



Fall-Nr.:	B 2018/59, B 2018/60
Stelle:	Verwaltungsgericht
Rubrik:	Verwaltungsgericht
Publikationsdatum:	06.02.2020
Entscheiddatum:	19.09.2018

Entscheid Verwaltungsgericht, 19.09.2018

Steuerrecht; Art. 177 und Art. 180 Abs. 2 StG, Art. 130 Abs. 2 und Art. 132 Abs. 3 DBG. Der Beschwerdegegner war gezwungen, einen Ermessenszuschlag vorzunehmen, nachdem die in der Steuerperiode 2015 ausgewiesene Bruttogewinnmarge auffallend niedrige 56,25% erreicht hatte und die Steuerpflichtige keine Kassenstreifen vorzulegen vermochte. Der Beschwerdegegner stützte sich soweit möglich auf Zahlen, die er aufgrund der Unterlagen der Beschwerdeführerin zur Verfügung hatte, und trug den speziellen Verhältnissen im Betrieb der Beschwerdeführerin Rechnung. Unter Abzug der Mehrwertsteuer errechnete er schliesslich einen kalkulierten Umsatz von CHF 485'368, was einer Bruttogewinnmarge von 72% entspricht. Zur Kontrolle der Berechnung zog der Beschwerdegegner die Kennzahlen 2016 der KATAG hinzu. Bei Bar-/Pub-Betrieben liegt der Bruttoerfolg bei 77 %. Nachdem die im Streit liegende Berechnung unter den Kennzahlen der KATAG liegt, kann dem Beschwerdegegner nicht vorgeworfen werden, er habe die Ermessenseinschätzung nicht pflichtgemäss vorgenommen. Der Schluss der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin habe die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht darlegen können, ist daher nicht zu beanstanden (Verwaltungsgericht, B 2018/59 und B 2018/60). Die gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ans Bundesgericht wurde mit Urteil vom 9. Januar 2019 abgewiesen (2C_973/2018).

Entscheid vom 19. September 2018

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler



St.Galler Gerichte

Verfahrensbeteiligte

A. AG,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch St. Galler Steuerexperten AG, Bogenstrasse 9, 9000 St. Gallen,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

sowie

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

**Kantonssteuern und direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses
per 31.12.2015**

Das Verwaltungsgericht stellt fest:



St.Galler Gerichte

A. Die A.__ AG mit Sitz in M.__ ist seit dem 15. August 1995 im Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. Bis 5. Dezember 2016 bezweckte die Aktiengesellschaft den Betrieb von gastronomischen Einrichtungen und Lokalitäten sowie den Handel mit gastronomischen Produkten aller Art. In der massgebenden Steuerperiode 2015 war X.__ einziges Verwaltungsratsmitglied mit Einzelunterschrift; Y.__ verfügte über Einzelprokura. Die A.__ AG betrieb die Bar B.__ an der C.__-Gasse in M.__.

B. Die A.__ AG wies im Rechnungsabschluss per 31. Dezember 2015 einen Gewinn von CHF 311.80 aus. Am 6. April 2016 wurde sie von der Veranlagungsbehörde aufgefordert, die Steuererklärung 2015 mit sämtlichen Detailkontenblättern, den gesamten Buchhaltungsunterlagen sowie sämtlichen Lohnausweisen zu ergänzen. Mit Schreiben vom 18. April 2016 unterbreitete sie der A.__ AG einen Veranlagungsvorschlag für die Kantons- und direkte Bundessteuer 2015. Gleichzeitig forderte sie sämtliche Kassenstreifen des Jahres 2015 (Tagesabrechnungen) ein mit der Androhung, dass ansonsten mit einer Veranlagung nach Ermessen gerechnet werden müsse. Nachdem die geforderten Kassenstreifen nicht eingereicht worden waren, veranlagte die Steuerbehörde die A.__ AG für das Jahr 2015 mit Verfügungen vom 27. April 2016 ermessensweise mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 131'032 unter Aufrechnung eines Betrags von insgesamt CHF 188'320 und unter Berücksichtigung einer Steuerrückstellung von CHF 27'600; das steuerbare Eigenkapital für die Kantonssteuern 2015 wurde auf CHF 91'000 festgesetzt. Zur Begründung führte die Steuerbehörde aus, die Grundbücher seien laufend nachzuführen, aufzuaddieren und regelmässig zu saldieren. Dem Fehlen von Kassenstreifen sei der Fall gleichzustellen, bei dem die Eintragung ins Kassenbuch mit dem Kassenstreifen nicht übereinstimme. Einer solchen Kassabuchführung mangle es an der ordentlichen Vollständigkeit und Klarheit, und sie erfülle damit die formellen Voraussetzungen einer ordnungsgemäss geführten Buchhaltung nicht. Die dagegen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 31. Januar 2017 teilweise gut und reduzierte den Betrag der Aufrechnung auf CHF 174'523. Dagegen erhob die A.__ AG Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 22. Januar 2018 die Rechtsmittel abwies, soweit sie darauf eintrat.



C. Am 16. Juni und 22. Juli 2016 nahm die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Abteilung Mehrwertsteuer (MWST), bei der A.__ AG eine MWST-Kontrolle der Steuerperioden 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2015 vor. Mit Verfügung vom 5. Oktober 2016 rechnete sie für das Jahr 2015 eine Umsatzdifferenz von CHF 56'700 (inkl. MWST) auf. Gegen diese Verfügung erhob die A.__ AG Einsprache, wobei die aufgerechnete Umsatzdifferenz im Jahr 2015 jedoch unbestritten blieb.

D. Die A.__ AG (Beschwerdeführerin) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 22. Januar 2018 mit Eingabe ihrer Vertreterin vom 23. Februar 2018 (Datum der Postaufgabe) Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragte, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Aufrechnung aus der ermessensweise Festsetzung des Umsatzes analog zur Einschätzungsmitteilung der ESTV, Hauptabteilung MWST, vom 5. Oktober 2016 mit brutto CHF 56'700 (108 %) bzw. netto CHF 52'500 (100 %) festzusetzen. Weiter sei die Aufrechnung nicht als geldwerte Leistung zu qualifizieren, die Rückstellung für den zusätzlichen Steueraufwand mit CHF 4'100 zu berücksichtigen und der steuerbare Gewinn mit CHF 19'500 festzusetzen.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 22. März 2018 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 26. April 2018 ausdrücklich und die ESTV (Beschwerdebeteiligte) stillschweigend auf eine Vernehmlassung.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. [...]

2.

2.1. [...]



2.2. Wie die Vorinstanz bereits im angefochtenen Entscheid ausgeführt hat, ist die Frage, ob bei den Aktionären eine geldwerte Leistung aufzurechnen ist, Gegenstand der Veranlagung der jeweiligen natürlichen Person. Sie hat ausserdem zu Recht darauf hingewiesen, dass die rechtskräftige Veranlagung einer Kapitalgesellschaft unter Einbezug geldwerter Leistungen an ihre Aktionäre oder Gesellschafter die gesetzesmässige Veranlagung der natürlichen Person nicht zu ersetzen vermag. Auf Ziffer 3 des Rechtsbegehrens ist daher nicht einzutreten, soweit damit auf die Aufrechnung einer geldwerten Leistung bei den Gesellschaftern zu verzichten sei. Im Übrigen kann auf die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Entscheid verwiesen werden (vgl. act. 2/1 E. 2b).

3.

3.1. Unbestritten liegen die Voraussetzungen zur Vornahme einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen vor (Art. 177 StG, Art. 130 Abs. 2 DBG), weshalb – anstelle von Wiederholungen – auf die korrekten Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden kann (vgl. E. 4 des angefochtenen Entscheids). Allerdings führt nicht jede Ungewissheit im Sachverhalt zu einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen. Die pflichtgemässe Schätzung kann sich grundsätzlich nur auf das Quantitative beziehen. Nur ausnahmsweise, wenn jegliche Anhaltspunkte fehlen, muss eine Ermessenseinschätzung auch ohne konkrete Anhaltspunkte zulässig sein. Das ist etwa dann der Fall, wenn eine formell mangelhafte Buchhaltung derart unzuverlässig ist, dass sie als Ganzes abgelehnt werden muss. Unter dieser Voraussetzung wird in Praxis und Doktrin auch eine so genannte Vollschatzung, beispielsweise aufgrund von Erfahrungszahlen, als zulässig erachtet. Ansonsten dürfen nur jene Einkommensbestandteile ermessensweise eingeschätzt werden, die im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ungewiss geblieben sind (VerwGE B 2017/100 und B 2017/101 vom 9. April 2018 E. 3.1 mit Hinweis auf BGer 2C_554/2013, 2C_555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3, www.gerichte.sg.ch).

3.2. Wie von der Vorinstanz zu Recht erkannt (vgl. E. 5 des angefochtenen Entscheids), kann die Steuerpflichtige eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 180 Abs. 2 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Die



Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei Einsprachen, die gegen eine Ermessenseinschätzung erhoben werden, Prozessvoraussetzungen dar, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird. Im nachfolgenden Beschwerde- bzw. Rekursverfahren können zwar sämtliche Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 46 Abs. 1 VRP; Art. 140 Abs. 3 DBG); die inhaltliche Überprüfung der nach Ermessen veranlagten Steuerfaktoren bleibt im Rechtsmittelverfahren aber auf offensichtliche Unrichtigkeit beschränkt (BGer 2C_42/2017, 2C_43/2017 vom 20. Januar 2017 E. 2.3). Die Veranlagungsbehörde ist auf die Einsprache der Beschwerdeführerin eingetreten und hat eine inhaltliche Beurteilung vorgenommen. Die Vorinstanz hat demzufolge ihre Beurteilung zu Recht nicht auf die Eintretensfrage beschränkt, sondern eine materielle Prüfung durchgeführt.

4. Wie bereits im vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren ist vorliegend umstritten, ob sich die Ermessensveranlagung aufgrund der von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Begründung und Beweismittel als offensichtlich unrichtig erweist.

4.1. Im Rechtsmittelverfahren gegen eine Ermessensveranlagung überprüft das Verwaltungsgericht deren Richtigkeit nur mit beschränkter Kognitionsbefugnis. Es schreitet nur ein, wenn die Vorinstanzen die Grenzen des Ermessens überschritten haben oder ihnen offenkundige Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind, so zum Beispiel wenn sie bei der Schätzung wesentliche Gesichtspunkte übergangen oder offensichtlich falsch gewürdigt haben (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 406).

4.2. Die Vorinstanz ist zusammenfassend zur Auffassung gelangt, dass der Beschwerdegegner die Ermessenseinschätzung pflichtgemäss vorgenommen habe. Die Beschwerdeführerin habe deren offensichtliche Unrichtigkeit nicht dargetan. Insbesondere erscheine die Schätzung des Beschwerdegegners auch aufgrund der Ermessensveranlagung der ESTV nicht als offensichtlich unrichtig. Die Beschwerdeführerin führe nicht konkret aus, inwiefern die Berechnung des Beschwerdegegners und die darin getroffenen Annahmen offensichtlich falsch seien. Wenn der Beschwerdegegner von einem Bruttogewinn von 72 % ausgehe, befinde er



sich damit innerhalb seines pflichtgemässen Ermessens. Die Schätzung erscheine weder sachwidrig noch erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert, sondern mit den konkreten Verhältnissen vereinbar.

Die Beschwerdeführerin stützt sich bei ihrer Kalkulation auf die Ergebnisse der MWST-Kontrolle, welche eine Marge von 65 % berechnete. Gestützt darauf sei eine Aufrechnung von CHF 52'500 vorzunehmen. Sowohl der Beschwerdegegner als auch die ESTV, Hauptabteilung MWST, mussten aufgrund der mangelhaften Buchhaltung der Beschwerdeführerin eine Ermessenseinschätzung vornehmen. Die ESTV hielt in der Verfügung vom 5. Oktober 2016 fest, dass die von der Beschwerdeführerin ausgewiesenen Bruttogewinnmargen von 59 % im Jahr 2015 nicht ihren Erfahrungswerten um 70 % entsprächen. Mit einem durchschnittlichen Bruttogewinn von 65 % würden die Lage sowie die Spezialrabatte berücksichtigt (vgl. act. 9/2/3).

4.3. Die Vorinstanz legte nachvollziehbar dar, weshalb sie die Berechnung des Beschwerdegegners als nicht offensichtlich unrichtig erachtete. Demnach stützte sich der Beschwerdegegner soweit möglich auf Zahlen, die er aufgrund der Unterlagen der Beschwerdeführerin zur Verfügung hatte. Anhand der Getränkelieferungen und der Preislisten berechnete er einen Soll-Bruttogewinn von CHF 872'516. Zudem trug er den speziellen Verhältnissen im Betrieb der Beschwerdeführerin Rechnung und bezog die geltend gemachten Sonderaktionen und eine Korrektur aufgrund individuell verhandelter Flaschenpreise in die Berechnung ein. Schliesslich berücksichtigte der Beschwerdegegner Aufwendungen für Mehrausschank, Bruch und Gratisausgaben. Unter Abzug der Mehrwertsteuer errechnete er schliesslich einen kalkulierten Umsatz von CHF 485'368, was einer Bruttogewinnmarge von 72% entspricht. Weiter zog der Beschwerdegegner zur Kontrolle die Kennzahlen 2016 der KATAG – einer Aktiengesellschaft mit dem Zweck, Dienstleistungen und Beratungen für alle Bereiche des Gastgewerbes, der Hotellerie und des Tourismus' zu erbringen (vgl. Handelsregisterauszug, www.zefix.ch) – hinzu. Die von ihr publizierten Kennzahlen stützen sich auf die jährliche Statistik der Unternehmensstruktur (STATENT), welche zentrale Informationen zur Struktur der Schweizer Wirtschaft (z. B. Anzahl Unternehmen, Anzahl Arbeitsstätten, Anzahl Beschäftigte usw.) liefert und damit einen Überblick über die Wirtschaftslandschaft der Schweiz gibt. Sie basiert auf den Registern der AHV-Ausgleichskassen. Die Hürde für die Erfassung in der STATENT-



Erhebung liegt einiges tiefer als beispielsweise die Erhebung der Mehrwertsteuerbehörde, was sich merklich auf die Anzahl ausgewiesener Arbeitsstätten auswirkt. Die ausgewiesene Anzahl Betriebe erhöht sich zusätzlich, da in der STATENT Filialen eines Unternehmens einzeln erfasst werden, wohingegen sich die Mehrwertsteuerstatistik auf den Steuerpflichtigen, also die Unternehmung als Ganzes, beschränkt. Bei Bar-/Pub-Betrieben liegt der Bruttoerfolg bei 77 % (vgl. KATAG-Kennzahlenbroschüre 2016 S. 5 und 24; vgl. auch <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/industrie-dienstleistungen/erhebungen/statent.html>). Die Kennzahlen der KATAG erweisen sich damit als aussagekräftiger als diejenigen der ESTV im Zusammenhang mit der Mehrwertsteuer. Nachdem die im Streit liegende Berechnung sogar unter den Kennzahlen der KATAG liegt, kann dem Beschwerdegegner nicht vorgeworfen werden, er habe die Ermessenseinschätzung, die aber eben per definitionem eine Schätzung bleibt, nicht pflichtgemäss vorgenommen. Die von der Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren vorgenommene Berechnung beruht ebenfalls lediglich auf einer Schätzung, was sie selbst auch anerkennt (vgl. act. 1 Ziff. 5 erster Absatz). Sie trifft ebenfalls lediglich Annahmen, welche die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung jedoch nicht zu belegen vermögen. Der Schluss der Vorinstanz, die Beschwerdeführerin habe die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nicht darlegen können, ist daher nicht zu beanstanden.

4.4. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerden sowohl hinsichtlich der Kantonssteuern als auch der direkten Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2015 abzuweisen sind, soweit darauf einzutreten ist.

5. [...]

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1. Die Beschwerdeverfahren B 2018/59 und B 2018/60 werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2015 (B 2018/59) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.



3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2015 (B 2018/60) wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4. Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 1'500 (Kantonssteuern) und von CHF 1'500 (direkte Bundessteuer) unter Verrechnung mit den von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschüssen.

5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

Eugster

Blanc Gähwiler