



**Fall-Nr.:** I/1-2009/41  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 02.08.2019  
**Entscheiddatum:** 20.05.2010

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.05.2010**

**Art. 130 Abs. 2 DBG (SR 642.11). Ermessensveranlagung aufgrund steueramtlicher Meldungen; ermessensweise Erhöhung im Einspracheverfahren (Verwaltungsrekurskommission, 20. Mai 2010; I/1-2009/41).**

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;  
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X, Beschwerdeführer,

vertreten durch lic.iur. Benno Lindegger, Rechtsanwalt, Wildeggstrasse 24, Postfach 27, 9011 St. Gallen,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung Rechtswesen, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2006)

**Sachverhalt:**



## St.Galler Gerichte

A.- X lebt mit seiner Lebenspartnerin sowie drei gemeinsamen Kindern in seiner Eigentumswohnung in A. Im Jahr 2006 war er als Aussendienstmitarbeiter für die B-Versicherung unselbständig erwerbstätig. In der Steuererklärung 2006 deklarierte er ein steuerbares Einkommen von Fr. 68'000.-- und kein steuerbares Vermögen. Für die direkte Bundessteuer 2006 wurde er mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 102'300.-- veranlagt, wobei ihm ermessensweise Provisionszahlungen von Fr. 20'000.-- aufgerechnet wurden.

B.- Gegen diese Veranlagung erhob X mit Eingabe seines Vertreters vom 27. März 2008 Einsprache mit dem Antrag, die Aufrechnung von Fr. 20'000.-- sei fallen zu lassen. Weitere Abklärungen im Einspracheverfahren ergaben, dass der Steuerpflichtige im Jahr 2006 auf seinem Bankkonto Bareinzahlungen von Fr. 131'400.-- getätigt hatte. Mit Einsprache-Entscheid vom 2. Februar 2009 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut, indem es anstelle der Aufrechnung von Fr. 20'000.-- lediglich eine Provisionszahlung in der Höhe von Fr. 2'300.-- aufrechnete. Gleichzeitig nahm es jedoch wegen "nicht nachgewiesener" Zahlungseingänge auf dem Privatkonto eine Aufrechnung von Fr. 111'990.-- vor. Somit ergab sich für die direkte Bundessteuer 2006 neu ein steuerbares Einkommen von Fr. 196'500.--.

C.- Mit Eingabe seines Rechtsvertreters vom 4. März 2009 und Ergänzung vom 3. April 2009 erhob X gegen diesen Einsprache-Entscheid Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen auf Fr. 84'510.-- zu reduzieren, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Mit Vernehmlassung vom 13. Mai 2009 beantragte die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Stellungnahme.

Mit Schreiben vom 3. September 2009 (Datum Poststempel: 4. September 2009) nahm der Beschwerdeführer zur Vernehmlassung der Vorinstanz und den Akten Stellung.



Auf die von den Parteien zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen sowie die Akten wird, soweit erforderlich, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 4. März 2009 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt zusammen mit der Ergänzung vom 3. April 2009 in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- Umstritten ist die Einkommensaufrechnung von Bareinzahlungen auf das Privatkonto des Beschwerdeführers.

a) Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, im Einspracheverfahren habe er rechtsgenügend nachgewiesen, dass er eine Provisionszahlung von Fr. 2'300.-- irrtümlich nicht deklariert habe. Bei den beiden anderen Zahlungen von Fr. 3'220.-- und Fr. 4'250.-- habe es sich um Rückzahlungen von kurzfristig und zinslos an einen Bekannten gewährten Darlehen gehandelt. Auf dem fraglichen Bankkonto, dem einzigen das er unterhalte, seien im Umfang von wenigstens Fr. 131'400.-- Barentnahmen vorgenommen worden. Die Schulden auf jenem Konto hätten sich im Jahr 2006 um Fr. 16'000.-- erhöht. Auch insgesamt habe sein Vermögen im Jahr 2006 nicht zugenommen. Zudem habe er keinen aussergewöhnlich aufwendigen Lebensstil gepflegt. Den Nachweis, dass es sich bei den Bareinzahlungen um Provisionseinkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit handle, habe die Vorinstanz nicht erbracht. Die fraglichen Zahlungen seien nicht von Banken oder Versicherern in deren Namen überwiesen worden, wie dies üblich und im Fall der eingangs erwähnten drei Zahlungen der C-Bank geschehen sei. Er sei nach über zwei Jahren nicht mehr in der Lage, seine zahlreichen Bartransaktionen im Detail zu erläutern. Er bestreite sodann



den gesamten Lebensaufwand für die Familie über das fragliche Privatkonto. Die Lebenspartnerin beteilige sich konsequenterweise an den Unterhaltskosten. Diese Beiträge erbringe sie in bar und diese Gelder würden auf sein Privatkonto fliessen. Zudem seien ihm von zwei vermögenden deutschen Kunden vor der Finanzkrise Gelder anvertraut worden, welche er zurückbezahlt bzw. für diese weitergeleitet habe. Einer der Kunden habe über zahlreiche Lebensversicherungen verfügt, deren Rückzahlung im massgebenden Zeitpunkt fällig geworden sei. Der Kunde habe die Gelder bar abgehoben und ihm zur kurzfristigen treuhänderischen Verwaltung übergeben. Die Kunden seien jedoch in Anbetracht der Auseinandersetzungen zwischen Deutschland und der Schweiz um das Bankgeheimnis nicht bereit, irgendwelche Bestätigungen abzugeben. Dies sei nicht ihm anzulasten. Er verfüge mit Fr. 145'000.-- über genügend Einkünfte, um den Unterhalt seiner Familie zu bestreiten. Über sein einziges Konto bei der C-Bank würden sämtliche Geldflüsse abgewickelt. Das Konto habe sich im Jahr 2006 monatelang im Minus befunden. Dies würde keinen Sinn machen, wenn er Zusatzeinkünfte von Fr. 130'000.-- erzielt hätte. Schliesslich verbleibe eine Ungewissheit über die Höhe der steuerbaren Faktoren. Daher wäre die Veranlagung nach dem Lebensaufwand, der Vermögensentwicklung oder nach Erfahrungszahlen zu treffen. Auch vor diesem Hintergrund sei die Aufrechnung eines Zusatzeinkommens zu Unrecht erfolgt.

Die Vorinstanz hält entgegen, dass der Beschwerdeführer weder im Veranlagungs- und Einsprache- noch im Beschwerdeverfahren Belege oder Beweismittel eingereicht habe, welche der Behörde bei ihrer Untersuchung geholfen hätten. Der Untersuchungsgrundsatz werde durch den Grundsatz der Mitwirkung des Steuerpflichtigen ergänzt. Dieser habe Sachdarstellungs- und Beweisleistungspflichten sowie Pflichten zur Duldung von Beweiserhebungen. Der Steuerpflichtige müsse alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Die Veranlagungsbehörde habe im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht auch auf die Feststellung von steuermindernden Tatsachen hinzuwirken. Umgekehrt müsse der Steuerpflichtige auch an der Feststellung von steuerbegründenden Tatsachen mitwirken, so beispielsweise bei den Einkünften. Wenn der Steuerpflichtige nicht gehörig mitwirke, vereitle er den von der Steuerbehörde zu leistenden Beweis. Die Steuerbehörde befinde sich dann in einem unverschuldeten Beweisnotstand. Die beweislos gebliebenen, unabklärbaren und ungewissen Tatsachen seien im Rahmen



von Ermessensveranlagungen festzustellen. Von einer Mitwirkung des Beschwerdeführers könne vorliegend nicht gesprochen werden. Der Vorinstanz habe eine steueramtliche Meldung vorgelegen, aufgrund derer der Beschwerdeführer im Jahr 2006 mehrere Provisionszahlungen erhalten habe. Insgesamt seien 23 Schriftenwechsel, zwei persönliche Besprechungen und vier Telefonate notwendig gewesen, um die Veranlagung und den Einsprache-Entscheid vornehmen zu können. Von Seiten des Beschwerdeführers sei alles unternommen worden, um die Mitwirkung zu verzögern. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers entsprächen Beträge in der Höhe von Fr. 131'400.-- über ein Jahr nicht gerade jenen Summen, die üblicherweise auf Lohnkonten von jedermann getätigt würden, um den Lebensunterhalt zu bestreiten. Ausgehend von sauberem Geschäftsgebaren sei das Erstellen von Belegen kein Problem. Wenn der Beschwerdeführer für ausländische Kunden als Privatbank auftrete und diese nun nicht kooperierten, so sei das Fehlen der Beweismittel nicht der Veranlagungsbehörde anzulasten. Den Nachweis, dass Gelder an Dritte weitergeleitet worden seien, habe der Pflichtige selbst zu leisten. Dass ein Teil der Bareinzahlungen von der Lebenspartnerin stammen sollten, sei weder nachvollziehbar noch glaubhaft. Der Beschwerdeführer sei zur Zahlung von Unterhaltsbeiträgen verpflichtet und bringe diese steuerlich in Abzug. Die Lebenspartnerin habe über ein geringes Einkommen verfügt und sei nicht in der Lage gewesen, Rückzahlungen zu tätigen. Andere Einkommensquellen seien bei ihr nicht ersichtlich. Die Vorinstanz habe pauschal Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und nicht Provisionszahlungen im Speziellen aufgerechnet.

b) Gemäss Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. In dieser Bestimmung werden zwei Fälle unterschieden. Einerseits berechtigt die Verletzung von Verfahrenspflichten zur Ermessensveranlagung, andererseits ist eine solche vorzunehmen, wenn keine zuverlässigen Unterlagen vorhanden sind.

Für den Fall des Fehlens zuverlässiger Unterlagen ist entscheidend, dass der Sachverhalt nicht abklärbar und daher ungewiss ist. Folglich darf der Steuerpflichtige nicht ohne vorgängige Untersuchung durch die Steuerbehörden ermessensweise



veranlagt werden. Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit den Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG). Die Veranlagungsbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Dieser das Veranlagungsverfahren beherrschende Untersuchungsgrundsatz findet indessen seine Grenzen in der Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen nach Art. 126 Abs. 1 DBG. Die Steuerpflichtigen haben danach bei der Sachverhaltsermittlung und bei der Beweisleistung aktiv mitzuwirken, unabhängig davon, ob sie die objektive Beweislast tragen (vgl. M. Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, N 3 ff. zu Art. 123 DBG, N 1 ff. zu Art. 126 DBG, N 2 ff. zu Art. 130 DBG; M. Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung in Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 12 f.; Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl. 1992, N 5 zu Art. 88 BdBSt). Eine Ermessensveranlagung kann nicht nur vorgenommen werden, wenn die Steuerpflichtigen ihrer Pflicht, die Steuerbehörde zu informieren, nicht nachkommen, sondern auch dann, wenn die von ihnen gelieferten Angaben ungenügend sind, ungeachtet, ob ihnen die mangelhaften Auskünfte über ihre Verhältnisse zurechenbar sind (vgl. BGE 2A.426/2004 vom 23. November 2004, E. 2.1 mit Hinweisen auf weitere Rechtsprechung). Entscheidend ist stets, dass der Sachverhalt nicht abklärbar und daher ungewiss ist. Folglich darf die Veranlagungsbehörde erst dann eine Ermessensveranlagung vornehmen, wenn sie alle zur Abklärung des Sachverhalts geeigneten, ihr zumutbaren gesetzlichen Untersuchungsmittel eingesetzt hat und sich die Ungewissheit im Sachverhalt dennoch nicht beseitigen lässt, ist doch die Ermessensveranlagung gleichsam die "ultima ratio" der Sachverhaltsfeststellung (vgl. Zweifel, a.a.O., N 43 zu Art. 130 DBG).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist bei der Ermessensveranlagung von Bedeutung, dass der Steuerpflichtige diese nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten kann. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG). Erfolgte zu Recht eine Ermessensveranlagung, so hat der Einsprecher die Unrichtigkeit der Veranlagung nachzuweisen; es kommt zu einer Umkehr der Beweisführungspflicht zu Lasten des Steuerpflichtigen.



Die Veranlagungsbehörde nimmt die Ermessensveranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG). Ziel der Ermessensveranlagung ist die bestmögliche Annäherung an den wirklichen Sachverhalt. Bei der Ermessensveranlagung hat die Behörde alle Unterlagen zu berücksichtigen, die ihr zur Verfügung stehen. Der Steuerpflichtige soll möglichst seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechend veranlagt werden. Die Veranlagungsbehörde hat sich über die Haltbarkeit ihrer hierbei notwendigerweise anzustellenden Vermutungen zu vergewissern. Soweit als möglich sind die Verhältnisse des Einzelfalls zu beachten, namentlich sind allfällige vereinzelte feststehende Tatsachen bei der Schätzung mitzuberocksichtigen (Zweifel, a.a.O., N 47 zu Art. 130 DBG). In aller Regel darf sich die Schätzung nur auf die Höhe der Steuerfaktoren beziehen. Nicht geschätzt werden darf im Allgemeinen dagegen der Grundsachverhalt, d.h. die steuerauslösenden Tatsachen (das Steuerobjekt) selbst. Erst wenn fest steht, dass Einkünfte vorhanden sind, von denen bloss die Höhe unbekannt ist, darf geschätzt werden. Eine Ausnahme davon ist jedoch zu machen, wenn nicht nur ein spezifisches Tatbestandsmerkmal, sondern das Steuerobjekt an sich ungewiss ist. In diesem Fall dürfen das gesamte Einkommen bzw. der gesamte Gewinn oder auch Teile davon geschätzt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 62 ff. zu Art. 130 DBG; vgl. auch GVP 1987 Nr. 22 mit Hinweis).

c) Der Beschwerdeführer deklarierte in der Steuererklärung 2006 Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. 145'212.-- (inklusive der pauschalen Spesenentschädigung). Aufgrund einer steueramtlichen Meldung stellte sich im Veranlagungsverfahren heraus, dass der Beschwerdeführer von der C-Bank im Jahr 2006 drei Vermittlungsprovisionen von insgesamt Fr. 9'770.-- erhalten hatte (act. 12/II.d). Da diese in der Steuererklärung nicht deklariert worden waren, forderte die Vorinstanz den Beschwerdeführer unter Hinweis auf die allfällige Vornahme einer Ermessensveranlagung auf, sämtliche im Jahr 2006 erzielten Vermittlungsprovisionen offenzulegen. Der Beschwerdeführer teilte daraufhin mit, dass er ausschliesslich für den "B-Konzern" tätig gewesen sei und alle Provisionszahlungen im Lohnausweis enthalten seien. In der Folge nahm die Vorinstanz die Veranlagung vor. Dem Beschwerdeführer wurden bei den Einkünften ermessensweise Fr. 20'000.-- an Provisionszahlungen aufgerechnet. Die Steuerfaktoren konnten mangels vollständiger



Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden. Auch eine durchgeführte Untersuchung brachte keine Klärung. Aufgrund der Akten stand fest, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2006 nicht deklarierte Vermittlungsprovisionen von mindestens Fr. 9'770.-- erzielt hatte, während jener sich auf den unzutreffenden Standpunkt stellte, sämtliches Einkommen sei im Lohnausweis enthalten. Die Ermessensveranlagung erfolgte daher zu Recht.

d) aa) Im Einspracheverfahren wurde der Beschwerdeführer erneut mehrmals aufgefordert, eine Aufstellung und Originalbelege aller erhaltenen Provisionen für vermittelte Bankgeschäfte im Jahr 2006 einzureichen. Der Beschwerdeführer machte daraufhin geltend, eine dieser Vermittlungsprovisionen der C-Bank in der Höhe von Fr. 2'300.-- sei irrtümlicherweise nicht deklariert worden. Die beiden anderen Provisionen stellten Rückzahlungen eines kurzfristig zinslos gewährten Darlehens an eine Drittperson dar. Die Vorinstanz forderte den Beschwerdeführer auf, den entsprechenden Darlehensvertrag sowie Vergütungsbelege aller erhaltenen Überweisungen und einen Jahreskontoauszug jenes Kontos, auf welches die Beträge überwiesen worden seien, einzureichen. Nach einer Besprechung am 20. November 2008 zwischen dem Vertreter des Beschwerdeführers und dem Steuerkommissär übermittelte der Steuerpflichtige den detaillierten Jahreskontoauszug seines Privatkontos bei der C-Bank sowie eine schriftliche Bestätigung des fraglichen Darlehensnehmers, wonach er die beiden Provisionszahlungen in der Höhe von Fr. 7'470.-- zur Tilgung eines

Darlehens zahlungshalber an den Beschwerdeführer übertragen habe.

Aus den monatlichen Kontoauszügen der C-Bank (act. 12/l.u) ging hervor, dass im Jahr 2006 diverse Einzahlungen von grösseren Bargeldbeträgen in der Höhe von insgesamt Fr. 131'400.-- erfolgt waren. Der Beschwerdeführer wurde mit Schreiben vom 26. November 2008 aufgefordert, sämtliche Bareinzahlungen gemäss dem eingereichten Kontoauszug, total Fr. 131'400.--, bis zum 10. Dezember 2008 nachzuweisen (act. 12/l.v). Im Rahmen einer mündlichen Besprechung am 3. Dezember 2008 erklärte der Beschwerdeführer gegenüber dem Steuerkommissär, zwei deutsche Kunden hätten ihm die Gelder bar übergeben und er habe sie ihnen anschliessend wieder zurückbezahlt; allerdings nicht immer dieselben Beträge, teilweise gestaffelt.



Gewisse Gelder habe er auch von seiner Lebenspartnerin erhalten. Es habe sich um Rückzahlungen von im Casino verspielten Beträgen gehandelt. Zudem habe er über E-Bay eine Uhr versteigert und das Geld dafür bar erhalten (act. 12/I.w). Die Vorinstanz forderte den Beschwerdeführer im Anschluss an diese Besprechung mit Schreiben vom 3. Dezember 2008 erneut auf, die fraglichen Bareinzahlungen bis zum 31. Dezember 2008 überprüfbar nachzuweisen. Andernfalls würden diese Einzahlungen als Einkommen aufgerechnet, was eine Schlechterstellung im Einspracheverfahren zur Folge hätte (act. 12/I.x). Mit Schreiben vom 24. Dezember 2008 ersuchte der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers die Vorinstanz um Gewährung einer Fristerstreckung bis zum 15. Januar 2009. Als Begründung führte er an, dass der Nachweis des Geldflusses umfangreicher Kontaktnahmen in Deutschland bedürfe, welche in der Weihnachtszeit nicht einfach seien. Zudem sei der Beschwerdeführer in den vergangenen Tagen durch einen Spitalaufenthalt verhindert gewesen. Am 14. Januar 2009 verlangte eine Mitarbeiterin des Rechtsvertreters beim Steuerkommissär telefonisch eine weitere Fristerstreckung um eine Woche, da der Vertreter einen Skiunfall erlitten habe. Der Steuerkommissär lehnte dies ab. Er habe bereits die Fristerstreckung vom 24. Dezember 2008 nicht gutgeheissen (act. 12/I.z). Im Schreiben vom 15. Januar 2009 hielt der Rechtsvertreter fest, dass der Beschwerdeführer sich anlässlich der Besprechung vom 3. Dezember 2008 anerbote, die entsprechenden Beweise nach Möglichkeit beizubringen. Der Steuerkommissär habe dies jedoch als unnötig bezeichnet, da solche Beweise ohnehin nicht glaubwürdig seien und letztlich das Gericht zu entscheiden haben werde. Trotzdem habe der Steuerkommissär nochmals Unterlagen zu den Bareinzahlungen verlangt. Eine Antwort auf das Fristerstreckungsgesuch vom 24. Dezember 2008 sei ausgeblieben und das erneute Fristerstreckungsgesuch vom 14. Januar 2009 sei abgewiesen worden. Der Beschwerdeführer sei seiner Mitwirkungspflicht nachgekommen bzw. habe sich bereit erklärt, dieser nachzukommen. Diese Begleitumstände seien vom Steuerkommissär ignoriert worden, weshalb er nun den Einsprache-Entscheid erwarte.

bb) Die Vorinstanz hat die bereits im Veranlagungsverfahren eröffnete Untersuchung betreffend die Einkünfte des Beschwerdeführers im Einspracheverfahren fortgesetzt. Während der Beschwerdeführer eine Provisionszahlung der Steuermeldungen in der Höhe von Fr. 2'300.-- anerkannte, stiess die Vorinstanz bei der Überprüfung des Privatkontos des Beschwerdeführers auf Bareinzahlungen in der Höhe von Fr.



131'400.--. Die Untersuchung zielte daher neu auf die Herkunft dieser Gelder ab. Der Beschwerdeführer wurde am 26. November 2008 aufgefordert, Unterlagen für den Nachweis sämtlicher Bareinzahlungen auf dem Privatkonto zu erbringen. Die dafür gesetzte Frist bis zum 10. Dezember 2008 war vor dem Hintergrund, dass es um eine neue Abklärung ging, sehr kurz bemessen. Obschon der Beschwerdeführer sich im Einsprache-Verfahren anwaltlich vertreten liess, war die Aufforderung nicht an dessen Rechtsvertreter, sondern an den Steuerpflichtigen persönlich gerichtet. Dass es bei dieser Beweisaufgabe um die Erörterung von Kontodetails ging, für welche der Beschwerdeführer ohne Anwalt zur Verfügung gestanden hätte (vgl. Schreiben des Vertreters vom 24. November 2008, S. 2, act. 12/l.u), erscheint angesichts eines Gesamtbetrags von über Fr. 130'000.-- mehr als zweifelhaft. Korrekterweise wäre die Aufforderung daher an den Rechtsvertreter zu richten gewesen. Der Beschwerdeführer lieferte in der Folge einige Erklärungen zu den Einzahlungen. Er nannte die Namen zweier deutscher Kunden, die ihm das Geld bar übergeben und denen er es später wieder ausbezahlt habe. Diese Erklärung deckt sich insofern mit den Vorgängen auf dem fraglichen Konto, als es nicht nur Bareinzahlungen, sondern nebst den ordentlichen kleineren Geldbezügen auch erhebliche Barauszahlungen gibt. Diese übersteigen mit Fr. 216'100.-- die Einzahlungen von Fr. 131'400.-- sogar beträchtlich, was wiederum Zweifel an den Angaben des Beschwerdeführers erweckte. Es kann ja nicht sein, dass in den Monaten Januar und Februar die Rückzahlung treuhänderisch gehaltener Gelder die Einzahlungen um Fr. 25'000.-- überstieg, wenn der Saldo per 1. Januar 2006 mit Fr. 5'508.47 im Minus war.

Der Beschwerdeführer hat sich gemäss nicht bestrittener Sachdarstellung anlässlich der Besprechung vom 3. Dezember 2008 anboten, schriftliche Unterlagen zu den Zahlungen der deutschen Kunden zu liefern. Daher erfolgte am 3. Dezember 2008 eine weitere Aufforderung, Unterlagen zum Nachweis der Barzahlungen von Fr. 131'400.-- beizubringen, verbunden mit der Androhung, dass diese die Einzahlungen ansonsten als Einkommen aufgerechnet würden. Zudem wurde der Hinweis auf Vornahme einer Ermessensveranlagung oder Aussprechung einer Busse gemacht. Auch diese Aufforderung war fälschlicherweise an den Beschwerdeführer direkt adressiert mit Orientierungskopie an den Rechtsvertreter. Die Fristansetzung bis 31. Dezember 2008 erweist sich grundsätzlich als angemessen, zumal die Möglichkeit besteht, ein Fristerstreckungsgesuch zu stellen. Dies hat der Vertreter des Beschwerdeführers am



24. Dezember 2008 getan. Er verwies dabei auf die umfangreiche Kontaktnahme mit Dritten innerhalb der Weihnachtszeit sowie einen Spitalaufenthalt des Beschwerdeführers. Dieses Fristerstreckungsgesuch wurde vom Steuerkommissär nicht behandelt. Ein weiteres, telefonisch gestelltes Fristerstreckungsgesuch vom 14. Januar 2009 lehnte der Steuerkommissär ab, obschon die 100%-ige Arbeitsunfähigkeit des Rechtsvertreters ärztlich bescheinigt war. Nachdem es sich in Bezug auf diese neuen Tatsachen um das erste bzw. zweite Fristerstreckungsgesuch handelte, kann nicht von einer übermässigen Verfahrensverzögerung oder trölerischem Verhalten die Rede sein.

Die Vorinstanz hat damit den Beschwerdeführer in der Wahrnehmung seiner Mitwirkungspflichten ungerechtfertigterweise beschnitten. Trotz signalisierter Bereitschaft des Beschwerdeführers, Unterlagen zu beschaffen, beantwortete der Steuerkommissär das erste Gesuch um Fristerstreckung nicht und lehnte das zweite ab. Daran vermag die Tatsache, dass der Einsprache-Entscheid schliesslich erst am 2. Februar 2009 erging, nichts zu ändern. Hinzu kommt, dass der Steuerkommissär es unterlassen hat, den Beschwerdeführer aufzufordern, Erklärungen und Beweismitteln zu den Barauszahlungen einzureichen. Der Nachweis für die Einzahlungen war durch die Kontoauszüge bereits erbracht. Die Einzahlungen wurden vom Beschwerdeführer auch nicht bestritten. Für die weiteren Abklärungen wäre das Augenmerk daher auf die Auszahlungen zu richten gewesen. Aus den Aussagen des Beschwerdeführers ergeben sich ferner noch weitere Ungereimtheiten. Dieser macht geltend, dass es sich beim fraglichen C-Bank-Konto um sein einziges Bankkonto handle, aus dem er sämtlichen Lebensunterhalt bestreite. Laut Wertschriftenverzeichnis verfügt der Beschwerdeführer jedoch noch über ein Sparkonto bei der D-Bank. Den Auszügen des Kontos bei der C-Bank sind ferner keine Hinweise auf Belastungen von Hypothekarzinsen oder von Krankenkassenprämien zu entnehmen. Gemäss Angaben im Schuldenverzeichnis haben diese im Jahr 2006 über Fr. 20'000.-- betragen.

e) Unter diesen Umständen kann nicht von einer vollständigen Untersuchung mit Einsetzung sämtlicher zur Abklärung des Sachverhalts geeigneter und zumutbarer gesetzlicher Untersuchungsmittel gesprochen werden. Die Voraussetzungen für eine massive ermessensweise Erhöhung der Einspracheveranlagung waren daher nicht gegeben, weshalb der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 2. Februar 2009



aufzuheben ist. Es drängen sich einerseits weitere Untersuchungen auf, andererseits ist dem Beschwerdeführer nochmals Gelegenheit zu geben, seine Sachdarstellung mit den Ein- und Auszahlungen von Geldern deutscher Kunden sowie mit Zahlungen seiner Lebenspartnerin mittels schriftlicher Belege nachzuweisen. Die Beweislast dafür liegt bei ihm. Das Risiko, dass solche Bestätigungen vor dem Hintergrund des Steuerstreits zwischen Deutschland und der Schweiz derzeit nicht erhältlich seien, hat daher der Beschwerdeführer zu tragen. Zumindest für die Rückzahlungen der Gelder sollte er unabhängig davon jedoch über entsprechende Quittungen verfügen. Falls der Beschwerdeführer keine glaubhaften, mit entsprechenden Beweismitteln untermauerten Erklärungen für die Ein- und Auszahlungen liefern kann, ist eine ermessensweisen Aufrechnung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers trotz genügender sonstiger Einkünfte zur Bestreitung des Lebenswandels durchaus zulässig. Im Jahr 2006 hat er nachweislich eine selbständige Nebenerwerbstätigkeit ausgeübt, deren Umfang ungewiss ist (anerkannte Provisionszahlung von Fr. 2'300.--). Die Vornahme der notwendigen Abklärungen sprengt den Rahmen des Beschwerdeverfahrens. Die Streitsache ist daher zur weiteren Abklärung und zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen in Anwendung von Art. 56 Abs. 2 VRP an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend – die Beschwerde ist teilweise gutzuheissen – sind die Kosten des Verfahrens dem Beschwerdeführer und dem Staat je zur Hälfte aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'200.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Ziff. 362 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens besteht kein Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, SR 172.021: Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz 832).

### **Entscheid:**

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramtes vom 2. Februar 2009 wird aufgehoben.



2. Die Streitsache wird zu weiteren Abklärungen im Sinn der Erwägungen und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückgewiesen.
3. Der Beschwerdeführer bezahlt die Verfahrenskosten von Fr. 1'200.-- zur Hälfte unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--; die andere Hälfte der Kosten trägt der Staat.