

## Selbständiger Erwerb

### Mangelhafte Buchführung, Ermessenseinschätzung

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 245/2001 vom 19. Juni 2003

*Auf eine mangelhaft geführte Buchhaltung ohne Beweiskraft (Fehlen eines Kasabuchs, kein Aufschluss über Privatentnahmen und -einlagen) darf die Steuerbehörde nicht abstellen, sondern muss den selbständigen Erwerb amtlich einschätzen. Es führt zu einem unerlaubten Methodendualismus, wenn die Steuerbehörde den Beweiswert der Buchhaltung zwar verneint, auf sie aber trotzdem abstellt und nicht nachvollziehbare taxationsweise Aufrechnungen vornimmt.*

#### I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent geht im Kanton Basel-Stadt einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach und ist damit kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit hier steuerpflichtig. Er ist Inhaber der Einzelfirma X. am A. Weg 30 in Basel.

2. a) Die Steuerverwaltung stellte dem Rekurrenten mit Schreiben vom 4. Oktober 1994 eine Revisionsanzeige zu und teilte ihm mit, dass die Steuererklärung 1991 im Revisionsverfahren (Nach- und Strafsteuerverfahren) und die Steuererklärung 1992 im offenen Veranlagungsverfahren eingehend überprüft werde. In der Folge prüfte die Steuerverwaltung die vom Rekurrenten zur Verfügung gestellten Geschäftsunterlagen betreffend die Jahresabschlüsse 1991 und 1992.

b) Mit Chargé-Schreiben vom 26. November 1996 informierte die Steuerverwaltung den Rekurrenten darüber, dass aufgrund des Ergebnisses der Überprüfung noch weitere Jahre im Revisions- bzw. Veranlagungsverfahren kontrolliert würden und ersuchte unter anderem um die Einreichung der Geschäftsabschlüsse 1993 bis 1995. Nachdem der Rekurrent auf das Schreiben der Steuerverwaltung nicht reagiert hatte, wiederholte die Steuerverwaltung mit Chargé-Schreiben vom 5. November 1998 ihre Aufforderung und verlangte im Weiteren die Unterlagen betreffend den Geschäftsabschluss 1996 ein. In der Folge prüfte die Steuerverwaltung die vom Rekurrenten innert erstreckter Frist eingereichten Unterlagen und teilte ihm anlässlich einer Besprechung am 25. November 1999 die Ergebnisse ihrer Prüfung mit.

c) Die Steuerverwaltung stellte dem Rekurrenten mit Chargé-Schreiben vom 2. Dezember 1999 Kopien der von ihr überprüften und neu erstellten Geschäftsabschlüsse unter anderem der Jahre 1992 bis 1996 sowie der ausgearbeiteten Zusammenstellung betreffend Vermögensentwicklung und Mittel zur Bestreitung des privaten Lebensunterhaltes zu. In Bezug auf die verbuchten Autokosten ersuchte die Steuerverwaltung den Rekurrenten um die Einreichung einer Zusammenstellung der

jährlich für seinen Betrieb zurückgelegten Autokilometer. Im Weiteren bat sie um eine Erklärung betreffend die Finanzierung des privaten Lebensunterhaltes sowie um das Ausfüllen des beigelegten Formulars «Lebensunterhalt». Nachdem innert der gesetzten Frist keine weiteren Unterlagen eingegangen waren, teilte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten mit Schreiben vom 24. Februar 2000 mit, dass das Revisionsverfahren abgeschlossen sei und verwies für die daraus gewonnenen Feststellungen und Berichtigungen auf den beigelegten Revisionsbericht vom 23. Februar 2000.

d) Die Veranlagungsverfügungen zu den kantonalen Steuern pro 1992 bis 1995 (Fälligkeitsjahre 1993 bis 1996) datieren vom 23. März 2000. Die Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 1996 (Fälligkeitsjahr 1997) trägt das Datum des 2. März 2000.

3. Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 8. April/30. Juni 2000 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2001 vollumfänglich abgewiesen hat.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2001 richtet sich die vorliegende Rekursanmeldung vom 16. November 2001. Nachdem innert der gesetzten Frist keine Rekursbegründung eingegangen war, hat der Präsident der Steuerrekurskommission am 28. Januar 2002 den Rekurs betreffend kantonale Steuern pro 1992 bis 1996 mangels fristgerechter Einreichung der Rekursbegründung als dahingefallen abgeschrieben. Mit Urteil vom 12. Juni 2002 hat das Verwaltungsgericht den Rekurs des Rekurrenten betreffend Abschreibung des Rekursverfahrens gutgeheissen und die Angelegenheit zur Ansetzung neuer Fristen zur Einreichung der Rekursbegründung an die Vorinstanz zurückgewiesen. Daraufhin gewährte die Steuerrekurskommission dem Rekurrenten am 8. Juli 2002 zur Begründung des Rekurses eine Frist bis 9. August 2002. Diese Frist wurde in der Folge bis zum 9. September 2002 erstreckt. Mit Schreiben vom 9. September 2002 reichte der Rekurrent die Begründung für seinen Rekurs betreffend kantonale Steuern pro 1992 bis 1996 ein. Auf die Einzelheiten seines Standpunktes wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 13. Dezember 2002 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, aus den nachstehenden Erwägungen.

## *II. Entscheidungsgründe*

1. a) Am 1. Januar 2001 ist das neue baselstädtische Gesetz über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (nStG) in Kraft getreten. Gemäss § 234 Abs. 1 nStG findet das neue Recht unter anderem erstmals auf die Einkommens- und Vermögenssteuern der Steuerperiode 2001 Anwendung. Absatz 2 dieser Bestimmung besagt,

dass für das Steuerverfahren und den Steuerbezug das neue Recht bereits mit Inkrafttreten des neuen Gesetzes anzuwenden ist.

b) Da vorliegend die kantonalen Steuern der Steuerperioden 1992 bis 1996 zu behandeln sind, ist der Fall in materieller Hinsicht noch nach den Normen des alten baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (aStG) zu beurteilen. In formeller Hinsicht sind demgegenüber zumindest für die Verfahrensabschnitte, die sich nach dem 1. Januar 2001 ereignet haben, die Verfahrensbestimmungen des neuen Steuergesetzes massgebend.

2. Gemäss § 164 Abs. 1 nStG kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission schriftlich Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 12. Oktober 2001 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den am 16. November 2001 rechtzeitig erhobenen Rekurs und am 9. September 2002 innert erstreckter Frist begründeten Rekurs ist somit einzutreten.

3. a) Der Rekurrent beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2001 aufzuheben und die kantonalen Steuern pro 1992 bis 1996 jeweils gemäss Selbstdeklaration zu veranlagern.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten.

4. a) Gemäss § 15 aStG kann der Steuerbetrag bei ungenügenden Unterlagen durch Schätzung nach Erfahrungszahlen oder nach dem Lebensaufwand des Pflichten bestimmten werden.

b) Die Steuerverwaltung ist in ihrem Revisionsbericht vom 23. Februar 2000 zum Schluss gekommen, dass an der Glaubhaftigkeit und Aussagefähigkeit der Buchhaltung und der Geschäftsabschlüsse und demzufolge auch an deren Beweiskraft grosse Zweifel angebracht seien. Hierzu ist zunächst Folgendes festzuhalten:

aa) Auch Steuerpflichtige, die nicht der Pflicht zur Buchführung gemäss Art. 957 OR unterliegen, haben zuhanden der Steuerbehörde aufgrund von Belegenaufstellungen anzufertigen, welche über den Erfolg der Tätigkeit Auskunft geben. Diese Aufstellungen müssen Aufschluss geben über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen. In Betrieben mit bargeldintensivem Geschäftsverkehr ist die fortlaufende zeitnahe Erfassung des Bargeldflusses unabdingbar. Zur ordnungsgemässen Buchführung gehört ein Kassabuch, in dem der Bargeldverkehr mit klarem und auf den wahren Inhalt der Eintragungen versehenen Text aufzuzeichnen ist. Das Kassabuch ist periodisch, je nach Intensität des Bargeldverkehrs täglich oder wöchentlich zu saldieren und mit dem tatsächlichen Bargeldbestand zu vergleichen. Nur die Führung eines Kassabuches mit periodischer Saldierung ermöglicht die unverzügliche chronologische Aufzeichnung aller Bar-

einnahmen und -ausgaben und gibt Gewähr für die lückenlose Erfassung von Bargeldbewegungen in einem Geschäftsbetrieb. Wird dieses Gebot missachtet, so lässt sich der Erfolg im Nachhinein nicht mehr genau ermitteln. Fehlt bei einem bargeldintensiven Geschäftsbetrieb ein Kassabuch, so erweist sich die Buchhaltung als lücken- bzw. mangelhaft und ihre Unrichtigkeit ist auch materiell zu vermuten. Sie belässt somit eine nicht zu beseitigende Ungewissheit über Höhe von Ertrag und Aufwand sowie von Aktiven und Passiven (vgl. zum Ganzen: StE 1986 B 93.5 Nr. 5, E. a; Reimann/Zuppinger/Schärer: Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, Bern 1963, § 19 lit. b StG N 63).

bb) Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 13. Dezember 2002 zutreffend festhält, handelt es sich beim Geschäft des Rekurrenten um einen bargeldintensiven Betrieb. Der Rekurrent führt jedoch kein Kassabuch, sondern trägt nach eigenen Angaben den täglichen Verkauf und die Reparaturen auf einem Computerblatt ein. Er macht geltend, dass dieses Computerblatt die Anforderungen eines Kassabuches erfülle und eine tägliche Saldierung sowie einen sofortigen Vergleich mit dem Bargeldbestand ermögliche (vgl. die Rekursbegründung vom 9. September 2002, S. 2). Der Rekurrent legt jedoch nicht dar, dass er eine solche periodische Saldierung auch tatsächlich vorgenommen hat. Er räumt zudem ein, dass er Verkaufsquittungen nur auf Wunsch der Kundinnen und Kunden ausstelle und kein Privatkonto führe (vgl. wiederum die Rekursbegründung vom 9. September 2002 sowie die Einsprachebegründung vom 30. Juni 2000). Da das Computerblatt lediglich eine Zusammenfassung des jeweiligen Tagesumsatzes enthält und Quittungen nur auf Wunsch ausgestellt wurden, lässt sich nicht überprüfen, ob auch alle Barverkäufe im Umsatz erfasst worden sind. Da der Rekurrent zudem kein separates Privatkonto führt, gibt die Buchhaltung auch keinen Aufschluss über Privatentnahmen und Privateinlagen. Mit der Steuerverwaltung ist daher festzustellen, dass der Buchhaltung des Rekurrenten aufgrund ihrer Lückenhaftigkeit die Beweiskraft für eine korrekte Ermittlung der Steuerfaktoren fehlt.

c) Obwohl die Steuerverwaltung den Buchhaltungsunterlagen des Rekurrenten die Beweiskraft abgesprochen hat, hat sie die Geschäftsabschlüsse der hier zur Diskussion stehenden Steuerperioden anhand der zur Verfügung stehenden Unterlagen geprüft und korrigiert. Dabei hat sie festgestellt, dass verschiedene der vorhandenen Belege und Quittungen vom Rekurrenten falsch verbucht worden sind. Diese Feststellung ist grundsätzlich richtig. Ebenso erscheint es richtig, wenn die Steuerverwaltung die vom Rekurrenten der Geschäftsrechnung belasteten Fahrzeugkosten von CHF 32'455.– pro 1992, von CHF 32'076.– pro 1993, von CHF 7'255.– pro 1994, von CHF 42'368.– pro 1995 sowie von CHF 41'378.– pro 1996 nicht akzeptiert und an deren Stelle eine jährliche Pauschale von CHF 3'250.– (für die Jahre 1992 und 1993) und von CHF 3'500.– (für die Jahre 1994 bis 1996) eingesetzt hat. Letztlich sind diese Korrekturen im vorliegenden Fall aber irrelevant. Dies aus folgendem Grund:

d) Die Steuerverwaltung hat – wie erwähnt – den Buchhaltungen des Rekurrenten für die hier zur Diskussion stehenden Steuerperioden richtigerweise die

Beweiskraft abgesprochen hat. Die jeweiligen Steuerfaktoren des Rekurrenten wären deshalb taxationsweise festzusetzen gewesen. Dies hat die Steuerverwaltung aber nicht respektive «nur» zum Teil getan. Betreffend die Steuerperioden 1992 und 1993 hat sich die Steuerverwaltung zudem auf den Standpunkt gestellt, dass dem Rekurrenten auch nach den Aufrechnungen nicht genügend Mittel zur Bestreitung des privaten Lebensunterhaltes zur Verfügung gestanden hätten. Aus ihren diesbezüglichen Berechnungen hat bei den Lebenshaltungskosten pro 1992 und 1993 jeweils ein Minus von CHF 25'582.– respektive von CHF 5'933.– resultiert. Diesen Minusbeträgen hat die Steuerverwaltung als nicht finanzierte Autokosten aufgerechnet und im Weiteren je CHF 30'000.– für nicht finanzierte Lebenshaltungskosten zum steuerbaren Einkommen hinzuaddiert. Für das Jahr 1992 ergab sich damit eine Aufrechnung von insgesamt CHF 58'582.– und für das Jahr 1993 eine solche von CHF 35'933.–. Abgesehen davon, dass die hier aufgerechneten Beträge nicht nachvollzogen werden können, hat die Steuerverwaltung durch ihr Abstellen auf eine nicht beweiskräftige Buchhaltung einerseits und durch das gleichzeitige Vornehmen von taxationsweisen Aufrechnungen andererseits in unzulässiger Weise zwei Methoden miteinander vermischt. Dieser Methodendualismus führt denn auch bei den Aufrechnungen betreffend den Auto- und den Lebenshaltungskosten zu einem nicht nachvollziehbaren Resultat und ist daher abzulehnen.

e) Aus den obigen Erwägungen ergibt sich somit, dass der Einspracheentscheid bezüglich den kantonalen Steuern pro 1992 bis 1996 aufgehoben werden muss und zu einer Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen ist.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass den Buchhaltungsunterlagen des Rekurrenten aufgrund ihrer Lückenhaftigkeit kein Beweiswert zukommt. Die Steuerverwaltung hätte daher die jeweiligen Steuerfaktoren taxationsweise festlegen müssen anstatt gestützt auf eine mangelhafte Buchhaltung Aufrechnungen vorzunehmen. Der Fall ist somit zur Neuveranlagung der kantonalen Steuern pro 1992 bis 1996 an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung wird deshalb aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung wird aufgehoben und die Sache im Sinne der Erwägungen zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen.