2014-110

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 19. März 2015

Mitwirkende	lic. iur. Andreas Miescher (Vorsitz), Dr. Piera Beretta, Dr. Stefan Grieder, Dr. Peter Rickli, Dr. Ursula Schneider-Fuchs und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	**X GmbH** […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2011 und pro 2012 (Ermittlung des Reingewinns, § 68; verdeckte Gewinnausschüttung; Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person, § 152 Abs. 1 und 2 StG)

Sachverhalt

A. Die Rekurrentin, die X GmbH, ist in der Baubranche tätig und hat sich dort auf die Ausführung von Eisenlegerarbeiten spezialisiert. In der Steuererklärung pro 2011 deklarierte sie einen Reingewinn von CHF 10‘182.00 und ein Eigenkapital von CHF 35‘614.00. In der Steuererklärung pro 2012 deklarierte sie einen Reingewinn von CHF 31‘216.00 und ein Eigenkapital von CHF 66‘830.00. Die Rekurrentin machte in der Steuerperiode 2011 unter anderem Fremdleistungen der B GmbH mit Sitz in Zürich in der Höhe von CHF 38‘032.00 und in der Steuerperiode 2012 Fremdleistungen der C GmbH mit Sitz in Basel in der Höhe von CHF 157‘943.00 als geschäftsmässig begründeten Aufwand geltend.

Die Steuerverwaltung nahm eine Buchprüfung vor und besprach die Ergebnisse mit der Rekurrentin. Sie forderte sie insbesondere auf, die jeweils in bar entrichteten Zahlungen an die Fremdunternehmer mittels Arbeitsrapporten der Fremdunternehmer nachzuweisen. Die Rekurrentin kam dieser Aufforderung nicht nach.

Mit Veranlagungsverfügungen vom 31. Januar 2014 für die Steuerperiode 2011 und vom 7. Februar 2014 für die Steuerperiode 2012 rechnete die Steuerverwaltung die deklarierten Fremdleistungen mangels eingereichter Nachweise als geldwerte Leistungen bzw. Gewinnvorwegnahmen auf. Zudem wurden in der Steuerperiode 2011 ein unverbuchter Gewinn aus dem Handel mit zwei Fahrzeugen in der Höhe von CHF 4‘845.00 aufgerechnet.

B. Am 21. Februar 2014 hat die Rekurrentin gegen die Veranlagungsverfügungen vom 31. Januar und 7. Februar 2014 Einsprache erhoben. Sie beantragt, dass die Verfügungen aufzuheben seien und die Aufrechnungen der Fremdleistungen in den Steuerperioden 2011 bzw. 2012 in der Höhe von CHF 38‘032.00 bzw. CHF 157‘943.00 sowie der aufgerechnete Gewinn aus dem Handel mit zwei Fahrzeugen in der Höhe von CHF 4‘845.00 in der Periode 2011 rückgängig zu machen seien. Die Rekurrentin reichte zusammen mit der Begründung Rechnungen der B für das Jahr 2011 und Rechnungen, eine Subunternehmerbestätigung sowie die Erfolgsrechnung der C GmbH für das Jahr 2012 ein.

Mit zwei Entscheiden vom 9. April 2014 (je Steuerperiode 2011 und 2012) wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie begründete ihre Entscheide im Wesentlichen damit, dass die eingereichten Dokumente die Fremdleistungen nicht hinreichend zu begründen vermögen. Die Steuerverwaltung stützte sich in einer vorgenommenen Vergleichsrechnung auf ein Urteil des Strafgerichts Basel-Stadt vom

15. April 2011, welches sich ebenfalls zum vorliegenden Sachverhalt äusserte. Daraus sei abzuleiten, dass für Arbeiten im Bauwesen ein durchschnittlicher Arbeiter einen Nettolohn von CHF 50‘000.00 erziele und damit einen Bruttoumsatz von CHF 100‘000.00 erwirtschafte. Gestützt auf diesen Annahme erscheine der Aufwand der Rekurrentin für Fremdleistungen im Jahr 2011 um CHF 67‘000.00 und im Jahr 2012 um CHF 163‘000.00 als zu hoch und die in Rechnung gestellten Fremdleistungen seien nicht plausibel. Zudem sei über die B GmbH im Mai 2011 der Konkurs eröffnet worden, weshalb es fraglich erscheine, ob diese weiterhin Erträge erwirtschaftet habe. Die Rechnungen der B GmbH würden zudem keine Mehrwertsteuernummer enthalten, weshalb diese als unrichtig einzustufen seien. Die eingereichte Erfolgsrechnung der C GmbH sei nicht glaubwürdig, da es sich bereits um die dritte Version handle, die der Steuerverwaltung vorgelegt werde. Schliesslich hätten die Rechnungen der C GmbH eine Mehrwertsteuernummer aufgewiesen, obwohl die Firma gar nicht im Mehrwertsteuerregister eingetragen sei. Aufgrund dieser Ausführungen gebe es keinen Anlass, von den Aufrechnungen der Fremdleistungen abzusehen. Hinsichtlich des Handels mit zwei Fahrzeugen hat die Steuerverwaltung die Darstellung der Rekurrentin abgelehnt und an der Aufrechnung festgehalten.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 6. Mai 2014. Die Rekurrentin beantragt, die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 9. April 2014 aufzuheben und die geltend gemachten Fremdleistungen als Aufwand zu akzeptieren. Im Wesentlichen brachte die Rekurrentin vor, dass sie etliche Beweise für die geschäftsmässige Begründetheit geliefert habe. Zudem reichte die Rekurrentin eine sogenannte Subunternehmer-Bestätigung der C GmbH vom 2. Mai 2014 ein. Darin bestätigt die C GmbH ihre Tätigkeit für die Rekurrentin und die in Rechnung gestellten Beträge.

In der Vernehmlassung vom 22. August 2014 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels und eine mündliche Verhandlung wurde verzichtet. Die Vorbringen der Parteien ergeben sich, soweit erforderlich, aus den nachstehenden Erwägungen.

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 die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 9. April 2014 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 6. Mai 2014 (Datum des Poststempels: 7. Mai 2014) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt, die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 9. April 2014 betreffend kantonale Steuern pro 2011 bzw. kantonale Steuern pro 2012 aufzuheben und in der Steuerperiode 2011 die Fremdleistungen der B GmbH in der Höhe von CHF 38‘032.00 sowie in der Steuerperiode 2012 die Fremdleistungen der C GmbH in der Höhe von CHF 157‘943.00 als geschäftsmässig begründeten Aufwand zu berücksichtigen.

   b) Umstritten ist, ob die von der Rekurrentin in der Steuerperioden 2011 und 2012 geltend gemachten Fremdleistungen der B GmbH und der C GmbH als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren sind. Nicht mehr Gegenstand des Verfahrens ist der in der Steuerperiode 2011 aufgerechnete Gewinn aus dem Handel mit Fahrzeugen in der Höhe von CHF 4‘845.00.

3. a) 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), sowie um die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c).

   b) aa) 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 (StE 2013 B 93.5, Nr. 27 Erw. 32. mit weiteren Hinweisen).

bb) Bei verdeckten Gewinnausschüttungen handelt es sich um geldwerte Leistungen und Vorteile, die ohne entsprechende Gegenleistungen an Personen gewährt werden, die unmittelbar oder mittelbar mit der juristischen Person beteiligungsrechtliche Beziehungen haben. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann darin bestehen, dass die Gesellschaft fiktive Schulden begleicht, Zinsen für eine fiktive Schuld bezahlt oder fingierte Rechnungen tilgt (statt vieler: Richner/Frei/Kauffmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2000, Art. 58 Rz 86 ff.).

c) Gemäss § 153 Abs. 1 und 2 StG muss die steuerpflichtige Person alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen, weshalb sie insbesondere auf Verlangen der Steuerverwaltung mündlich oder schriftlich Auskunft zu erteilen sowie weitere Bescheinigungen und Belege einzureichen hat.

4. a) Im Steuerrecht trägt nach der allgemein Beweislastregel die steuerpflichtige Person für steuermindernde und die Steuerbehörden für steuerbegründende Tatsachen die Beweislast (vgl. statt vieler: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, dritte überarbeitete Auflage, Zürich 2013, § 132 N 90). Die geltend gemachten Zahlungen an die Sub-Unternehmer sind steuermindernde Aufwandpositionen, welche von der Rekurrentin zu beweisen sind. Sie führt in diesem Zusammenhang an, dass die beiden Gesellschaften, die B GmbH in der Steuerperiode 2011 und die C GmbH in der Steuerperiode 2012, in der fraglichen Zeit im Handelsregister eingetragen waren und für den Leistungsbezug Rechnungen vorliegen. Die Rekurrentin sei damit ihrer Beweispflicht nachgekommen.

b) aa) Die Steuerverwaltung erbringt zwar keinen Gegenbeweis, zieht die Richtigkeit der geltend gemachten Rechnungen jedoch in Zweifel. Sie beruft sich dabei auf Indizien, welche gegen die Auffassung der Rekurrentin sprechen. In Bezug auf die B GmbH im Jahre 2011 führt die Steuerverwaltung an, dass auf zwei Rechnungen vom 31. März und 2. Mai 2011 die Mehrwertsteuer zwar erhoben, aber auf den Rechnungen keine Mehrwertsteuer-Nummer aufgeführt worden sei. Dies lasse erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der Rechnungen aufkommen. Weiter führt die Steuerverwaltung an, dass mit Urteil vom 12. Mai 2011 über die B GmbH der Konkurs eröffnet wurde. Es sei zu bezweifeln, dass bei einem bereits laufenden Konkursverfahren weiter Erträge erwirtschaftet worden seien.

bb) In Bezug auf die Rechnungen der C GmbH für das Jahr 2012 stimme besonders die Höhe der Bargeldzahlungen von über CHF 157‘000.00 skeptisch. Es sei zwar nicht verboten, Rechnungen in bar zu bezahlen, aber in diesem Umfang sei dies auch in der Baubranche ungewöhnlich. Ausserdem seien die Barzahlungen angeblich aus der Kasse entnommen worden, obwohl gemäss Buchhaltung dafür nicht genügend Geld vorhanden war. Auch die von der Rekurrentin im Rekursverfahren eingereichte Subunternehmerbestätigung und die Erfolgsrechnung der C GmbH würden die Fremdleistungen nicht ausreichend beweisen und seien zweifelhafter Natur. Skeptisch stimme ferner, dass nur der Rechnungsbetrag, nicht aber die ausgewiesene Mehrwertsteuer bestätigt werde.

5. a) Die von der Rekurrentin für beide Jahre eingebrachten Rechnungen bzw. Unterlagen stuft die Steuerverwaltung als nicht überzeugend ein und hält deshalb an den Aufrechnungen fest. Es stellt sich somit die Frage, ob die vorgebrachten Zweifel der Steuerverwaltung die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen rechtfertigen zu vermögen.

b) aa) Für das Jahr 2011 zweifelt die Steuerverwaltung die beiden Rechnungen vom 31. März und 2. Mai 2011 der B GmbH an. Auf diesen ist die Mehrwertsteuer zwar abgerechnet worden. Die Rechnung weist jedoch keine Mehrwertsteuernummer auf. Eine Rückfrage der Steuerverwaltung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung Abteilung Mehrwertsteuer hat ergeben, dass die B GmbH seit Mitte 2010 die Mehrwertsteuer nicht mehr mit den Behörden abgerechnet hat. Dieser Umstand ist tatsächlich merkwürdig und weckt zu Recht Zweifel an der Richtigkeit der Rechnungen. Das Verhalten der Gesellschaft, die Mehrwertsteuer auf den Rechnungen auszuweisen, gegenüber den Behörden jedoch nicht abzurechnen, muss als sonderbar bezeichnet werden. Allein die fehlende Mehrwertsteuernummer hätte jedoch ihrerseits Zweifel oder Rückfragen der Rekurrentin bei der B GmbH auslösen müssen. Die Steuerverwaltung hat damit zu Recht die geltend gemachten Aufwendungen mangels genügend aussagekräftiger Beweise nicht zum Abzug zugelassen und den Betrag von CHF 38‘032.00 als Gewinnvorwegnahmen aufgerechnet. Ein geeignetes Mittel, um den Beweis für die Fremdleistungen zu erbringen, wären die von der Steuerverwaltung mehrfach eingeforderten Arbeitsrapporte gewesen. Aus diesen wären die Arbeiten ersichtlich gewesen. Alternativ hätte die Rekurrentin auch die eigenen Rechnungen und Arbeitsrapporte einreichen können. Als beauftragte Unternehmung für die Eisenlegerarbeiten ist sie gehalten, ihren eigenen Auftraggebern gegenüber Rechenschaft über die ausgeführten Tätigkeiten inkl. diejenigen der eingesetzten Subunternehmer abzulegen. Weniger überzeugen vermag das Argument der Steuerverwaltung, wonach es nicht glaubwürdig sein, dass die B

GmbH bei einem bereits laufenden Konkursverfahren zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung weiterhin Erträge erwirtschaftet haben soll. Der Konkurs wurde nämlich erst am 12. Mai 2011 eröffnet, während die beiden Rechnungen vom 31. März und 2. Mai 2011 datieren und Leistungen der Monate März und April 2011 betreffen. Die Rechnungsstellung und die Leistungserbringung sind damit vor der Konkurseröffnung erfolgt. Insgesamt überwiegen jedoch die Zweifel an den Rechnungen und die Steuerverwaltung hat zu Recht eine Aufrechnung im Jahre 2011 für die geltend gemachten Fremdleistungen der B GmbH vorgenommen.

bb) Für das Jahr 2012 wurden Fremdleistungen in der Höhe von CHF 157‘943.00 der Firma C GmbH geltend gemacht. Die Rekurrentin hat die Rechnungen vom 31. Mai, 29. Juni, 31. Juli, 31. August, 28. September und 31. Oktober 2012 offenbar alle in bar bezahlt und die Mittel aus der Kasse entnommen. Ungewöhnlich ist nicht die Barzahlung an sich, sondern die Höhe der Beträge und insbesondere, dass für diese Art der Zahlung gar nicht ausreichend Mittel in der Kasse der Rekurrentin vorhanden waren. Aus einer Kasse können keine Mittel entnommen werden, welche nicht vorhanden sind, und es ist unmöglich, dass eine Kasse einen Minusbestand aufweist. Wie und ob die Fremdleistungen beglichen wurden, bleibt demnach ungewiss. Weiter ist der Steuerverwaltung zuzustimmen, dass die im Rekursverfahren eingereichte Subunternehmerbestätigung und Erfolgsrechnung nicht stimmig und daher nicht beweiskräftig sind. Namentlich der Umstand, dass die C GmbH nur den Erhalt des Rechnungsbetrages, nicht aber der ausgewiesenen Mehrwertsteuer bestätigt, macht skeptisch und lässt Zweifel an der Richtigkeit der ausgestellten Rechnungen aufkommen. Die Bestätigung wurde zudem für das Jahr 2011 ausgestellt. Die Rekurrentin hat aber Aufwände der C GmbH für das Jahr 2012 geltend gemacht hat. Weiter sind die Gestaltung des Briefkopfes und die Formulierungen in der Subunternehmerbestätigung der C GmbH denjenigen der Rekurrentin in der Rekursbegründung sehr ähnlich. Von einer unabhängigen Bestätigung kann, wie die Steuerverwaltung zutreffend ausführt, somit keine Rede sein. Die Bestätigung ist von Herrn D, dem einzigen Geschäftsführer und Gesellschafter der C GmbH, unterzeichnet worden. Irritierend ist dabei, dass eben dieser Herr D im Jahr 2011 während vier Monaten bei der Rekurrentin angestellt gewesen war und sich der Zeitraum seiner Anstellung teilweise mit dem Zeitraum seiner angeblichen Tätigkeit als selbständiger Subunternehmer überschnitten hatte. Es wäre auch im Jahr 2012 an der Rekurrentin gelegen, die bezogenen Fremdleistungen mittels Arbeitsrapporten oder eigenen Rechnungen nachzuweisen. Die von der Rekurrentin eingereichten Beweise vermögen hingegen nicht zu überzeugen und wurden von der Steuerverwaltung zu Recht nicht berücksichtigt. Sie hat damit auch im Jahre 2012 die geltend gemachten Fremdleistungen der C GmbH mangels hinrei-

chender Beweise nicht als Aufwandposition erfasst und den Betrag von CHF 157‘943.00 zu Recht als Gewinnvorwegnahme aufgerechnet.

c) Der Vollständigkeit halber soll an dieser Stelle erwähnt werden, dass unabhängig von den vorstehenden Ausführungen die von der Steuerverwaltung angeführte Kontrollrechnung nicht nachvollziehbar ist. Sie stellt dabei auf ein Urteil des Strafgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 15. April 2011 ab. Gemäss diesem Urteil rechtfertige sich die Annahme, dass für Arbeiten im Bauwesen ein Arbeiter einen durchschnittlichen Nettolohn von CHF 50‘000.00 erziele und damit einen Bruttoumsatz von CHF 100‘000.00 erwirtschafte. Gestützt auf diese Erfahrungszahlen erscheine der Aufwand der Rekurrentin für Löhne und Fremdleistungen im Jahr 2011 um CHF 67‘000.00 und im Jahr 2012 um CHF 163‘000.00 als zu hoch. Es wird nicht klar, inwiefern dieses Urteil, welches von der Steuerverwaltung zur Plausibilisierung der geltend gemachten Abzüge herangezogen wird, überhaupt für den vorliegenden Sachverhalt relevant ist. Der Vergleich zwischen dem Nettolohn eines Bauarbeiters und den in Rechnung gestellten Armierungsarbeiten ist zu pauschal und berücksichtigt andere Faktoren der beauftragten Gesellschaften, wie bspw. Fixkosten oder Sozialversicherungsabgaben, nicht. Am Ausgang des Verfahrend ändert dieser Umstand jedoch nichts und die Rekurrentin kann sich daraus hinsichtlich der ihr obliegenden Beweislast nichts zu ihren Gunsten ableiten.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die von der Rekurrentin eingereichten Nachweise für die Fremdleistungen in den Jahren 2011 und 2012 nicht zu überzeugen vermögen und von der Steuerverwaltung zu Recht für nicht stichhaltig qualifiziert wurden. Die Aufrechnungen sind demnach berechtigt. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7. 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 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 Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 1‘500.00.

3. Der Entscheid wird der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.

Ein gegen diesen Entscheid gerichteter Rekurs wurde vom Verwaltungsgericht mit Entscheid VD.2015.149 vom 10. April 2017 abgewiesen.