, 3. Aufl. Basel 2017, Art. 132 N. 32 ff.).

c) Obschon die Rekurrentin die Vornahme einer Ermessenstaxation im Grundsatz nicht rügt, sondern nur die Angemessenheit der Höhe der Schätzung geltend macht, bedarf es für eine erfolgreiche Anfechtung einer Ermessenstaxation eine qualifizierte Begründung (s.o. E. 4. b)). Vorliegend hat sich die Rekurrentin mehrheitlich darauf beschränkt, die besondere Lage und das schwierige lokale Umfeld anzuführen sowie die gestiegenen Einkaufspreise in Erinnerung zu rufen. Unbehilflich ist auch der Einwand, dass keine Tabakwaren umgesetzt wurden. Die Steuerverwaltung legt in der Duplik, dar, dass grössere Mengen an Tabak über einen Lieferanten bezogen wurden. Insgesamt unterlässt es die Rekurrentin aufzuzeigen, weshalb die von der Steuerverwaltung aufgrund von Erfahrungswerten eingesetzten Zahlen nicht richtig sein sollten. An eine qualifizierte Begründung sind jedoch wesentlich höhere Anforderungen zu stellen. Eine reine Bestreitung der Zahlen reicht dazu nicht. Es wäre an der Rekurrentin gelegen, die tatsächlich erwirtschafteten Umsätze nachzuweisen. Dabei wiegt es schwer, dass der Betrieb den täglichen Aufzeichnungspflichten nicht nachgekommen ist. Restaurationslokale sind naturgemäss bargeldintensive Betriebe. Nur mit einer täglichen Aufzeichnung in einem Kassabuch o.ä. können die erwirtschafteten Umsätze glaubhaft belegt werden. Auf diese Weise wäre auch einfach aufzuzeigen gewesen, dass keine Tabakwaren verkauft wurden. Da jedoch keine täglichen Aufzeichnungen o.ä. vorliegen, muss sich die Rekurrentin in der Begründung auf ein generelles Bestreiten der Einschätzung beschränken. Dies genügt den erhöhten Anforderungen bei der Anfechtung einer Ermessenstaxation nicht. Die Rekurrentin ist auf diese Weise von vornherein nicht in der Lage, die Unrichtigkeit der Schätzung der Steuerverwaltung darzulegen bzw. die tieferen geltend gemachten Bruttogewinnmargen zu beweisen. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

d) Selbst wenn die Begründung der Rekurrentin als hinreichend einzustufen gewesen wäre, würde die Rüge der Unangemessenheit der Schätzung nicht verfangen. Die Steuerverwaltung zeigt mittels Vergleichen zu anderen Betrieben auf, dass die getroffenen Annahmen zur Bruttogewinnmarge keineswegs zu hoch ausgefallen

sind. Die Preise der Rekurrentin liegen insbesondere bei den Getränken in der Tendenz etwas unter der Konkurrenz. Auch der Einwand der Rekurrentin, wonach sie gegenüber der Konkurrenz einen Standortnachteil aufweisen würden, vermag nicht zu überzeugen. Die Konkurrenz erwirtschaftet gemäss dem Vergleich der Steuerverwaltung regelmässig Bruttogewinnmargen von 70%. Die eingesetzte Marge von 60% berücksichtigt den Faktor Standort daher bereits entsprechend und ist somit als zurückhaltend sowie im Ergebnis als angemessen einzustufen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass auf den Antrag der Rekurrentin von einer Besteuerung einer geldwerten Leistung beim Anteilinhaber mangels Beschwer nicht einzutreten ist. Hinsichtlich der geltend gemachten Bruttogewinnmarge von 50% ist der Rekurs mangels überzeugender Nachweise tieferer Umsätze abzuweisen und die von der Steuerverwaltung geschätzte Bruttogewinnmarge von 60% ist nicht zu beanstanden. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen soweit darauf eingetreten werden kann.

6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1'000.00 festgelegt.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
 2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 1'000.00.
 3. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.