Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.384/2003 /zga

Urteil vom 29. Januar 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler,
Ersatzrichterin Stamm Hurter,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt, Fischmarkt 10, 4051 Basel,
Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt, Storchen, Fischmarkt 10, Postfach, 4001 Basel.

Gegenstand
direkte Bundessteuer pro 2000 (Ermessensveranlagung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 23. Januar 2003.

Sachverhalt:
A.
X._____ ist Inhaberin der Firma Z._____ in Basel. Trotz zweimaliger Mahnung reichte sie die Steuererklärung für das Jahr 2000 nicht ein. Sie wurde deshalb für die Staatssteuer und die direkte Bundessteuer 2000 von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt (im Folgenden: Steuerverwaltung) am 15. November 2001 nach pflichtgemässem Ermessen veranlagt. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wurde auf Fr. 150'000.– geschätzt und das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer auf Fr. 145'900.– festgesetzt. Hiegegen erhob X._____ am 10. Dezember 2001 Einsprache. Gleichzeitig reichte sie zusammen mit der Steuererklärung 2000 die Erfolgsrechnung vom 1. Januar bis 31. Dezember 2000 sowie die Bilanz per 31. Dezember 2000 der Firma Z._____ ein. Sie deklarierte einen Geschäftsverlust von Fr. 31'509.–. Auf Aufforderung der Steuerverwaltung hin reichte X._____ in der Folge ergänzende Unterlagen zur Erfolgsrechnung und zur Bilanz ein. Die Steuerverwaltung befand, die Buchhaltung genüge nicht, um die Steuerfaktoren einwandfrei zu ermitteln, und wies die Einsprache mit Entscheid vom 18. April 2002 ab.
B.
Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt wies eine gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde am 23. Januar 2003 ab (Ausfertigung des begründeten Urteils am 15. Juli 2003).
C.
X._____ hat am 15. August 2003 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission eingereicht.
D.
Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

E.
Die Beschwerdeführerin hat um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege ersucht.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen letztinstanzliche Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 146 des Bundesgesetztes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11). Der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt ist ein letztinstanzliches kantonales Urteil. Auf die frist- und formgerecht (Art. 106 und 108 OG) eingereichte Beschwerde der nach Art. 103 lit. a OG legitimierten Beschwerdeführerin ist somit einzutreten.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Über die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids ist nicht zu befinden, da das Bundesrecht die Rüge der Unangemessenheit in der fraglichen Materie nicht vorsieht (vgl. Art. 104 lit. c OG). Hat - wie hier - als Vorinstanz eine Gerichtsbehörde entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (ASA 65 390 E. 3a S. 393 mit Hinweis).

Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG nicht an die Anträge der Parteien gebunden und kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f. mit Hinweis).
2.
2.1 Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG). Der Steuerpflichtige muss das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellung über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beilegen (Art. 125 Abs. 2 DBG). Gemäss Art. 130 Abs. 1 DBG prüft die Veranlagungsbehörde die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor. Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Sie kann dabei
Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG). Eine Ermessensveranlagung kann auch dann vorgenommen werden, wenn sich die für die Veranlagung massgebenden tatsächlichen Verhältnisse nicht feststellen lassen, obschon der Steuerpflichtige keine Verfahrenspflichten verletzt hat (Urteil 2A.53/2003 vom 13. August 2003, E. 4.1; vgl. Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 130 DBG N 41 ff.).
2.2 Der Steuerpflichtige muss soweit möglich nach seiner tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit veranlagt werden. Bei der Ermessenseinschätzung hat die Steuerbehörde von Amtes wegen alle Unterlagen zu berücksichtigen, die ihr zur Verfügung stehen. Sie hat alle Umstände in Rechnung zu stellen, von denen sie Kenntnis hat, auch wenn sie möglicherweise nicht in den Akten vermerkt sind, denn die amtliche Veranlagung ist nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen. Es kann von ihr jedoch nicht die Durchführung allzu eingehender Untersuchungen und Abklärungen verlangt werden, besonders wenn sie nicht über beweiskräftige Unterlagen verfügt (Urteil 2A.166/2002 vom 11. Oktober 2002 E. 2.2 mit Hinweisen). Die Steuerbehörde hat eine vorsichtige Schätzung vorzunehmen, ohne allerdings dazu verpflichtet zu sein, bei der durch das Verhalten des Steuerpflichtigen bedingten Ermessensbetätigung im Zweifelsfall die für diesen günstigere Annahme zu treffen: Es soll vermieden werden, dass derjenige Steuerpflichtige, der für die Möglichkeit der Nachprüfung der von ihm erklärten Verhältnisse Sorge getragen hat, höhere Steuern zu bezahlen hat als derjenige, bei dem

eine solche Nachprüfung aus von ihm zu vertretenden Gründen unmöglich ist; die
Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen (ASA 58 670 E. 3b S. 673 f. mit Hinweisen).
2.3 Der Steuerpflichtige kann eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG).
3.
Es ist zunächst zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung erfüllt sind.
3.1 Die Vorinstanz hat erwogen, dass die von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen für eine Festlegung der Steuerfaktoren unbrauchbar seien: Das Konto "Transitorischer Warenaufwand" entspreche nicht den kaufmännischen Grundsätzen zur Führung einer Buchhaltung. Im Weiteren seien die elektronisch aufbereiteten Inventarlisten per 2. Januar 2000 und per 31. Dezember 2000 mit zahlreichen nachträglich angebrachten handschriftlichen Korrekturen versehen. Zudem sei das Warenlager nicht aktiviert. Schliesslich seien in der Bilanz keine Kreditoren und Debitoren mit Ausnahme der Mehrwertsteuer aufgeführt, obwohl Umsätze von Fr. 1'415'575.– aus dem Einkauf von Material und Fr. 1'629'102.– aus dem Verkauf von Handelswaren in der Erfolgsrechnung verbucht worden seien. Im Übrigen gehe aus den Unterlagen nicht hervor, wie die Beschwerdeführerin den deklarierten Geschäftsverlust sowie ihren Lebensunterhalt finanziert habe, zumal sie nach eigenen Angaben über kein Einkommen und kein Vermögen verfüge.

Die Beschwerdeführerin ist demgegenüber der Auffassung, ihre Buchhaltung sei ordnungsgemäss geführt worden.
3.2 Die Beschwerdeführerin ist als Inhaberin eines Handelsgewerbes von Zivilrechts wegen buchführungspflichtig (Art. 934 Abs. 1 OR in Verbindung mit Art. 957 OR sowie Art. 52 ff. der Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937; SR 221.411). Sie unterliegt somit einer qualifizierten handelsrechtlichen Aufzeichnungspflicht: Sie ist gesetzlich gehalten, diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang ihres Geschäftes nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäftes und die mit dem Geschäftsbetrieb zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzuhalten (Art. 957 OR). Sie hat insbesondere auf Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar, eine Betriebsrechnung und eine Bilanz aufzustellen (Art. 958 Abs. 1 OR). Dabei sind Betriebsrechnung und Jahresbilanz nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen, damit die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes erhalten (Art. 959 OR). Die Buchhaltung kann nur dann Ausgangspunkt für die steuerliche Einkommens- und Gewinnfestsetzung bilden, wenn sie den Vorschriften sowohl des Handelsrechts als auch des
Steuerrechts entspricht. Das setzt insbesondere voraus, dass sie gesamthaft wie auch hinsichtlich der verschiedenen Einzelbuchungen formell und materiell ordnungsgemäss geführt wird (ASA 69 793 E. 2b/bb S. 796 mit Hinweisen).
3.3 Im vorliegenden Fall fehlt es an einer ordnungsgemässen Buchhaltung einmal bezüglich des umstrittenen Kontos "Transitorischer Warenaufwand". Die Beschwerdeführerin macht zwar geltend, sie habe dieses in der Erfolgsrechnung vom 1. Januar bis 31. Januar 2000 erfasste Konto (Fr. 73'500.–) korrekt geführt: Sie habe Ende 2000 "Rechnungen in Auftrag gegeben", die von der Bank erst im Jahr 2001 belastet worden seien. Auch habe sie Geld von der Kasse auf die Bank via Nachttresor überwiesen, das jedoch erst im Jahr 2001 gutgeschrieben worden sei. Diese Beträge seien im Jahr 2000 in ein transitorisches Buchungskonto verbucht worden, das im Jahr 2001 wieder ausgeglichen worden sei. Dieses Vorgehen entspricht jedoch, wie die Vorinstanz zu Recht angenommen hat, nicht den Grundsätzen der Führung einer kaufmännischen Buchhaltung. Solche transitorischen Posten sind in der Bilanz zu aktivieren und im nächsten Geschäftsjahr als Aufwand der Ertragsrechnung zu überschreiben (Walter Studer, Das Schweizerische Bilanzsteuerrecht, Basel 1968, S. 89). Das ist unbestrittenermassen nicht erfolgt; vielmehr hat es die Beschwerdeführerin unterlassen, die fraglichen Bestandesveränderungen in einem entsprechenden Abgrenzungskonto (transitorische Aktiven/
Passiven) in der Bilanz zu verbuchen. Ebenso ist aus ihrer Buchhaltung nicht ersichtlich, wie die von ihr erwähnten Ende 2000 in Auftrag gegebenen Zahlungen und das von ihr via Nachttresor überwiesene Geld - zwei voneinander unabhängige Geschäftsvorfälle - verbucht worden sind.
3.4 Ungenügend ist ferner das Inventar. Ein ordnungsgemässes Inventar zeigt die einzelnen Teile des Geschäftsvermögens und seinen Gesamtbetrag auf (Karl Käfer, Berner Kommentar, N 67 zu Art. 958 OR). Das Inventar hat richtig, vollständig und genau zu sein. Ein korrekt erstelltes Inventar ist eine unabdingbare Voraussetzung für die Erfolgsrechnung und die Bilanz; es dient nicht nur der Darstellung der Vermögenslage, sondern auch der

Erfolgsermittlung (Käfer, a.a.O., N 76 ff. und 83 ff. zu Art. 958 OR). Nach den Feststellungen der Vorinstanz, welche die Beschwerdeführerin nicht bestreitet, sind die elektronisch aufbereiteten Inventarlisten per 2. Januar 2000 und per 31. Dezember 2000 mit zahlreichen handschriftlichen Korrekturen versehen. Die handschriftlich korrigierten Gesamttotale weichen massiv von den ursprünglichen Gesamttotalen ab, ohne dass dafür eine plausible Erklärung gegeben wird. Unter diesen Voraussetzungen kann nicht angenommen werden, dass die Inventarliste Gewähr bietet für eine vollständige und zuverlässige Darstellung der Vermögenslage oder für eine korrekte Erfolgsermittlung. Dies umso mehr, als die Warenlager nicht aktiviert sind, was auch von der Beschwerdeführerin zugestanden wird.
3.5 Weiter hat die Beschwerdeführerin über Einnahmen und Ausgaben nicht ordnungsgemäss Buch geführt. Sie bestreitet zwar die Feststellung der Vorinstanz nicht, dass in der Bilanz keine Kreditoren und Debitoren mit Ausnahme der Mehrwertsteuer aufgeführt werden; sie bringt indessen vor, sie habe den Einkauf von Material direkt in die Finanzbuchhaltung gebucht, und sie habe keine Debitoren, weil ihre Kunden im Laden bar zahlen würden. Die Beschwerdeführerin erzielte in ihrem Geschäft unbestrittenermassen Jahresumsätze von Fr. 1'415'575.– aus dem Einkauf von Material und Fr. 1'629'102.– aus dem Verkauf von Handelswaren. Um den zitierten Grundsätzen des Art. 959 OR zu genügen, muss ein Betrieb, dessen Einnahmen in hohem Masse in bar eingehen, ein detailliertes, chronologisch nachgeführtes und aufaddiertes Kassabuch führen. Nur wenn die Zahlungen fast vollständig über Postcheck- oder Bankkonti abgewickelt werden und die verbleibenden Einnahmen und Ausgaben als Privatbezüge und -einlagen verbucht werden, darf ein Kassabuch fehlen (Tony Waibel, Die Ermessenseinschätzung bei Selbständigerwerbenden, Diss. St. Gallen, Gais 1983, S. 55). Wenn das Geschäft der Beschwerdeführerin, wie sie behauptet, praktisch nur Bareinnahmen aufwies, so wäre
sie zur Führung eines Kassabuches verpflichtet gewesen. Ein solches liegt indessen nicht vor. Unter den gegebenen Umständen kann entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin nicht angenommen werden, dass die Finanzbuchhaltung die Einnahmen korrekt zum Ausdruck bringt, sind doch in der Praxis Abweichungen (etwa aufgrund von Additionsfehlern, unkorrekter Geldrückgabe sowie nicht korrekt verzeichneter Barentnahmen) ohne regelmässige Kontrolle und deren zeitnaher Abklärung, gegebenenfalls mit Eintrag von Manko oder Überschuss, unvermeidlich (Urteil 2A.351/1998 vom 15. Oktober 1999, E. 3c). Dass - wie die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend macht - die Kreditoren und Debitoren betreffenden Aufzeichnungen in der Bilanz korrekt und lückenlos sind, ist angesichts der fehlenden Kassabuchführung, aber auch mit Blick auf die grossen Umsätze, nicht erstellt. Bei dieser Sachlage ist davon auszugehen, dass die Buchhaltung auch in diesem Bereich nicht vollständig und ordnungsgemäss ist.
3.6 Wie die Vorinstanz schliesslich zu Recht erwogen hat, geht aus den Unterlagen nicht hervor, wie die Beschwerdeführerin ihren persönlichen Lebensunterhalt und den deklarierten Geschäftsverlust finanziert hat, zumal sie nach eigenen Angaben über keinerlei Einkommen und Vermögen verfügt. Auch insofern ist demnach die Beschwerdeführerin ihrer Aufzeichnungs- und Belegpflicht nicht ordnungsgemäss nachgekommen.
3.7 Die Vorinstanz hat damit zu Recht angenommen, dass die von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen zur Ermittlung der Steuerfaktoren untauglich sind. Es wäre Sache der Beschwerdeführerin gewesen, für eine korrekte Buchführung zu sorgen. Es lag in ihrem Verantwortungsbereich, die entsprechenden Posten der Bilanz vollständig aufzulisten und zu dokumentieren. Insoweit ist die Beschwerdeführerin ihrer Mitwirkungspflicht bei der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes nur ungenügend nachgekommen. Die Veranlagungsbehörde war nicht verpflichtet, anstelle der Beschwerdeführerin die nötigen Abklärungen zu treffen oder etwa die Beschwerdeführerin mündlich anzuhören, wie diese anzunehmen scheint (vgl. Art. 126 Abs. 2 DBG). Die Beschwerdeführerin kann vorliegend auch aus dem Umstand, dass bei der Mehrwertsteuerprüfung im Jahre 2003 sämtliche Bücher geprüft und für richtig befunden worden seien, nichts zu ihren Gunsten ableiten, denn die direkte Bundessteuer und die Mehrwertsteuer sind nach verschiedenen Systemen aufgebaut.
4.
Wurde demnach zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen, so bleibt die Höhe der Einschätzung zu prüfen.
4.1 Das Bundesgericht hebt eine Ermessensveranlagung nur auf, wenn die kantonalen Behörden nicht von haltbaren Grundlagen ausgegangen sind und ihnen in die Augen springende Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind, so dass die Schätzung als offensichtlich falsch erscheint. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat. Der Steuerpflichtige, der eine Ermessensveranlagung vor Bundesgericht anficht, muss sich mit deren einzelnen Elementen auseinandersetzen und zeigen, dass die Schätzung auf unhaltbaren Grundlagen oder auf offensichtlich unrichtigen Sachverhaltsfest-

stellungen beruht. Er hat klar darzutun und im Einzelnen zu belegen, dass und weshalb die vorgenommene Schätzung offensichtlich falsch sein soll bzw. inwiefern wesentliche Gesichtspunkte übergangen oder falsch gewürdigt worden sein sollen (Urteil 2A.53/2003 vom 13. August 2003, E. 4.4 mit Hinweisen).
4.2 Die Beschwerdeführerin legt nicht dar, inwiefern die Schätzungen der Vorinstanz offensichtlich unrichtig sein sollten. Anhaltspunkte, dass die Schätzung auf einer missbräuchlichen Betätigung des Schätzungsermessens beruht, bestehen nicht. Die Steuerverwaltung hat für ihre Schätzung die im Gesetz vorgesehenen Kriterien berücksichtigt (u.a. Erfahrungszahlen, Lebensaufwand; vgl. Art. 130 Abs. 2 letzter Satz DBG) und sich, soweit möglich, an den Umsätzen und Verkäufen der Beschwerdeführerin orientiert (vgl. Zweifel, a.a.O., Art. 130 DBG N 45 ff.). Wenn sie bei den deklarierten Umsätzen (Fr. 1'415'575.– aus Materialeinkauf; Fr. 1'629'102.– aus dem Verkauf von Handelswaren) von einem Einkommen von Fr. 150'000.– aus unselbständiger (recte: selbständiger) Erwerbstätigkeit ausging, so liegt dies im Rahmen des ihr zustehenden Ermessens.
5.
Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Die Beschwerdeführerin hat um unentgeltliche Rechtspflege ersucht. Voraussetzung dafür ist insbesondere, dass ihr Rechtsbegehren nicht aussichtslos erscheint (vgl. Art. 152 Abs. 1 OG). Wie die vorstehenden Erwägungen zeigen, hatte die eingereichte Beschwerde keine ernsthaften Aussichten auf Erfolg. Das Gesuch ist daher abzuweisen.
Damit sind die bundesgerichtlichen Kosten entsprechend dem Verfahrensausgang der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen
2.
Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wird abgewiesen.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt und der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 29. Januar 2004
Im Namen der II. Öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: