2014-211

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 19. November 2015

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), lic. iur. Thomas Jaussi, lic. iur. David Levin, Dr. Philippe Nordmann, Dr. Peter Rickli und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	**Ehegatten AX und BX** […] vertreten durch: A GmbH, […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Nachsteuerverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2004 bis pro 2008 (Nachsteuern, § 177 StG; Aufrechnung geldwerter Vorteile, § 21 Abs. 1 lit. c StG; pflichtgemässe Einschätzung, § 158 Abs. 1 und 2 StG)

Sachverhalt

A. Gestützt auf eine Strafanzeige der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt vom 1. Februar 2010 wegen Verdachts des Steuerbetrugs, der ungetreuen Geschäftsbesorgung sowie Anstiftung zur Urkundenfälschung in den Steuerperioden 2004 bis 2008 erfolgte die Eröffnung eines Nachsteuer- und Strafverfahrens gegen die Rekurrenten, die Ehegatten AX und BX. Mit Schreiben vom 31. März 2010 wurde ihnen diese Eröffnung des Nachsteuer- und Strafverfahrens mitgeteilt. Als Nachsteuergründe wurden die Verbuchung von fiktiven Rechnungen in der Einzelfirma B, verdeckte Gewinnausschüttung durch die C GmbH und unvollständige Deklaration von Vermögenswerten genannt.

Mit Verfügung vom 19. August 2010 setzte die Steuerverwaltung die Nachsteuer pro 2004 bis 2008 auf CHF 149‘139.80 zuzüglich CHF 15‘618.40 Belastungszins fest. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten wurde pro 2004 auf CHF 97‘100.00, pro 2005 auf CHF 89‘100.00, pro 2006 auf CHF 173‘000.00, pro 2007 auf CHF 229‘600.00 und pro 2008 auf CHF 168‘200.00 festgelegt.

B. Mit Schreiben vom 17. September 2010 reichten die Rekurrenten, vertreten durch Philipp von Wartburg, Advokat, Einsprache ein. Sie beantragten unter o/e-Kostenfolge die Aufhebung der Nachsteuerverfügung und die Feststellung, dass für die Steuerjahre 2004 bis 2008 keine Nachsteuern geschuldet seien. Zur Begründung führten sie unter anderem aus, dass der aufgerechnete Temporärpersonalaufwand einen realen Hintergrund hätte.

Mit Urteil des Strafgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 15. April 2011 wurde Ali Pekgezer des mehrfachen Steuerbetrugs in den Steuerjahren 2006 bis 2008 schuldig erklärt. Das Strafgericht stellte fest, dass die Aufwandbelege betreffend Temporärpersonal fiktiv sind. Mit Urteil vom 4. April 2014 bestätigte das Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt die Verurteilung von AX. Dieses Urteil erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

Mit Einspracheentscheid vom 3. Oktober 2014 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache insofern teilweise gut, als neu ein Temporärpersonalaufwand im Umfang von 50% des deklarierten Aufwandes zum Abzug zugelassen wurde. Das satzbestimmende und steuerbare Einkommen wurde pro 2004 auf CHF 70‘700.00, pro 2005 auf CHF 56‘100.00, pro 2006 auf CHF 101‘400.00, pro 2007 auf CHF 121‘400.00 und pro 2008 auf CHF 82‘400.00 festgesetzt. Im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen, soweit die Steuerverwaltung darauf eintrat.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 4. November 2014. Die Rekurrenten, nunmehr vertreten durch die A GmbH, beantragen unter o/e-Kostenfolge die Aufhebung der Nachsteuerverfügung vom 19. August 2010.

Mit Vernehmlassung vom 30. Januar 2015 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 5. März 2015 halten die Rekurrenten an ihren Standpunkten fest. Die Steuerverwaltung verzichtet am 8. April 2015 auf eine Duplik.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

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 Rekurrenten sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. Oktober 2014 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihre Vertreterin ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 4. November 2014 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrenten beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 3. Oktober 2014 betreffend Nachsteuer- und Bussenverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2004 bis 2008 aufzuheben.

   b) Es ist zunächst zu prüfen, ob ein Nachsteuergrund vorliegt. Gegebenenfalls ist anschliessend zu prüfen, ob die Nachsteuern durch die Steuerverwaltung korrekt festgesetzt wurden.

3. a) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerverwaltung nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerverwaltung zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (§ 177 StG).

   b) Die Voraussetzungen der Nachbesteuerung sind eine Unterbesteuerung durch eine bereits rechtskräftige Veranlagung sowie das Auftreten von neuen Tatsachen und Beweismitteln bzw. das Vorliegen eines Verbrechens oder Vergehens. Die Unterbesteuerung muss dazu geführt haben, dass dem Gemeinwesen ein Steuerausfall entstanden ist, der infolge der rechtskräftigen Veranlagung nicht mehr im Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren korrigiert werden kann. Der Grund für die zu Unrecht vollständig unterbliebene oder objektiv zu tief ausgefallene Veranlagung der Steuerbehörde liegt darin, dass ihr im Veranlagungszeitpunkt nicht alle Informationen für eine korrekte Veranlagung zugänglich waren oder von der steuerpflichtigen Person zugänglich gemacht wurden und die Steuerbehörde erst durch die neuen Tatsachen oder Beweismittel auf die Unterbesteuerung aufmerksam wurde. Die unterbliebene oder unvollständig ausgefallene Veranlagung kann sich auch

aufgrund eines Verbrechens oder Vergehens ergeben (zum Ganzen vgl. Richner/-Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 151 DBG N 4 ff.).

c) Neu sind Tatsachen und Beweismittel, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren bzw. während des anschliessenden Rechtsmittelverfahrens nicht aktenkundig waren und somit erst nach rechtskräftiger Veranlagung zum Vorschein gekommen sind. Massgebend für die Neuheit von Tatsachen ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Was damals nicht aus den Akten ersichtlich war, gilt als neu. Die Neuheit ist auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können, da sie sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen darf. Tatsachen und Beweismittel können nur dann als bekannt vorausgesetzt werden, wenn die Steuerbehörde den Sachverhalt aufgrund relativ konkreter Anhaltspunkte im ordentlichen Veranlagungsverfahren abklären kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 151 DBG N 15, 21 ff. mit Hinweisen).

d) Gemäss § 17 StG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Dazu gehören auch Erträge aus beweglichem Vermögen wie Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aller Art (vgl. § 21 Abs. 1 lit. c StG). Darunter fallen auch verdeckte Gewinnausschüttungen, also von der Gesellschaft nicht offen verbuchte Leistungen an die Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügende Leistung gegenübersteht und die einem nicht an der Gesellschaft beteiligten Dritten nicht oder nicht in diesem Umfang erbracht worden wäre (Reich in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1-82, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 20 N 46).

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

f) 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 die steuerpflichtige Person keine Steuererklärung einreicht. 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 in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 83-22, 2. Auflage, Zürich 2008, Art. 130 N 45 ff.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_579/2008 vom 29. April 2009, E. 2.1). 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) Ein Nachsteuerverfahren darf nur eingeleitet werden, wenn ein Nachsteuergrund vorliegt. Ein solcher ist gegeben, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel zum Vorschein gekommen sind. Im vorliegenden Fall wurde aufgrund einer Meldung der baselstädtischen Staatsanwaltschaft bekannt, dass in den Jahren 2006 bis 2008 fiktive Rechnungen als geschäftsmässig begründeter Aufwand bei der D GmbH verbucht wurden. Zudem war aufgrund der identischen Art der Belege anzunehmen, dass auch im Jahr 2005 fiktive Rechnungen als geschäftsmässig begründeter Aufwand bei der D GmbH bzw. im Jahr 2004 bei der Einzelfirma B verbucht wurden. Gemäss ständiger Rechtsprechung ist nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand aufzurechnen und als geldwerte Leistungen bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen den Gesellschaftern bzw. Einzelfirmeninhabern zuzurechnen, also vorliegend den Rekurrenten. Sofern die Meldung der Staatsanwaltschaft inhaltlich zutrifft, sind die Veranlagungen der Rekurrenten für die Steuerjahre 2004 bis 2008 unvollständig. Dass als Aufwand verbuchte Rechnungen nach der Meldung der Staatsanwaltschaft fiktiv sind, stellt eine neue Tatsache im Sinne des Gesetzes dar, so dass ein Nachsteuergrund vorliegt. Die Einleitung des Nachsteuerverfahrens war somit zulässig. Daher ist im Nachfolgenden zu prüfen, ob die Nachsteuer korrekt berechnet wurde.

b) Die Rekurrenten bringen vor, die verfügte Nachsteuer widerspreche der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zudem sei es staatliche Willkür, die Aufwandbelege als fiktiv zu bezeichnen. Es könne nicht unbesehen auf das Strafurteil abgestellt werden. Die Rekurrenten bestreiten namentlich, dass die Belege für die temporär angestellten Mitarbeiter gefälscht seien. Sie hätten den Be-

weis erbracht, dass sie temporäre Angestellte auf den Baustellen beschäftigt hätten. Daher obliege es der Steuerverwaltung, zu beweisen, dass dies nicht der Fall sei, was ihr nicht gelungen sei.

c) Die Steuerverwaltung ist indes zu Recht der Ansicht, dass für die Höhe des Temporärpersonalaufwandes nicht auf die eingereichten Belege abgestellt werden kann. Der Rekurrent wurde rechtskräftig wegen Steuerbetrug verurteilt. Im entsprechenden Urteil wird ausdrücklich festgehalten, dass die Belege fiktiv sind (vgl. Urteil des Appellationsgerichts des Kantons Basel-Stadt SB.2011.19, SB.2011.42 und SB.2011.55 vom 4. April 2014, E.3.3.2). Sie genügen daher nicht, um geschäftsbegründeten Aufwand zu belegen. Das Strafverfahren betrifft zwar nur die Jahre 2006 bis 2008. Doch drängt sich aufgrund der identischen Art der Belege und der gleichen Vorgehensweise die Annahme auf, dass dies auch für die Steuerjahre 2004 und 2005 gilt. Schlüssige Indizien oder Beweismittel, die dagegen sprechen, finden sich in den Akten keine. So haben es die Rekurrenten beispielsweise unterlassen, Belege über behauptete Bankabhebungen oder ähnliches einzureichen, welche ihre Behauptungen untermauern würden. Die Beweislast für die Höhe des geschäftsmässig begründeten Aufwandes trifft die Rekurrenten, da es sich hierbei um steuermindernde Tatsachen handelt.

d) Aufgrund des Umsatzes drängt sich die Vermutung auf, dass zusätzlich zum festangestellten Personal Temporärangestellte (schwarz) beschäftigt wurden. Zu diesem Schluss kommt auch das rechtskräftige Strafurteil. Da der effektiv angefallene Temporärpersonalaufwand mangels Einreichung der notwendigen Belege vorliegend nicht zu ermitteln ist, muss dieser geschätzt werden. Die Steuerverwaltung hat ermessensweise die Hälfte des deklarierten Temporärpersonalaufwandes berücksichtigt. Die Rekurrenten haben nichts beigebracht, was diese Schätzung als unrichtig erscheinen lässt. Das Appellationsgericht hat dem gegenüber auf den Umsatz abgestellt und im Verhältnis 2:1 zum ausgewiesenen Lohnaufwand weiteren Lohnaufwand angenommen. Dass die Schätzung der Steuerverwaltung von derjenigen des Appellationsgerichts abweicht, wirkt sich zu Gunsten der Rekurrenten aus und ist nicht zu beanstanden. Die Schätzung ist daher zu schützen.

e) Wenn der geltend gemachte Personalaufwand nur zur Hälfte steuerlich akzeptiert werden kann und kein anderer Nachweis für die Verwendung des Kürzungsbetrages erbracht wird, müssen bei der Einzelfirma B bzw. bei der D GmbH geldwerte Leistungen zu Gunsten ihres Inhabers bzw. ihrer Gesellschafter vorliegen. Diese sind beim Rekurrenten als Einzelfirmeninhaber bzw. bei den Rekurrenten als Gesellschafter der GmbH vollumfänglich als Einkommen zu besteuern.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass ein Nachsteuergrund vorliegt. Die Rekurrenten tragen als Einzelfirmeninhaber bzw. als Gesellschafter die Beweislast für die geschäftsmässige Begründetheit der verbuchten Aufwände für Temporärpersonal. Aufgrund des Strafurteils ist erwiesen, dass die Temporärpersonalaufwandbelege für die Jahre 2006 bis 2008 fiktiv sind, was aufgrund der Gesamtumstände auch für die Belege der Jahre 2004 und 2005 gilt. Den Gegenbeweis konnten die Rekurrenten nicht erbringen. Der von der Steuerverwaltung geschätzte Temporärpersonalaufwand erweist sich nicht als offensichtlich unrichtig, weshalb an der durch die Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnung einer geldwerten Leistung nichts auszusetzen ist. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

6. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist den Rekurrenten 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 der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1‘500.00 festgelegt.

Beschluss

://:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

2. Die Rekurrenten tragen eine Spruchgebühr von CHF 1‘500.00.

3. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.