

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

2C 90/2017, 2C 91/2017

Urteil vom 16. Oktober 2017

## II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Stadelmann,  
nebenamtlicher Bundesrichter Berger,  
Gerichtsschreiberin Genner.

Verfahrensbeteiligte  
Steuerverwaltung des Kantons Wallis,  
Beschwerdeführerin,

gegen

1. A.C.\_\_\_\_\_,  
2. B.C.\_\_\_\_\_,  
beide vertreten durch Werlen & Squaratti Treuhand AG,  
Beschwerdegegner.

Gegenstand  
2C 90/2017  
Gemeinde- und Kantonssteuern 2008, 2010, 2011,

2C 91/2017  
Direkte Bundessteuer 2008, 2010, 2011,

Beschwerden gegen das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 19. Oktober 2016.

Sachverhalt:

A.  
Die mit A.C.\_\_\_\_\_ verheiratete B.C.\_\_\_\_\_ betreibt in U.\_\_\_\_\_ das Restaurant D.\_\_\_\_\_. Im Januar 2013 unterzog das Steuerinspektorat der Kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Wallis die Buchhaltungen der Geschäftsjahre 2008, 2010 und 2011 einer Kontrolle; das bereits ordentlich veranlagte Jahr 2009 wurde nicht in die Kontrolle miteinbezogen. Aufgrund des Expertenberichts des Steuerinspektorats sprach die Einschätzungsbehörde der Buchhaltung wegen unzureichender Kassenbuchführung die Beweiskraft ab und veranlagte die Eheleute C.\_\_\_\_\_ am 30. Mai 2013 für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer 2008, 2010 und 2011 teilweise, d.h. mit Bezug auf das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aus dem Betrieb des Restaurants D.\_\_\_\_\_, nach Ermessen. Die Einschätzungsbehörde legte ihrer Schätzung des Einkommens aus dem Restaurant eine Bruttogewinnmarge von 60% zugrunde, setzte den verbuchten Warenaufwand mit dem Sollaufwand von 40% gleich, ermittelte auf diese Weise den geschätzten Umsatz (Ist-Aufwand gemäss Buchhaltung : 40% x 100% = geschätzter [Soll-]Umsatz) und leitete daraus Aufrechnungen gegenüber dem deklarierten Gewinn ab.

	2008	2010	2011
Verbuchter Umsatz Restaurant_	510'128.00	563'780.00	590'251.00
abzügl. Mehrwertsteuer_	-27'254.00	-27'679.00	-30'753.00
Nettoertrag_	482'874.00	536'101.00	559'498.00
Warenaufwand_	-201'443.00	-229'191.00	-244'204.00
in_%	41.72%	42.75%	43.65%
Bruttogewinn I_	281'431.00	306'910.00	315'294.00
Marge_	58.28%	57.25%	56.35%
Umsatz Soll Bruttogewinn 60%_	503'608.00	572'978.00	610'510.00
Umsatz deklariert (Nettoertrag)_	482'874.00	536'101.00	559'498.00
Aufrechnung_	20'733.00	36'876.00	51'010.00

B.

Eine Einsprache der Steuerpflichtigen gegen die Veranlagungen wies die Einschätzungsbehörde am 17. Oktober 2013 ab. Gegen den Einspracheentscheid gelangten die Steuerpflichtigen an die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis. In ihrem Entscheid vom 19. Oktober 2016 stellte diese fest, dass die Kassenbuchführung im Restaurantbetrieb unzureichend sei. Die Einschätzungsbehörde habe daher die Buchhaltung zu Recht als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung abgelehnt und hinsichtlich der Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit eine Ermessensveranlagung vorgenommen. Auch die dabei zugrunde gelegte Bruttogewinnmarge von 60% sei nicht willkürlich oder offensichtlich unrichtig. Indessen habe die Einschätzungsbehörde dem Umstand, dass die Steuerpflichtige mittels der Saldosteuersatzmethode ihre Mehrwertsteuer abrechne, keine Rechnung getragen. Damit werde die Steuerpflichtige gegenüber jenen Betrieben, welche die effektive Abrechnungsmethode anwendeten, im Ergebnis benachteiligt, ohne dass es dafür sachliche Gründe gebe. Dementsprechend seien die Betriebsumsätze zuerst von der Mehrwertsteuer zu bereinigen. Dabei sei aufgrund von Erfahrungszahlen rechnerisch davon auszugehen, dass Restaurants 1/3 der Waren zum Normalsatz (Art. 25 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]) und 2/3 der Waren zum reduzierten Steuersatz (Art. 25 Abs. 2 MWSTG) bezögen. Die Steuerrekurskommission nahm folgende Berechnung vor:

Umrechnung von Saldosteuersatz

auf effektive Abrechnung\_

	2008	2010	2011
Umsatz brutto	510'000.00	563'780.00	590'251.00
MWST_ 7.60%	7.60%	8.00%	
MWST in Betrag	-36'022.30	-39'820.89	-43'722.30
Umsatz netto	473'977.77	523'959.18	546'528.78
Warenaufwand brutto	201'443.00	229'191.00	244'204.00
1/3 (Alkohol)	67'147.67	76'397.00	81'401.33
	1.076	1.076	1.080
Warenaufwand netto 7.6%/8%	62'404.89	71'000.93	75'371.60
2/3 (Nicht-Alkohol)	134'295.33	152'794.00	162'802.67
	1.024	1.024	1.025
Warenaufwand netto 2.4%/2.5%	131'147.79	149'212.89	158'831.87
Warenaufwand netto total	193'552.68	220'213.82	234'203.47
Bruttogewinn netto	280'425.09	303'745.36	312'325.31
Bruttogewinnmarge	59.2%	58.0%	57.1%
Umrechnung auf 60%_Marge			
Umsatz netto	483'881.70	550'534.55	585'508.69
Warenaufwand netto	-193'552.68	-220'213.82	-234'203.47
Bruttogewinn	290'329.02	330'320.73	351'305.21
Bruttogewinn in_%	60.0%	60.0%	60.0%

Aufrechnung\_ \_\_\_\_\_

Umsatz mit Marge 60%\_ \_\_\_\_\_ 483'881.70 \_\_550'534.55 \_\_585'508.69

Abgerechneter Umsatz\_ \_\_\_\_\_ -473'977.77 \_ -523'959.18\_ -546'528.78\_

Aufrechnung\_ \_\_\_\_\_ 9'903.93 \_\_26'575.37 \_\_38'979.90

Entsprechend ihrer Berechnung hiess die Steuerrekurskommission die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gut und reduzierte die ermessensweise vorgenommenen Aufrechnungen für das Steuerjahr 2008 auf Fr. 9'904.– (bisher Fr. 20'733.–), für das Steuerjahr 2010 auf Fr. 26'575.– (bisher Fr. 36'876.–) und für das Steuerjahr 2011 auf Fr. 38'979.– (bisher Fr. 51'010.–).

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 25. Januar 2017 beantragt die Kantonale Steuerverwaltung, das Urteil der Steuerrekurskommission aufzuheben und das steuerbare Einkommen der Eheleute A.C. \_\_\_\_\_ und B.C. \_\_\_\_\_ unter Berücksichtigung der ursprünglich ermittelten Aufrechnungen von Fr. 20'733.– (2008), Fr. 36'876.– (2010) und Fr. 51'010.– (2011) festzusetzen. Die Steuerrekurskommission schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Gutheissung der Beschwerde gemäss den Anträgen der Kantonalen Steuerverwaltung. Die Beschwerdegegner haben sich nicht vernehmen lassen.

Erwägungen:

1.

1.1. Das angefochtene Urteil wurde von einer kantonal letztinstanzlich zuständigen Gerichtsbehörde erlassen. Es enthält zwei Entscheide in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, welche unter keinen Ausschlussgrund nach Art. 83 BGG fallen und daher mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden können (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Die Kantonale Steuerverwaltung ist gestützt auf Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG i.V.m. Art. 146 DBG und Art. 73 Abs. 2 StHG zur Beschwerde legitimiert (vgl. BGE 134 I 303 E. 1.2 S. 305 f.; 134 II 124 E. 2.6.3 S. 130 f.; Urteile 2C 991/2011 / 2C 992/2011 vom 18. Juli 2012 E. 2.1; 2C 365/2009 vom 24. März 2010 E. 2.1). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG).

1.2. Die streitige Ermessensveranlagung fällt unter die harmonisierte Steuergesetzgebung (vgl. Art. 24 ff. StHG i.V.m. Art. 46 Abs. 3 StHG). Stehen sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Kantons- und Gemeindesteuern zur Diskussion, so hat die Vorinstanz grundsätzlich zwei Entscheide zu fällen, wobei beide im gleichen Akt ergehen können (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262). Die Vorinstanz hat mit Urteil vom 19. Oktober 2016 für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern einen einzigen Entscheid gefällt. Unter diesen Umständen ist der Beschwerdeführerin nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.3 S. 264; Urteil 2C 1086/2012 / 2C 1087/2012 vom 16. Mai 2013 E. 1.1). Das Bundesgericht hat hier für die Kantons- und Gemeindesteuern (2C 90/2017) und die direkte Bundessteuer (2C 91/2017) getrennte Dossiers angelegt. Da beide Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerde ist in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

1.3.

1.3.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht und Völkerrecht gerügt werden. Bei der Prüfung verfügt das Bundesgericht über volle Kognition und wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 140 III 86 E. 2 S. 89 unten; 140 V 136 E. 1.1. S. 137 f.;).

1.3.2. Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht hingegen nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG). Wird keine Verfassungsfrage erhoben, kann das Bundesgericht eine Beschwerde selbst dann nicht gutheissen, wenn eine Verfassungsverletzung tatsächlich vorliegt (Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 1.2.2; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Unter den gleichen Voraussetzungen kann die Feststellung des Sachverhalts gerügt werden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- und Rügeanforderungen nach Art. 106 Abs. 2 BGG nicht (vgl. BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

## I. Direkte Bundessteuer

### 2.

Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG). Der Unrichtigkeitsnachweis kann auf zwei Arten erbracht werden.

2.1. Einerseits kann durch das Beibringen von Beweismitteln die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden. Diesfalls ist die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen und die Untersuchungspflicht lebt wieder auf (Urteile 2C 311/2010 vom 22. Dezember 2010 E.3.2 mit weiteren Nachweisen; 2C 30/2017 / 2C 31/2017 vom 10. Mai 2017 E. 2.3.1). Ein solcher Fall liegt hier, wo Grund für die teilweise Ermessensveranlagung die mangelhafte Kassenbuchführung der Steuerpflichtigen war und sich eine solche Mangelhaftigkeit der Natur der Sache nach nicht nachträglich korrigieren lässt, nicht vor (vgl. zum Erfordernis der Kassabuchführung bei Kleinbetrieben oder bargeldintensiven Betrieben Urteile 2C 839/2016 / 2C 840/2016 vom 12. April 2017 E. 5.2; 2C 849/2015 / 2C 850/2015 vom 3. Juni 2016 E. 3.2; 2C 664/2012 / 2C 665/2012 vom 3. Dezember 2012 E. 2).

2.2. Andererseits ist aber auch möglich darzutun, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist. Bezüglich des quantitativen Elements der Ermessensveranlagung können nur grobe Schätzungsfehler gerügt werden. Offensichtlich unrichtig ist etwa eine Ermessensveranlagung, die einen wesentlichen Gesichtspunkt übergangen oder falsch gewürdigt hat bzw. wenn der kantonalen Behörde augenfällige Fehler oder Irrtümer unterlaufen sind (Urteil 2C 311/2010 vom 22. Dezember 2010 E. 3.4; vgl. auch Urteil 2C 260/2014 / 2C 261/2014 vom 2. April 2014 E. 4.1). Der Sache nach geht es um qualitativ schwerwiegende Fehler, welche die Schätzung im Ergebnis als willkürlich erscheinen lassen. Die Einsprachebehörde bzw. das zuständige Gericht kann sich somit nicht auf eine summarische, mehr oberflächliche Überprüfung beschränken. Die angefochtene Ermessensveranlagung ist mit der gleichen Gründlichkeit wie jede andere, "normale" Veranlagung zu überprüfen. Die Ermessensveranlagung ist jedoch nur dann aufzuheben oder anzupassen, wenn sie sich als grob unrichtig erweist, d.h. eine materielle Rechtsverweigerung darstellt (Markus Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, ASA 75, S. 206). Das ist bei einer Schätzung unter anderem dann der Fall, wenn die Veranlagungsbehörde dabei methodisch unzutreffend vorgegangen ist (vgl.

Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, N. 55 zu Art. 132 DBG unter Bezugnahme auf das Urteil 2C 311/2010 vom 22. Dezember 2010).

### 2.3.

2.3.1. Die Steuerrekurskommission ist zur Auffassung gelangt, das von der Einschätzungsbehörde ihrer Umsatzschätzung zugrunde gelegte Vorgehen sei methodisch verfehlt, weil die Einschätzungsbehörde dem Umstand keine Bedeutung beigemessen habe, dass die Beschwerdegegnerin die von ihr geschuldete Mehrwertsteuer nach der Saldosteuersatzmethode abrechnete. Die Steuerrekurskommission erachtete die Schätzung der Einschätzungsbehörde daher als offensichtlich unrichtig und nahm eine Korrektur vor, indem sie den Warenaufwand kalkulatorisch entsteuerte. Dieses Vorgehen bildet Gegenstand der Beschwerde.

2.3.2. Die Beschwerdeführerin macht dagegen geltend, es treffe entgegen der Auffassung der Steuerrekurskommission nicht zu, dass Betriebe, welche nach der Saldosteuersatzmethode abrechneten, bei der im Rahmen einer Ermessensveranlagung durchgeführten Umsatzschätzung aufgrund des verbuchten Warenaufwands gegenüber effektiv abrechnenden Betrieben benachteiligt würden. Für die von der Steuerrekurskommission vorgenommene kalkulatorische Entsteuerung des Warenaufwands fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Der angefochtene Entscheid verletze zudem Art. 27 DBG sowie Art. 10 StHG und Art. 23 des Steuergesetzes des Kantons Wallis vom 10. März 1076 (StG/VS; SGS 642.1), wonach nur geschäftsmässig begründete Aufwendungen steuerlich anzuerkennen seien. Mit der kalkulatorischen Entsteuerung des Warenaufwands würden Aufwendungen steuerlich berücksichtigt, die tatsächlich gar nicht angefallen seien; ein solches Vorgehen laufe überdies dem Massgeblichkeitsprinzip zuwider, indem gar nicht verbuchte Aufwendungen steuerliche Beachtung fänden. Abgesehen von der behaupteten Ungleichbehandlung der Beschwerdegegnerin gegenüber effektiv abrechnenden Steuerpflichtigen nenne die Steuerrekurskommission keinen Grund für die von ihr vorgenommene

Entsteuerung des Warenaufwands, womit sich der angefochtene Entscheid als willkürlich erweise, dies auch deshalb, weil die von der Steuerrekurskommission vorgenommene Aufteilung des Warenaufwands in 1/3 zum Normalsatz und 2/3 zum reduzierten Steuersatz steuerbare Waren weder nachvollziehbar noch mit Belegen nachgewiesen sei. Schliesslich verletze der Entscheid der Steuerrekurskommission Bundesrecht, indem diese entgegen der gesetzlichen Vorgabe, wonach Ermessensveranlagungen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden könnten, eine nicht offensichtlich unrichtige Ermessensveranlagung abgeändert habe.

### 3.

3.1. Die Saldosteuersatzmethode ist eine Methode für die Abrechnung der Mehrwertsteuer, die den administrativen Aufwand des Steuerpflichtigen verringern soll: Durch diese Methode wird für ihn die Ermittlung und Deklaration der Vorsteuern aufgrund der Lieferantenrechnungen entbehrlich; er kann sich mit der Berechnung und Deklaration des Totalumsatzes begnügen. Die nicht in Abzug gebrachten Vorsteuern werden durch besondere, reduzierte Steuersätze abgegolten, während der Steuerpflichtige seinen Kunden die Mehrwertsteuer zu den gesetzlichen Sätzen nach Art. 25 MWSTG überwälzt. Bei den Saldosteuersätzen handelt es sich um Branchendurchschnittszahlen, welche die gesamten in den Bezügen enthaltenen Vorsteuern als Pauschale berücksichtigen (vgl. Art. 37 Abs. 3 MWSTG bzw. Art. 59 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [aMWSTG; AS 2000 1300, in Kraft bis 31. Dezember 2009]). Die Saldobesteuerung ist für Mehrwertsteuerpflichtige mit geringen Umsätzen (bis zu Fr. 5.02 Mio. bzw. altrechtlich Fr. 3 Mio.) und einer Steuerzahllast von unter Fr. 109'000.– bzw. altrechtlich Fr. 60'000.– möglich (Art. 37 Abs. 1 MWSTG bzw. Art. 59 Abs. 1 aMWSTG) und kommt demnach für Kleinunternehmungen in Frage (Urteile 2C 653/2008 vom 24. Februar 2009 E. 4.2, in: ASA 79 S. 599; 2C 264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.3).

3.2. Die Saldosteuersätze berücksichtigen die branchenübliche Vorsteuerquote (Art. 37 Abs. 3 MWSTG). Das nach Saldomethode abrechnende Unternehmen soll Steuern in der Höhe bezahlen, welche der branchenüblichen Steuerzahllast als Differenz zwischen zu entrichtender Steuer und dem Vorsteuerguthaben (Art. 36 Abs. 2 MWSTG) entspricht, wobei Ziel der Methode der Saldosteuersätze administrative, nicht jedoch finanzielle Erleichterungen sind (Urteil 2C 264/2014 vom 17. August 2015 E. 2.3.3). In Jahren mit überdurchschnittli-

chen Investitionen übersteigen die effektiven Vorsteuern die pauschal mit der Saldosteuersatzmethode berücksichtigten Vorsteuern. Umgekehrt übersteigen in Jahren mit keinen oder unterdurchschnittlichen Investitionen die pauschal berücksichtigten Vorsteuern die effektiven. Die Saldosteuersatzmethode führt somit nur dann zur gleichen oder fast gleichen Netto-Umsatzsteuerschuld, wenn sie von der steuerpflichtigen Person während einer bestimmten Mindestdauer angewendet wird (Camenzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 3. Aufl. 2012, Rz. 1878). Aus diesem Grund verlangt das Mehrwertsteuergesetz, dass die Methode während mindestens einer Steuerperiode beibehalten wird. Entscheidet sich die steuerpflichtige Person für die effektive Abrechnung, so kann frühestens nach drei Jahren zur Saldosteuersatzmethode gewechselt werden.

3.3. Rechnet ein Steuerpflichtiger nach der Saldosteuersatzmethode ab, ist der Aufwand (und damit auch der Warenaufwand) stets höher, als wenn der gleiche Betrieb nach der effektiven Methode abrechnen würde. Der Grund dafür liegt darin, dass der effektiv abrechnende Betrieb den Aufwand netto, d.h. ohne Vorsteuer, verbucht: Angenommen, dieser Betrieb kauft Waren für Fr. 54'000.– inkl. Fr. 4'000.– MWST (Satz 8%), so lautet die Buchung "Warenaufwand / Kreditoren Fr. 50'000.–; Debitor Vorsteuer / Kreditoren Fr. 4'000.00." Das ist beim nach Saldosteuersatzmethode abrechnenden Betrieb nicht möglich, da er ohne die Möglichkeit, sich Vorsteuern an seine Steuerzahllast anrechnen zu lassen, abzurechnen hat: Die entsprechende Buchung lautet hier "Warenaufwand / Kreditoren Fr. 54'000.–." Somit ist bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode der Warenaufwand im Umfang der Vorsteuern höher ausgewiesen.

Dies hat zur Folge, dass ein basierend auf dem verbuchten Warenaufwand geschätzter (Norm) Umsatz, welcher der branchenüblichen Bruttogewinnmarge entspricht, bei einem nach Saldosteuersatzmethode abrechnenden Betrieb höher ausfällt, als wenn dieser Betrieb nach der effektiven Methode abgerechnet hätte.

Anders verhielte es sich nur dann, wenn der Investitionsaufwand des infrage stehenden Unternehmens und damit auch das Vorsteuerguthaben des gleichen effektiv abrechnenden Betriebs ausnahmsweise erheblich höher wäre als bei der Festlegung des Saldosteuersatzes angenommen. Dann fiel nämlich der übrige Aufwand (neben dem Warenaufwand) des effektiv abrechnenden Betriebs vor der Aufrechnung erheblich niedriger aus als beim nach Saldosteuersatzmethode abrechnenden Betrieb. Der Gewinn des effektiv abrechnenden Betriebs fiel höher aus als jener des nach Saldosteuersatzmethode abrechnenden Betriebs. Auch wenn beim nach Saldosteuersatzmethode abrechnenden Betrieb auf der Basis des steuerbelasteten (Brutto) Aufwands aufgerechnet würde, ergäbe sich damit im Resultat gegebenenfalls am Ende kein höherer Gewinn, als wenn die Aufrechnung beim gleichen nach effektiver Methode abrechnenden Betrieb vorgenommen würde. Eine Gleichbehandlung der beiden Betriebe bei der Umsatz- und Gewinnschätzung wäre somit nur erreichbar, wenn dieser zusätzliche Umstand auch Berücksichtigung fände.

3.4. Als Ergebnis bleibt festzuhalten, dass die Gewinnaufrechnung gestützt auf einen branchenüblichen Umsatz bei nach Saldosteuersatz aufrechnenden Betrieben im Normalfall zu einer systematischen Benachteiligung gegenüber nach effektiver Methode abrechnenden Betrieben führt und sich diese Benachteiligung durch die kalkulatorische Entsteuerung des Warenaufwands beseitigen lässt; dies unter dem Vorbehalt, dass der infrage stehende Betrieb ein branchenübliches Verhältnis zwischen Warenaufwand und Investitionen aufweist.

4.

4.1. Der in E. 3.3 geschilderte Mechanismus hat die Steuerrekurskommission dazu veranlasst, den Warenaufwand der Beschwerdegegnerin kalkulatorisch zu entsteuern, d.h. für die Schätzung des Umsatzes den Warenaufwand um das Vorsteuerguthaben, welches sich ergeben hätte, wenn die Beschwerdegegnerin effektiv abgerechnet hätte, zu kürzen und auf dieser Grundlage deren Umsatz zu schätzen.

4.2. Die Steuerrekurskommission geht davon aus, dass die der Ermessensveranlagung zugrunde gelegten Bruttogewinnmargen auf Vergleichszahlen von Betrieben beruhen, welche die Mehrwertsteuer effektiv abrechnen. Diese Feststellung wird von der Beschwerdeführerin nicht in Zweifel gezogen. Somit ergibt sich, dass die auf dem Warenaufwand berechnete Bruttogewinnmarge der Steuerpflichtigen tiefer ist, als wenn diese nach der effektiven Methode abgerechnet hätten.

4.3. Durch die von der Steuerrekurskommission vorgenommene Entsteuerung des Warenaufwands wird die Ungleichbehandlung bei der Umsatzaufrechnung beseitigt, indem der Warenaufwand und damit auch die Umsatzschätzung (nach der Formel  $\text{Warenaufwand} : 40\% \times 100\%$ ) vergleichbar hoch ausfällt wie bei einem Betrieb, der effektiv abrechnet. Auf diese Weise entfällt die Benachteiligung, welche aus dem höheren Ausgangsniveau für die Umsatzschätzung beim nach Saldosteuersatzmethode abrechnenden Betrieb resultiert. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Steuerrekurskommission das Vorgehen der Einschätzungsbehörde im Ergebnis als methodisch verfehlt und die Umsatz- und damit Gewinnschätzung als offensichtlich unrichtig erachtet hat.

4.4. Als unbegründet erweisen sich auch die Vorbringen der Beschwerdeführerin hinsichtlich der von der Steuerrekurskommission verwendeten Methode der Warenaufwandentsteuerung.

An der Sache vorbei geht zunächst die Rüge, für das Vorgehen der Steuerrekurskommission fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Es geht hier nicht um die Befolgung gesetzlicher Regeln, sondern allein darum, ob eine brauchbare, zu einem vertretbaren Resultat führende Schätzungsmethode angewendet wurde. Die gesetzliche Vorgabe besteht insoweit allein darin, dass die verwendete Methode nicht zu offensichtlich unrichtigen Ergebnissen führen darf. Dazu, welche Methode dabei anzuwenden ist, ist dem Gesetz keine Aussage zu entnehmen. Auch die Rügen der Beschwerdeführerin, wonach die Steuerrekurskommission durch die Entsteuerung des Warenaufwands geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand anerkannt oder gar das Massgeblichkeitsprinzip verletzt habe, sind nicht stichhaltig. Die Steuerrekurskommission hat mangels eines Kassenbuchs für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns aus dem Restaurantbetrieb gerade nicht auf dessen Buchhaltung abgestellt, sondern einzig unter Heranziehung des verbuchten Warenaufwands nach einer Methode gesucht, wie gestützt auf diesen der tatsächlich Umsatz geschätzt werden könne. Dabei hat sie den Umsatz durch Hochrechnung des (lediglich) kalkulatorisch entsteuerten Warenaufwands aufgrund der angenommenen Bruttogewinnmarge von 60% geschätzt. Eine Anerkennung nicht geschäftsmässig begründeten bzw. gar nicht verbuchten Aufwands liegt darin offensichtlich nicht.

4.5. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin sind auch die Annahmen der Steuerrekurskommission mit Bezug auf die Zusammensetzung des Warenaufwands hinsichtlich der anwendbaren Mehrwertsteuersätze - 1/3 der Waren zum Normalsatz, 2/3 zum reduzierten Steuersatz - keineswegs willkürlich. Eine solche Aufteilung erscheint bei einem Speiserestaurant als durchaus realistisch. Wie es sich bei einer anderen Betriebsart (z.B. Barbetrieb) verhält, ist nicht Verfahrensgegenstand.

4.6. Insgesamt erweist sich die von der Steuerrekurskommission vorgenommene Korrektur der Schätzung nicht nur als nachvollziehbar, sondern als geboten. Das Abstellen auf den Bruttowarenaufwand bei einer an der branchenüblichen Bruttogewinnmarge orientierten Umsatz- und Gewinnschätzung würde zu einer systematischen Schlechterstellung von nach der Saldosteuersatzmethode abrechnenden Betrieben führen. Dementsprechend rechtfertigt es sich, das methodisch verfehlt Vorgehen der Einschätzungsbehörde zu korrigieren. Die dafür von der Steuerrekurskommission verwendete Methode der Warenaufwandentsteuerung erreicht das Ziel einer Gleichstellung von nach Saldosteuersatzmethode und effektiv abrechnenden Unternehmen weithin; dies jedenfalls unter der Voraussetzung, dass der infrage stehende Betrieb im betrachteten Zeitraum nicht mehrwertsteuerbelastete Investitionen getätigt hat, welche das Branchenübliche weit übersteigen. Das bedeutet aber auch, dass die Steuerrekurskommission entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin die ihr zustehende Kognition bei der Überprüfung der ermessensweisen Schätzung des Gewinns aus dem Restaurationsbetrieb der Beschwerdegegnerin - Korrektur nur bei offensichtlicher Unrichtigkeit - nicht überschritten hat.

Dies führt zur Abweisung der Beschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuer.

## II. Staats- und Gemeindesteuern

5.

Die Bestimmungen von Art. 48 Abs. 2 StHG und Art. 139 Abs. 1 StG/VS entsprechen inhaltlich Art. 132 Abs. 3 DBG. Damit ergibt sich für die kantonalen Steuern dasselbe Ergebnis wie bei der direkten Bundessteuer.

## III. Kosten und Entschädigung

6.

Die Gerichtskosten (Art. 65 BGG) sind entsprechend dem Verfahrensausgang dem Kanton Wallis aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 erster Satz BGG und Art. 66 Abs. 4 BGG e contrario).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C 90/2017 und 2C 91/2017 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (2C 90/2017) wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern (2C 91/2017) wird abgewiesen.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden dem Kanton Wallis auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 16. Oktober 2017

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

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Genner