

100.2019.253/254U  
ARB/IMA/ROS

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil der Einzelrichterin vom 8. Oktober 2020**

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Gerichtsschreiberin Imfeld

A. \_\_\_\_\_  
Beschwerdeführer

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern  
Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundes-  
steuer 2015 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern  
vom 18. Juni 2019; 100 18 290, 200 18 226)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit Verfügungen vom 5. September 2017 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A.\_\_\_\_\_ für das Steuerjahr 2015 abweichend von dessen Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 69'989.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie auf Fr. 79'814.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung beim deklarierten Bruttogewinn gestützt auf Erfahrungszahlen einen Betrag von Fr. 35'400.-- aufrechnete, wodurch sich der steuerbare Erfolg aus selbständiger Erwerbstätigkeit entsprechend erhöhte.

Die dagegen erhobenen Einsprachen hiess die Steuerverwaltung mit Entschieden vom 22. Mai 2018 insoweit gut, als sie bei der Berechnung des Bruttogewinns den Warenaufwand für Tabakwaren und den Ertrag aus deren Verkauf nicht berücksichtigte. Der steuerbare Erfolg reduzierte sich dadurch um Fr. 10'400.--, womit das steuerbare Einkommen neu Fr. 59'589.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie Fr. 69'414.-- bei der direkten Bundessteuer betrug.

### **B.**

Hiergegen hat A.\_\_\_\_\_ am 21. Juni 2018 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) erhoben, die die Rechtsmittel mit Entschieden vom 18. Juni 2019 abwies.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 25. Juli 2019 hat A.\_\_\_\_\_ sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2015 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt sinngemäss die Aufhebung der angefochtenen Entschiede und den Verzicht auf den Zuschlag von Fr. 25'000.-- beim steuerbaren Erfolg.

Mit Verfügung vom 26. Juli 2019 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK schliesst mit Vernehmlassung vom 7. August 2019 auf Abweisung der Beschwerden. A.\_\_\_\_\_ hat sich am 12. August 2019 erneut zur Sache geäussert und an seinen Anträgen festgehalten. Die Steuerverwaltung beantragt mit Beschwerdeantwort vom 27. August 2019 die Abweisung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

### **Erwägungen:**

#### **1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG).

**1.2** Die angefochtenen Entscheide vom 18. Juni 2019 wurden dem Beschwerdeführer gemäss Sendungsverfolgung der Schweizerischen Post am 25. Juni 2019 zugestellt (vgl. Auszug «Track and Trace» vom 26.7.2019 [act. 12A]). Mit Postaufgabe der Beschwerden am 25. Juli 2019 sind diese fristgerecht erfolgt. Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten

(Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

**1.3** Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

**1.4** Da der Streitwert beider Verfahren unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Beurteilung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

**1.5** Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

## **2.**

Streitig ist die Höhe des steuerbaren Erfolgs, den der Beschwerdeführer im Jahr 2015 aus selbständiger Erwerbstätigkeit erzielt hat. Dabei ist zunächst zu prüfen, ob er für sein Einzelunternehmen die Buchführungspflichten erfüllt hat; anschliessend ist (gegebenenfalls) der Ermessenszuschlag zu beurteilen.

**2.1** Nach neuem Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht, in Kraft getreten am 1. Januar 2013, sind sämtliche Unternehmen buchführungspflichtig (Art. 957 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]). Für Einzelunternehmen mit weniger als Fr. 500'000.-- Umsatzerlös im letzten Geschäftsjahr genügt eine Buchhaltung, welche die Einnahmen und Ausgaben erfasst sowie die Vermögenslage wiedergibt (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1

OR). Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung gelten dabei sinn- gemäss (Art. 957 Abs. 3 i.V.m. Art. 957a Abs. 2 OR). Um die Vermögens- lage vollständig und wahrheitsgetreu zu erfassen (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR), ist der Bargeldverkehr grundsätzlich fortlaufend, lückenlos und zeitnah in einem Kassabuch aufzuzeichnen und durch Kassenstürze regelmässig mit dem Kassenbestand abzugleichen (vgl. Greter/Zihler, in Pfaff/Glanz/ Stenz/Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 957 N. 54; Peter Böckli, OR-Rech- nungslegung, 2. Aufl. 2019, Rz. 303; Marco Greter, Abschied vom Milch- büchlein, in Der Schweizer Treuhänder 2014 S. 172 ff., 174). Damit soll ins- besondere die Nachprüfbarkeit der Buchführung gewährleistet werden (vgl. Art. 957 Abs. 3 i.V.m. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 5 OR; Marco Greter, a.a.O., S. 176; Greter/Zihler, a.a.O., Art. 957 N. 53 a.E.).

**2.2** Neben der Buchführungspflicht sind zudem die steuerrechtlichen Auf- zeichnungspflichten zu beachten: Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit müssen der Steuererklärung die unter- zeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuer- periode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privat- entnahmen und Privateinlagen beilegen (aArt. 171 Abs. 2 StG in der bis 31.12.2019 gültigen Fassung [BAG 00-124]; aArt. 125 Abs. 2 DBG in der bis 31.12.2015 gültigen Fassung [AS 1991 S. 1184]; vgl. auch aArt. 42 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] in der bis 31.12.2015 gültigen Fassung [AS 1991 S. 1256]). Welche Aufzeichnungen notwendig und sinnvoll sind, hängt von der Art und der Grösse des Betriebs ab (BGer 2C\_835/2011 vom 4.6.2012 E. 2.2.2). Bargeldintensive Betriebe wie beispielsweise Restaurants haben nach der steuerrechtlichen Rech- tsprechung des Bundesgerichts den Bargeldverkehr fortlaufend, lückenlos und zuverlässig in einem Kassabuch aufzuzeichnen. Zusätzlich ist der auf- gezeichnete Kassenbestand mit dem tatsächlichen Bestand durch tägliche Kassenstürze zu überprüfen (zuletzt etwa BGer 2C\_885/2019 vom 5.3.2020 E. 5.2 [zur Mehrwertsteuer], 2C\_530/2019 vom 23.1.2020 E. 4.3.1 [zur Mehrwertsteuer], 2C\_261/2019 vom 15.8.2019 E. 2.3.1, 2C\_973/2018 vom 9.1.2019 E. 2.4.2; vgl. auch BVR 2008 S. 181 E. 3.1; Zusatz-Weg-

leitung 2015 der Steuerverwaltung betreffend natürliche Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit S. 5, einsehbar unter: <[www.sv.fin.be.ch](http://www.sv.fin.be.ch)>, Rubriken «Dokumente, Publikationen/Wegleitungen/Steuerjahr 2015»). Die Führung eines Kassabuchs ist gerade auch für bargeldintensive Kleinbetriebe unabdingbar und für alle Steuerarten von zentraler Bedeutung (BGer 2C\_973/2018 vom 9.1.2019 E. 2.4.2, 2C\_835/2011 vom 4.6.2012 E. 2.2.2 [zur Mehrwertsteuer], je mit Hinweisen).

**2.3** Der Beschwerdeführer ist Inhaber eines Restaurant- und Barbetriebs in der Form eines Einzelunternehmens in B.\_\_\_\_\_. Die Geschäftsvorgänge zeichnet er mittels einer doppelten Buchführung auf. Im Jahr 2015 deklarierte er einen Umsatz von Fr. 269'514.-- (vgl. Steuererklärung 2015, Vorakten StV [act. 4B] pag. 37 ff.). Was die Buchführung im Einzelnen anbelangt, geht der Beschwerdeführer wie folgt vor: Die Einnahmen aus dem Betrieb hält er mit einer Registrierkasse fest, wobei ihm die Kassenstreifen als Beleg dienen; ein Kassabuch führt er hingegen nicht (vgl. Protokoll Buchprüfung der Steuerverwaltung vom 31.7.2017 Ziff. 6./B2, Vorakten StV pag. 167 ff.). Die Bareinnahmen zahlt er, gerundet meist auf die nächsten Fr. 50.--, in der Regel täglich per Nachttresor bei der Bank ein (vgl. Auszug Konto Nr. 1090, Vorakten StV pag. 108 ff.; Beschwerden S. 2). Jeweils Ende Monat verbucht er diese zudem vom Konto Nr. 1090 «Geld-Transferkonto» an das Ertragskonto Nr. 3200 «Erlös Restaurant» (vgl. Zusammenstellung «Ablauf Kasse», in Beschwerdebeilagen [act. 1C]; Auszüge Konten Nr. 1090 und Nr. 3200, Vorakten StV pag. 86 und 108 ff.).

**2.4** Die StRK erachtet den Gastronomiebetrieb des Beschwerdeführers als bargeldintensiv, weshalb die Führung eines Kassabuchs inklusive täglicher Kassenstürze unabdingbar sei. Weil er weder ein Kassabuch geführt noch dokumentierte Kassenstürze vorgenommen habe, sei seine Buchführung formell nicht ordnungsgemäss erfolgt. Aufgrund dieser schweren Mängel sei der Beschwerdeführer nach pflichtgemäßem Ermessen zu veranlassen gewesen, was eine umfassende Schätzung des Umsatzes erforderlich gemacht habe (angefochtene Entscheide E. 5). Die Steuerverwaltung schliesst sich dieser Auffassung an, nachdem sie im Veranlagungs- und Einspracheverfahren die formelle Ordnungsmässigkeit der Buchhaltung noch

grundsätzlich bejaht hatte (vgl. Beschwerdeantwort S. 2; Protokoll Buchprüfung der Steuerverwaltung vom 31.7.2017 Ziff. 7, Vorakten StV pag. 167 ff.). – Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, gesetzlich sei er nur verpflichtet, die Einnahmen und Ausgaben sowie die Vermögenslage seines Einzelunternehmens festzuhalten. Dennoch führe er eine doppelte Buchhaltung. Die Einnahmen aus seinem Betrieb erfasse er mit einer Registrierkasse fortlaufend, lückenlos und zeitnah. Die Kassentreifen stellten einen genügenden Nachweis für die tatsächlichen Einnahmen dar. Die Bareinnahmen zahle er jeweils direkt per Nachttresor bei der Bank ein. Entgegen der Auffassung der Vorinstanzen setze dieser Vorgang zwingend einen Kassenzurückwurf voraus. Er sei mit Blick auf diese Aufzeichnungen und Abläufe nicht gehalten, ein Kassabuch zu führen (Beschwerden S. 1 f.; Eingabe des Beschwerdeführers vom 12.8.2019 [act. 8]).

### 3.

**3.1** Der Beschwerdeführer erzielte 2015 einen Umsatzerlös von weniger als Fr. 500'000.--; er war daher buchführungspflichtig im Sinn von Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 OR und unterlag zudem einer steuergesetzlichen Aufzeichnungspflicht (vgl. vorne E. 2.1 f.). Sein Restaurant- und Barbetrieb zeichnet sich durch einen bargeldintensiven Geschäftsverkehr aus, weshalb er den Bargeldfluss fortlaufend, lückenlos und zuverlässig in einem Kassabuch hätte aufzeichnen und täglich einen Kassenzurückwurf hätte vornehmen müssen (vgl. vorne E. 2.2 f.). Registrierkassen sind bei bargeldintensiven Betrieben zwar ein wichtiges technisches Hilfsmittel, um den Bargeldverkehr zu erfassen, wobei die auf den Kassentreifen festgehaltenen Vorgänge möglichst zeitnah im Kassabuch einzutragen sind (vgl. Martin Zweifel, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 125 DBG N. 34). Registrierkassen vermögen ein Kassabuch aber grundsätzlich nicht zu ersetzen. Dies gilt insbesondere dann, wenn wie im vorliegenden Fall der Nachweis fehlt, dass der aufgezeichnete Kassenbestand täglich mit dem tatsächlichen Bestand kontrolliert worden ist. Der Beschwerdeführer wäre gehalten gewesen, jeden Tag Kassenzurückwürfe vorzunehmen und das Ergebnis auf geeignete Weise festzuhalten sowie allfällige Abweichungen zu berichtigen. Die Buchungen in den

Konten «Geld-Transferkonto» und «Erlös Restaurant», die naturgemäss nicht täglich vorgenommen werden, vermögen die fehlenden täglichen Kassenstürze nicht zu ersetzen. Ebenso wenig genügen die meist auf Fr. 50.-- gerundeten Einzahlungen der Bareinnahmen per Nachttresor, zumal damit der tatsächliche Kassenbestand gerade nicht genau festgehalten wird. Bei den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen handelt es sich somit nicht um zuverlässige und überprüfbare Aufzeichnungen der Geschäftstätigkeit, die erlauben würden, die Steuerfaktoren einwandfrei zu ermitteln (vgl. auch BGer 2C\_885/2019 vom 5.3.2020 E. 5.6 [zur Mehrwertsteuer]). Die StRK hat daher zu Recht erwogen, dass eine formell nicht ordnungsgemäss geführte Buchhaltung vorliegt.

**3.2** Führt eine mangelhafte Buchhaltung zu Ungewissheiten im Sachverhalt, die sich nicht beseitigen lassen und die es der Veranlagungsbehörde verunmöglichen, die Steuerfaktoren zu ermitteln, so nimmt diese eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 174 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG; vgl. auch Art. 46 Abs. 3 StHG). Die Ungewissheit über den massgebenden Sachverhalt kann, muss aber nicht auf einer Nicht- bzw. Schlechterfüllung von Verfahrenspflichten beruhen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 130 N. 26, 30, 38, 41; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 130 DBG N. 30, 41; zum Ganzen VGE 2018/43/44 vom 20.12.2018 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen). Fehlt bei der Buchhaltung eines bargeldintensiven Betriebs ein Kassabuch und der Nachweis täglicher Kassenstürze, führt dies zu einer nicht zu beseitigenden Ungewissheit im Sachverhalt, die eine ermessensweise Schätzung der ungewissen Steuerfaktoren zur Folge hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 35; vgl. auch BGer 2C\_261/2019 vom 15.8.2019 E. 2.3.2, 2C\_973/2018 vom 9.1.2019 E. 2.4.2 f.).

**3.3** Die Ermessensveranlagung besteht in einer Schätzung der Steuerfaktoren oder einzelner Einkommens- bzw. Gewinnbestandteile und beruht auf einer Sachverhaltsfeststellung durch Wahrscheinlichkeitsschluss. Ziel der ermessensweisen Schätzung ist die bestmögliche Annäherung an den wirklichen Sachverhalt. Die Veranlagungsbehörde hat die amtliche Schätzung pflichtgemäss vorzunehmen. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Ver-

mögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen (Art. 174 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG; vgl. auch Art. 46 Abs. 3 StHG; VGE 2018/43/44 vom 20.12.2018 E. 3.3).

**3.4** Die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung sind von Amtes wegen zu prüfen (Art. 20a Abs. 1 VRPG; vgl. VGE 2015/298/299 vom 3.8.2016 E. 3.5). Die Ermessensveranlagung wegen Nichterfüllung von Verfahrenspflichten setzt voraus, dass die gehörige Erfüllung angemahnt worden ist (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 DBG N. 34; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 46; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 19 N. 13; Regina Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 174 N. 11). Unter die Nichterfüllung von Verfahrenspflichten fällt auch das Einreichen einer (formell) nicht ordnungsgemässen Buchhaltung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 35; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N. 12; Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in ASA 75 S. 185 ff., 199). Eine Mahnung hat unter Ansetzung einer Nachfrist die letzte Aufforderung der steuerpflichtigen Person zu enthalten, ihren bisher versäumten Verfahrenspflichten vollständig nachzukommen (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 DBG N. 34; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 50; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N. 13). Die Veranlagungsbehörde trägt die Beweislast dafür, dass sie die steuerpflichtige Person korrekt gemahnt hat (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 DBG N. 38; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 132 N. 55; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 20 N. 23; vgl. zum Ganzen VGE 2015/298/299 vom 3.8.2016 E. 3.4.1). Geht der Ermessensveranlagung, die auf das Nichterfüllen von Verfahrenspflichten durch die steuerpflichtige Person zurückzuführen ist, keine Mahnung voraus, hindert das die Steuerverwaltung nicht, die ungewissen Steuerfaktoren zu schätzen (vgl. BGer 2C\_467/2017 vom 5.7.2018 E. 5.4 mit weiteren Hinweisen). Jedoch entfällt die Einschränkung gemäss Art. 191 Abs. 3 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG, wonach die steuerpflichtige Person diese Veranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten kann (vgl. auch Art. 48 Abs. 2 StHG). Die fehlende Anwendbarkeit dieser Bestimmungen hat gegebenenfalls zur Folge, dass die mit der Ein-

sprache bzw. Beschwerde befassten Instanzen die Ermessensveranlagung mit freier Kognition und nicht nur auf offensichtliche Unrichtigkeit hin zu überprüfen haben (vgl. BGE 137 I 273 E. 3.5; BGer 2C\_404/2019 vom 29.1.2020 E. 2.4, 2C\_551/2018 vom 11.6.2019 E. 3.2.1, 2C\_467/2017 vom 5.7.2018 E. 5.5; VGE 2015/298/299 vom 3.8.2016 E. 3.5).

**3.5** Der Beschwerdeführer reichte im Veranlagungsverfahren seine Buchhaltungsunterlagen sowie die entsprechenden Belege ein (vgl. Vorakten StV pag. 159 ff.). Die Buchhaltung erwies sich aber als formell mangelhaft (vorne E. 3.1) und ermöglichte keine Ermittlung des steuerbaren Erfolgs, die frei ist von Ungewissheiten. Folglich musste die Steuerverwaltung die fehlenden Elemente schätzungsweise ermitteln und gegebenenfalls einen Ermessenszuschlag vornehmen. In den Akten findet sich kein Hinweis, dass der Beschwerdeführer vor der ermessensweisen Schätzung des steuerbaren Erfolgs förmlich gemahnt wurde. Ob dies einen Verfahrensmangel darstellt, ist fraglich, zumal hier eine Mahnung ihre gewünschte Wirkung wohl verfehlt hätte, da der Beschwerdeführer die Mängel in seiner Buchhaltung im Nachhinein nicht mehr hätte beheben können (eher bejahend: Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 DBG N. 35; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 19 N. 13; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 47; a.M. ausdrücklich Markus Berger, a.a.O., S. 199 f.). Die Frage braucht indes nicht weiter erörtert zu werden, da das Verwaltungsgericht nachfolgend die Schätzung des steuerbaren Erfolgs nicht nur auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüft. Ob der steuerbare Erfolg korrekt ermittelt worden ist, beschlägt zudem die Sachverhaltsermittlung und damit eine Tatfrage, die das Verwaltungsgericht mit voller Kognition beurteilt (vorne E. 1.5; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 80 N. 5 und Art. 66 N. 9; vgl. auch BGer 2C\_261/2019 vom 15.8.2019 E. 2.2.3 mit Hinweis). Schliesslich verzichtet es hier ausnahmsweise auf die bei der Überprüfung von Schätzungen durch Fachbehörden übliche Zurückhaltung. Im Übrigen hat bereits die Vorinstanz die Schätzung – entgegen anderslautender einleitender Erläuterungen (angefochtene Entscheide E. 6.1) – nicht nur auf Willkür hin, sondern umfassend geprüft und sich mit sämtlichen Einwänden des Beschwerdeführers auseinandergesetzt (angefochtene Entscheide E. 6.2 ff.). Auf eine Rückweisung an die Vorinstanz kann daher verzichtet werden.

#### 4.

Die StRK hat die von der Steuerverwaltung vorgenommene ermessensweise Aufrechnung von Fr. 25'000.-- beim steuerbaren Erfolg als rechtmässig bestätigt.

**4.1** Die Steuerverwaltung stellte für die Schätzung des steuerbaren Erfolgs insbesondere auf die Bruttogewinnmarge ab, die sie im vorliegenden Zusammenhang als Verhältnis des Umsatzes zum Warenaufwand versteht. Gemäss den Werten in der Buchhaltung des Beschwerdeführers, bereinigt um die Einnahmen und Ausgaben für Tabakprodukte, beträgt diese Marge 67,2 % (vgl. Schreiben der Steuerverwaltung vom 20.12.2017 S. 1, Vorakten StV pag. 213 f.). Aufgrund der Mängel in der Buchhaltung setzte die Steuerverwaltung diesen Wert schätzungsweise auf 70 % fest und erhöhte den vom Beschwerdeführer deklarierten betrieblichen Umsatz und damit auch den steuerbaren Erfolg um Fr. 25'000.-- (vgl. Schreiben der Steuerverwaltung vom 20.12.2017 S. 2, Vorakten StV pag. 213 f.; Einspracheentscheide vom 22.5.2018, Vorakten StV pag. 225 ff.). Für die Schätzung der Bruttogewinnmarge auf 70 % bezog sich die Steuerverwaltung einerseits auf die gastronomiespezifische Kennzahlenbroschüre 2016 der KATAG Treuhand AG sowie den Branchenspiegel 2014 von GastroSuisse (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 20.7.2018 S. 2 f., Vorakten StRK [act. 4A] pag. 70 ff.). Der Kennzahlenbroschüre zufolge beträgt die Bruttogewinnmarge bei Spezialitäten- bzw. Fast-Food-Restaurants durchschnittlich 71 % und bei Bar- und Pubbetrieben 77 %. Der Branchenspiegel hält für die Gastronomie im Jahr 2012 eine gesamtschweizerische Bruttogewinnmarge von durchschnittlich 71,8 % fest (vgl. Vorakten StV pag. 156 f.). Zudem verfügt die Steuerverwaltung über branchenspezifische Erfahrungszahlen für den Grossraum B.\_\_\_\_\_ (vgl. Protokoll Buchprüfung der Steuerverwaltung vom 31.7.2017 Ziff. 6./B10, Vorakten StV pag. 167 ff.). Diese liegen erfahrungsgemäss eher im oberen Bereich der schweizweit gültigen Durchschnittswerte (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 20.7.2018 S. 3, Vorakten StRK pag. 70 ff.). Bei Gastronomiebetrieben in B.\_\_\_\_\_ sollte die Bruttogewinnmarge mindestens 70 % betragen, wobei die Steuerverwaltung ihren Berechnungen in der Regel eine solche von 73 %

zugrunde legt (vgl. Protokoll Buchprüfung der Steuerverwaltung vom 31.7.2017 Ziff. 6./B10, Vorakten StV pag. 167 ff.).

**4.2** Die Steuerverwaltung berücksichtigte bei ihrer Schätzung, dass die Getränke- und Speisepreise im Betrieb des Beschwerdeführers grösstenteils tiefer sind als in vergleichbaren Unternehmen. Zu Recht trug sie aber auch dem Umstand Rechnung, dass beim Bier, mit dem der Beschwerdeführer bei den Getränken den Hauptumsatz erzielt, die Differenz zur Konkurrenz gering ist. Die Steuerverwaltung verglich zudem die Margen von einigen der meistverkauften Produkte im Betrieb des Beschwerdeführers mit allgemeinen Durchschnittswerten. Dabei lagen die Margen für Bier im Offenausschank und für die Beilage ... über dem Durchschnitt, für Burger und Steaks darunter. Gestützt auf diese Umstände kam die Steuerverwaltung zum Schluss, dass der Beschwerdeführer mit seinem Betrieb die schweizweite Durchschnittsmarge für Bars und Pubs von 77 % sowie die durchschnittliche Bruttogewinnmarge von Gastronomiebetrieben im Raum B.\_\_\_\_\_ von 73 % nicht erreichen könne. Mit Blick auf die Grösse des Betriebs und die günstigen Preise bei den Burgern legte sie daher die Bruttogewinnmarge, die der Beschwerdeführer mit seinem Betrieb mindestens erzielt, auf 70 % fest (Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 20.7.2018 S. 3, Vorakten StRK pag. 70 ff.). – Gegen dieses Vorgehen der Steuerverwaltung, bestätigt durch die StRK, bringt der Beschwerdeführer vor, dass aufgrund der betriebsspezifischen Eigenheiten, insbesondere der günstigen Preise und des Angebots warmer Speisen bis nach Mitternacht sowie der speziellen Öffnungszeiten, nicht auf Durchschnittswerte und Vergleichszahlen verschiedener anderer Gastronomiebetriebe abgestellt werden könne. Zudem sei die Marge für Bars und Pubs nicht massgebend, da bei seinem Betrieb über 50 % des Warenaufwands auf Lebensmittel entfalle (Beschwerden S. 1 f.). Eine von der C.\_\_\_\_\_ AG vorgenommene Betriebsanalyse zeige, dass mit der erwähnten Strategie kein durchschnittlicher Bruttogewinn erzielbar sei. Den in der Steuererklärung 2015 ausgewiesenen Bruttoerfolg hielt die C.\_\_\_\_\_ AG hingegen für plausibel (Beschwerden S. 3).

**4.3** Die Steuerverwaltung konnte für die Höhe des steuerbaren Erfolgs nicht von den Zahlen gemäss Buchhaltung des Beschwerdeführers ausgehen, da letztere formell nicht ordnungsgemäss geführt worden war (vorne

E. 3.1). Sie musste den Betrag daher schätzen. Dass sie hierzu auf die Bruttogewinnmarge abgestellt sowie Erfahrungs- und Vergleichszahlen hinzugezogen hat, entspricht der Praxis (vorne E. 3.3; vgl. auch BGer 2A.657/2005 vom 9.6.2006, in StR 2007 S. 44 E. 4; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 130 N. 52 ff.) und ist nicht zu beanstanden. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ist nachvollziehbar, dass die Steuerverwaltung dabei insbesondere die durchschnittlichen Bruttogewinnmargen für Bars bzw. Pubs, Spezialitäten- und Fast-Food-Restaurants herangezogen hat. Der Betrieb des Beschwerdeführers ist gerade wegen des dargelegten Konzepts keiner der erwähnten Kategorien zuzuordnen, sondern stellt eine Mischform dar. Insofern ist dem Beschwerdeführer zuzustimmen, dass die durchschnittliche Bruttogewinnmarge für Bars bzw. Pubs allein nicht massgebend ist, da sein Betrieb einen vergleichsweise höheren Anteil des Umsatzes mit Speisen erzielen dürfte (vgl. vorne E. 4.2; Beschwerden S. 1). Die Steuerverwaltung hat den Eigenheiten des zu beurteilenden Betriebs jedoch bereits Rechnung getragen, indem sie nicht nur schweizweite Durchschnittszahlen, sondern auch die konkreten Bruttogewinnmargen von Betrieben mit vergleichbarem Speise- und Getränkeangebot im Grossraum B.\_\_\_\_\_ berücksichtigt hat. Zudem hat sie beachtet, dass die vom Beschwerdeführer angebotenen Preise grundsätzlich tiefer sind als bei der Konkurrenz und es sich um einen eher kleinen Betrieb handelt. Sie hat damit die vom Beschwerdeführer geltend gemachten besonderen Umstände gebührend berücksichtigt. Mit einer Bruttogewinnmarge von 70 % bewegt sich die Einzelfallschätzung der Steuerverwaltung im unteren Bereich ihrer Erfahrungszahlen sowie jener der KATAG Treuhand AG und von GastroSuisse.

**4.4** Der Beschwerdeführer macht keine weiteren speziellen Verhältnisse geltend, die eine zusätzliche Reduktion der Bruttogewinnmarge geboten hätten. Nichts Neues ergibt sich zudem aus der vor Verwaltungsgericht eingereichten Betriebsbeurteilung der C.\_\_\_\_\_ AG (vgl. Betriebs- und Konzeptbeurteilung in Form einer «Kurzanalyse» vom 23.7.2019, in Beschwerdebeilagen). Der Bericht hält fest, dass es sich beim Betrieb des Beschwerdeführers um eine Mischform zwischen Speiserestaurant und Bar handle und die Speisen zu tiefen, die Getränke «zu eher tiefen» Preisen angeboten würden. Angesichts dieser Umstände sowie gestützt auf Kalkulationsbeispiele zu vier Produkten wird geschlossen, dass trotz grosser Abweichung von den publizierten Branchenkenntzahlen der Bruttoerfolg gemäss Erfolgsrechnung 2015 «plausibel erscheine». Diese Plausibilitätsanalyse stellt keinen Nachweis für die Höhe des erzielten Bruttogewinns dar. Insbesondere schliesst sie nicht aus, dass ein deutlich höherer Bruttoertrag ebenso plausibel wäre. Zudem basiert der Bericht ausdrücklich auf der Erfolgsrechnung 2015. Als Teil der formell nicht ordnungsgemässen Buchhaltung kann der Beschwerdeführer nicht darauf abstellen, um die Unrichtigkeit der Schätzung der Steuerverwaltung zu belegen (vgl. BGer 2A.657/2005 vom 9.6.2006, in StR 2007 S. 44 E. 4). Die Steuerverwaltung hat die im Bericht genannten betriebsspezifischen Faktoren bei ihrer Schätzung allesamt berücksichtigt. Zudem hat sie eigene Margenberechnungen und -vergleiche angestellt. Die Kurzanalyse lässt die Schätzung der Steuerverwaltung somit nicht als unrichtig erscheinen. Nach dem Gesagten hat die StRK die Annahme einer Bruttogewinnmarge von 70 % durch die Steuerverwaltung und den streitigen Zuschlag von Fr. 25'000.-- beim steuerbaren Erlös zu Recht bestätigt.

## **5.**

Schliesslich macht der Beschwerdeführer sinngemäss geltend, die Steuerverwaltung habe seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt, indem sie die Einspracheentscheide eröffnet habe, obwohl er angekündigt habe, allenfalls noch weitere Belege einzureichen (Beschwerden S. 3). – Die Behörde hört die Parteien an, bevor sie eine Verfügung oder einen Entscheid erlässt, der die Rechtslage der betroffenen Person berührt (Art. 151 StG i.V.m.

Art. 21 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 142 DBG). Dem Beschwerdeführer wurde sowohl im Veranlagungs- und Einspracheverfahren als auch im Verfahren vor der StRK Gelegenheit gegeben, sich vorgängig zur Veranlagung bzw. zu den Entscheiden zu äussern und Belege einzureichen. Insbesondere räumte ihm die Steuerverwaltung vor Erlass der Einspracheentscheide Frist zur Stellungnahme bis zum 19. Januar 2018 ein und verlängerte diese einmal bis zum 2. März 2018. Nach Ablauf der Frist wartete die Steuerverwaltung knapp weitere drei Monate zu, da der Beschwerdeführer ihr am 5. März 2018 per E-Mail mitgeteilt hatte, er werde dem Vorsteher der Steuerverwaltung Unterlagen zustellen. Nachdem bei der für die Veranlagung zuständigen Stelle weder Unterlagen noch weitere Bemerkungen eingegangen waren, eröffnete sie am 22. Mai 2018 die Einspracheentscheide (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 20.7.2018 S. 5, Vorakten StRK pag. 70 ff.). Inwiefern durch dieses Vorgehen das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers tangiert worden sein soll, ist nicht ersichtlich; es liegt keine Gehörsverletzung vor. Im Übrigen wäre eine solche bereits vor der StRK geheilt worden.

## 6.

Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

**Demnach entscheidet die Einzelrichterin:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
  - Beschwerdeführer
  - Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - Eidgenössische Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.