

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2016.139  
2 ST.2016.164

**Entscheid**

14. Mai 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Steuerrichterin  
Micheline Roth und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

**A AG,**

vertreten durch RA lic.iur. B,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Konsum,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2012 und 1.1. - 31.12.2013 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2012 und 1.1. - 31.12.2013**

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) betreibt in C ein kleines Restaurant. Daneben führt der Alleinaktionär der Pflichtigen die von ihm beherrschte D GmbH. Einen beachtlichen Teil der im Restaurant verkauften Weine bezog die Pflichtige von ihrer Schwestergesellschaft, welche die angekauften Weine in ihrem Weinkeller an der ...strasse 8 lagerte. In den Steuererklärungen deklarierte die Pflichtige steuerbare Reingewinne von Fr. 4'904.- (2012) und 1'831.- (2013) und ein Eigenkapital von Fr. 119'405.- (2012) resp. Fr. 121'236.- (2013).

Im Einschätzungsverfahren forderte die Division Bücherrevision die Pflichtige am 5. Oktober 2015 auf, ordnungsgemäss, tagfertig geführte Kassabücher der Geschäftsjahre 2012 und 2013 einzureichen. Ferner verlangte sie von der Pflichtigen den substantiierten, detaillierten und plausiblen Nachweis der in den Geschäftsjahren 2012 und 2013 ausgewiesenen tiefen Bruttogewinnmargen von 54.97% und 64.76%. Nachdem die Pflichtige erklärt hatte, kein Kassabuch geführt zu haben, erging am 18. November 2015 aus formellen Gründen eine Mahnung zur Einreichung des Kassabuchs. Die Pflichtige wiederholte daraufhin, kein Kassabuch geführt zu haben und bemerkte überdies, nicht zur Führung von Kassenbüchern verpflichtet zu sein, da sie keinen bargeldintensiven Betrieb führe. Ferner gab sie Erklärungen zur Bruttogewinnmarge ab, obwohl das kantonale Steueramt in seiner Mahnung keine weiteren Erklärungen mehr verlangt hatte.

Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 3. Februar 2016 setzte das kantonale Steueramt die Steuerfaktoren für die Steuerperioden 2012 und 2013 nach pflichtgemässen Ermessen wie folgt fest:

Steuerperiode 2012

	Staats- und Gemeindesteuer	Direkte Bundessteuer
Steuerbarer Reingewinn	220'000.-	220'000.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>	<i>8.0%</i>	<i>8.5%</i>
Steuerbares Eigenkapital	119'000.-	
<i>Kapitalsteuersatz</i>	<i>0.75%</i>	
Eigenkapital per 31.12.2012		119'405.-

Steuerperiode 2013

	Staats- und Gemeindesteuer	Direkte Bundessteuer
Steuerbarer Reingewinn	40'000.-	40'000.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>	<i>8.0%</i>	<i>8.5%</i>
Steuerbares Eigenkapital	121'000.-	
<i>Kapitalsteuersatz</i>	<i>0.75‰</i>	
Eigenkapital per 31.12.2013		121'236.-

Zur Begründung führte es aus, dass die Pflichtige trotz Mahnung vom 18. November 2015 keine ordnungsgemäss geführten Kasssenbücher eingereicht habe, welche Verfahrenspflichtverletzung zur Folge habe, dass die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen sei.

B. Dagegen erhobene Einsprachen wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 31. Mai 2016 ab. Ferner auferlegte es der Pflichtigen für das Einspracheverfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 Verfahrenskosten von Fr. 600.-.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 4. Juli 2016 liess die Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, die Einspracheentscheide wegen mehrfacher Verletzung des rechtlichen Gehörs aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eventualiter beantragte sie, die Steuerfaktoren gemäss den eingereichten Steuererklärungen festzusetzen. Ferner beantragte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 25. August 2016 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen. Mit Replik vom 26. September 2016 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest. Weitere Stellungnahmen erfolgten nicht.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Dem Antrag des kantonalen Steueramts, auf die Rechtsmittel nicht einzutreten, da die Einsprachen gegen die Ermessensveranlagung resp. -einschätzung keinen ziffernmässig bestimmten oder bestimmbaren Antrag aufgewiesen hätten und somit richtigerweise gar nicht hätte darauf eingetreten werden dürfen, ist nicht stattzugeben. Denn Art. 132 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 140 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sehen lediglich vor, dass die Einsprache gegen eine Veranlagung/Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen zu begründen ist und allfällige Beweismittel nennen muss. Dagegen ist in den genannten Bestimmungen nicht vorgesehen, dass die Einsprache neben der zwingend erforderlichen Begründung auch einen eigentlichen formellen Antrag enthalten muss. Dem Begründungserfordernis ist Genüge getan, wenn sich aus den Einsprachen entnehmen lässt, was die Pflichtige an den Einschätzungsentscheiden bemängelt und worauf sie hinaus will. Diese Voraussetzung war vorliegend erfüllt. Es geht aus den beiden Einsprachen hervor, dass die Pflichtige die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung als nicht erfüllt betrachtete und damit sinngemäss gemäss den eingereichten Steuererklärungen eingeschätzt werden wollte.

2. Mit der Beschwerde und dem Rekurs können gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG und § 147 Abs. 3 StG alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Das Steuerrekursgericht hat als zuständige Rechtsmittelinstanz die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren (Art. 142 Abs. 4 DBG, § 148 Abs. 3 StG). Es hat materiell- wie verfahrensrechtliche Fehler grundsätzlich von sich aus zu beheben und einen eigenen Entscheid zu treffen, der an die Stelle des angefochtenen tritt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 140 N 1 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 147 N 2 StG; VGr, 15. Juli 1998, SR.98.00018). Das Steuerrekursgericht ist in seinem Entscheid nicht an die Anträge der Parteien gebunden (sinngemäss Art. 143 DBG, § 149 Abs. 2 StG). Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen worden ist oder dieser an einem schwerwiegenden

Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG; für das Bundessteuerrecht: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art 143 N 26 ff. DBG). Der Begriff "schwerwiegend" gesteht der Rechtsmittelbehörde zwar einen gewissen Ermessensspielraum zu; jedoch können nach der Praxis nur grundlegende Mängel des Verfahrens Anlass zu einer Rückweisung bieten (VGr, 29. Juni 2011, SB.2011.00034, E. 2.1, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch); VGr, 14. Mai 2008, SB.2007.00124 und SB.2008.00002, ZStP 2008, 254; RB 2001 Nr. 93; VGr, 15. Juli 1998, SR.98.00018; VGr, 28. August 1990, SR 90/0006). Ein Fehler, der ebenso gut von der Rekursbehörde wie von der Vorinstanz behoben werden kann, darf jedenfalls nicht zu einer Rückweisung führen (RB 1983 Nr. 56) und schon gar nicht, wenn der Verfahrensmangel in der Zwischenzeit geheilt wurde.

3. a) Die Pflichtige beantragt zur Hauptsache die Aufhebung der angefochtenen Einspracheentscheide wegen schwerwiegender Verfahrensmängel und fordert eine Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur Neuveranlagung. Sie rügt in diesem Zusammenhang eine mehrfache Verletzung des rechtlichen Gehörs, indem ihr das kantonale Steueramt vor Erlass des Veranlagungs- bzw. Einspracheentscheids die Einsicht in den Bericht des steueramtlichen Bücherrevisors verweigert und das verwendete statistische Material zu Bruttogewinnmargen von Restaurationsbetrieben nicht bekanntgegeben habe. Weiter habe das Steueramt durch Nichtbekanntgabe seiner Schätzungsgrundlagen seine Begründungspflicht verletzt. Durch die vorenthaltenen Einsichten und Aufschlüsse seien ihr mehrfach entsprechende Stellungnahmen verunmöglicht worden.

b) Gemäss dem in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerten Grundsatz des rechtlichen Gehörs hat die steuerpflichtige Person den Anspruch, vor Erlass eines Entscheids, der in ihre Rechtsstellung eingreift, mit ihren rechtserheblichen Vorbringen angehört zu werden. Sie hat insbesondere das Recht, eine Sachdarstellung zu geben unter Angabe der aus ihrer Sicht für die Einschätzung rechtserheblichen Tatsachen, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisunterlagen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 114 N 1 ff. DBG und § 124 N 1 ff. StG). Ferner hat sie auch Anspruch auf einen begründeten Entscheid, damit sie in der Lage ist, die Tragweite des Entscheids und die Motive der entschei-

denden Behörde zu erkennen, um dagegen im Rechtsmittelverfahren antreten zu können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 131 N 31 DBG und § 139 N 33 StG).

c) Das Recht auf Akteneinsicht soll dem Steuerpflichtigen ermöglichen, sich über sämtliche für das Verfahren wesentlichen Unterlagen zu orientieren (Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 114 N 12 DBG). Sowohl das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer als auch das kantonale Steuergesetz sehen daher in Art. 114 DBG bzw. § 124 StG einen entsprechenden Anspruch des Steuerpflichtigen vor (je Abs. 1 Satz 1). Allerdings ist die Einsicht im laufenden Veranlagungsverfahren auf die vom Steuerpflichtigen selber eingereichten oder von ihm unterzeichneten Akten beschränkt. Die übrigen Akten stehen dem Steuerpflichtigen erst nach Abschluss der Sachverhaltsermittlung, d.h. nach der Einspracheerledigung zur Einsicht offen, soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (Art. 114 Abs. 2 DBG, § 124 Abs. 2 StG).

d) Vorliegend wurde der Pflichtigen die Einsicht in den Revisionsbericht des kantonalen Bücherrevisors im vorinstanzlichen Verfahren zu Recht verweigert, weil ihr das Einsichtsrecht in diesen Amtsbericht von Gesetzes wegen erst nach Abschluss des Verfahrens zukommt. Eine Gehörsverweigerung liegt bei dieser Sachlage nicht vor. Dementsprechend musste der Pflichtigen im Veranlagungs- und Einspracheverfahren auch keine Gelegenheit gegeben werden, sich vor Erlass der Veranlagungsverfügung bzw. des Einschätzungsentscheids zum Revisionsbericht wie auch zu einer nachträglich veranlassten Auskunft des steueramtlichen Bücherrevisors Stellung zu nehmen.

Im Übrigen wäre ein diesbezüglicher Mangel geheilt, weil die Pflichtige den fraglichen Bericht im vorliegenden Verfahren einsehen und hierzu Stellung nehmen konnte und dem Steuerrekursgericht die gleiche umfassende Prüfungsbefugnis zukommt wie dem kantonalen Steueramt (VGr, 22. Juni 2016, SB.2016.0030).

e) Ähnlich verhält es sich bezüglich der nicht offengelegten Erfahrungszahlen von Restaurantbetrieben bzw. Bekanntgabe der vom Steueramt angewandten Schätzungsgrundlagen. Zieht das kantonale Steueramt eine Ermessenseinschätzung infolge Fehlens eines ordnungsgemäss geführten Kassenbuchs in Betracht, was spätestens mit der formellen Abmahnung nicht existierender Kassenbücher zu erwarten war und

von der Pflichtigen auch so vermutet wurde, so ist das kantonale Steueramt nicht verpflichtet, bereits in der Veranlagungsverfügung resp. dem Einschätzungsentscheid seine Schätzungsgrundlagen bekannt zu geben. Ebenso wenig ist die Einschätzungsbehörde auf der Stufe des Veranlagungsentscheids verpflichtet, die (Höhe der) Schätzung zu begründen (VGr, 2. Februar 2011, SB.2010.00137, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Es genügt der Hinweis, dass und aus welchem Grund eine Ermessensveranlagung getroffen wurde. Diesen Anforderungen genügten die Veranlagungsentscheide. Es liegt mithin kein Verfahrensmangel vor.

In den Einspracheentscheiden gab das kantonale Steueramt seine Schätzungsgrundlagen bekannt. Es stützte sich dabei neben anderen Gründen nicht auf irgendwelche Erfahrungszahlen anderer Restaurantbetriebe, sondern nahm einen innerbetrieblichen Margenvergleich bezüglich der Geschäftsjahre 2011 bis 2013 vor. Bei dieser Sachlage ist nicht mehr relevant, dass der Revisor im Auflageverfahren die in den Jahresrechnungen ausgewiesenen Bruttogewinnmargen zunächst mit Erfahrungszahlen anderer Restaurantbetriebe mit Bruttogewinnmargen von rund 70% verglich, jedoch nicht bekannt gab, auf welches Datenmaterial er sich konkret bezog. Im Übrigen teilte der Steuerkommissär dem Vertreter der Pflichtigen bereits im Einschätzungsverfahren telefonisch mit, dass sich das Steueramt auf die im Internet veröffentlichten Zahlen abstütze, da andere Zahlen nicht vorlägen. Damit waren offenkundig die Kennzahlen der Branchenspezialistin KATAG mit Bruttogewinnmargen um plus/minus 70% gemeint, weil andere publizierte Kennzahlen mit ähnlich Bruttogewinnmargen nicht bekannt sind. Zwar verfügt das kantonale Steueramt auch über eigene, nicht öffentlich zugängliche Statistiken. Die von der Konferenz staatlicher Steuerbeamter, Kommission für Erfahrungszahlen, ermittelten Daten mit einer durchschnittlichen Bruttogewinnmargen von 61.5% für Gastgewerbebetriebe mit Alkoholausschank stammen jedoch - soweit dem Steuerrekursgericht bekannt - aus dem Jahr 1986. Weil diese Statistiken später nicht mehr fortgeführt wurden, sind sie für die in Frage stehenden Geschäftsjahre 2012 und 2013 nicht mehr aussagekräftig.

f) Insgesamt ist festzuhalten, dass das kantonale Steueramt die Gehörsansprüche der Pflichtigen nicht verletzt hat. Im Übrigen hat das kantonale Steueramt seine Motive, die zur Ermessenseinschätzung führten, in den angefochtenen Einspracheentscheiden ausführlich dargelegt, womit allfällige Verfahrensmängel im vorliegenden Rechtsmittelverfahren geheilt worden sind. Dies führt zur Abweisung des Hauptantrags.

Damit bleibt noch zu prüfen, ob mangels ordentlicher Buchführung die Voraussetzungen für eine Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung vorliegen und sich die Höhe der Schätzung als vertretbar erweist.

4. a) Zur Vornahme der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen wird geschritten, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können (Art. 130 Abs. 2 DBG, § 139 Abs. 2 Satz 1 StG). Vorausgesetzt ist ein Untersuchungsnotstand. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

b) Juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode beilegen (Art. 125 Abs. 2 DBG, § 134 Abs. 2 StG). Um die Überprüfung dieser Beilagen zu ermöglichen, muss der Steuerpflichtige auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere die Geschäftsbücher, einschliesslich der Belege, einreichen oder deren Einsichtnahme an Ort und Stelle dulden (Art. 123 Abs. 2 und Art. 126 Abs. 2 DBG; § 135 Abs. 2 und § 132 Abs. 2 StG). Weil die Jahresrechnung auf formell und materiell ordnungsgemässen Geschäftsbüchern beruhen muss, ist die Verletzung der obligationenrechtlichen Buchführungsgrundsätze zugleich als nicht gehörige Erfüllung der Pflicht zur Beilage der Jahresrechnung zu würdigen. Die dem Steuerpflichtigen überbundene Pflicht zur ordnungsgemässen Buchführung obliegt ihm somit zugleich auch als steuerrechtliche Verfahrenspflicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 125 N 13 DBG, § 134 N 14 StG, je mit Verweisungen; zum kantonalen Recht: VGr, 10. Mai 2017, SB.2017.00023, www.vgrzh.ch, RB 1963 Nr. 71, 1977 Nr. 72, 1988 Nr. 33).

c) Bargeldintensive Betriebe haben den Bargeldfluss fortlaufend und zeitnah zu erfassen (vgl. Merkblatt des kantonalen Steueramts vom 3. Juli 1998 betreffend Aufzeichnungspflicht, welcher Steuerpflichtige mit selbstständiger Erwerbstätigkeit unterstehen, aZStB Nr. 31/300). Sämtliche Bareinnahmen und -ausgaben sind unverzüglich und chronologisch aufzuzeichnen. Der Einbezug von so genannten Vorjournalen oder Vorbüchern wie z.B. Registrierkassenstreifen und Tages-Umsatzjournalen ist zwar statthaft, doch entbinden diese nicht von der Pflicht zur fortlaufenden Führung des Kassabuchs, weil mit solchen Hilfsbüchern allein noch nicht sichergestellt ist, dass

sämtliche Bareinnahmen und -ausgaben erfasst werden (vgl. zum Ganzen: RB 1983 Nr. 51 mit Hinweisen). Das Kassabuch hat sodann für jeden Geschäftsvorfall einen klaren, auf den wahren Inhalt der Eintragung hinweisenden Text zu enthalten. Ausserdem ist es periodisch – je nach Intensität des Bargeldverkehrs täglich, ein- oder zweiwöchentlich oder monatlich – zu saldieren und mit dem tatsächlichen Bargeldbestand zu vergleichen, wobei allfällige Differenzen sofort zu buchen sind (VGr, 21. September 2005, SB.2005.00026, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Kassabücher in Form von Excel-Tabellen genügen den Anforderungen an eine ordnungsgemässe Kassabuchführung nicht, weil diese Software jederzeit Änderungen früher erfasster Datenbestände sowie des ausgewiesenen Bearbeitungsdatums zulässt (StRK II, 3. Dezember 2002, 2 ST.2002.63; 23. September 2004, 2 ST.2004.315).

Eine Kassabuchführung, die den genannten Anforderungen nicht entspricht, bewirkt bei einem bargeldintensiven Betrieb die Vermutung der Unrichtigkeit der gesamten Buchhaltung, indem sie eine nicht zu beseitigende Ungewissheit über Höhe von Ertrag und Aufwand sowie von Aktiven und Passiven schafft (vgl. VGr, 27. Oktober 2010 = ZStP 2011, 351 ff.). Die Buchhaltung scheidet daher als Einschätzungsgrundlage aus. Die Ungewissheit über die tatsächliche Ertragslage ist durch eine Ermessenseinschätzung zu überbrücken.

5. a) Vorliegend reichte die Pflichtige trotz Mahnung vom 18. November 2015 keine ordnungsgemässen, tagfertig geführten Kassenbücher bezüglich der Geschäftsjahre 2012 und 2013 ein. Sie erklärte, dass sie kein Kassenbuch führe. Ein eigentliches, physisches Kassabuch ist damit unbestrittenermassen nicht vorhanden.

b) Die Pflichtige vertritt die Auffassung, dass sie nicht zur Kassenbuchführung verpflichtet sei, weil sie keinen bargeldintensiven Betrieb führe. Dieser Auffassung kann jedoch nicht zugestimmt werden. Laut Erfolgsrechnung belief sich der Umsatz des Restaurants in den Jahren 2012 und 2013 auf Fr. 1'188'693.95 resp. Fr. 908'030.41. Davon entfiel ein Anteil von Fr. 195'102.- (16.41%) und Fr. 119'922.- (13.39%) auf getippte Bareinnahmen. Bei getippten Barumsätzen in dieser Grössenordnung handelt es sich klarerweise um einen bargeldintensiven Betrieb, weshalb die Pflichtige zur Führung eines Kassabuchs in der erwähnten Weise verpflichtet gewesen wäre. Die ordnungsgemässe Führung eines Kassabuchs ist für bargeldintensive Be-

triebe essentiell (BGr, 3. Juni 2016, 2C\_849/2015 mit weiteren Hinweisen). Denn nur damit ist sichergestellt, dass sämtliche Bareinnahmen und -ausgaben erfasst werden.

c) Die Pflichtige vertritt weiter die Auffassung, dass aufgrund des von ihr gewählten Vorgehens die Bareinnahmen trotzdem zuverlässig ermittelt und dokumentiert seien. Die Bareinnahmen würden ausschliesslich über das Serviceportemonnaie abgewickelt. Dieses enthalte zu Beginn des jeweiligen Tags einen Stock von Fr. 300.-. Jeden Abend nach Geschäftsschluss nehme der Verwaltungsrat der Pflichtigen das Serviceportemonnaie des Personals entgegen und zähle gemeinsam mit dem Servicemitarbeiter das darin enthaltene Bargeld. Anhand der Tagesauswertung der Registrierkasse ermittle er den erzielten Umsatz. Davon ziehe er die Zahlungen mit Karte, Lunchcheck und anderen Gutscheinen sowie den Kassenstock von Fr. 300.- ab. Die Differenz zwischen den getippten Bareinnahmen und dem Kassenstock ergebe das Trinkgeld des Servicemitarbeiters. Die Bareinnahmen trage er von Hand in eine Tabelle ein. In dieser Tabelle erfasse er auch das dem jeweiligen Servicemitarbeiter am jeweiligen Tag gewährte Trinkgeld. Hätten die Gäste das Trinkgeld per Kreditkarte gewährt, werde ein entsprechender Betrag der Kasse entnommen und dem entsprechenden Servicemitarbeiter bar ausbezahlt. Übersteige das ausbezahlte Trinkgeld die Bareinnahmen, werde in der Tabelle ein Minusbetrag verbucht.

d) Diese Aufzeichnungen vermögen ein Kassabuch nicht zu ersetzen. Sie sind nicht manipulationssicher und erlauben insbesondere einnahmeseitig keine Rückschlüsse auf die Vollständigkeit der Erfassung. Auch das Buchhaltungskonto "Kassa" genügt den Anforderungen an ein ordnungsgemässes Kassenbuch nicht. Es fehlt am Erfordernis der Tagfertigkeit. Zudem sind keine Kassenstürze durchgeführt worden und entsprechend dokumentiert worden.

Hat die Pflichtige keine Aufzeichnungen über den Bargeldverkehr geführt, lässt dies die gesamte Buchhaltung und damit das darin verurkundete Betriebsergebnis als unzuverlässig erscheinen. Demzufolge hat das kantonale Steueramt mit Bezug auf die Festsetzung des in den Jahren 2012 und 2013 erzielten Gewinns zu Recht nicht direkt auf die Geschäftsabschlüsse abgestellt, sondern zulässigerweise eine Veranlagung resp. Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen vorgenommen.

6. a) Ist eine Ermessenseinschätzung zu Recht ergangen, so kann sie gemäss Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG und § 140 Abs. 2 Satz 1 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit im Einspracheverfahren, spätestens aber im Verfahren vor Steuerrekursgericht zu erbringen, und zwar dadurch, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (RB 1999 Nr. 150). Nur unter den genannten formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- bzw. Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (vgl. RB 1994 Nr. 45 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 67 DBG und § 140 N 79 f. StG; Zweifel/Hunziker, Art. 132 N 39 und 51 DBG). Als offensichtlich unrichtig erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel/Hunziker, Art. 48 N 59 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 80 StG, je mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

b) Eine nicht den gesetzlichen Anforderungen genügende Kassenbuchführung lässt sich im Nachhinein nicht mehr verbessern. Dementsprechend hat sich im Einspracheverfahren und im vorliegenden Rechtsmittelverfahren am festgestellten Befund auch nichts geändert. Damit hat die Ermessenseinschätzung in grundsätzlicher Hinsicht weiterhin Bestand, so dass nachfolgend allein noch zu prüfen ist, ob sich die angefochtene Schätzung als willkürlich erweist und durch eine tiefere Schätzung zu ersetzen ist.

7. a) Das kantonale Steueramt schätzte den im Jahr 2012 steuerbaren Reingewinn auf Fr. 220'000.-. Für die Steuerperiode 2013 setzte es diesen auf Fr. 40'000.-

fest. Mit anderen Worten nahm es Gewinnaufrechnungen von Fr. 215'100.- (pro 2012) und Fr. 38'200.- (pro 2013) vor. Zu diesen Gewinnaufrechnungen gelangte es durch einen innerbetrieblichen Margenvergleich bezüglich der Geschäftsjahre 2011, 2012 und 2013, und zwar durch einen Mix von zwei Schätzungsvarianten.

b) Die erste Variante bezieht sich nur auf die Sparte Wein. Hier stellte das kantonale Steueramt einen innerbetrieblichen Margenvergleich bezüglich der Geschäftsjahre 2012 und 2013 an und ermittelte, nachdem es die jeweils am Jahresende erfolgten Weinrückgaben an die D sowohl beim Umsatz als auch beim Aufwand korrigierte, folgende Bruttogewinnmargen:

	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Umsatz Wein	575'688	392'303
./. Verkauf an D	-113'243	-70'696
Bereinigter Umsatz	462'445	321'607
Warenaufwand Wein laut Revisionsbericht	-360'430	-173'554
zuzüglich Verkauf an D	113'243	70'696
bereinigter Warenaufwand	-247'187	-102'858
Bruttogewinn	215'258	218'749
Bruttogewinnmarge Wein	46.55%	68.02%
Margendifferenz 2012 gegenüber 2013	-21.47%	

Dabei vertrat das kantonale Steueramt die Auffassung, dass die Gewinnaufrechnungen allein schon deshalb nicht willkürlich (zu hoch) ausgefallen seien, weil die Weinrückgaben an die D zu Einstandspreisen anstatt zu Marktpreisen erfolgt seien. Hätte die Pflichtige die Weine an die D zu denselben Marktpreisen, welche Dritte bezahlten, verkauft, hätten sich unter Zugrundlegung einer Bruttogewinnmarge von 68.02% gemäss der Berechnung des Steueramts Gewinnaufrechnungen von rund Fr. 240'000.- (pro 2012) und Fr. 150'000.- (pro 2013) ergeben.

c) Die zweite Variante bezieht sich auf alle Sparten. Hier stellte das kantonale Steueramt einen innerbetrieblichen Margenvergleich bezüglich der Geschäftsjahre 2011 (61.47%) und 2012 (54.97%) an. Da die Bruttogewinnmarge im Geschäftsjahr 2012 ausserordentlich tief war und weit unter den Ansätzen der KATAG (69-72% für Feinschmeckerlokale resp. Spezialitäten-Restaurants) lag, hielt es das Steueramt für angebracht, bei der Schätzung des potentiell erzielbaren Umsatzes dieselbe Bruttoge-

winnmarge wie im Vorjahr zugrunde zu legen, was nach seiner Berechnung zu einem Mehrumsatz von rund Fr. 232'000.- im Jahr 2012 führte.

d) Die Berechnungen des Steueramts zur Ermittlung der sehr unterschiedlich ausgefallenen Gewinnaufrechnungen in den Jahren 2012 und 2013 vermögen im Ergebnis nicht zu überzeugen. Der ersten Berechnungsvariante haftet der Mangel an, dass der Verkaufswert der per 31. Dezember 2013 der D zurückverkauften Weine (Fr. 70'696.-) nicht im Erlös von Fr. 392'303.- enthalten war, sondern dem Erfolgskonto Nr. 3100 (Veränderung Debitoren/Angefangene Arbeiten) zugeordnet wurde. Der Umsatz wie auch der Warenaufwand bei der Sparte Wein sind somit im Jahr 2013 nicht um je Fr. 70'696.- zu bereinigen. Dies hat zur Folge, dass sich die Bruttogewinnmarge bei der Sparte Wein von 68.02% auf 55.76% (Umsatz Fr. 392'303.- abzüglich Warenaufwand Fr. 173'554.- = Bruttogewinn Fr. 218'749.-: Umsatz Fr. 392'303.-) verringert und die Margendifferenz zwischen den Jahren 2012 und 2013 nicht 68.02%, sondern lediglich noch 9.21% (55.76% - 46.55%) beträgt. Damit liesse sich für das Geschäftsjahr 2012 aufgrund der ersten Berechnungsvariante des Steueramts höchstens noch eine Gewinnaufrechnung von rund Fr. 96'500.- rechtfertigen. Im Jahr 2013 könnte auf der Grundlage dieser Variante überhaupt keine Gewinnaufrechnung bei der Sparte Wein begründet werden.

Würde man trotzdem vollumfänglich der Berechnungsweise des kantonalen Steueramts folgen, hätte es – unter Annahme einer Bruttogewinnmarge von 68.02% auf dem an die Schwestergesellschaft verkauften Wein – im Jahr 2013 auf eine Gewinnaufrechnung von rund Fr. 150'000.- (statt Fr. 38'200.-) schliessen müssen.

Andererseits hätte das kantonale Steueramt auf der Grundlage der zweiten Variante unter Zugrundelegung einer Bruttogewinnmarge von 61.47% (2011) im Jahr 2013 zu einer Umsatzeinbusse von rund Fr. 76'650.- (statt einer Gewinnaufrechnung von Fr. 38'200.-) gelangen müssen. Aufgrund dieser Unstimmigkeiten vermag keine Berechnungsmethode – weder für sich allein, noch in kombinierter Form – zu überzeugen. Schon die sehr unterschiedlich ausgefallenen Gewinnaufrechnungen in den Jahren 2012 und 2013 geben zu Bedenken Anlass, ob sich die globalen Ermessenseinschätzungen überhaupt noch als realitätsnah erweisen. Denn das geschäftliche Umfeld der Pflichtigen hat sich in den Jahren 2012 und 2013 mit Ausnahme des Wasserschadens im Weinkeller der D an der ...gasse 8 (hierzu nachfolgend E. 7 f.) nicht grundlegend verändert.

e) Die erste Berechnungsvariante des Steueramts, die auf der Grundlage einer geldwerten Leistung der D zu Gunsten der Pflichtigen fusst, erweist sich ausserdem als untauglich, weil es nicht konsequent ist, das Marktwertprinzip nur beim "Weinverkauf" an die D, nicht dagegen auch beim Weinbezug von der D anzuwenden. Unterstellt man der Pflichtigen, dass sie für die Rückgaben der Weine, die bis ... 2012 (Wasserschaden) im Weinkeller der D an der ...strasse 8 lagerten, Marktpreise hätte fordern müssen, dann müsste man von der Pflichtigen umgekehrt auch verlangen, dass sie die Weine von der D ebenfalls zu Marktpreisen bezieht, was margenmässig weitgehend auf ein Nullsummenspiel hinausläuft, weil in diesem Fall der Warenaufwand entsprechend höher wäre. Ausserdem müsste bei dieser Betrachtungsweise berücksichtigt werden, dass die D die Kosten für Lagerung und Transport der Weine getragen hat. Bei dieser Sachlage wären die entsprechenden Unkosten der D bei der Bemessung des Erlöses anlässlich der Weinrückgabe an die D erlösmindernd berücksichtigen, was gemäss der Berechnungsmethode des kantonalen Steueramts zu tieferen Gewinnaufrechnungen führen muss.

f) Die Pflichtige bringt zur Begründung der tiefen Bruttogewinnmarge im Jahr 2012 vor, dass die D in ihrem damaligen Weinkeller an der ...strasse 8, wo die Weine der Pflichtigen mehrheitlich lagerten, am ... 2012 einen Wasserschaden erlitten habe. Zwar sei die Qualität der Weine davon nicht beeinträchtigt worden. Sie habe aber trotzdem Umsatzeinbussen erlitten, weil sie die von der Überschwemmung betroffenen Weine in ihrer Weinstube günstiger habe ausschicken oder verkaufen müssen. Betroffen vom Schaden waren Weine im Wert von Fr. 57'302.90. Die D machte die Erlöseinbüsse von Fr. 45'800.-, von welcher die Restaurantgäste und Gassenkäufer der Pflichtigen durch den Genuss oder Erwerb von preislich herabgesetzten Weinen profitierten, offenbar erfolgreich als Schadensposten bei der Mobiliar geltend, unterliess es jedoch, die Pflichtige an der entsprechenden Versicherungsleistung teilhaben zu lassen. Darin liegt eine geldwerte Leistung der D an die Pflichtige, welche nach der Dreieckstheorie vollumgänglich beim Umsatz der Pflichtigen aufzurechnen ist. Der Gesamterlös der Sparte Wein im Jahr 2012 erhöht sich dadurch von Fr. 575'688.- um Fr. 45'800.- auf Fr. 621'488.-, was gemäss folgender Berechnung zu einer höheren Bruttogewinnmarge von 51.36% bei der Sparte Wein (verglichen mit 51.66% im Jahr 2011 und 55.25% im Jahr 2013) führt.

	<b><u>2012</u></b>
Umsatz Sparte Wein (Fr. 575'688.- + Versicherungsleistung Fr. 45'800.-)	621'488
./. Rückgabe an D	-113'243
Bereinigter Umsatz	<u>508'245</u>
Warenaufwand Wein	-360'430
zuzüglich Verkauf an D	113'243
Bereinigter Warenaufwand	<u>-247'187</u>
<b>Bruttogewinn Sparte Wein</b>	<b>261'058</b>
in% des Umsatzes	51.36%

g) Bezogen auf alle Sparten hat die genannte Gewinnaufrechnung im Jahr 2012 eine Erhöhung der Gesamt-Bruttogewinnmarge von 54.97% auf 56.64% zur Folge:

	<b><u>2012</u></b>
Umsatz alle Sparten	1'188'694
Gewinnaufrechnung Versicherungsleistung	45'800
Warenaufwand	-537'625
Veränderung Warenvorräte	-2'000
Naturalbezüge	4'333
Bruttogewinn	<u>699'202</u>
In % des Umsatzes	56.64%

gegenüber 61.47% (im Jahr 2011) und 64.76% (im Jahr 2013)

h) Insgesamt liegen die bereinigten Bruttogewinnmargen in den Jahren 2012 und 2013 aber trotzdem noch weit unter den statistisch ermittelten Werten der KATAG, die bei Feinschmeckerlokalen von Bruttogewinnmargen von 69% und bei Spezialitäten-Restaurants von solchen von 72% ausgeht (vgl. [www.katag.ch](http://www.katag.ch), Kennzahlen 2013, S. 21). Aufgeschlüsselt auf einzelne Sparten betragen die durchschnittlichen Bruttogewinnmargen in Feinschmeckerrestaurants beim Wein mindestens 64%, bei Spirituosen mindestens 73%, bei mineralischen Getränken mindestens 77% und beim Kaffee mindestens 90%. Beim Bier und bei der Küche werden durchschnittliche Margen von unter 70% erzielt (vgl. [www.katag.ch](http://www.katag.ch), Kennzahlen 2013, S. 16).

Die Pflichtige weist in der Sparte Küche gemäss ihrer Berechnung Margen von 71.23% (2012) und 71.72% (2013) aus. Diese Margen liegen leicht über den Kennzahlen der KATAG und sind nicht zu beanstanden. Bei der Sparte Wein liegen die gemäss E. 7.f bereinigten Bruttogewinnmargen von 51.36% (2012) und 55.25% (2013) dagegen deutlich unter den Vergleichsmargen der KATAG von rund 64% (www.katag.ag, Kennzahlen 2013, S. 16). Eine nachvollziehbare Begründung hierfür vermochte die Pflichtige nicht zu erbringen. Der Umsatzausfall infolge des Wasserschadens im Jahr 2012 ist im bereinigten Wert bereits enthalten. Im Übrigen machte die Pflichtige keine Angaben über Mengen und Rabatte der unter dem ursprünglich vorgesehenem Verkaufswert ausgedienten oder verkauften Weine.

Auch das Argument der Pflichtigen, dass sie Raritäten und teure Weine mit einem hohen Korkenrisiko anbiete, auf welchen sie nicht eine so hohe Gewinnmarge wie mit anderen Getränken erziele, vermag die tiefen Margen in der Sparte Wein in den Jahren 2011 und 2012 nicht zu erklären, weil solche Weine auch in andern Feinschmeckerlokalen angeboten werden und in den statistischen Werten der KATAG ihren Niederschlag gefunden haben. Ausserdem machte die Pflichtige keine konkreten Angaben über Einkaufs- und Verkaufspreise und Korkenfälle in ihrem Betrieb, so dass die Margendifferenz gegenüber den Kennzahlen der KATAG nicht hinreichend dargelegt, geschweige denn belegt ist.

Weiter bringt die Pflichtige vor, dass ihre Weinmarge nicht so hoch sein könne wie bei anderen Restaurantpreisen, da sie auch Weine und Spirituosen über die Gasse verkaufe und damit tiefere Preise erziele. Dieses (im vorliegenden Verfahren nicht mehr aufgegriffene) Argument wäre grundsätzlich geeignet, die Margendifferenz beim Wein zu erklären. Doch fehlen vorliegend konkrete Angaben über Menge und Gewinnmarge bezüglich der über die Gasse verkauften Weine, so dass die letztlich ausgewiesenen tiefen Margen nicht genügend erklärt wurden und deshalb auch nicht anderweitig abschätzbar sind. Hinzu kommt, dass der Verkauf von Weinen gemäss Handelsregisterauszug hauptsächlicher Gesellschaftszweck ihrer Schwestergesellschaft ist und vorliegend im Dunkeln liegt, in welchem Ausmass Weine auf Rechnung der Pflichtigen bzw. auf Rechnung der D verkauft wurden.

Auch das Argument, dass Feinschmecker-Restaurants in der Regel keinen Gewinn erzielen, ist zur Anfechtung der Ermessensveranlagungen nicht geeignet, da der Reingewinn nicht nur vom hier problematischen Bruttowarengewinn, sondern auch

von anderen Positionen, insbesondere vom Personalaufwand abhängt, der bei Feinschmecker-Restaurants in der Regel hoch ist.

i) Bei der Willkürprüfung ist in Betracht zu ziehen, dass die Pflichtige zwar zu den bargeldintensiven Unternehmen gehört. In einem teuren Feinschmeckerlokal nimmt jedoch der Bargeldverkehr nicht eine so grosse Rolle ein wie in einem normalen Restaurant, weil hohe Rechnungsbeträge heutzutage i.d.R. hauptsächlich mit Karten bezahlt werden. Tatsächlich beträgt der Anteil des getippten Barumsatzes am Gesamtumsatz bei der Pflichtigen nur 16.41% (im Jahr 2012) resp. 13.39% (im Jahr 2013). Die tiefen Bruttogewinnmargen müssen damit nicht notwendigerweise mit nicht erfassten Bareinnahmen zusammenhängen. Die Ursache hierfür kann auch in einem zu hohen Weineinkauf liegen. Die Tatsache, dass die Pflichtigen die meisten Weine von der nahestehenden D bezieht, bietet ein Potential für steuerlich verpönte Gewinnverschiebungen. Anhaltspunkte hierfür bieten die Weinrücknahmen der D per Ende 2012 und 2013 sowie der Umstand, dass ein Grossteil der Weine der Pflichtigen zumindest bis zum Wasserschaden im Juni 2012 im Weinkeller der D aufbewahrt wurde. Über die Verhältnisse bei der D führte das kantonale Steueramt jedoch keine nähere Untersuchung durch, so dass sich die Ermessensveranlagungen hinsichtlich Bestand und Umfang zum vorneherein nicht mit allfälligen möglichen Gewinnverschiebungen von der Pflichtigen an die D begründen lassen.

j) Insgesamt erweist sich die Schätzung des Steueramts im Jahr 2012 als zu hoch und ist deshalb von Fr. 220'000.- auf Fr. 110'000.- herabzusetzen. Dagegen erweist sich die geschätzte Gewinnaufrechnung von Fr. 38'200.- für das Jahr 2013 nicht als willkürlich und ist somit zu bestätigen. Mit diesen Schätzungen liegen die Gesamt-Bruttogewinnmargen, wenn die Gewinnaufrechnen von Fr. 105'100.- resp. Fr. 38'200.- beim Umsatz erfasst werden, gesamthaft bei 58.63% (2012) und 66.20% (2013), welche Margen noch im Rahmen der Kennzahlen der KATAG liegen.

	<u>2012</u>	<u>2013</u>
Umsatz	1'188'694	895'714
Gewinnaufrechnung	105'100	38'200
bereinigter Umsatz	<hr/> 1'293'794	<hr/> 933'914
Warenaufwand	-537'625	-325'335
Veränderung Warenvorräte	-2'000	500

Naturalbezüge	4'333	9'217
Bruttogewinn	758'502	618'296
in Prozenten vom Umsatz	58.63%	66.20%

8. Aufgrund dieser Erwägungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen. Der steuerbare Reingewinn für die Steuerperiode 2012 ist von Fr. 220'000.- auf Fr. 110'000.- herabzusetzen. Der steuerbare Reingewinn von Fr. 40'000.- für die Steuerperiode 2013 ist zu bestätigen.

9. a) Da die Pflichtige teilweise obsiegt und das Steuerrekursgericht die Ermessensveranlagungen im Wesentlichen aufgrund der Aktenlage korrigiert, die schon im Einspracheverfahren bekannt war, sind die Verfahrenskosten den Parteien anteilmässig nach Massgabe des Obsiegens bzw. Unterliegens aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG), d.h. zu 3/5 der Pflichtigen und zu 2/5 der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner. Eine Parteientschädigung ist der Pflichtigen nicht zuzusprechen, da sie im überwiegenden Ausmass unterliegt (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968, § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

b) Die Einsprachekosten sind der Pflichtigen zu Recht auferlegt worden, da sie das Einspracheverfahren durch eine schuldhaft Verletzung von Verfahrenspflichten notwendig gemacht hat und deshalb nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt worden ist (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG in Verbindung mit § 18 Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG). Die Kostenaufgabe von Fr. 600.- ist selbst unter Berücksichtigung der zu hohen Schätzung des kantonalen Steueramts immer noch angemessen und deshalb zu bestätigen (§ 21 Abs. 2 VO StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird wie folgt veranlagt:

<b>Steuerperiode</b>		<b>Fr.</b>
2012	steuerbarbarer Reingewinn	110'000.- (Steuersatz 8,5%)
	Eigenkapital per 31.12.2012	119'000.-
2013	steuerbarbarer Reingewinn	40'000.- (Steuersatz 8,5%)
	Eigenkapital per 31.12.2013	121'000.-

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird wie folgt veranlagt:

<b>Steuerperiode</b>		<b>Fr.</b>
2012	steuerbarbarer Reingewinn	110'000.- (Steuersatz 8%)
	steuerbares Kapital	119'000.- (Steuersatz 0.75‰)
2013	steuerbarbarer Reingewinn	40'000.- (Steuersatz 8%)
	steuerbares Kapital	121'000.- (Steuersatz 0.75‰)

[...]