



Fall-Nr.: I/1-2009/233
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 02.08.2019
Entscheiddatum: 30.11.2010

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 30.11.2010

Art. 248 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Voraussetzungen, unter denen im Steuerstrafverfahren auf eine im Nachsteuerverfahren ergangene Ermessensveranlagung zurückgegriffen werden kann. Freispruch vom Vorwurf der Steuerhinterziehung, weil die hinterzogenen Einkommensbestandteile von der Anklage nicht mit hinreichender Sicherheit nachgewiesen wurden (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 30. November 2010, I/1-2009/233).

Präsident Urs Gmünder, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, nicht anwesend,
Anklagebehörde,

gegen

A X, anwesend, Angeschuldigter,

vertreten durch lic.iur. Daniel Speck, Rechtsanwalt, St. Gallerstrasse 29,
9032 Engelburg, anwesend,

betreffend

Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2001-2004)

Sachverhalt:



A.- In den Steuererklärungen für die Steuerjahre 2001 bis 2004 gab A X an, selbständig erwerbender Maurer zu sein. Die Veranlagungsbehörde setzte die Einkünfte aus dieser Tätigkeit mangels zuverlässiger Unterlagen ermessensweise auf Fr. 35'000.-- (2001), Fr. 40'000.-- (2002), Fr. 47'000.-- (2003) und Fr. 48'000.-- (2004) fest. Weitere Einkünfte wurden nicht berücksichtigt. Es ergaben sich für die Staats- und Gemeindesteuern steuerbare Einkommen von Fr. 32'000.-- (2001), Fr. 35'200.-- (2002), Fr. 42'200.-- (2003) und Fr. 42'000.-- (2004). Die Veranlagungen wurden unangefochten rechtskräftig.

B.- Am 21. November 2008 teilte die Abteilung Nachsteuern des kantonalen Steueramtes dem Gemeindesteueramts U mit, A X habe im Jahr 2004 von B X eine Entschädigung für Hauswartung von Fr. 5'400.-- erhalten. Nach Prüfung der Deklaration veranlasste die für die Veranlagung von A X zuständige Steuerkommissarin am 16. Januar 2009 die Einleitung eines Nachsteuer- und allenfalls Steuerstrafverfahrens wegen ungenügender Deklaration der Einkünfte aus unselbständigem Nebenerwerb für das Steuerjahr 2004. Am 5. Mai 2009 holte die Abteilung Nachsteuern zusätzlich die Akten der Steuerjahre 2001 bis 2003 ein und traf beim für die Veranlagung von B X zuständigen Steuerkommissär eine telefonische Abklärung. Danach wurde "das Betreffnis" von B X "nicht in Frage gestellt". "Effektive Beträge" seien "nur fürs 2004 vorhanden (Fr. 5'400.--)". Weiter wurde vereinbart, zuerst A X für die Jahre 2001 bis 2004 unter Aufrechnung von Einkünften aus der Hauswartung von Fr. 12'000.-- zu veranlagern. Würden diese Veranlagungen nicht bestritten, könne "die Nachsteuer B X eingestellt werden", andernfalls seien von A X "der Mietvertrag und die Mietzinszahlungen zu verlangen".

Am 14. Mai 2009 leitete das kantonale Steueramt gegenüber A X für die Steuerjahre 2001 bis 2004 ein Nachsteuerverfahren ein und setzte die Aufrechnung eines jährlichen Einkommens von Fr. 9'800.-- in Aussicht. Nachdem sich A X nicht hatte vernehmen lassen, wurde er am 12. Juni 2009 für 2001 bis 2004 mit Nachsteuern von Fr. 7'229.15 (Kantons- und Gemeindesteuern 2001 bis 2004, davon Zins Fr. 617.50) veranlagt. Die Verfügung wurde unangefochten rechtskräftig.

C.- Die Rechtsabteilung/Strafen des kantonalen Steueramtes leitete am 14. September 2009 gegenüber A X gestützt auf die Feststellungen in der Nachsteuerverfügung ein



St.Galler Gerichte

Untersuchungsverfahren wegen nicht deklarerter Einkünfte aus unselbständigem Nebenerwerb für Hauswartung im Auftrag von B X ein und stellte Bussen "in der Höhe von 150% der Nachsteuern" in Aussicht. Das Verfahren wurde für die Staats- und Gemeindesteuern am 16. November 2009 mit einem Strafbescheid erledigt; darin wurde A X unter Auferlegung von Verfahrenskosten von Fr. 200.-- mit Fr. 9'910.-- gebüsst. Gegen den Strafbescheid erhob A X mit Eingabe seines Vertreters vom 14. Dezember 2009 Einsprache beim kantonalen Steueramt.

D.- Am 22. Dezember 2009 überwies das kantonale Steueramt die Strafsache der Verwaltungsrekurskommission zur Beurteilung. Nach Einsicht in die Akten ergänzte der Vertreter des Angeschuldigten die Einsprache am 22. Januar 2010. Die Anklagebehörde nahm am 8. Februar 2010 Stellung. Zur Aufforderung vom 14. September 2010, die nicht deklarierten Einkünfte des Angeschuldigten aus unselbständigem Nebenerwerb zu belegen, teilte die Anklagebehörde am 4. Oktober 2010 mit, es lägen bezüglich der Tätigkeit des Angeschuldigten keine zusätzlichen Akten vor. Der in der unangefochten rechtskräftig gewordenen Nachsteuerverfügung erstellte Sachverhalt sei massgebliche Grundlage für das Steuerstrafverfahren und unabänderlich.

E.- Am 30. November 2010 fand die öffentliche Verhandlung statt. Vor Gericht erklärte der Angeschuldigte auf Befragen, er wohne im Mehrfamilienhaus seines Bruders und habe dort ab 2001 aufgrund einer mündlichen Abmachung Hauswartarbeiten erledigt. Er habe das Treppenhaus geputzt, die Umgebung gepflegt, den Rasen von ungefähr 100 m² gemäht und wenn nötig auch Malerarbeiten ausgeführt. Dazu habe er keine Handwerker beigezogen. Der Aufwand habe etwa 5-6 Stunden pro Woche betragen. Mit der Arbeit habe er Mietzinsrückstände von ungefähr Fr. 15'000.-- aus dem Jahr 2000 abgegolten. Die Miete habe damals monatlich Fr. 1'300.-- inkl. Nebenkosten betragen. In den Jahren 2001 und 2002 habe er auch laufende Mietzinsen mit der Hauswarttätigkeit gedeckt. Er habe keine andere Möglichkeit gehabt, die Mietzinsen zu zahlen. Ob die Rückstände im Jahr 2003 oder 2004 abgebaut gewesen seien, wisse er nicht mehr. Im Lauf dieser Jahre habe er die Hauswarttätigkeit reduziert und schliesslich ganz aufgegeben. Die entsprechenden Arbeiten im Haus seien dann anders verteilt worden. Ab wann er den Mietzins wieder ordentlich bezahlt habe, wisse er nicht mehr. Heute sei er als selbständiger Maurer mit einem durchschnittlichen



St.Galler Gerichte

monatlichen Einkommen von Fr. 4'000.-- im Raum St. Gallen-Rheintal-Wil-Winterthur erwerbstätig. Im Handelsregister sei er nicht eingetragen. Er habe kein Vermögen, lebe getrennt und habe 2 Kinder aus erster Ehe in Ausbildung.

Der Vertreter des Angeschuldigten beantragte, unter Kosten- und Entschädigungsfolge seien die Bussen aufzuheben, eventualiter auf das Mindestmass zu reduzieren. Der Angeschuldigte sei in den Jahren 2001 bis und mit 2004 als Hauswart selbständig und nicht – wie die Anklagebehörde annehme – unselbständig erwerbstätig gewesen. Es habe kein Angestelltenverhältnis bestanden und sei lediglich festgelegt gewesen, dass der Angeschuldigte Hauswartarbeiten erledige. In der Ausgestaltung dieser Tätigkeit sei er frei und an keine Weisungen gebunden gewesen. Bei der Entschädigung habe es sich um eine Verrechnungsposition gehandelt. Die Veranlagungsbehörde habe die Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit – mit Ausnahme des Jahres 2003 – nach Ermessen festgelegt. Die Nachsteuer habe der Angeschuldigte wegen seiner desolaten finanziellen Situation anerkannt. In diesem Zusammenhang reichte der Vertreter einen Betriebsregisterauszug zu den Akten. Im Steuerstrafverfahren dürfe jedoch nicht einfach auf die Nachsteuern abgestellt werden. Der Angeschuldigte sei von der Anklagebehörde nie einvernommen worden. Da die Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit besteuert worden seien, fehle es an einer faktischen Grundlage für die Steuerstrafe.

Der Angeschuldigte verzichtete auf ein Schlusswort.

F.- Das Urteil wurde den Parteien am 1. Dezember 2010 ohne Begründung schriftlich mitgeteilt. Die Anklagebehörde verlangte am 3. Dezember 2010 innert der gesetzlichen Frist von 10 Tagen eine ausführliche Begründung.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Zu beurteilen ist der Strafbescheid des kantonalen Steueramtes vom 16. November 2009 wegen Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2001 bis und mit 2004). Soweit sich die Einsprache vom 14. Dezember 2009 gegen die gleichentags ergangene Bussenverfügung (direkte Bundessteuern) richtet, fällt sie in die Zuständigkeit der



Anklagebehörde (vgl. R. Sieber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, N 91 zu Art. 182 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer; SR 642.11, abgekürzt: DBG). Die Verwaltungsrekurskommission ist zur gerichtlichen Beurteilung zuständig. Der Angeschuldigte ist zur Erhebung der Einsprache befugt. Die Einsprache ist rechtzeitig erhoben worden. Die Eingabe erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen. Die Streitsache wurde dem Gericht am 22. Dezember 2009 zusammen mit den Akten überwiesen. Der Strafbescheid gilt als Anklage (Art. 264 Abs. 1 und 2 und Art. 265 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP).

2.- Nach Art. 262 Abs. 1 StG bezeichnet der Strafbescheid den Angeschuldigten, die dem Angeschuldigten zur Last gelegte Handlung, die angewendeten Gesetzesbestimmungen, die Beweismittel, die Strafe und weist auf die Möglichkeit der Einsprache sowie die Folgen der Unterlassung hin. Er ist nach Art. 262 Abs. 2 StG "kurz" zu begründen, die Begründung muss aber ausreichend sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 2006, N 3 zu § 251 StG-ZH). Als Anklageschrift kommt dem Strafbescheid im Wesentlichen die Aufgabe zu, den der Anklage zugrunde liegenden Sachverhalt zu konkretisieren und damit dem Angeschuldigten die für seine Verteidigung erforderlichen Informationen zu vermitteln. Der als Sachverhalt umschriebene konkrete Lebensvorgang ist unter einen der gesetzlichen Straftatbestände zu subsumieren. In die Anklageschrift aufzunehmen ist deshalb die rechtliche Beurteilung der dem Angeschuldigten zur Last gelegten Handlung mitsamt den anwendbaren Gesetzesbestimmungen. Erscheint die Rechtslage klar, bedarf es dazu keiner besonderen Erörterung. Sodann sind Ausführungen zum Vorleben und den persönlichen Verhältnissen zu machen; erst damit wird die Ausfällung einer dem Verschulden und der Persönlichkeit des Angeschuldigten angemessenen Sanktion ermöglicht (N. Oberholzer, Grundzüge des Strafprozessrechts, 2. Aufl. 2005, S. 592 ff.).

Der Strafbescheid vom 16. November 2009 bezeichnet den Angeschuldigten sowie seinen Wohnort, die ihm zur Last gelegte Handlung der Steuerhinterziehung und die massgeblichen Gesetzesbestimmungen. Er enthält eine Rechtsmittelbelehrung und weist auf die Folgen der Nichtergreifung der Einsprache hin. Die formellen



Voraussetzungen von Art. 262 Abs. 1 StG sind somit erfüllt. Zur Begründung wird ausgeführt, die geschilderte Handlung (Nichtdeklaration von Einkünften aus unselbständigem Nebenerwerb für Hauswartungsarbeiten im Auftrag von B X in den Jahren 2001 bis und mit 2004) erfülle den Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 248 Abs. 1 StG. Zur Bemessung der Busse mit 150% der hinterzogenen Steuer fehlt eine Würdigung. Insoweit ist der Strafbescheid unvollständig. Insgesamt gibt es aber keine Hinweise darauf, dass es dem Angeschuldigten nicht möglich gewesen wäre, sich aufgrund des Strafbescheids über den ihm zur Last gelegten Sachverhalt Rechenschaft zu geben (vgl. dazu SGE 2006 Nr. 3, E. 3b/ff).

3.- Zu prüfen ist, ob der Angeschuldigte bei der Veranlagung der Steuerjahre 2001 bis und mit 2004 eine Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 248 Abs. 1 al. 1 StG begangen hat. Nach dieser Bestimmung wird mit Busse bestraft, wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Die Bestimmung entspricht im Wortlaut den bundesrechtlichen Vorgaben von Art. 56 Abs. 1 al. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und deckt sich mit Art. 175 Abs. 1 al. 1 DBG.

4.- Das Hinterziehungsverfahren ist ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien, insbesondere auch die Unschuldsvermutung gemäss Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101) und Art. 6 der Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101), gelten (vgl. BGE 121 II 273 E. 3a/b). Auch wenn sich die Unschuldsvermutung nur auf den Schuldnachweis und grundsätzlich nicht auf die Art und Höhe der Strafe bezieht, gehört zum Schuldnachweis auch, welchen Betrag der Pflichtige hinterzogen hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2009 vom 21. Juni 2010, E. 2.4). Wenn der von der Behörde angenommene Sachverhalt aufgrund bestimmter Anhaltspunkte sehr wahrscheinlich ist, ist es gerechtfertigt, dem Steuerpflichtigen für die behauptete gegenteilige Tatsache den Gegenbeweis zu überlassen (vgl. Sieber, a.a.O., N 45 zu Art. 182 DBG mit Hinweisen).

a) Die Strafbehörden dürfen sich nicht von der Existenz eines für den Angeklagten ungünstigen Sachverhalts überzeugt erklären, wenn bei objektiver Betrachtung Zweifel



bestehen, ob sich der Sachverhalt so verwirklicht hat (vgl. BGE 127 I 38 E. 2a). Deshalb dürfen der Strafsteuer keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten. Soweit die Steuerbehörden steuerbegründende Sachverhaltselemente nur mit dem Grad der Wahrscheinlichkeit ermitteln, aber nicht zur Überzeugung gelangen, dass sie sich verwirklicht haben, können solche Sachverhaltselemente nicht Grundlage für die Strafsteuer bilden. Dies schliesst allerdings nicht aus, dass die hinterzogenen Einkommens- und Vermögensteile im Rahmen der Beweiswürdigung dem Betrage nach durch Schätzung festgesetzt werden können, wenn sie auf diese Weise hinreichend sicher zu ermitteln sind, denn die Schätzung stellt eine besondere Art des Indizienbeweises dar (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2009 vom 21. Juni 2010, E. 2.4.2).

b) aa) Eine Form der Schätzung stellt die Ermessensveranlagung dar. Eine Veranlagung wird gemäss Art. 177 StG nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen, wenn Steuerfaktoren oder Steuersubstrat mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können oder der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt hat. Die Bestimmung deckt sich mit Art. 46 Abs. 3 StHG und mit Art. 130 Abs. 2 DBG. Eine Ermessensveranlagung wird vorgenommen, wenn der Beweis für eine Tatsache nicht einwandfrei erbracht und deshalb der Sachverhalt nicht genügend abgeklärt werden kann. Zur Schätzung wird immer dann Zuflucht genommen, wenn das Beweisverfahren genügend Anhaltspunkte für einen steuerbegründenden/-mehrenden oder steueraufhebenden/-mindernden Sachverhalt ergeben hat, ohne dass im Quantitativen eine eindeutige Abklärung möglich war (Unbestimmtheit der Höhe der Steuerfaktoren; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 23 zu Art. 130 DBG).

bb) Ob eine Ermessensveranlagung im Zusammenhang mit einem Steuerstrafverfahren zulässig ist, wird in Rechtsprechung und Literatur unterschiedlich beantwortet.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt bei einer Ermessensveranlagung eine Schätzung vor, die sich notwendigerweise auf natürliche Vermutungen, Erfahrungszahlen und dergleichen stützt. Bevor die Veranlagungsbehörde die Schätzung vornimmt, muss sie sich über die Haltbarkeit ihrer Vermutungen soweit



möglich vergewissern. Die Steuerpflichtigen sollen möglichst entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingeschätzt werden. Das setzt eine Würdigung der gesamten Verhältnisse voraus. Die Steuerbehörden haben eine vorsichtige Schätzung vorzunehmen. Dieses Vorgehen ist mit dem Prinzip der Unschuldsvermutung vereinbar. Die sich aus einer derart vorgenommenen Schätzung ergebenden Beträge können daher grundsätzlich auch für die Bemessung der Strafsteuer verwertet werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_632/2009 vom 21. Juni 2010, E. 2.4.2).

In der Lehre wird die Auffassung vertreten, im Nachsteuerverfahren, nicht aber im Hinterziehungsverfahren könne die Steuerbehörde nötigenfalls zur Ermessensveranlagung greifen, deren Anfechtung erschwert sei (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 38 der Vorbemerkungen zu Art. 174-195 DBG). Würde der Betrag der hinterzogenen Steuer im Hinterziehungsverfahren nach dem Ergebnis der Ermessensveranlagung festgelegt, wäre darin nach diesen Autoren ein Verstoss gegen den Grundsatz "in dubio pro reo" zu erblicken. Vermutungen gestützt auf die Lebenserfahrung, Erfahrungszahlen und Vergleichsrechnungen genügen deshalb nach dieser Auffassung nicht, um eine ungewisse Tatsache als erwiesen erscheinen zu lassen; die richterliche Überzeugung muss auf einer sorgfältigen Auswertung der erhobenen Beweise gründen (vgl. R. Sieber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, N 77 zu Art. 182 DBG). Nach dieser Lehrmeinung erweist sich die Ermessensveranlagung nach Art. 177 StG, welche ihrem Wesen nach auf Vermutungen beruht und zu einer Umkehr der Beweislast führt, grundsätzlich als mit der Unschuldsvermutung nicht vereinbar (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 122 zu Art. 182 DBG).

cc) Die Ermessensveranlagung besteht in einer Schätzung der Steuerfaktoren oder einzelner Einkommens- bzw. Gewinnbestandteile und beruht auf einem Wahrscheinlichkeitsschluss. Sie soll der Wirklichkeit möglichst nahe kommen, führt aber nicht zu einer tatsächlichen Feststellung, sondern tritt an deren Stelle. An den Nachweis der Höhe des nicht deklarierten Einkommens sind im Steuerstrafverfahren insoweit hohe Anforderungen zu stellen, als das Strafmass an der Nachsteuer anknüpft und damit von der Höhe der hinterzogenen Einkommensbestandteile abhängt.



c) Die Anklagebehörde ist – entsprechend der rechtskräftigen Nachsteuerverfügung vom 12. Juni 2009 – davon ausgegangen, dass dem Angeschuldigten in den Jahren 2001 bis 2004 neben den ermessenweise festgesetzten Einkünften aus seiner selbständigen Maurertätigkeit jeweils Fr. 12'000.-- (vor Abzug pauschaler Gewinnungskosten von jeweils Fr. 2'200.--) aus unselbständiger Hauswarttätigkeit zugeflossen sind, die in den Einkünften aus der selbständigen Tätigkeit nicht erfasst waren.

aa) Sowohl im Strafbefehlsverfahren wie im Gerichtsverfahren gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung, weshalb der Strafrichter an den Entscheid über die Nachsteuer nicht gebunden ist (vgl. M. Kühni, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 2, 3. Aufl. 2009, N 5 der Vorbemerkungen zu §§ 242-254 StG-AG). Art. 267 Abs. 3 StG bestimmt denn auch für das Verfahren der gerichtlichen Beurteilung ausdrücklich, dass die Verwaltungsrekurskommission die Beweise frei würdigt und an die Veranlagung einer Nachsteuer nicht gebunden ist. Die Tatsache allein, dass ein Steuerpflichtiger eine Nachsteuerverfügung unangefochten rechtskräftig werden lässt, kann deshalb für den Nachweis einer Steuerhinterziehung nicht genügen. Im Zusammenhang mit dem Nachsteuerverfahren fällt zudem auf, dass die nicht deklarierten Einkommensbestandteile mangels klarer Belege für die Höhe nach Ermessen festgesetzt wurden, ohne dass dem Angeschuldigten eine Ermessensveranlagung angedroht und auf die Besonderheiten bei der Einsprache (vgl. Art. 180 Abs. 2 StG) hingewiesen wurde. Er wurde auch nicht – unter Androhung einer Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung – aufgefordert, Belege zu seinen Einkünften aus der Hauswarttätigkeit einzureichen.

bb) Die Annahmen der Vorinstanz zur Höhe der Einkünfte aus der Hauswarttätigkeit des Angeschuldigten sind widersprüchlich. Einerseits wird zu einem amtsinternen Telefongespräch vom 5. Mai 2009 festgehalten, ein effektiver Betrag, nämlich Fr. 5'400.--, sei nur für 2004 vorhanden. Andererseits betragen die Aufrechnungen – auch für das Jahr 2004 – Fr. 9'800.--. Die Anklagebehörde hat weder für den "effektiven Betrag" von Fr. 5'400.-- für das Jahr 2004 noch für die davon abweichenden Aufrechnungen von Fr. 12'000.-- (vor Abzug der pauschalen Gewinnungskosten) Belege beigebracht. Die Anklagebehörde reichte auch auf die



Aufforderung vom 14. September 2010 hin keine Beweismittel für die Höhe der Einkünfte aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit ein.

Aus den Akten werden keine Untersuchungshandlungen der Anklagebehörde ersichtlich. Im Nachsteuerverfahren wurde lediglich in einer Aktennotiz über ein Telefongespräch mit dem für die Veranlagung des Bruders des Angeschuldigten zuständigen Steuerkommissär festgehalten, es läge lediglich für 2004 ein konkreter Betrag, nämlich Fr. 5'400.--, vor. Worauf sich dieser Betrag stützt, kann den Akten nicht entnommen werden. Die Anklagebehörde hat weder Deklaration noch Veranlagung des Bruders, für den der Angeschuldigte die Tätigkeit ausübte, und aus denen möglicherweise Rückschlüsse auf die Höhe der Abgeltung und die Art der Vergütung, wie Barzahlung, Banküberweisung oder Mietzinsreduktion, gezogen werden könnten, beigezogen. Schliesslich hat sie den Angeschuldigten auch nicht zu den gegen ihn erhobenen Vorwürfen befragt. Zwar hat sie bei der Einleitung des Untersuchungsverfahrens am 14. September 2009 auf die Nachsteuerfügung vom 12. Juni 2009 hingewiesen und dem Angeschuldigten die Möglichkeit gegeben, innerhalb von 14 Tagen Stellung zu nehmen. Indessen geht aus dem Schreiben nicht ausdrücklich hervor, für welche Steuerjahre und in welcher Höhe dem Angeschuldigten eine Steuerhinterziehung vorgeworfen wird. Dies wäre jedoch zur klaren Umschreibung des Untersuchungsgegenstandes angezeigt gewesen. Anhand der Akten lässt sich auch die von der Anklagebehörde schliesslich angenommene Höhe der Einkünfte von jährlich Fr. 12'000.-- nicht erklären. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Anklagebehörde den Sachverhalt nicht untersucht und keine Indizien erhoben hat, anhand derer sich die ermessensweise geschätzten Einkünfte nachvollziehen lassen könnten.

d) aa) Gemäss Art. 266 StG trifft die Verwaltungsrekurskommission von sich aus oder auf Antrag einer Partei die nötigen Vorkehren zur Ergänzung der Untersuchung. Bei diesen Vorkehren kann es sich gestützt auf den Gesetzeswortlaut nicht um die eigentliche Untersuchungsführung handeln. Letzteres ist die Aufgabe der Anklagebehörde. Auf die Aufforderung der Gerichtsleitung vom 14. September 2010 hin teilte die Anklagebehörde am 4. Oktober 2010 mit, es lägen bezüglich der Tätigkeit des Angeschuldigten keine zusätzlichen Akten vor. Unter dem Randtitel "Hauptverhandlung" bestimmt Art. 267 Abs. 2 StG, dass die



Verwaltungsrekurskommission soweit erforderlich ein Beweisverfahren durchführt. Die Anklagebehörde hat keine Beweisergänzungsanträge gestellt, die entsprechend dem Unmittelbarkeitsprinzip anlässlich der Hauptverhandlung hätten abgenommen werden können (vgl. Botschaft, in: ABI 1997 S. 1066).

In der Hauptverhandlung anerkannte der Angeschuldigte, in den Jahren 2001 bis und mit 2004 zur Begleichung von Mietzinsausständen im Mehrfamilienhaus seines Bruders die Hauswartung besorgt zu haben. Die Ausstände bezifferte er auf rund Fr. 15'000.--, entsprechend in etwa den Mietzinsen für das Jahr 2000. Der monatliche Mietzins inklusive Nebenkosten habe damals etwa Fr. 1'300.-- betragen. Unklar blieb, über wie lange Zeit und in welchem Umfang der Angeschuldigte in den Jahren 2002 bis und mit 2004 auch seine laufenden Mietzinsschulden durch Arbeitsleistungen beglichen hat. Bei einer wöchentlichen Tätigkeit von 5-6 Stunden und einem Stundenansatz von beispielsweise Fr. 30.-- ergäbe sich eine wesentlich unter dem monatlichen Mietzins liegende Entschädigung von monatlich Fr. 720.--. Auch die Bewertung der Arbeitsleistung ist unsicher, umso mehr als nicht ausgeschlossen ist, dass der Bruder des Angeschuldigten auch auf einen Teil der Mietzinsen verzichtet hat. Während welcher Dauer und für welchen Wert der Angeschuldigte Arbeiten ausführte, konnte in der Befragung deshalb nicht rechtsgenügend eruiert werden.

bb) Zu prüfen ist, ob die Sachverhaltselemente wie sie sich aus den Akten und der Befragung des Angeschuldigten in der Hauptverhandlung ergeben, eine schätzungsweise Festlegung der nicht angegebenen Einkommensbestandteile zulässt, die den steuerstrafrechtlichen Anforderungen an den Beweis des objektiven Tatbestands genügt.

Gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung, von der abzuweichen kein Anlass besteht, und die ernst zu nehmenden Bedenken der Lehre gegenüber der Berücksichtigung einer Ermessenveranlagung im Steuerstrafverfahren ergeben sich aus den Akten zu wenig klare Anhaltspunkte, welche eine zuverlässige Festlegung der hinterzogenen Steuer ermöglichen würden. Aus den Aussagen des Angeschuldigten vor Gericht lässt sich das mit der Hauswarttätigkeit erzielte Einkommen nicht hinreichend sicher ermitteln. Zwar liegt mit der Angabe zum Mietzinsrückstand von rund Fr. 15'000.-- eine einigermaßen präzise Schätzung des Angeschuldigten selbst



vor. Indessen wurde auch aus der Befragung nicht klar, in welchem Umfang er mit seiner Hauswarttätigkeit neben diesem Ausstand laufende Mietzinsen abgegolten hat. Dazu wären klarere Angaben zur Dauer und zum Umfang seiner Tätigkeit erforderlich. Die Aussagen insbesondere zur kontinuierlichen Reduktion seiner Tätigkeit in den Jahren 2003 und 2004 und die Frage, inwieweit sein Bruder auch auf Mietzinsen verzichtet hat, erlauben keine ausreichend genaue Festlegung des Werts der vom Angeschuldigten erbrachten Arbeitsleistungen. Seine Angaben waren insgesamt zu unbestimmt und diffus, was aufgrund des Zeitablaufs nachvollziehbar ist.

e) Da die Höhe der vom Angeschuldigten in den Steuerjahren 2001 bis und mit 2004 hinterzogenen Einkommensbestandteile nicht mit hinreichender Sicherheit nachgewiesen werden kann, fehlt es bereits am objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung. Der Angeschuldigte ist deshalb vom entsprechenden Vorwurf freizusprechen.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 200.-- und des Gerichtsverfahrens vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 1'200.-- erscheint angemessen (vgl. Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12).

Gemäss dem im Steuerstrafverfahren entsprechend Art. 269 StG analog anwendbaren Art. 98 Abs. 2 VRP werden ausseramtliche Kosten entschädigt, soweit sie aufgrund der Rechts- und Sachlage als notwendig und angemessen erscheinen. Im vorliegenden Fall war angesichts der Fragen, die sich im Verhältnis zwischen Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren und im Zusammenhang mit den Anforderungen an den Beweis des strafbaren Verhaltens stellten, der Verzicht auf den Beizug eines Rechtsvertreters im Verfahren der gerichtlichen Beurteilung nicht zumutbar. Eine Kostennote ist nicht eingereicht worden. Angesichts des Umfangs der Akten, des Aufwands für die Begründung der Einsprache gegen den Strafbescheid sowie der Teilnahme an der öffentlichen Verhandlung erscheint eine Entschädigung von Fr. 1'500.-- zuzüglich Fr. 60.-- Barauslagen (4% pauschal) und Fr. 118.60 Mehrwertsteuer (7,6%) als angemessen (Art. 19, 22 Abs. 1 lit. b, 28^{bis} und 29 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten; sGS 963.75). Die ausseramtliche Entschädigung wird den am Verfahren Beteiligten nach Obsiegen und Unterliegen auferlegt (Art. 98^{bis}



VRP). Angesichts des Freispruchs sind dem Angeschuldigten die ausseramtlichen Kosten vollumfänglich zu entschädigen (Art. 98^{ter} VRP). Kostenpflichtig ist der Staat.

Entscheid:

1. A X wird vom Vorwurf der Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern 2001 bis und mit 2004) freigesprochen.
2. Die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 200.-- und des Gerichtsverfahrens von Fr. 1'200.-- (Entscheidgebüh) trägt der Staat.
3. Der Staat (kantonales Steueramt) hat den Angeschuldigten mit Fr. 1'678.60 (davon Fr. 118.60 Mehrwertsteuer) zu entschädigen.