



2C\_973/2018

Urteil vom 9. Januar 2019

**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Donzallaz, Haag,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_ AG,  
vertreten durch Rechtsanwalt Louis Fiabane,  
Beschwerdeführerin,

*gegen*

Kantonales Steueramt St. Gallen,  
Beschwerdegegner.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen, Abteilung III, vom 19. September 2018 (B/2018 59 und 60).

**Sachverhalt:**

**A.**  
Die A. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) hat Sitz in U. \_\_\_\_\_ /SG. In der hier interessierenden Steuerperiode 2015 betrieb sie die am Ort gelegene Bar B. \_\_\_\_\_. Im handelsrechtlichen Abschluss und in der Steuererklärung zu dieser Steuerperiode wies die Steuerpflichtige einen Gewinn von Fr. 311.80 aus. Bei einem Warenertrag von Fr. 310'845.-- und einem Warenaufwand von Fr. 135'986.-- ergab sich aus dem Getränkeverkauf ein verbuchter Bruttogewinn I von Fr. 174'859.-- bzw. eine Bruttogewinnmarge von 56,25%. Mit Blick auf die unüblich tiefe Bruttogewinnmarge ersuchte die Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen (KStA/SG) die Steuerpflichtige am 6. April 2016 um näheren Aufschluss. Den eingereichten Kontoblättern liess sich entnehmen, dass die Barumsätze jeweils erst am Monatsende verbucht worden waren. Am 18. April 2016 unterbreitete das KStA/SG der Steuerpflichtigen einen Veranlagungsvorschlag. Dieser beruhte auf einer Bruttogewinnmarge von 80 %. Gleichzeitig forderte das KStA/SG die Steuerpflichtige auf, die Kassenstreifen nachzureichen, ansonsten zur Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen geschritten werde.

**B.**  
Dieser Aufforderung kam die Steuerpflichtige nicht nach, sie erhob aber Einwände gegen den Veranlagungsvorschlag und machte nähere Angaben zu den Bruttogewinnmargen auf den einzelnen Getränkeprodukten. Das KStA/SG nahm eine Einzelkalkulation vor. Dabei gelangte das Amt zu einem Umsatz von Fr. 497'370.-- und einer Bruttogewinnmarge von 73 %, was in den Veranlagungsverfügungen vom 27. April 2016 zu einem Ermessenszuschlag für nicht verbuchte Umsatzanteile von Fr. 186'525.-- führte. Nach Berücksichtigung einer zusätzlichen Steuerrückstellung von Fr. 27'600.-- ergab sich ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 131'032.--. Dagegen erhob die Steuerpflichtige Einsprache.

**C.**

Am 16. Juni und 22. Juli 2016 nahm die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Hauptabteilung Mehrwertsteuer, bei der Steuerpflichtigen eine externe Kontrolle der Steuerperioden 2011 - 2015 vor. Die ESTV kam in ihrer Verfügung vom 5. Oktober 2016 zum Ergebnis, die in der Kontrollperiode ausgewiesenen Bruttogewinnmargen (64, 67, 66, 59 und 59 %) stünden dem Erfahrungswert von "gegen 70 %" gegenüber. Im Betrieb sei "nicht über eine Kassa getippt" worden. Die Tageseinnahmen würden "manuell aufgezeichnet", wobei lediglich die Einnahmen aufgeführt und keine Tagessaldoabstimmung vorgenommen werde. Die Umsätze der Steuerperioden 2014 und 2015 müssten daher geschätzt werden. Hierfür könne eine Bruttogewinnmarge von 65 % (Durchschnitt 2011- 2013) herangezogen werden, wodurch der Lage des Lokals und den Spezialrabatten entsprochen werde. In der Steuerperiode 2015 ergebe sich ein kalkulierter Umsatz (exkl. MWST) von Fr. 363'382.-- Verbucht worden seien Fr. 310'485.-- (exkl. MWST), weshalb eine Umsatzdifferenz von Fr. 52'537.-- (exkl. MWST) bestehe. Die Steuerpflichtige erhob gegen diese Verfügung Einsprache. Das Einspracheverfahren vor der ESTV scheint noch hängig zu sein.

#### D.

Mit Einspracheentscheiden vom 31. Januar 2017 hiess das KStA/SG die Einsprachen gegen die Veranlagungsverfügungen vom 27. April 2016 (vorne lit. B) teilweise gut. Es ermässigte den Umsatz auf Fr. 485'367.--, was zu einer Bruttogewinnmarge von noch 72 % führte. Die Annäherung erfolgte in sechs Schritten. Zunächst ermittelte das KStA/SG einen Soll-Umsatz von Fr. 872'516.--, wobei es zu einer Bruttogewinnmarge von 84,5% gelangte. Grundlage bildeten der Wareneinkauf und die Verkaufspreise anhand der Preisliste. Im zweiten Schritt trug es die Lagerkorrektur nach; es verblieb ein Umsatz von Fr. 747'045.--. Dann berücksichtigte es die Sonderaktionen (Dienstag: "Ausländer-Club"; Mittwoch: "Jedes Getränk für fünf Franken"; Donnerstag: "zwei für eins"). Der Umsatz erreichte danach noch Fr. 693'650.--. Im vierten Schritt kam es dem Einwand nach, der Preis für eine Flasche eines hochprozentigen Getränks werde "jeweils individuell verhandelt" und liege zwischen Fr. 80.-- und Fr. 110.--; zudem würden Mixgetränke abgegeben. Im Anschluss erreichte der Umsatz noch Fr. 655'246.--. Im fünften Schritt nahm das KStA/SG einen zwanzigprozentigen Abzug von Fr. 655'246.-- vor ("Bereinigung von Bruch, Verschütten, Gratisabgaben und Mehrausschank"). Damit verblieb ein Umsatz von Fr. 524'197.-- (inkl. MWST), ehe zuletzt, im sechsten Schritt, die auf den Umsätzen lastende Mehrwertsteuer (Normalsatz von 8,0%) herausgerechnet wurde. Dadurch ergab sich ein kalkulatorischer Umsatz (exkl. MWST) von Fr. 485'367.--. Folglich waren nicht verbuchte Umsatzanteile von Fr. 174'522.-- aufzurechnen.

#### E.

Die Verwaltungsrekurskommission (Entscheide vom 22. Januar 2018) und das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Abteilung III (Entscheid B 2018/59 / B 2018/60 vom 19. September 2018) bestätigten dies.

#### F.

Mit Eingabe vom 26. Oktober 2018 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Sache an das KStA/SG zurückzuweisen, damit dieses, wie erst aus der Begründung ersichtlich wird, übereinstimmend mit der ESTV von einem Umsatz von Fr. 363'382.-- ausgehe.

#### G.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat den Beizug der kantonalen Akten angeordnet, von weiteren Instruktionsmassnahmen - namentlich von einem Schriftenwechsel (Art. 102 Abs. 1 BGG) - aber abgesehen.

### Erwägungen:

#### I. Prozessuales

##### 1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83 *e contrario*, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 143 V 19 E.** 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 144 II 313 E.** 5.1 S. 319).

1.3. Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; **BGE 144 II 313 E.** 5.1 S. 319). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 143 I 1 E.** 1.4 S. 5).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 144 V 173 E.** 1.2 S. 175). Die Sachverhaltskontrolle ist auf offensichtlich

unrichtige Feststellungen beschränkt (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (**BGE 144 IV 35 E.** 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (**BGE 144 I 28 E.** 2.4 S. 31). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 144 V 50 E.** 4.1 S. 52 f. mit Hinweisen; vorne E. 1.3).

## *II. Direkte Bundessteuer*

### **2.**

**2.1.** Die Veranlagungsbehörde ist direktsteuerlich gehalten, den steuerbaren Gewinn (oder Teile davon) nach pflichtgemäsem 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; Urteile 2C\_852/2018 vom 9. Oktober 2018 E. 2.1 [DBG/StHG]; 2C\_1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3.2, in: ASA 86 S. 792 [MWSTG]).

**2.2.** Die steuerpflichtige Person kann eine Veranlagungsverfügung, die vollständig oder zumindest teilweise aufgrund pflichtgemässen Ermessens ergangen ist, einzig mit der Begründung anfechten, die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG). Prozessual bedeutet dies, dass es zur Umkehr der Beweislast kommt (so ausdrücklich Art. 183 Abs. 1bis DBG). Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend anzutreten und bedingt grobe methodische oder rechnerische Fehler, was bedeutet, dass die steuerpflichtige Person sich nicht darauf beschränken kann, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensbetätigung in allgemeiner Weise zu beanstanden. Die steuerpflichtige Person kann im Einspracheverfahren entweder weitere Beweismittel nachreichen, wodurch die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde wieder auflebt, oder aber aufzeigen, dass die angefochtene Veranlagungsverfügung offensichtlich übersetzt ist. Dies alles trifft gleichermaßen auf das Beschwerdeverfahren zu. Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Aufrechnung, Bewertung oder Schätzung nur zurückhaltend, das heisst auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin (Urteil 2C\_852/2018 vom 9. Oktober 2018 E. 2.2).

**2.3.** Bezüglich der bundesgerichtlichen Kognition gilt folgendes: Frei überprüfbare Rechtsfrage ist, ob der Sachverhalt eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen zulässt. 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. Das Bundesgericht prüft das Ergebnis einer Bewertung oder Schätzung, wie dargelegt, nur zurückhaltend, das heisst auf offensichtliche Fehler und Irrtümer hin (Urteil 2C\_852/2018 vom 9. Oktober 2018 E. 2.3).

### **2.4.**

**2.4.1.** Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4) waren sowohl das KStA/SG als auch die ESTV gezwungen, einen Ermessenszuschlag vorzunehmen, nachdem die in der Steuerperiode 2015 ausgewiesene Bruttogewinnmarge auffallend niedrige 56,25% erreicht hatte (Sachverhalt lit. A) und die Steuerpflichtige keine Kassastreifen vorlegen vermochte (Sachverhalt lit. B). Die ESTV führte hierzu aus, es werde "nicht über eine Kassa getippt" (Sachverhalt lit. C).

**2.4.2.** Die Führung eines Kassabuchs ist gerade auch für Kleinbetriebe unabdingbar. Wer überwiegend Einnahmen aus formlos geschlossenen Verträgen erzielt, in der Regel bar bezahlt wird und nicht regelmässig Rechnungen oder zumindest Quittungen auszustellen hat, ist zur Führung eines Kassabuches verpflichtet. Dieses bildet den Dreh- und Angelpunkt der Aufzeichnungen. Soll das Kassabuch für die Richtigkeit des erfassten Bargeldverkehrs Beweis erbringen, ist unerlässlich, dass die Bareinnahmen und -ausgaben in ihm fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufgezeichnet werden und durch Kassastürze regelmässig - in bargeldintensiven Betrieben täglich - kontrolliert werden. Nur bei täglichem Kassasturz ist gewährleistet, dass die erfassten Bareinnahmen den Gegebenheiten entsprechen. Die zentrale Bedeutung eines korrekt geführten Kassabuches ist allen Steuerarten gleichermassen eigen (Urteil 2C\_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 2.2.2).

**2.4.3.** Diesem grundlegendem Gebot des Handels- und Steuerrechts ist die Steuerpflichtige nicht nachgekommen, weshalb eine umfassende Schätzung des Umsatzes erforderlich war. Bei der Bewertung (eines Sachwertes oder auch eines Umsatzes) darf auf Erfahrungswerte abgestellt werden (Art. 130 Abs. 2 Satz 2 DBG; Urteil 2C\_886/2018 vom 24. Oktober 2018 E. 2.3.6). Die ESTV verfügt hierzu über branchenspezifische Erfahrungszahlen. Diese weisen einen Durchschnitt für Barbetriebe von "gegen 70 %" aus (Sachverhalt lit. B). Das KStA/SG gelangte in den Veranlagungsverfügungen zu einer Bruttogewinnmarge von 73 % und in den Einspracheentscheiden zu einer solchen von noch 72 % (Sachverhalt lit. A und C). Dabei stützte es sich auf die gastronomiespezifische "Kennzahlenbroschüre 2016" der KATAG & Partners AG (online zugänglich unter [www.katag.ch](http://www.katag.ch)). Der Broschüre zufolge herrscht im Bereich Bar/Pub, verglichen mit den übrigen Kategorien, der höchste Bruttogewinn I (durchschnittlich 77 %).

## 2.5.

**2.5.1.** Die Steuerpflichtige macht zunächst geltend, es treffe zwar zu, dass sie keine Kassenstreifen vorgelegt habe, weshalb es richtigerweise zur Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen gekommen sei. Sie habe aber "absolut keine Veranlassung [gehabt], solche Tagesabrechnungen zu führen". Diese Sichtweise findet keine Grundlage. Wie dargelegt, haben bargeldintensive Betriebe (Restaurants, Taxis, Kioske usw.) täglich einen Kassensurz vorzunehmen und Buch über Einnahmen und Ausgaben zu führen (vorne E. 2.3.2). Zuzustimmen ist der Steuerpflichtigen hingegen, soweit sie ausführt, es stehe nicht im "freien Belieben" der Veranlagungsbehörde, wie hoch die Schätzung ausfallen soll. Davon kann vorliegend freilich keine Rede sein. Mit einem Ansatz von 72 % bewegt sich der angefochtene Entscheid etwa mittig zwischen den *branchenspezifischen* Erfahrungswerten der ESTV und jenen der KATAG & Partners AG. Fraglich kann einzig sein, ob die *betriebsspezifischen* Eigenheiten hinreichend berücksichtigt worden seien.

**2.5.2.** Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass die Steuerpflichtige den Warenaufwand vollständig deklariert hatte (Fr. 135'986.-; Sachverhalt lit. A), weshalb von vornherein nur die *ertragsseitigen* Betriebscharakteristika zu würdigen waren. Zutreffend ist, dass die ESTV tatsächlich vom branchentypischen Bruttogewinn I ("gegen 70 %") abgewichen ist und eine Reduktion auf 65 % vornahm. Eine eigentliche Begründung hierfür kann der Verfügung vom 5. Oktober 2016 indes nicht entnommen werden. Die ESTV lässt es mit dem Hinweis bewenden, mit der Ermässigung würden "die Lage sowie die Spezialrabatte berücksichtigt". Anders, als die Steuerpflichtige dies auszudrücken scheint, entfaltet die Mehrwertsteuerliche Schätzung für die direktsteuerliche Veranlagung keine unmittelbare Präjudizwirkung. Übereinstimmende Schätzungen und Bewertungen sind zwar durchaus wünschbar, doch ist eine Schätzung nicht schon deswegen offensichtlich unrichtig, weil sie von der für eine andere Steuer vorgenommenen Schätzung abweicht.

**2.5.3.** Die Steuerpflichtige weist sodann auf den Umstand hin, dass die von der KATAG & Partners AG "festgelegte Bruttogewinnmarge" lediglich einen "pauschalisierten Durchschnittswert" darstelle, welcher "um Jahre der wirklichen Realität nachhinkt". Hierzu ist festzuhalten, dass die Veranlagungsbehörde keineswegs von den branchenspezifischen Erfahrungszahlen der KATAG & Partners AG ausgegangen ist. Wie dem Einspracheentscheid vom 31. Januar 2017 entnommen werden kann, der herangezogen werden darf (Art. 105 Abs. 2 BGG), kalkulierte das KStA/SG den Umsatz in einem ersten Schritt, indem es die einzelnen verbuchten Getränkelieferungen erfasste und diese mit der betriebsspezifischen Preisliste multiplizierte. Auch mit ihren weiteren Schritten verfolgte die Veranlagungsbehörde sichtlich das Ziel, die betriebsspezifischen Eigenheiten zu berücksichtigen (Sachverhalt lit. D). Inwiefern die einzelnen Überlegungen auf einer verfassungsrechtlich unhaltbaren Beweiswürdigung beruhen sollten, bleibt unklar, zumal die Steuerpflichtige mit ihrer weitgehend appellatorischen Kritik ohnehin nicht zu hören ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.2).

**2.5.4.** Entgegen der Darstellung der Steuerpflichtigen hat die Veranlagungsbehörde dem "Ausschuss" offenkundig Beachtung geschenkt. Im fünften Schritt nahm sie einen Abzug von 20 % vor ("Bruch, Verschütten, Gratisabgaben und Mehrausschank"; Sachverhalt lit. D). Weshalb ein zusätzlicher Abzug von 5 % erforderlich sein soll, bleibt unerfindlich. Ebenso wenig leuchtet es ein, dass bei der Aktion "zwei für eins", wie sie donnerstags praktiziert wurde (auch dazu Sachverhalt lit. D), nur der hälftige Warenaufwand hätte berücksichtigt werden dürfen. Auf die übrigen appellatorischen Vorbringen ist nicht näher einzugehen.

**2.5.5.** Die Steuerpflichtige rügt darüber hinaus eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV). Die Begründung geht weitestgehend in der Kritik an der Bemessung des Ermessenszuschlags auf, zumal eine Auseinandersetzung mit dem Verfassungsrecht ausbleibt.

**2.6.** Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

### *III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen*

#### **3.**

Das harmonisierte Steuerrecht entspricht im hier interessierenden Bereich in allen Teilen dem DBG. In der Folge stimmt das Steuergesetz (des Kantons St. Gallen) vom 9. April 1998 (StG/SG; sGS 811.1) mit dem StHG überein, weshalb auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden kann. Die Beschwerde ist auch im harmonisierten kantonrechtlichen Bereich unbegründet und abzuweisen.

### *IV. Kosten und Entschädigung*

#### **4.**

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton St. Gallen, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015, wird abgewiesen.

**2.**

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons St. Gallen, Steuerperiode 2015, wird abgewiesen.

**3.**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

**4.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Abteilung III, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 9. Januar 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher