



**Fall-Nr.:** B 2014/92, B 2014/131  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 27.10.2015  
**Entscheiddatum:** 27.10.2015

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 27.10.2015**

**Steuerrecht, Einkommenssteuer, Art. 29 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 16 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Rechtmässigkeit von Einkommensaufrechnungen (vor Abzug der pauschalen Gewinnungskosten) aus selbständigem Nebenerwerb aufgrund der in den Jahren 2007 bis 2010 auf dem Privatkonto des Beschwerdeführers verbuchten Zugänge. Dem Beschwerdeführer gelang es nicht zu beweisen, dass es sich um steuerfreie Vermögenszuflüsse handle (Verwaltungsgericht, B 2014/92, B 2014/131). Entscheid vom 27. Oktober 2015**

Besetzung

Präsident Eugster; Verwaltungsrichter Linder, Heer, Rufener, Bietenharder;  
Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

**X.Y.,**

**Beschwerdeführer,**

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Benno Lindegger, Wildeggstrasse 24, 9011 St.  
Gallen,

gegen



## St.Galler Gerichte

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

### **Vorinstanz,**

**Kantonales Steueramt**, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

### **Beschwerdegegner,**

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

### **Beschwerdebeteiligte,**

Gegenstand

**Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2007 bis 2009)**

### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

#### **A.**

a. X.Y. war in den Jahren 2007 bis 2010 als Senior Financial Consultant einer Versicherungsgesellschaft unselbständig erwerbstätig. Im Rahmen der Veranlagung 2006 rechnete die Steuerveranlagungsbehörde seinem steuerbaren Einkommen Bareinzahlungen/Vergütungen von Fr. 131'400.-- (abzüglich 15% Gewinnungskosten) als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit auf. In den anschliessenden Rechtsmittelverfahren wurde diese Aufrechnung mit Entscheid der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 19. Juni 2012 (VRKE I/1-2011/228) bestätigt; der Entscheid erwuchs in Rechtskraft. In den Steuererklärungen 2007 bis 2010 deklarierte X.Y. steuerbare Einkommen von Fr. 96'573.--, Fr. 92'533.--, Fr. 68'771.-- und Fr. 154'874.--. Mit Schreiben vom 18. September und 9. Oktober 2012 forderte ihn das Kantonale Steueramt auf, die vollständigen Auszüge seines



## St.Galler Gerichte

Privatkontos bei der St. Galler Kantonalbank für die Jahre 2007 bis 2010 einzureichen. Die Kontoauszüge gingen am 2. Oktober 2012 beim Steueramt ein. Am 11. Oktober 2012 liess X.Y. dem Steueramt weitere Unterlagen betreffend einzelne, im Jahr 2007 erfolgte Bareinzahlungen zugehen und begründete die Einzahlungen (act. G 9/8 II/b-e). Am 7. November 2012 veranlagte die Steuerbehörde X.Y. für die direkte Bundessteuer bzw. die Staats- und Gemeindesteuern 2007 bis 2010 mit steuerbaren Einkommen von Fr. 154'400.-- bzw. Fr. 153'700.-- (2007), Fr. 126'300.-- bzw. Fr. 125'600.-- (2008), Fr. 86'600.-- bzw. Fr. 85'900.-- (2009) und Fr. 166'800.-- bzw. Fr. 164'300.-- (2010). Sie rechnete dabei Bareinzahlungen/Vergütungen von Fr. 46'577.-- (2007), Fr. 27'051.-- (2008), Fr. 10'115.-- (2009) und Fr. 1'870.-- (2010) dem steuerbaren Einkommen zu, wobei sie jeweils ermessensweise einen Kostenanteil von 15% als Abzug berücksichtigte (act. G 9/8 II/a, III/a, IV/a und V/a).

**b.** In den hiergegen erhobenen Einsprachen beantragte X.Y., auf die Aufrechnungen sei zu verzichten. Im Weiteren verlangte er den Ausstand des für ihn zuständigen Steuerkommissärs (act. G 9/8 I/c). Mit Entscheid vom 29. April 2013 wies der Leiter des Steueramtes das Ausstandsbegehren ab (act. G 9/8 I/d). Am 13. Juni und 11. Juli 2013 räumte das Steueramt X.Y. Gelegenheit ein, seine Einsprachen zu ergänzen und zusätzliche Informationen zu den Bareinzahlungen einzureichen (act. G 9/8 I/e und I/f). Die in diesem Zusammenhang angesetzten Fristen liefen unbenützt ab. Mit Entscheiden vom 2. September 2013 wies das Steueramt die Einsprachen ab mit der Begründung, dass trotz mehrfacher Aufforderung ein Grund für die Bareinzahlungen nicht nachgewiesen worden sei (act. G 9/8 I/a und I/b). Den hiergegen erhobenen Rekurs (Kantons- und Gemeindesteuern; act. G 9/1 [B 2014/13]) und die Beschwerde (direkte Bundessteuer; act. G 9/1 [B 2014/92]) wies die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheiden vom 10. April 2014 ab (act. G 2).

## **B.**

**a.** Gegen diese Entscheide erhob Rechtsanwalt lic. iur. B. Lindegger, St. Gallen, für X.Y. mit Eingaben vom 22. Mai (direkte Bundessteuer; B 2014/92) und 26. Juni 2014 (Kantons- und Gemeindesteuern; B 2014/131) Beschwerde mit den Anträgen, der Rekurs- und der Beschwerdeentscheid, die Einspracheentscheide vom 2. September 2013 und die Veranlagungsberechnungen mit Veranlagungsverfügungen/



Steuerrechnungen und Zinsrechnungen vom 2. und 4. September 2013 zur direkten Bundessteuer 2007 bis 2010 (richtig wohl: 2009) und zur Staats- und Gemeindesteuer 2007 bis 2009 seien vollumfänglich aufzuheben (Ziff. 1). In den Veranlagungsberechnungen sei das "Total der Einkünfte" in Ziff. 7 und das "Steuerbare Einkommen gesamt" in Ziff. 26 im Umfang der Aufrechnung der Einkünfte aus selbständigem Nebenerwerb wie folgt zu reduzieren: 2007 um Fr. 28'119.--, 2008 um Fr. 11'730.-- und 2009 um Fr. 7'650.-- (Ziff. 2). Die Veranlagungsverfügungen und Steuerrechnungen seien entsprechend neu festzulegen (Ziff. 3). Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (Ziff. 4; act. G 1). Im Verfahren betreffend direkte Bundessteuer reichte der Rechtsvertreter mit Eingabe vom 17. Juni 2014 drei schriftliche Auskünfte vom 5. Juni 2014 nach (act. G 5 [B 2014/92]).

**b.** In den Vernehmlassungen vom 24. Juni und 8. August 2014 beantragte die Vorinstanz Abweisung der Beschwerden. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des vorinstanzlichen Entscheids (act. G 8). Der Beschwerdegegner verzichtete mit Eingaben vom 15. Juli und 26. August 2014 auf eine Vernehmlassung und stellte den Antrag, die Beschwerden abzuweisen (act. G 11).

**c.** Auf die Vorbringen des Beschwerdeführers in den Eingaben der vorliegenden Verfahren wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

**1.** Die Vorinstanz erliess separate Urteile für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern. Nachdem die vorliegend zu entscheidenden Fragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind und auf demselben Sachverhalt (Vermögenszugänge in den Veranlagungsjahren 2007 bis 2009) beruhen (BGE 135 II 260 E. 1.3.1), sind die Verfahren, für welche das Verwaltungsgericht getrennte Dossiers anlegte (B 2014/92 und 2014/131), zu vereinigen und in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. BGE 131 V 59 E. 1 mit Hinweis).



**2.** Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und seine Beschwerdeeingaben vom 22. Mai und 26. Juni 2014 entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 229 in Verbindung mit Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes [sGS 811.1; StG] in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist somit grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist auf die Begehren, die Veranlagungsberechnungen und die Einspracheentscheide vom 2. September 2013 seien aufzuheben, da die angefochtenen Rekursentscheide an deren Stelle getreten sind (Devolutiveffekt; vgl. BGE 129 II 438 E. 1).

Die Kognition des Verwaltungsgerichts ist auf Rechtsverletzungen beschränkt; der Beschwerdeführer kann sich sodann auch darauf berufen, die angefochtene Verfügung oder der angefochtene Entscheid beruhe auf einem unrichtig oder unvollständig festgestellten Sachverhalt (Art. 61 VRP). Nachdem das Verwaltungsgericht im Steuerrecht nicht an die Begehren der Verfahrensbeteiligten gebunden ist (Art. 196 Abs. 2 StG) und das Novenverbot im Sinne von Art. 61 Abs. 3 VRP in diesem Rechtsbereich nicht gilt (vgl. VerwGE B 2007/218 vom 13. März 2008, E. 2.1, B 2013/8+9 vom 12. Februar 2014, E. 4.1 sowie B 2012/266 vom 12. Februar 2014, E. 2.4.1; [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)), sind die vom Beschwerdeführer nachgereichten schriftlichen Auskünfte vom 5. Juni 2014 (act. G 4 [B 2014/131], G 6.1 [B 2014/92] in die Beweiswürdigung der vorliegenden Verfahren mit einzubeziehen.

### **3.**

**3.1.** Nach der Reinvermögenszugangstheorie gelten als Einkünfte alle Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während bestimmten Zeitabschnitten zufließen und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (vgl. M. Reich, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, Rz. 10 zu Art. 16 DBG). Dabei spielt es keine Rolle, ob die wirtschaftlichen



Vorteile dem Steuerpflichtigen von aussen zugeflossen sind bzw. am Markt erwirtschaftet wurden oder ob sie in seiner Vermögenssphäre entstanden. Nach dem aus dem Prinzip der Gesamtreineinkommenssteuer abgeleiteten Einkommenssteuerbegriff unterliegen alle einmaligen und wiederkehrenden Einkünfte der Einkommenssteuer. Entsprechend erklären Art. 29 Abs. 1 StG und Art. 16 Abs. 1 DBG im Sinn von Generalklauseln jeden Einkommenszufluss a priori für steuerbar, sofern keine begriffliche oder normative Ausnahme von der Steuerpflicht besteht. Die (normativen) Ausnahmen werden dabei im kantonalen Steuergesetz in Art. 37 StG abschliessend aufgezählt (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Rz. 61 und 74).

### 3.2.

**3.2.1.** Laut den im Veranlagungsverfahren auf Aufforderung des Beschwerdegegners (act. G 9/8 II/b) vom Beschwerdeführer eingereichten Kontoauszügen beliefen sich die Zuflüsse - unter Ausklammerungen der Salärzahlungen - im Jahr 2007 auf Fr. 18'973.68 (Vergütungen) und Fr. 35'800.-- (Bareinzahlungen). Im 2008 lassen sich den Kontoauszügen Bareinzahlungen von insgesamt Fr. 27'100.-- und Vergütungen (Provisionszahlungen) von Fr. 7'425.-- entnehmen. Für 2009 weisen die Kontoauszüge Bareinzahlungen im Gesamtbetrag von Fr. 8'400.-- sowie eine Gutschrift von Fr. 3'500.-- aus. Für 2010 wurde eine Bareinzahlung von Fr. 2'200.-- verbucht (act. G 9/8 II/c). Mit Eingabe vom 11. Oktober 2012 begründete der Beschwerdeführer die Zugänge für 2007 (insgesamt Fr 54'773.68) stichwortartig wie folgt: Fr. 9'400.-- diverse Teilrückzahlungen Darlehen A.A., Fr. 3'500.-- Rückzahlung Bevorschussung B.B., Gewinn Casino, Fr. 10'000.-- und Fr. 2'473.68 Vergütung C.C. (zur Bezahlung ihrer Rechnungen während ihres Auslandsaufenthalts), Fr. 1'900.-- Bezahlung Fotokamera durch D.D., Fr. 1'600.-- keine Begründung, Fr. 8'400.-- Teilrückzahlung diverser Darlehen A.A., Fr. 2'800.-- Verkauf Omega Chronograph an E.E., Fr. 3'000.-- Vorschuss Generalagent, Fr. 2'400.-- Gewinn Casino, Fr. 3'500.-- Rückzahlung Bevorschussung B.B., Gewinn Casino, Fr. 2'800.-- Restrückzahlung Darlehen A.A., Fr. 3'000.-- Vorschuss Generalagent (act. G 9/8 II/e). A.A. bestätigte in einem E-Mail vom 17. Oktober 2012 die Rückzahlung der Darlehen "in verschieden hohen Teilbeträgen zwischen Januar und November 2007". Sodann bestätigte C.C. am 9. Oktober 2012,



dem Beschwerdeführer im Jahr 2007 Fr. 12'500.-- zur Bezahlung diverser Rechnungen überwiesen zu haben (act. G 9/8 II/e).

**3.2.2.** Der vorinstanzliche Entscheid bestätigte die Rechtmässigkeit der Einkommensaufrechnungen (vor Abzug der pauschalen Gewinnungskosten) aufgrund der in den Jahren 2007 bis 2010 auf dem Privatkonto des Beschwerdeführers verbuchten Zugänge von Fr. 54'773.68 (2007), Fr. 31'825.-- (2008), Fr. 11'900.-- (2009) und Fr. 2'200.-- (2010). Im vorliegenden Verfahren stehen demgegenüber lediglich noch Einkommensaufrechnungen von Fr. 33'081.18 (2007), Fr. 13'800.-- (2008) und Fr. 9'000.-- (2009) im Streit (vgl. act. G 1 S. 3 und 7). Soweit der vorinstanzliche Entscheid darüber hinausgehend Aufrechnungen beinhaltet, blieben diese von Seiten des Beschwerdeführers unbestritten; dies betrifft vorab die vom Beschwerdeführer in den vorinstanzlichen Verfahren geltend gemachten Uhren- und Kameraverkäufe, Ebay-Geschäfte und Casino-Gewinne (vgl. act. G 2 S. 8 f.). Die Frage, ob - und wenn ja, in welchem Umfang - die streitigen Vermögenszugänge als Einkünfte aus selbständigem Nebenerwerb aufzurechnen sind, beantwortet sich nach Massgabe der im Steuerrecht geltenden Beweislastverteilung. Nach dieser trägt die Steuerbehörde die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, die steuerpflichtige Person für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VI. Rz. 15, VII. Rz. 23). Beweisbelastet für den Vermögenszugang ist konkret somit der Beschwerdegegner. Nachdem sich die Vermögenszugänge (Bareinzahlungen, Vergütungen) aus den bei den Akten liegenden Kontoauszügen ergeben und der Beschwerdeführer die steuerfreie Herkunft der Zugänge geltend macht, ist er hierfür beweisbelastet (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. 2009, Rz. 4 zu Art. 24 DBG).

**3.2.3.** Im Steuerverfahren kommt der Untersuchungsgrundsatz zur Anwendung (Art. 176 StG). Die Veranlagungsbehörde ist verpflichtet, die für die Besteuerung relevanten Tatsachen von Amtes wegen abzuklären (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 19), wobei sie die steuerpflichtige Person auffordert, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 7 zu Art. 123 DBG). Der Untersuchungsgrundsatz wird durch die Mitwirkungspflicht der Parteien relativiert. Eine Mitwirkungspflicht besteht insbesondere für die Beschaffung von Unterlagen, welche nur die Parteien liefern können, und für die Abklärung von



Tatsachen, welche eine Partei besser kennt als die Behörde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 9 zu Art. 123 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 25). Die Mitwirkungspflicht besteht ungeachtet der Verteilung der objektiven Beweislast. Die steuerpflichtige Person ist auch hinsichtlich steuererhöhender Tatsachen mitwirkungspflichtig, obwohl hierfür die Veranlagungsbehörde die Folgen einer allfälligen Beweislosigkeit zu tragen hat (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 5 zu Art. 126 DBG).

**3.2.4.** Nach Art. 166 StG werden die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abgenommen, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen (vgl. auch Art. 41 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden [StHG]; SR 642.14). Der Steuerpflichtige hat Anspruch darauf, dass die Veranlagungsbehörde die von ihm eingereichten Belege und Unterlagen auf ihre Richtigkeit und Aussagekraft überprüft. Die Nichtabnahme eines angebotenen Beweises bedeutet grundsätzlich eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 43 mit Hinweis auf SGE 2009 Nr. 19 und 2004 Nr. 26). Hingegen kennt, abgesehen von Ausnahmen im Steuerstrafrecht, das den Zeugenbeweis ausdrücklich vorsieht (vgl. Art. 188 Abs. 2 DBG und Art. 259 Abs. 1 StG), weder das Bundessteuerrecht noch das kantonale Steuerverfahrensrecht eine Zeugnispflicht. Somit fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage für eine Befragung unter der Strafandrohung von Art. 307 des Strafgesetzbuchs (SR 311.0). Während der Zeugenbeweis im Recht der direkten Bundessteuer zugelassen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 62 ff. zu Art. 123 DBG), bleibt nach der Rechtsprechung für eine Anwendung des im VRP vorgesehenen Zeugenbeweises im kantonalen Steuerverfahren kein Raum, weshalb dessen Nichtabnahme keine Gehörsverweigerung darstellt (VerwGE B 2011/243 vom 15. Oktober 2012, E. 2.1.1 mit Hinweis auf GVP 1993 Nr. 19; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 43). Damit die notwendigen Beweismittel beschafft werden können, auferlegt das Steuergesetz nicht nur dem Steuerpflichtigen, sondern auch Drittpersonen und Behörden bestimmte Mitwirkungspflichten (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., VII. Rz. 25 ff.).

### 3.3.



**3.3.1.** Die Vorinstanz kam im angefochtenen Entscheid zum Schluss, der Verzicht auf die Abnahme eines Zeugenbeweises stelle keine Gehörsverletzung dar. Hinzu komme, dass sich die Pflicht der Steuerbehörde zur Abklärung des Sachverhalts auf die (steuerbegründenden) Einkünfte erstrecke (Art. 12 Abs. 2 VRP). Um den Nachweis von steuermindernden Tatsachen zu führen, habe sich der Beschwerdegegner auf die Abnahme von leicht zugänglichen Beweisen beschränken dürfen. Er sei nicht verpflichtet gewesen, selber aufwendige Abklärungen zum Nachweis von steuermindernden Tatsachen vorzunehmen. Nachdem auch auf Aufforderung hin keine entsprechenden Beweise beigebracht worden seien, habe sich die Vorinstanz nicht mit jeder einzelnen Position auseinandersetzen müssen; dazu wäre sie aufgrund der fehlenden Unterlagen auch nicht in der Lage gewesen. Dem Beschwerdeführer wäre es zudem möglich gewesen, schriftliche Auskünfte der von ihm genannten Personen vorzulegen (Bestätigung der Arbeitgeberin über die Handhabung des Vorschusswesens, schriftliche Erläuterungen durch A.A. und C.C.). Dass der Beschwerdegegner an der Beweiskraft der eingereichten Unterlagen gezweifelt habe, sei nachvollziehbar, da diese die Umstände der Transaktionen nicht zu erhellen vermocht hätten. So stimme beispielsweise die von C.C. bestätigte Summe (Fr. 12'500.--) nicht mit dem effektiven Überweisungsbetrag von Fr. 12'481.18, überwiesen in Teilbeträgen von Fr. 10'000.-- und Fr. 2'481.18 an zwei aufeinanderfolgenden Tagen, überein. Die Bestätigung von A.A. sei weder unterzeichnet gewesen noch sei sie von ihm eingesandt worden; der Absendervermerk habe auf einen anderen Namen gelautet. Auch seiner Erklärung seien keine Details über die Darlehenshöhe und die Amortisationsraten zu entnehmen. Folglich sei die Rüge der Gehörsverletzung unbegründet (act. G 2 S 5 f.).

Im vorliegenden Verfahren lässt der Beschwerdeführer beanstanden, die Vorinstanz habe den Sachverhalt unrichtig festgestellt und sich mit seinen Erklärungen überhaupt nicht befasst. Die Vorinstanz habe das rechtliche Gehör verletzt, indem sie sich hinsichtlich seiner Erörterungen zu den Aufrechnungen einzig und in pauschaler Weise zum Vorschusswesen bei der Arbeitgeberin geäußert habe. Im Weiteren sei das rechtliche Gehör verletzt worden, weil die Vorinstanz sich mit seinem Antrag, bei A.A., C.C. und F.F. schriftliche Auskünfte einzuholen, nicht befasst habe (act. G 1 S. 4).



**3.3.2.** Kann von einer Privatperson nach den Umständen eine Handlung oder eine Äusserung über Umstände, die sie besser kennt als die Behörde, erwartet werden und bleibt eine solche aus, so haben die Behörden nicht nach Tatsachen zu forschen, die nicht aktenkundig sind (vgl. BGE 130 II 493, E. 3.2, und BGE 128 II 139, E. 2b). Vorliegend hätte der - beweisbelastete (vgl. vorstehende E. 3.2.2) - Beschwerdeführer, wie die Vorinstanz zu Recht ausführte, ohne Weiteres bereits in den vorinstanzlichen Verfahren aussagekräftige schriftliche Bestätigungen der von ihm angeführten Personen beschaffen können, um seinen Standpunkt zu untermauern. Die Untersuchungspflicht des Beschwerdegegners tritt in einer Konstellation wie der vorliegenden nicht an die Stelle einer unzureichenden Mitwirkung des Beschwerdeführers. Eine Pflicht des Beschwerdegegners und der Vorinstanz, bei den vom Beschwerdeführer genannten Personen - zum Beweis von steuermindernden Tatsachen - schriftliche Auskünfte einzuholen, bestand aufgrund der geschilderten Gegebenheiten nicht, weshalb der Vorwurf der Gehörsverletzung nicht begründet ist. Der Beschwerdeführer war denn auch im vorliegenden Verfahren nachträglich in der Lage, Stellungnahmen der erwähnten Personen beizubringen (vgl. nachstehende E. 4).

**3.4.** Der Beschwerdeführer lässt sodann rügen, dass sich die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid nicht zureichend mit seinen Darlegungen zu den Aufrechnungen 2008 bis 2010 auseinandergesetzt habe. Dadurch sei das rechtliche Gehör verletzt worden (act. G 1 S. 4). - Die grundsätzliche Pflicht einer Behörde, ihren Entscheid zu begründen, folgt aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör. Dabei sind die Anforderungen an die Begründungsdichte unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls sowie der Interessen der Betroffenen festzulegen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Je grösser der Spielraum der Behörde (unter anderem infolge Ermessen) und je stärker der Entscheid in die individuellen Rechte eingreift, desto höhere Anforderungen sind an dessen Begründung zu stellen (BGE 112 Ia 107 E. 2b mit Hinweisen; BGE 118 V 58). Die Verwaltung darf sich nicht damit begnügen, die von der betroffenen Person vorgebrachten Einwendungen zur Kenntnis zu nehmen und zu prüfen; sie hat ihre Überlegungen auch namhaft zu machen und sich dabei ausdrücklich mit den Einwendungen auseinander zu setzen oder zumindest die Gründe anzugeben, weshalb



sie gewisse Gesichtspunkte nicht berücksichtigen kann (BGE 124 V 180 E. 2b und BGE 134 I 83 E. 4.1). - Die Vorinstanz begründete den angefochtenen Entscheid im Wesentlichen mit dem Hinweis auf die einschlägigen rechtlichen Grundlagen und dem massgebenden Sachverhalt. Sie zeigte die Überlegungen, von denen sie sich leiten liess, in zureichender Weise auf und setzte sich mit den wesentlichen Gesichtspunkten auseinander. Die Begründung für ihren Standpunkt bezüglich der Aufrechnungen für die Jahre ab 2007 ergibt sich klar aus den angefochtenen Entscheiden (act. G 2 S. 7-9). Eine Verpflichtung, sich mit jeder tatbeständlichen Behauptung oder jedem Einwand zu befassen, besteht nicht (vgl. BGE 124 V 180 E. 1a und 134 I 83 E. 4.1). Ein Begründungsmangel ist somit nicht ersichtlich.

#### 4.

**4.1.** Die Vorinstanz kam hinsichtlich der streitigen Aufrechnungen zum Schluss, den stichwortartigen Erklärungen des Beschwerdeführers zu einzelnen Positionen des Jahres 2007 (act. G 9/8 II/e und vorstehende E. 3.2.1) habe es an Beweiskraft gefehlt. Erklärungen zu den die Jahre 2008 bis 2010 betreffenden Positionen seien weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren eingereicht worden, obwohl der Beschwerdeführer dazu mit Schreiben vom 13. Juni und 11. Juli 2013 (act. G 9/8 I/e, I/ f) ausdrücklich aufgefordert worden sei. Auch im Verfahren vor der Vorinstanz sei dies nicht nachgeholt worden, so dass die in den Jahren 2008 bis 2010 verbuchten Gutschriften als nicht steuerfrei zu betrachten seien (act. G 2 S. 7 f.). Im vorliegenden Verfahren lässt der Beschwerdeführer unter anderem ausführen, er nehme zur Kenntnis, dass die Vorinstanz schriftliche Auskünfte als geeignete Beweismittel erachte. Er habe deshalb solche Auskünfte angefordert und zur freien Beweiswürdigung durch das angerufene Gericht eingereicht. Im Übrigen sei die Beweiswürdigung durch die Vorinstanz rechtswidrig in Verletzung der Beweislastregeln vorgenommen worden. Die Darlehensvergabe an A.A. entspringe einer Freundschaft und keinem kaufmännischen Verständnis. Zahlreiche Darlehen würden im privaten Bereich ohne irgendwelche Schriftlichkeiten gewährt. Für C.C. habe der Beschwerdeführer Zahlungsaufträge mit eigenem Geld erledigt; sie habe diese Beträge später an ihn zurückgeführt. Sodann habe das Vorschusswesen bei seiner Arbeitgeberin (Versicherung) auf gegenseitigem Vertrauen basiert. Es sei davon auszugehen, dass F.F. (Generalagent der Versicherung) die Kompetenz besitze und um



die Bedeutung seines Handelns wisse, soweit er gegenüber Mitarbeitern Bartransaktionen vornehme (act. G 1 S. 5-7).

### 4.2.

**4.2.1.** Zu den in Teilbeträgen erfolgten Darlehensrückzahlungen A.A. betreffend das Jahr 2007 von insgesamt Fr. 20'600.-- (vgl. vorstehende E. 3.2.1) vermerkte die Vorinstanz, das zur Bestätigung der Rückzahlungen eingereichte E-Mail (act. G 9/8 II/e) sei nicht von A.A., sondern von einer anderen Person versandt und nicht unterzeichnet worden. Entsprechend sei seine Beweiskraft gering. Zudem erscheine es unglaubwürdig, dass ein Darlehen in dieser Grössenordnung formlos ausbezahlt und amortisiert worden sei. Unter kaufmännisch geschulten Personen sei es üblich, zumindest eine Quittung auszustellen. Hinzu komme, dass A.A. weder die Darlehensbeträge noch die Höhe der Amortisationsraten bestätigt habe, obwohl dies mit geringem Aufwand möglich gewesen wäre (act. G 2 S. 8).

Im vorliegenden Verfahren lässt der Beschwerdeführer die erwähnten Darlehensrückzahlungen 2007 (in Teilbeträgen von Fr. 9'400.--, Fr. 8'400.-- und Fr. 2'800.--) und 2008 (Fr. 4'800.--) durch A.A. bestätigen (act. G 1 S. 3 unten). In der schriftlichen Auskunft vom 5. Juni 2014 erklärte A.A. unter anderem, er kenne den Beschwerdeführer seit Jahren und sei mit ihm eng befreundet. Er habe ihm immer wieder Geld zinslos zur Verfügung gestellt, welches möglichst zeitnah zurückbezahlt worden sei. Im Jahr 2007 habe er Beträge in mehreren Tranchen zugeführt, total etwas mehr als Fr. 20'000.--. Im Jahr 2008 seien es total ca. Fr. 5'000.-- gewesen. Der Geldfluss sei stets ohne Schriftlichkeiten erfolgt, was aufgrund des Vertrauensverhältnisses nicht ungewöhnlich sei. Sämtliche Zahlungen hätten zu keinem Zeitpunkt Einkommenscharakter gehabt (act. G 4 Beilage 1 [B 2014/131]).

**4.2.2.** Zu der von C.C. am 9. Oktober 2012 (act. G 9/8 II/e Beilage und vorstehende E. 3.2.1) im Betrag von Fr. 12'500.-- bestätigten Rückzahlung im Jahr 2007 hielt die Vorinstanz fest, es seien tatsächlich nur Fr. 12'473.68 (in zwei Tranchen an zwei aufeinanderfolgenden Tagen) überwiesen worden. Dem Kontoauszug lasse sich nicht entnehmen, dass C.C. die Überweisungen getätigt habe; als Auftraggeber der Zahlungen sei der Beschwerdeführer aufgeführt. Ob er die Beträge in bar erhalten und



auf sein Konto überwiesen habe, bleibe offen. Aufgrund dieser Umstände bestünden erhebliche Zweifel an seinen Angaben, zumal auf dem Kontoauszug auch keine Vergütungen an Dritte in dieser Grössenordnung aufgeführt seien, welche Zahlungen im Auftrag von C.C. bestätigen könnten (act. G 2 S. 8 f.).

In der Auskunft vom 5. Juni 2014 bescheinigt C.C. unter anderem, sie habe die vom Beschwerdeführer als Hilfestellung erhaltenen Gelder von total etwas mehr als 12'000.-- Franken im Frühjahr 2007 zurückbezahlt. Sie habe das Geld in bar übergeben oder bar überwiesen; sicher sei sie zur Zahlungsart aber nicht. Sie habe niemals für irgendwelche Dienste bezahlt, sondern nur für das, was der Beschwerdeführer freundschaftlich vorgeschossen habe (act. G 4 Beilage 2 [B 2014/131]).

**4.2.3.** Hinsichtlich der geltend gemachten Vorschussgewährung führte die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid aus, wenn der Beschwerdeführer einen Mitarbeiter seiner Arbeitgeberin nenne, der die Gewährung von Vorschüssen im Betrieb in der von ihm geschilderten Weise bestätigen könne, fordere er sie (die Vorinstanz) auf, diesen Beweis abzunehmen. Eine solche Beweisabnahme könne jedoch nur mit gehöriger Mitwirkung der steuerpflichtigen Person erfolgen und setze eine substantiierte Sachdarstellung voraus. Der Beschwerdeführer mache jedoch zum Vorschusswesen seiner Arbeitgeberin keine Angaben; insbesondere lege er nicht dar, weshalb Vorschüsse (anders als Gehaltszahlungen) in bar ausbezahlt würden. Unter diesen Umständen sei sie (die Vorinstanz) nicht gehalten, die dem Beschwerdeführer leicht zugänglichen Firmenunterlagen selbst beschaffen. Sie sei nicht verpflichtet, aufwändige Abklärungen zum Nachweis von steuermindernden Tatsachen vorzunehmen. Der Beweis sei somit auch in diesem Punkt nicht erbracht (act. G 2 S.9).

In der im vorliegenden Verfahren nachgereichten schriftlichen Auskunft bestätigte F.F., dass das System "Lohnvorbezug" bei ihnen über eine Kasse mit Bargeld abgelaufen sei, welche er persönlich verwaltet habe. Das Ganze sei stets legal gewesen. Konkret habe der Beschwerdeführer immer zeitnah die ihm ausbezahlten Gelder in bar zurückgeführt. Welche Beträge auf diese Weise geflossen seien, könne er heute nicht mehr sagen. Der Beschwerdeführer habe eine Zahl von Fr. 9'000.-- jährlich genannt, was seines Erachtens ohne Weiteres zutreffen könne. Es seien nie ausserhalb der Lohnerfassung Provisionen etc. ausgerichtet worden (act. G 4 Beilage 3 [B 2014/131]).



**4.3.** Die nachgereichten schriftlichen Auskünfte vom 5. Juni 2014 wurden alle mit demselben Datum sowie derselben Form und Schrift ausgefertigt, was darauf hindeutet, dass die Niederschrift (durch eine der beteiligten Personen oder durch einen Dritten) einheitlich für alle drei Personen erfolgt sein dürfte. Die Auskünfte wurden durch die im Adressfeld angeführten Personen handschriftlich unterzeichnet. Eine Salär-Bevorschussung erscheint aufgrund der von F.F. geschilderten Verhältnisse zwar grundsätzlich dargetan. Jedoch erweist sich die Auskunft von F.F. - ohne deren Inhalt als solchen in Frage stellen zu wollen - insofern nicht beweiskräftig, als die Bevorschussung von den gewährten Beträgen her nicht belegt ist. Denn F.F. bescheinigte lediglich, dass eine Bevorschussung von jährlich Fr. 9'000.-- "ohne Weiteres zutreffen" könne. Welche Beträge geflossen seien, könne er heute nicht mehr sagen (act. G 4 Beilage 3 [B 2014/131]). Damit können die geltend gemachten Barbevorschussungen in den Jahren 2008 und 2009 nicht als zureichend bewiesen gelten. Was sodann die in den nachträglichen Auskünften bescheinigten Darlehensrückzahlungen in den Jahren 2007 und 2008 durch A.A. und C.C. betrifft, so ist zu beachten, dass der Beschwerdeführer die entsprechenden Darlehen im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärungen 2007 (vgl. act. G 9/8 II) nicht aufführte, obschon er für das Folgejahr 2008 weitere Darlehensrückzahlungen durch A.A. geltend macht. Auch A.A. selbst deklarierte die Darlehensschulden offenbar nicht in seinen Steuererklärungen, denn er vermerkte in der Auskunft, dass keine Tatbestände vorgelegen hätten, "die jemals in meinen Steuererklärungen auszuweisen" gewesen seien (act. G 4 Beilage 1 [B 2014/131]); dies obschon Schulden im entsprechenden Verzeichnis zu deklarieren gewesen wären. Sodann blieb mit Bezug auf sämtliche nachträglich bestätigten Darlehensrückzahlungen unklar, zu welchem Zeitpunkt bzw. in welchem Jahr und welcher Höhe die Darlehen gewährt wurden. Wenn sie an C.C. vor 2007 gewährt wurden, wären sie auch in ihren Steuererklärungen aufzuführen gewesen; ob dies der Fall ist, lässt sich aufgrund der Akten nicht nachprüfen. C.C. ist überdies nicht einmal mehr in der Lage, sich an die Zahlungsart (bar oder Überweisung) zu erinnern, was den Eindruck des Vorliegens von insgesamt unübersichtlichen, im Nachhinein nicht mehr zuverlässig eruierbaren Verhältnissen - insbesondere mit Bezug auf Zeitpunkt und Höhe der Beträge - verstärkt. Soweit das Vorbringen des Beschwerdeführers zutrifft, dass zahlreiche Darlehen im privaten Bereich ohne irgendwelche Schriftlichkeiten gewährt würden, führt dies - wie



vorliegend - zu Situationen mit Beweisproblemen. Insgesamt erscheinen die geltend gemachten Darlehensrückzahlungen und Salärbevorschussungen zwar grundsätzlich möglich. Ein zureichender Nachweis der im Einzelnen geflossenen Beträge kann jedoch aufgrund der geschilderten Gegebenheiten nicht als erbracht gelten. Diese Beweislosigkeit hat der Beschwerdeführer zu tragen.

**4.4.** Damit lässt sich der vorinstanzliche Schluss, dass die Herkunft der auf den Kontoauszügen verzeichneten Gutschriften nach wie vor nicht nachvollziehbar und es dem Beschwerdeführer nicht gelungen sei zu beweisen, dass es sich dabei um steuerfreie Vermögenszuflüsse handle, auch nach Würdigung der nachgereichten schriftlichen Auskünfte vom 5. Juni 2014 nicht beanstanden. Anhaltspunkte, aufgrund welcher die Berücksichtigung eines pauschalen Gewinnungskostenabzuges von 15% in Zweifel zu ziehen wäre, werden weder geltend gemacht noch sind solche aus den Akten ersichtlich. Weitere Anhaltspunkte für sachverhältnismässig unrichtige Annahmen lassen sich ebenfalls nicht erkennen. Die vorinstanzliche Ermessensausübung hinsichtlich der Aufrechnung von Geldzuflüssen hat das Verwaltungsgericht, das nach Art. 61 Abs. 1 VRP nur zur Rechtskontrolle befugt ist, zu respektieren. Eine Ermessenskontrolle steht ihm nicht zu; im Fall der Ausübung pflichtgemässen Ermessens ist ihm eine Korrektur verwehrt.

## 5.

**5.1.** (...).

**5.2.** (...).

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:**

- 1.** Die Beschwerdeverfahren B 2014/92 und B 2014/131 werden vereinigt.
- 2.** Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2007 bis 2009 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.



3. Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2007 bis 2009 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
4. Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 3'500.--. Die Kostenvorschüsse in gleicher Höhe werden angerechnet.
5. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Eugster

Schmid