

**BStP | 2019 | Nr. 13**

Betreff:	Ermessensveranlagung, Unrichtigkeitsnachweis
Instanz:	Bundesgericht
Entscheidungsdatum:	15. August 2019
Verfahrensnummer:	2C_261/2019

Die steuerpflichtige Person kann eine Veranlagungsverfügung, die vollständig (Ermessensveranlagung) oder teilweise (Ermessenszuschlag) aufgrund pflichtgemässen Ermessens ergangen ist, einzig mit der Begründung der offensichtlichen Unrichtigkeit anfechten. Frei überprüfbare Rechtsfrage ist, ob der Sachverhalt einer Schätzung nach pflichtgemässigem Ermessen zugänglich ist. Trifft dies zu, ist zu klären, ob die Vorinstanz eine sachgerechte Bewertungsmethode herangezogen hat. Die eigentliche Bewertung oder Schätzung gehört hingegen zu den Tatfragen. Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Aufrechnung, Bewertung oder Schätzung nur zurückhaltend, das heisst auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin. In casu hätte klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt werden müssen, dass und inwiefern Bundesrecht verletzt worden sein soll.

Sachverhalt:

A. Die B. AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) hatte seit dem 1. März 2011 (Publikation im SHAB) statutarischen Sitz in U. /BS, wo sie die "Bar C. " betrieb. Vom 22. Februar 2012 bis zum 24. Juli 2015 (Publikation im SHAB) gehörte A. dem Verwaltungsrat der Steuerpflichtigen an, deren Arbeitnehmer er auch war. Mit Entscheid vom 7. März 2016 eröffnete das Zivilgericht Basel-Stadt den Konkurs über die Steuerpflichtige.

B.a. Aus dem handelsrechtlichen Abschluss der Steuerpflichtigen zum Geschäftsjahr vom 1. Dezember 2011 bis zum 31. Dezember 2012 gehen ein Ertrag von Fr. 185'835.-- und ein Warenaufwand von Fr. 103'297.-- hervor, was zu einem Bruttogewinn 1 von Fr. 82'538.-- und einer Bruttogewinnmarge 1 von 44,4 Prozent führte. Insgesamt wies der Abschluss einen operativen Verlust von Fr. 140'409.-- aus. In ihrer Steuererklärung zur Steuerperiode 2012 deklarierte die Steuerpflichtige dementsprechend einen Verlust von Fr. 140'409.--. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt (KSTV/BS) nahm in der Folge eine Buchprüfung vor, wobei sich zeigte, dass die Steuerpflichtige zwar ein händisch geführtes Kassabuch vorlegen konnte, dass dieses sich aber darauf beschränkte, die täglichen Gesamteinnahmen aufzuzeigen. Angaben und Unterlagen zu den Ausgaben fehlten.

B.b. Mit Blick darauf und nach erfolgter Mahnung schritt die KSTV/BS zu einer teilweisen Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen. Mit Veranlagungsverfügungen vom 12. Juni 2015 rechnete sie geschäftsmässig nicht begründete Aufwände von Fr. 12'792.-- (hauptsächlich Reisespesen/Kundenbetreuung und Unterhalt) sowie unverbuchte Erträge von Fr. 282'500.-- (Umsatz von Fr. 277'000.-- und Mietertrag von Fr. 5'500.--) auf. Gleichzeitig bildete sie von Amtes wegen eine Minusreserve für die Steuerrückstellung. Sie liess sich dabei unter anderem davon leiten, dass die Jahresrechnung zum nachfolgenden Geschäftsjahr 2013 bei einem Warenertrag von Fr. 216'582.-- und einem Warenaufwand von Fr. 77'492.-- zu einer Bruttogewinnmarge 1 von 64,2 Prozent führte, mithin erheblich mehr als in der streitbetroffenen Steuerperiode 2012. Weiter berücksichtigte sie die Bruttogewinnmarge 1 des Vorgängerbetriebs, der eine solche von 77 Prozent erzielt hatte. Im einzelnen ging die KSTV/BS von einem Umsatzverhältnis von 80 Prozent

(Getränke) zu 20 Prozent (Essen) aus und hielt sie, mit Blick auf die Erfahrungszahlen, Bruttogewinnmargen von 80 Prozent (Getränke) bzw. 60 Prozent (Essen) für angemessen. Dies führte zu rechnerischen Erlösen von Fr. 411'851.-- (Getränke) und Fr. 51'481.-- (Essen). Der Gesamtumsatz betrug damit Fr. 463'332.--, was einer Bruttogewinnmarge 1 von 77,7 Prozent entsprach. Erfahrungsgemäss erzielen Barbetriebe in der Stadt U. einen Wert zwischen 75 und 80 Prozent. Auf Einsprachen der Steuerpflichtigen hin bestätigte die KSTV/BS die Veranlagungsverfügungen (Einspracheentscheide vom 3. August 2017).

B.c. Mit Schreiben vom 22. August 2017 erklärte das Konkursamt Basel-Stadt, dass A. im Konkurs mit einer Forderung in der 1. Klasse vorläufig zugelassen sei und um Abtretung des Prozessführungsrechts (Art. 260 Abs. 1 SchKG) ersucht habe. Er werde ermächtigt, an Stelle der Masse in eigenem Namen und auf eigene Rechnung für die Konkursmasse in das Verwaltungsverfahren mit der KSTV/BS einzutreten. Darauf erhob A. (nachfolgend: der Abtretungsgläubiger) gegen die Einspracheentscheide Rechtsmittel an die Steuerrekurskommission Basel-Stadt, welche diese mit Entscheiden vom 16. August 2018 abwies und ihm das Recht zur unentgeltlichen Rechtspflege gewährte.

B.d. Der Abtretungsgläubiger wandte sich in der Folge an das Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt, das die Rechtsmittel mit Entscheid VD.2018.216 / VD.2018.217 vom 14. Januar 2019 abwies. Das Appellationsgericht als Verwaltungsgericht kam im Wesentlichen zum Schluss, die Buchhaltung leide mit Blick auf die nicht aufgezeichneten Ausgaben und die fehlenden Belege an einem schweren formellen Mangel. Dass die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz unrichtig sein könnten, lege der Abtretungsgläubiger nicht ansatzweise dar, ebenso wenig wie er aufzeige, weshalb die Bruttogewinnmarge 1 im Geschäftsjahr 2012 derart niedrig ausgefallen sei. Was die angeblichen Diebstähle seitens der seinerzeitigen Geschäftsführerin und einer Aushilfe angehe, habe die Staatsanwaltschaft die Verfahren mangels Beweisen eingestellt. Es sei ohnehin davon auszugehen, dass die Aushilfe lediglich an der drei Tage dauernden Basler Fasnacht tätig gewesen sei, was die niedrigen Umsätze freilich nicht zu erklären vermögen. Die Behauptung, Serviceangestellte hätten während der Arbeit regelmässig Alkohol "auf Kosten des Hauses" konsumiert, sei nicht nachgewiesen. Auch dies vermöchte, so das Appellationsgericht, die auffallend niedrige Bruttogewinnmarge 1 von vornherein nicht zu begründen. Der durch den Ermessenszuschlag herbeigeführte Ansatz von 77,7 Prozent sei einwandfrei. Mit Blick darauf müsse das Gesuch um Erteilung des Rechts zur unentgeltlichen Rechtspflege sich als aussichtslos erweisen. Beschwerden und Gesuch seien abzuweisen.

C. Mit Eingabe vom 14. März 2019 erhebt der Abtretungsgläubiger beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Er beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, wobei insbesondere von der Aufrechnung eines Umsatzanteils von Fr. 277'000.-- abzusehen sei. Zudem sei ihm das Recht zur unentgeltlichen Rechtspflege zu erteilen.

Die Vorinstanz stellt und begründet den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die KSTV/BS sieht von einer Stellungnahme ab. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) ersucht um Abweisung der Beschwerde. Der Abtretungsgläubiger repliziert mit Schreiben vom 27. Mai 2019 und 18. Juni 2019.

Erwägungen:

II. Direkte Bundessteuer

2.1. Streitig und zu prüfen ist, ob die Vorinstanz bundesrechtskonform und verfassungsrechtlich haltbar zum Schluss gekommen sei, die Voraussetzungen eines Ermessenszuschlags lägen vor und die Höhe des Ermessenszuschlags von Fr. 277'000.-- sei nicht zu beanstanden. Beides betrifft ausschliesslich die Ebene der juristischen Person, selbst wenn die Beschwerde durch eine natürliche Person erhoben wird. Diese handelt in ihrer Eigenschaft als Abtretungsgläubiger. Es

liegt kein zweidimensionaler Sachverhalt vor (dazu Urteil 2C_312/2019 vom 23. April 2019 E. 2.3.4).

2.2.1. Die Veranlagungsbehörde ist direktsteuerlich gehalten, den steuerbaren Gewinn (oder Teile davon) nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen (Art. 130 Abs. 2 DBG), sofern trotz Mahnung entweder überhaupt keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen (erste Tatbestandsvariante, Verstoss gegen die formellen Regeln der Buchführung) oder aber die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen können (zweite Tatbestandsvariante, Verstoss gegen die materiellen Regeln der Buchführung; Urteil 2C_973/2018 vom 9. Januar 2019 E. 2.1).

2.2.2. Gemäss Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG kann die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person eine Veranlagungsverfügung, die vollständig (Ermessensveranlagung i.e.S.) oder teilweise (Ermessenszuschlag) aufgrund pflichtgemässen Ermessens ergangen ist, einzig mit der Begründung anfechten, die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig (Satz 1). Prozessual bedeutet dies, dass es zur Umkehr der Beweislast kommt (so ausdrücklich Art. 183 Abs. 1bis DBG). Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend anzutreten. Die steuerpflichtige Person kann hierzu entweder weitere Beweismittel nachreichen, wodurch die Untersuchungspflicht der kantonalen Behörden wieder auflebt, oder aber aufzeigen, dass die angefochtene Veranlagungsverfügung offensichtlich übersetzt ist. Dies alles trifft gleichsam auf das kantonale Beschwerdeverfahren zu.

2.2.3. Frei überprüfbare Rechtsfrage ist, ob der Sachverhalt einer Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen zugänglich ist. Trifft dies zu, ist zu klären, ob die Vorinstanz eine sachgerechte Bewertungsmethode herangezogen hat. Auch dies ist eine Rechtsfrage. Sachgerecht ist ein Vorgehen, das nachvollziehbar, plausibel, anerkannt ist, in vergleichbaren Fällen verbreitete Anwendung findet, allgemeiner Auffassung zufolge mindestens ebenso bewährt ist wie andere Methoden und zudem den Verhältnissen im individuell-konkreten Fall entspricht. Die eigentliche Bewertung oder Schätzung gehört hingegen zu den Tatfragen (Urteil 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.2.1). Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Aufrechnung, Bewertung oder Schätzung nur zurückhaltend, das heisst auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin. Es ist daher nur bei groben methodischen oder rechnerischen Fehlern einzuschreiten (Urteil 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.3).

2.3.1. Der Abtretungsgläubiger bestreitet sinngemäss sowohl die Voraussetzungen eines Ermessenszuschlags als auch dessen konkrete Bemessung. Ausgangspunkt hierfür ist, dass die Vorinstanz in tatsächlicher Hinsicht zum Schluss kam, die Steuerpflichtige habe kein Kassabuch geführt. Bei der "Bar C.", welche die Steuerpflichtige führte, handelte es sich zweifelsfrei um einen bargeldintensiven Betrieb. Entsprechend hätte die Steuerpflichtige die Bareinnahmen *und* -ausgaben fortlaufend, lückenlos und grundsätzlich tagfertig in einem Kassabuch aufzuzeichnen und täglich einen Kassensturz vorzunehmen gehabt (Urteil 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.2.2). Wer einen bargeldintensiven Betrieb unterhält und weder tägliche Kassenstürze vornimmt noch überhaupt ein tagfertiges Kassabuch führt, nimmt billigend in Kauf, dass eine Unterbesteuerung eintritt (Urteil 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 E. 2.5.1). Nicht nur für bargeldintensive Betriebe gilt, dass die kaufmännischen Belege lückenlos aufzubewahren sind.

2.3.2. Der Abtretungsgläubiger stellt nicht in Abrede, dass ein ordnungsgemässes Kassabuch fehlt. Mithin traf die KSTV/BS keine ordnungsgemässe Buchhaltung im Sinne von Art. 957a OR an. Rechtsprechungsgemäss gilt, dass (nur) eine formell richtige Buchhaltung vermutungsweise auch materiell richtig ist (Urteil 2C_1113/2018 vom 8. Januar 2019 E. 2.2.2, mit Hinweisen). Für diese Vermutung besteht vorliegend keine Basis: Trotz Mahnung kam die Steuerpflichtige der ihr obliegenden Mitwirkungspflicht nicht nach (Art. 126 Abs. 1 DBG), weshalb von einer formell unrichtigen Buchhaltung auszugehen ist. Entsprechend hatte die KSTV/BS die fehlenden Elemente schätzungsweise zu ermitteln und einen Ermessenszuschlag vorzunehmen (Art. 130 Abs. 2 DBG; vorne E. 2.2.2).

2.3.3. Die KSTV/BS stützte sich bei ihren Überlegungen auf die branchenspezifisch notorische Bruttogewinnmarge 1 von 75 bis 80 Prozent, wie sie für Barbetriebe in der Stadt U. anzutreffen ist (Sachverhalt, lit. B.b). Sie hielt eine Marge von rund 77 Prozent umso mehr für angemessen, als der Vorgängerbetrieb eine solche zu erzielen vermocht hatte (auch dazu Sachverhalt, lit. B.b). Bei dieser Auffassung handelt es sich um eine beweismächtige Feststellung (vorne E. 1.4), die lediglich in den Formen von Art. 106 Abs. 2 BGG umgestossen werden kann (vorne E. 1.3). Der Abtretungsgläubiger hätte daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern Bundesrecht verletzt worden sein soll. Rein appellatorische Kritik ist unzureichend. Diesen prozessualen und gesetzlichen Anforderungen genügt die Eingabe offenkundig nicht, selbst wenn berücksichtigt wird, dass eine Laienbeschwerde vorliegt, bei welcher die formellen Anforderungen nicht allzu hoch anzusetzen sind (Urteil 2C_519/2019 vom 11. Juni 2019 E. 2.5). So beruht die Beschwerde auf einer weitgehend appellatorischen Begründungslinie, ohne sich im Sinne der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (vorne E. 1.3) mit der Verfassungsfrage auseinanderzusetzen. Die blosser Meinung zu vertreten, die Bemessung verstosse gegen das Willkürverbot, ohne dies detailliert zu begründen, reicht nicht.

2.3.4. Abgesehen davon, zielen die Ausführungen des Abtretungsgläubigers von vornherein am Kern der Sache vorbei. Im Sinne der Beweislastumkehr hätte er die materielle Unrichtigkeit der Aufrechnungen nachzuweisen (vorne E. 2.2.2), was nicht geht, ohne sich einlässlich mit den Grundlagen der Bruttogewinnmarge 1 auseinanderzusetzen. Im Zentrum stand damit das Verhältnis von Ertrag und Warenaufwand, weshalb es von vornherein wenig zur Streitfrage beitragen kann, wenn lediglich die Höhe des Ermessenszuschlags thematisiert wird. Ausgehend von den fehlenden Aufzeichnungen, welche die vermutungsweise Richtigkeit des Jahresabschlusses zerstören, begründen die kantonalen Instanzen die Notwendigkeit eines Ermessenszuschlags hauptsächlich damit, dass die ausgewiesene Bruttogewinnmarge 1 von 44,4 Prozent (Sachverhalt, lit. B.a) ungenügend sei. Diese Beweiswürdigung erfolgte aber nicht unter abstrakten "Laborbedingungen", wie der Abtretungsgläubiger dies sinngemäss kritisiert, sondern mit Blick auf den konkreten Warenaufwand von Fr. 103'297.--.

2.3.5. Der Abtretungsgläubiger scheint die Preise, wie sie aus der Getränke- und Speisekarte hervorgehen, welche die KSTV/BS zu den Akten nahm, nicht zu bestreiten. Entsprechend muss es zu kurz greifen, wenn er im bundesgerichtlichen Verfahren vorträgt, bei einem rechnerischen Tagesumsatz von Fr. 1'538.-- hätten rund 300 Stangen Bier zu Fr. 4.80 abgesetzt werden müssen, was sich in engen Lokalitäten (rund 50 m²) und angesichts der beschränkten Öffnungszeiten niemals habe verwirklichen lassen. Wie die Vorinstanz hierzu in ihrer Vernehmlassung vorbringt, handelt es sich bei der Stange Bier um das billigste Getränk. Am oberen Ende der Preiskala befände sich die Flasche Champagner, die zu Preisen zwischen Fr. 120.-- und Fr. 270.-- angeboten worden sei. Wieviele Artikel von jeder Getränkesorte tatsächlich verkauft wurden, konnten die kantonalen Instanzen nicht eruieren, hatte die Steuerpflichtige doch lediglich die Tagesumsätze aufgezeichnet (Sachverhalt, lit. B.a). Es dürfte aber als allgemein notorisch gelten, dass in Bars vor allem auch teurere Alkoholika konsumiert werden.

2.3.6. Wie dargelegt, sind die umsatzbezogenen Ausführungen ohnehin von sekundärer Bedeutung. Ob es sich bei den Vorbringen des Abtretungsgläubigers um unzulässige Noven handelt (vorne E. 1.5), kann daher offenbleiben. Denn auch unter Berücksichtigung dieser Umstände erweisen sich die vorgenommenen Aufrechnungen nicht als offensichtlich unrichtig. Wenn der Abtretungsgläubiger vorbringt, die Behörde müsse den Beweis erbringen für die Richtigkeit der Umsatzkorrektur, verkennt er, dass es bei einer Ermessensveranlagung Sache des Steuerpflichtigen ist, die offensichtliche Unrichtigkeit darzulegen (vorne E. 2.2.2). Dies ist dem Abtretungsgläubiger nicht gelungen.

2.4. Die Beschwerde erweist sich, was die direkte Bundessteuer betrifft, als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

III. Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Basel-Stadt

3. Das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden stimmt in allen hier massgebenden Teilen mit dem Recht der direkten Bundessteuer überein. Der Kanton Basel-Stadt hat das Harmonisierungsrecht in das Steuergesetz [des Kantons Basel-Stadt] vom 12. April 2000 über die direkten Steuern (StG/BS; SG 640.100) überführt. Es kann daher auf das zur direkten Bundessteuer Gesagte verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch unter dem Gesichtswinkel des harmonisierten Steuerrechts der Kantone und Gemeinden unbegründet und abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.