2012-067

# Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

## Präsidialentscheid vom 10. September 2014

| | |
|---|---|
| Mitwirkende | lic. iur. Andreas Miescher (Präsident) und<br>lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber) |
| Parteien | **Ehegatten X**<br>[…]<br>v.d. lic. iur. A, Advokat,<br>[…]<br><br>gegen<br><br>**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt**<br>Fischmarkt 10, 4001 Basel |
| Gegenstand | Nachsteuern zur direkten Bundessteuer pro 2001 bis 2007<br><br>(Nachsteuern, neue Tatsachen, Ermessenstaxation, Ausübung des pflichtgemässen Ermessens bei einer Ermessenstaxation; Art. 151 Abs, 1, Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG) |

## Sachverhalt

A. Die Beschwerdeführer, die Ehegatten X, führen unter dem Namen „B“ (Einzelfirma) ein Detailhandelsgeschäft an der C-Strasse in Basel. Es handelt sich dabei um einen sogenannten „D Satelliten“. Inhaberin ist die Beschwerdeführerin. Zudem sind die Beschwerdeführer im Besitz der „E AG“, welche Dienstleistungen für die Einzelfirma erbringt.

Das Detailhandelsgeschäft der Beschwerdeführer wurde von der Mehrwertsteuer (Abteilung Externe Prüfung) revidiert. Am 26. März 2010 erfolgte eine Meldung an die Steuerverwaltung Basel-Stadt, wonach bezüglich der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht alle Warenerträge verbucht worden seien. In der Folge leitete die Steuerverwaltung am 11. Juni 2010 gegen die Beschwerdeführer ein Nach- und Strafsteuerverfahren für die Jahre 2002 bis 2008 (die Veranlagung für das Jahr 2008 war damals noch nicht in Rechtskraft erwachsen) ein.

Im Rahmen dieses Nach- und Strafsteuerverfahrens reichten die Beschwerdeführer zahlreiche Unterlagen ein. Aufgrund dieser ergab sich, dass bisher nicht deklarierte Vermögenswerte in der Höhe von rund CHF 500'000.00 auf Konten und Depots bei der Bank UBS AG bestehen.

Am 9. Juni 2011 erliess die Steuerverwaltung die Nachsteuerverfügung für die kantonalen Steuern pro 2001 bis 2007. Die Nachsteuer wurde dabei auf CHF 254‘224.90 festgesetzt sowie ein Belastungszins von CHF 53‘524.70 erhoben.

B. Am 16. Juni 2011 haben die Beschwerdeführer dagegen Einsprache erhoben. Sie beantragten die Aufhebung der Nachsteuerverfügung. Als Begründung führten die Beschwerdeführer an, dass die Verfügung lediglich die geschuldete Einkommens- und Vermögenssteuer sowie die Belastungszinsen angebe, jedoch keine Begründung zu den Aufrechnungen enthalte.

Mit Schreiben vom 3. Oktober 2011 lieferte die Steuerverwaltung Erläuterungen zu den aufgerechneten Beträgen. Sie erläuterte darin, dass die Nachsteuern aufgrund einer Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen festgesetzt wurden. Die Beschwerdeführer werfen der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 28. Oktober 2011 weiterhin vor, dass trotz der nachgelieferten Zusammenstellung keine stichhaltige Begründung für die Erhebung der Nachsteuer vorliege.

Mit Entscheid vom 21. Februar 2012 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie begründete die Abweisung im Wesentlichen mit den nicht deklarierten Einkommens- und Vermögenswerten in den Jahren 2001 bis 2007.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegend Beschwerde vom 23. März 2012. Die Beschwerdeführer beantragen die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 21. Februar 2012.

Die Steuerverwaltung beantragt in der Vernehmlassung vom 27. Juli 2012 die Abweisung der Beschwerde.

Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels halten die Beschwerdeführer an ihren Anträgen fest. Die Steuerverwaltung verzichtete auf die Einreichung einer Duplik.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde verzichtet.

## Erwägungen

1. Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Rekurskommission im Sinne des DBG ist nach § 3 der baselstädtischen Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom 20. Dezember 1994 (DBStV) die Steuerrekurskommission Basel-Stadt gemäss § 136 des kantonalen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG). Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung der vorliegenden Beschwerde. Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Februar 2012 unmittelbar berührt und daher zur Beschwerde legitimiert. Auf die rechtzeitig erhobene und begründete Beschwerde vom 23. März 2012 (Datum er Postaufgabe) ist somit einzutreten.

2. a) Die Beschwerdeführer beantragen, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Februar 2012 aufzuheben.

   b) Zu beurteilen ist im vorliegenden Verfahren, ob die Steuerverwaltung zu Recht ein Nachsteuerverfahren eingeleitet und die Höhe der Nachsteuer korrekt ermittelt hat.

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 (Art. 151 Abs. 1 DBG). Hierbei sind die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, des Veranlagungs-, das Einsprache- und das Beschwerdeverfahren sinngemäss anwendbar (Art. 153 Abs. 1 DBG).

   c) Nach Art. 125 Abs. 2 DBG müssen natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen der Steuererklärung die unterzeichnete Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beilegen. Nach Art. 126 Abs. 1 DBG hat die steuerpflichtige Person alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Laut Art. 126 Abs. 2 DBG

muss sie auf Verlangen der Steuerverwaltung insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen.

d) Wenn die steuerpflichtige Person ihren Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können, hat die Steuerverwaltung gemäss Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen (amtliche Einschätzung) vorzunehmen. Hierbei kann die Steuerverwaltung nach Art. 130 Abs. 2 Satz 2 DBG Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen. Die amtliche Einschätzung ist ein Mittel zur Erreichung einer angemessenen Veranlagung, wenn die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten nicht erfüllt hat, namentlich keine Steuererklärung einreicht, oder wenn die Steuerfaktoren aus anderen Gründen mangels zuverlässiger Unterlagen nicht genau ermittelt werden können. 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/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Bd. I/2b, 2. Auflage, Zürich 2008, Art. 130 N 45 ff.).

4. a) Die Beschwerdeführer machen geltend, dass die Voraussetzungen für eine Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen nicht gegeben seien. Sie hätten auf Rückfrage der Steuerverwaltung entsprechende Unterlagen eingereicht. Aufgrund ihrer Mitwirkung gab es somit gar keinen Anlass, eine Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Die Aufrechnungen hätten anhand der eingereichten Unterlagen vorgenommen werden können. Die vorliegenden Aufrechnungen seien zudem nicht nachvollziehbar. Mit Schreiben vom 3. Oktober 2011, sprich nach der Eröffnung der Nachsteuerverfügung, habe die Steuerverwaltung zwar eine tabellarische Übersicht zu den Aufrechnungen nachgereicht. Jedoch auch anhand dieser Aufstellung seien die Aufrechnungen nicht zu ergründen.

b) Von Seiten der Beschwerdeführer werden die Bargeldeinzahlungen auf die neu aufgedeckten Bankkonti nicht bestritten. Die Mittel stammten tatsächlich vom Tagesgeschäft des Lebensmittelladens D Satellit. Die Steuerverwaltung habe allerdings bei den Aufrechnungen zu Unrecht nur die Bargeldeinzahlungen in der Höhe von rund CHF 1,5 Mio. berücksichtigt. Diesen Einzahlungen stünden Bargeldauszahlungen in der Höhe von CHF 750‘000.00 gegenüber. Anhand der eingereichten Bankkontoauszüge seien die Bezüge zweifelsohne nachgewiesen. Der Steuerverwaltung unterlaufe somit ein grober Schätzfehler. Aufgrund der einseitigen Berech-

nung der Steuerverwaltung resultiere ein völlig übersetztes Einkommen, das weder den tatsächlichen Verhältnissen noch der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführer entspreche.

c) Zudem seien betreffend der Warenvorräte, transitorische Aufwände, Aktiven und Abschreibungen keine neuen Tatsachen vorhanden, welche die Nachbesteuerung einer rechtskräftigen Veranlagung zu rechtfertigen vermögen. Die Steuerverwaltung hatte bereits im Zeitpunkt der jeweiligen ordentlichen Veranlagungen Kenntnis von den Warenvorräten, den Abschreibungen sowie den transitorischen Aufwänden. Sie unterliess es jedoch über Jahre diese Positionen zu hinterfragen oder gar weitere Unterlagen einzufordern. Die detaillierten Kontoblätter lieferten zu diesen Positionen ebenfalls keine neuen Einblicke, weshalb die aufgezählten Bilanzpositionen nicht Gegenstand des Nachsteuerverfahrens sein könnten.

5. a) Den Beschwerdeführern ist zwar zuzustimmen, dass Tatsachen, welche der Steuerverwaltung bereits im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt waren, nicht als neu gelten und folglich nicht zur Einleitung eines Nachsteuerverfahrens berechtigen. Allerdings darf sich eine Steuerbehörde grundsätzlich auf die Deklaration verlassen. Nur bei klar ersichtlichen bzw. offensichtlichen Fehlern in der Deklaration der steuerpflichtigen Person, besteht eine Pflicht zur Vornahmen von weiteren Abklärungen. Nur solche augenfälligen Mängel begründen eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und bewirken, dass keine neuen Tatsachen im Sinne von Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegen, die ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen würden (vgl. zum Ganzen: BGer 2C_494/2011 vom 6. Juli 2012, Erw. 2.1.2 f.). Vorliegend waren die mutmasslichen Fehler in der Buchhaltung der Einzelfirma nicht derart offensichtlich, dass diese von der Steuerverwaltung bei der jährlichen Veranlagung hätten erkannt werden müssen. Von den Beschwerdeführern wird dies auch nicht gerügt. Selbst in jenen Jahren, in denen die Steuerverwaltung Bemerkungen und Korrekturen in den Veranlagungen vornahm, sind die Mängel nicht so ausgeprägt, dass ein späteres Zurückkommen ausgeschlossen ist. Somit steht der Annahme einer neuen Tatsache bezüglich der Warenvorräte, transitorische Aufwände, Aktiven und Abschreibungen nichts im Weg. Diese Rüge der Beschwerdeführer ist somit unbegründet.

b) aa) Die Beschwerdeführer rügen weiter, dass die Voraussetzungen für eine Ermessenstaxation vorliegend nicht gegeben seien. Eine Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen bzw. eine Ermessenstaxation ist gem. Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG zulässig, wenn die steuerpflichtige Person Mitwirkungspflichten verletzt hat oder aufgrund der Unterlagen die steuerbestimmenden Faktoren nicht einwandfrei

ermittelt werden können. Die Beschwerdeführer führen an, dass sie im Nachsteuerverfahren den Aufforderungen der Steuerverwaltung stets nachgekommen seien und sämtliche geforderten Unterlagen eingereicht hätten. Es könne somit nicht von einer Verletzung von Mitwirkungspflichten gesprochen werden.

bb) Es ist zutreffend und wird von der Steuerverwaltung auch nicht bestritten, dass die Beschwerdeführer im Nachsteuerverfahren zahlreiche Unterlagen eingereicht haben. Die Steuerverwaltung macht allerdings geltend, dass die Ermessenstaxation zu Recht erfolgt sei, da trotz der Unterlagen die steuerbestimmenden Faktoren nicht haben bestimmt und angemessene Einkommens- und Vermögenswerte nur mit einer pflichtgemässen Schätzung haben festgelegt werden können. Wie die Steuerverwaltung zu Recht anführt, liegen keine ordnungsgemässen Aufzeichnungen, insbesondere hinsichtlich des umfangreichen Bargeldverkehrs, vor. Die Beschwerdeführer räumen sogar selber ein, dass die Bargeldeinzahlungen aus dem Tagesgeschäft des Lebensmittelladens stammten und Umsatz darstellen würden. Da diese Zahlungen in der Buchhaltung der Einzelfirma nicht enthalten sind, liessen die Aufzeichnungen und Unterlagen kein umfassendes Bild über die Einkommens- und Vermögenssituation über die Einzelfirma der Beschwerdeführer zu. Die steuerbestimmenden Faktoren konnten somit aufgrund der Aktenlage nicht ermittelt werden, weshalb die Steuerverwaltung zu Recht das Einkommen und das Vermögen geschätzt hatte. Die Beschwerde ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

c) aa) Im Rahmen einer Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen muss die Steuerverwaltung sämtliche ihr bekannten Informationen sowie Erfahrungswerte verwenden und in die Schätzung einfliessen lassen. Das angestrebte Ziel bei einer Ermessenstaxation ist die Feststellung der materiellen Wahrheit. Eine Schätzung hat demnach anhand von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen der Wirklichkeit möglichst nahe zu kommen (vgl. oben Erw. 3. d) mit weiteren Hinweisen).

bb) Die Steuerverwaltung ist bei ihrer Ermessenstaxation vorliegend von den nachgewiesenen Bargeldeinzahlungen ausgegangen. Sie nahm dabei an, dass es sich um nichtdeklarierten Umsatz des Lebensmittelgeschäftes handelt. Die von den Beschwerdeführern im Beschwerdeverfahren angeführten Bargeldauszahlungen berücksichtigte die Steuerverwaltung mangels eingebrachter Beweismittel bei der Ermittlung des Einkommens allerdings nicht. Steuerausschliessende und steuermindernde Tatsachen hätten die steuerpflichtigen Personen zu beweisen. Diesen Beweis hätten die Beschwerdeführer mit den eingereichten Unterlagen und Ausführungen nicht erbracht. Weiter sind in die Schätzung der Steuerverwaltung Korrekturen auf Warenvorräten, transitorischen Aufwänden, Abschreibungen, Schuldüber-

nahmen und Leasingschulden eingeflossen, welche zu weiteren Aufrechnungen geführt haben. Das zentrale Element der Schätzung der Steuerverwaltung bildeten jedoch die von den Beschwerdeführern eingeräumten Bargeldeinzahlungen. Keine Beachtung schenkte die Steuerverwaltung der Tatsache, dass in jedem Betrieb den Einkünften auch Aufwände gegenüberstehen. Aufwandpositionen wurden in der Ermessenstaxation der Steuerverwaltung nicht berücksichtigt. Ob es sich bei den von den Beschwerdeführern geltend gemachten Bargeldauszahlungen allesamt um Geschäftsaufwand für die Einzelfirma handelt, kann nur mit weiteren Abklärungen abschliessend beurteilt werden. Die Auszahlungen können jedoch ein Indiz für die Aufwände der Einzelfirma darstellen. Im Rahmen einer Ermessenstaxation müssen sämtliche zugänglichen Informationen berücksichtig werden, um die materielle Wahrheit zu ergründen. Dies hat die Steuerverwaltung vorliegend offensichtlich nicht getan. Eigenen Angaben zur Folge ist sie bei der Schätzung nur von den Bargeldeinzahlungen, also den Umsatzzahlen, ausgegangen, hat aber nicht einmal ansatzweise geprüft, ob den zusätzlichen Einnahmen auch zusätzliche Ausgaben gegenüberstehen. Es ist jedoch notorisch, dass jedem Umsatz auch Aufwendungen gegenüberstehen. Diese sind nicht in die Schätzung eingeflossen, wie die Steuerverwaltung selber einräumt. Die Steuerverwaltung hat es auch unterlassen Vergleichszahlen gleicher oder ähnlicher Betriebe heranzuziehen, die eine Aussage über die typischen Verhältniszahlen zwischen Umsatz und Aufwand wie bei einem Betrieb wie jenem der Beschwerdeführerin liefern könnten. Als Grund für die Nichtberücksichtigung von möglichen Aufwandpositionen wie etwa die Bargeldauszahlungen zu Lasten der UBS Konti führt sie an, dass es sich dabei um eine steuermindernde und damit von den Beschwerdeführern zu beweisende Tatsache handle. Diese Sichtweise ist jedoch abzulehnen. Im Rahmen der Ermessenstaxation geht es um die Feststellung der materiellen Wahrheit. Dabei sind alle steuerbestimmenden Faktoren von der verfügenden Behörde zu berücksichtigen. Eine Mitwirkung der steuerpflichtigen Person findet bei der Ermessenstaxation nicht statt, weshalb ihr auch keine Beweispflicht auferlegt werden kann. Es liegt in der Eigenart der Ermessenstaxation, dass die Steuerbehörden die steuerbestimmenden Faktoren selber festlegen dürfen bzw. müssen. Als staatliche Behörde ist eine Steuerbehörde jedoch den Grundsätzen des staatlichen Handelns verpflichtet. Sie muss sich unter anderem an den Grundsatz von Treu und Glauben und an das Willkürverbot im Verwaltungshandeln halten und muss in Bezug auf eine Ermessenstaxation eine gerechte und angemessene Schätzung vornehmen. Die Schätzung darf insbesondere keine pönale Komponente enthalten, sondern hat unvoreingenommen und objektiv zu erfolgen. Die Steuerverwaltung hat vorliegend in der Ermessenstaxation diese Grundsätze verletzt und bei der Schätzung zu einseitig auf die Umsatzzahlen abgestellt. Im Rahmen einer Neuberechnung wird sie deshalb die Aufwände der

Einzelfirma - unter Berücksichtig aller ihr zur Verfügung stehenden Informationen - angemessen zu schätzen und die Einkommenstaxation zu reduzieren haben. Die Beschwerde ist somit in diesem Punkt gutzuheissen und die Angelegenheit ist an die Steuerverwaltung zur neuen Taxation des Einkommens im Lichte der obigen Ausführungen zurückzuweisen.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Nachsteuerverfahren aufgrund von neu entdeckter Tatsachen zu Recht eingeleitet wurde. Weiter war die Steuerverwaltung auch befugt, im Rahmen des Nachsteuerverfahrens eine Ermessenstaxation vorzunehmen, da die steuerbestimmenden Faktoren aufgrund der Akten nicht ermittelt werden konnten. In diesen beiden Punkten ist die Beschwerde abzuweisen. Allerdings ist die Beschwerde in Bezug auf die Schätzung des Einkommens gutzuheissen. Die Steuerverwaltung hat ihr Ermessen nicht korrekt ausgeübt und hat in der ermessensweisen Schätzung nicht geprüft, ob allenfalls zusätzlicher Geschäftsaufwand zu berücksichtigen ist. Die Angelegenheit ist somit in diesem Punkt zur Neuberechnung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Die Beschwerde ist somit insgesamt teilweise gutzuheissen.

7. a) Die Beschwerdeführer dringen mit ihren Begehren nur teilweise durch. Es ist ihnen deshalb in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 und Abs. 5 DBG in Verbindung mit § 170 Abs. 1 StG sowie § 135 Abs. 1 der baselstädtischen 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.

b) Nach Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung von CHF 1‘500.00 zugesprochen.

## Beschluss

://:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Februar 2012 insofern aufgehoben, als das erzielte Einkommen nach pflichtgemässem Ermessen unter Rückweisung an die Steuerverwaltung neu zu ermitteln ist. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2. Es wird eine reduzierte Spruchgebühr von CHF 1'500.00 erhoben.

3. Den Beschwerdeführern wird eine reduzierte Parteientschädigung von CHF 1'500.00 zugesprochen.

4. Der Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführer und der Steuerverwaltung mitgeteilt.