



Fall-Nr.: I/1-2010/159
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 20.10.2011
Entscheiddatum: 20.10.2011

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.10.2011

Art. 130 Abs. 2 DBG (SR 642.11), Art. 177 StG (sGS 811.1). Die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung sind erfüllt, wenn die Steuerpflichtigen die Finanzierung eines Liegenschaftskaufs nicht nachweisen können, obwohl sie wiederholt zur Einreichung von Unterlagen aufgefordert und gebüsst wurden. Da sie im Beschwerde- bzw. Rekursverfahren einen Teil der Finanzierung nachweisen konnten, waren die Anforderungen an eine Änderung der ermessensweise festgelegten Einkünfte gegeben (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 20. Oktober 2011, I/1-2010/159).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X und Y Z, Beschwerdeführer,

gegen

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

und

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

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2008)

Sachverhalt:



A.- X und Y Z sind verheiratet, haben eine erwachsene Tochter und leben in A. X Z ist unselbständig erwerbstätig, während Y Z keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 20. Dezember 2007 erwarb das Ehepaar Z ein Mehrfamilienhaus in A zu hälftigem Miteigentum. Besitzesantritt war am 1. Februar 2008. In der Steuererklärung 2008 deklarierten X und Y Z für die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen von Fr. 35'294.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 493'353.--. Da die Steuerpflichtigen keine Schulden deklarierten, wurden sie vom kantonalen Steueramt in der Folge mehrmals aufgefordert, Angaben zur Finanzierung des Liegenschaftenskaufs zu machen. Mit Bussenverfügungen vom 12. Januar 2010, 23. Februar 2010 und 30. März 2010 wurde X Z wegen Verletzung von Verfahrenspflichten gebüsst. Am 12. Mai 2010 veranlagte das kantonale Steueramt X und Y Z für die direkte Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 449'600.--. Dabei wurden ermessensweise übrige Einkünfte von Fr. 397'000.-- aufgerechnet.

B.- Mit Schreiben vom 28. Mai 2010 erhoben X und Y Z Einsprache gegen die Veranlagung mit dem sinngemässen Antrag, auf die Aufrechnung von übrigen Einkünften in der Höhe von Fr. 397'000.-- sei zu verzichten. Die Veranlagungsbehörde forderte die Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 7. Juni 2010 auf, die Einsprache zu ergänzen. Nachdem innert Frist keine Ergänzung eingegangen war, wies das kantonale Steueramt die Einsprache mit Entscheid vom 6. Juli 2010 ab.

C.- Gegen den Einsprache-Entscheid erhoben X und Y Z mit Eingabe vom 6. August 2010 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem sinngemässen Antrag, die aufgerechneten übrigen Einkünfte in der Höhe von Fr. 397'000.-- seien fallen zu lassen. Mit Vernehmlassung vom 22. Oktober 2010 beantragte die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung oder die kostenfällige Teilgutheissung der Beschwerde. Die Beschwerdebeteiligte verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Die Beschwerdeführer erhielten Gelegenheit, zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung zu nehmen. Sie liessen sich nicht vernehmen.

Auf die von den Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen und 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 mit nachträglicher Unterschrift versehene Beschwerde vom 6. August 2010 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt 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.- Vorab ist zu prüfen, ob die Vorinstanz die Beschwerdeführer zu Recht ermessensweise veranlagt hat.

a) Gemäss Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäsem 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.

Die Verfahrenspflichtverletzung kann darin bestehen, dass eine steuerpflichtige Person die Steuererklärung nicht einreicht, einem Auskunftsbegehren der Veranlagungsbehörde nicht nachkommt oder die eingeforderten Unterlagen nicht einreicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 32 zu Art. 130 DBG). 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. Auch bei einer Ermessensveranlagung müssen alle Abklärungen getroffen werden, die sich aufgrund der Aktenlage aufdrängen und ohne grossen Aufwand durchführbar sind. Erst wenn sich die Ungewissheit im Sachverhalt trotz dieser Untersuchungen nicht beseitigen



lässt, ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen (Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N 43 zu Art. 130 DBG). Für das Steuerrecht gilt der gefestigte Grundsatz, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende oder steuermehrende Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast trifft für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 379 f.).

b) Im Jahr 2008 erwarben die Beschwerdeführer ein Mehrfamilienhaus in A zu einem Kaufpreis von Fr. 400'000.--. Da die Beschwerdeführer laut Steuerdeklaration 2007 über kein nennenswertes Vermögen verfügten und in der Steuererklärung per 31. Dezember 2008 weder Schulden noch Mietzinseinnahmen deklarierten, nahm die Veranlagungsbehörde im Rahmen der Veranlagung weitere Untersuchungen vor. Mit Schreiben vom 20. Oktober 2009 und 16. November 2009 forderte der Steuerkommissär die Beschwerdeführer unter anderem auf, Darlegungen zur Finanzierung des Grundstückkaufs sowie Angaben zur Vermietung der Wohnungen zu machen. In der zweiten Aufforderung vom 16. November 2009 wurde ihnen bei unbenutztem Ablauf der Frist eine Ermessensveranlagung angedroht. Nachdem keine Antwort einging, wurde der Beschwerdeführer mit Bussenverfügungen vom 12. Januar, 23. Februar und 30. März 2010 mehrmals wegen Verletzung von Verfahrenspflichten gebüsst und jedes Mal erneut aufgefordert, die erwähnten Unterlagen einzureichen, ansonsten eine Veranlagung nach Ermessen vorgenommen werde. Trotz diesen Mahnungen meldeten sich die Beschwerdeführer nicht. Damit haben sie ihre Verfahrenspflichten verletzt. Zudem war eine einwandfreie Ermittlung des Sachverhalts trotz vorgängiger Untersuchung nicht möglich. Die Vorinstanz musste deshalb mangels Nachweises der Herkunft der Mittel für den Grundstückkauf eine Ermessensveranlagung vornehmen. Diese wurde den Beschwerdeführern zuvor auch angedroht.

3.- Sodann ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführer die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachzuweisen vermögen.

a) Die Beschwerdeführer machen geltend, sie hätten das fragliche Mehrfamilienhaus am 20. Dezember 2007 für Fr. 400'000.-- erworben. Der Verkäufer habe Fr. 320'000.--



davon als Darlehen stehen lassen. Da das Objekt renovationsbedürftig gewesen sei, hätten sie allen Mietern kündigen müssen. Sie selber wohnten seit dem Kauf auf einer Baustelle, da die C Bank den versprochenen Baukredit nicht ausbezahlt und der Verkäufer den Titel nicht ausgehändigt habe. Im Jahr 2008 hätten ihnen nur die Einkünfte des Beschwerdeführers aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zur Verfügung gestanden.

Die Vorinstanz hält dem im Wesentlichen entgegen, die Beschwerdeführer seien im Veranlagungsverfahren mehrmals aufgefordert worden, diverse Unterlagen einzureichen, darunter ein ausgefülltes Schuldenverzeichnis samt Belegen sowie einen Finanzierungsnachweis über den Erwerb der Liegenschaft. Auch nach drei Bussenverfügungen seien die Auflagen nicht erfüllt worden. Im Einspracheverfahren seien die Beschwerdeführer ein weiteres Mal erfolglos aufgefordert worden, die fraglichen Unterlagen einzureichen. Erstmals im Beschwerdeverfahren sei unter Vorlage eines entsprechenden Darlehensvertrages geltend gemacht worden, dass der Verkäufer ihnen ein Darlehen über Fr. 320'000.-- gewährt habe. Zudem sei ein Baukreditvertrag mit der C Bank über Fr. 535'000.-- vom 1. August 2008 eingereicht worden. Da der Kredit gemäss Angaben der Beschwerdeführer nicht zur Auszahlung gelangt sei, sei der Schuldbestand per 31. Dezember 2008 nach wie vor unklar. Ein Nachweis in Form einer Schuld- und Zinsbescheinigung per 31. Dezember 2008 fehle. Per Ende 2009 sei der Schuldbestand der Beschwerdeführer gegenüber der D AG mit Fr. 32'000.-- deklariert worden. Falls eine Darlehensschuld per Ende 2008 in der Höhe von Fr. 320'000.-- als erwiesen betrachtet werde, ergebe sich unter Berücksichtigung der Vermögensentwicklung anhand des Lebensaufwandes immer noch eine nicht nachgewiesene Mittelherkunft von Fr. 77'000.--.

b) 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.



St.Galler Gerichte

Die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung kann vom Steuerpflichtigen auf zwei Arten nachgewiesen werden. Zum einen kann er den wirklichen Sachverhalt dartun und beweisen. Damit entfallen die Voraussetzungen einer Ermessensveranlagung, weil die Steuerfaktoren im Rahmen einer ordentlichen Veranlagung einwandfrei ermittelt werden können. Als zweite Art des Unrichtigkeitsnachweises steht es dem Steuerpflichtigen auch offen zu beweisen, dass die Schätzung an sich offensichtlich unrichtig ist. Die Veranlagungsbehörde ist verpflichtet, die Höhe der Schätzung zu überprüfen (Zweifel/Athanas, a.a.O., N 39 und 51 zu Art. 132 DBG).

Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung dann, wenn sie willkürlich ist (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 21. Mai 2003, in: StE 2004 B 92.3 Nr. 13, E 4c). Offensichtlich unrichtig sind jene Schätzungen, die sachlich nicht begründbar sind, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert sind, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützen oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden können (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 68 zu Art. 132 DBG; Zweifel/Athanas, a.a.O., N 52 zu Art. 132 DBG). Dabei sind auch die Unterlagen, welche im Beschwerdeverfahren beigebracht werden, zu berücksichtigen.

Die Veranlagungsbehörde nimmt die Ermessensveranlagung nach pflichtgemäsem 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. 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, a.a.O., N 67 ff. zu Art. 130 DBG; vgl. auch GC 1973 Nr. 5, 1987 Nr. 22). Die Veranlagungsbehörde ist gehalten, das vom Pflichtigen deklarierte Einkommen mit dessen Lebensaufwand zu vergleichen. Ein solcher Vergleich lässt Schlüsse auf die Richtigkeit der Deklaration zu. Ein vom Steuerpflichtigen nicht erklärter Widerspruch zwischen dem deklarierten Einkommen und dem Privatverbrauch erlaubt es, die Einschätzung des Einkommens nach dem Aufwand vorzunehmen (vgl. RB/ZH 1982 Nr. 71; KRKE SO 1983 Nr. 8). Im Fall einer Schätzung nach Lebensaufwand ist dieser nach dem beruflichen und gesellschaftlichen Stand des Steuerpflichtigen zu bestimmen. Soweit nicht auf Unterlagen abgestellt werden kann, ist der Aufwand zu schätzen, wobei vorerst im Auflageverfahren die Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen festzustellen sind. Dabei braucht nicht untersucht zu werden, aus welchen Quellen die für den persönlichen Aufwand benötigten Einkünfte stammen. Dem Steuerpflichtigen bleibt aber der Nachweis vorbehalten, dass der Aufwand aus steuerfreien Einkünften oder aus Vermögensverzehr bestritten wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 71 zu Art. 130 DBG m.w.H.).

c) Wie eingangs dargelegt, liessen die Beschwerdeführer die Steuerbehörde im Veranlagungsverfahren über die Finanzierung des Kaufs der Liegenschaft in A im Unklaren. Die Vorinstanz ermittelte daraufhin anhand der Vermögensentwicklung zwischen dem 31. Dezember 2007 (Reinvermögen Fr. 17'773.--) und dem 31. Dezember 2008 (Reinvermögen Fr. 393'353.--) unter Berücksichtigung von Bewertungsdifferenzen (Fr. 40'000.--) sowie des geschätzten Privataufwands (Fr. 67'853.--) und der Einkünfte (Fr. 85'697.--) einen unerklärbaren Vermögenszuwachs von Fr. 397'736.--.

In der Einsprache brachten die Beschwerdeführer vor, die Veranlagung mit übrigen Einkünften von Fr. 397'000.-- sei für sie nicht nachvollziehbar. Daraufhin wurden sie von der Vorinstanz mit Schreiben vom 7. Juni 2010 erneut erfolglos aufgefordert, die Steuererklärung mit diversen Unterlagen, darunter auch einem Schuldenverzeichnis samt Belegen, zu ergänzen. Im Beschwerdeverfahren machen die Steuerpflichtigen erstmals geltend, dass der Käufer ihnen beim Erwerb des fraglichen Mehrfamilienhauses ein Darlehen von Fr. 320'000.-- gewährt habe und sie im Jahr



2008 über keine zusätzlichen Einkünfte verfügten. Dazu reichten sie einen Darlehensvertrag mit dem Verkäufer vom 1. Dezember 2007 ein (act. 2/3). Demnach gewährte ihnen dieser ein Darlehen von Fr. 320'000.-- ab 31. Januar 2008 mit einer Laufzeit von drei Jahren zu einem Zins von 3,25%. Das eingereichte Vertragsexemplar ist zwar vom Verkäufer nicht unterzeichnet. Das Bestehen eines entsprechenden Darlehens ergibt sich jedoch gemäss der grundbuchamtlichen Handänderungsanzeige auch aus dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag, wonach der Kaufpreis von Fr. 400'000.-- einerseits durch Überweisung eines Betrages von Fr. 80'000.-- per 1. Februar 2008 auf das Konto des Verkäufers und andererseits durch Schuldanerkennung der Käufer gegenüber dem Verkäufer im Umfang von Fr. 320'000.-- getilgt wurde (act. 12/V). Beabsichtigt war offenbar die Ablösung dieser Schuld durch die C Bank, mit welcher die Beschwerdeführer am 1. August 2008 einen Baukreditvertrag über Fr. 535'000.-- abschlossen. Da der Pfandtitel vom Verkäufer gemäss Darstellung der Beschwerdeführer nicht freigegeben wurde, kam es jedoch nicht dazu. Aus einer mit der Steuererklärung 2009 eingereichten Schuldanerkennung über Fr. 320'000.-- vom 5. Oktober 2008 geht hervor, dass diese Schuld offenbar von der D AG übernommen wurde und folglich Ende 2008 immer noch bestand (act. 12/II. 15). Damit kann davon ausgegangen werden, dass es den Beschwerdeführern gelungen ist, das Bestehen einer Schuld in der Höhe von Fr. 320'000.-- per 31. Dezember 2008 und damit die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung, in welcher keine Schulden berücksichtigt waren und der Vermögenszuwachs dementsprechend als Einkommen aufgerechnet wurde, nachzuweisen. Die Bezahlung bzw. Anerkennung von Schuldzinsen (gemäss Vertrag 3,25%) wird von den Beschwerdeführern weder beantragt, noch ist sie nachgewiesen. Daher ist kein Abzug für Schuldzinsen zu berücksichtigen.

d) Nach wie vor ungeklärt bleibt jedoch die Mittelherkunft für den verbleibenden Vermögensvorschlag von rund Fr. 77'000.--. Die entsprechende Berechnung der Vorinstanz (vgl. act. 12/III.14) wurde den Beschwerdeführern zusammen mit der Ermessensveranlagung und ein zweites Mal im Rahmen des Einspracheverfahrens bekannt gegeben. Nachdem die Beschwerdeführer keine Einwände dagegen erhoben haben und die Schätzung des Privatverbrauchs mit Fr. 67'853.-- angemessen und nachvollziehbar erscheint, liegt diesbezüglich keine offensichtlich unrichtige Schätzung



vor. Die Aufrechnung des verbleibenden Differenzbetrages von Fr. 77'000.-- bleibt somit bestehen.

e) Die Beschwerde ist folglich gemäss dem Antrag der Vorinstanz teilweise gutzuheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 6. Juli 2010 aufzuheben. Die Beschwerdeführer sind für die direkte Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 129'600.-- zu veranlagern.

4.- Die Kosten des Verfahrens vor der kantonalen Steuerrekurskommission werden der unterliegenden Partei auferlegt; wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden sie anteilmässig auferlegt (Art. 144 Abs. 1 DBG). Dem obsiegenden Beschwerdeführer werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn er bei pflichtgemässigem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre oder wenn er die Untersuchung der kantonalen Steuerrekurskommission durch trölerisches Verhalten erschwert hat (Art. 144 Abs. 2 DBG).

Da die Beschwerdeführer den Nachweis des Bestehens einer Darlehensschuld trotz vorgängiger wiederholter Aufforderung erst im Beschwerdeverfahren erbrachten, sind ihnen trotz teilweisem Obsiegen die Verfahrenskosten unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen. Angemessen ist eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- (Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen. Die Gebühr ist gesamthaft beim Beschwerdeführer zu erheben.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, und der angefochtene Einsprache-Entscheid vom 6. Juli 2010 wird aufgehoben.
2. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 129'600.-- veranlagt.
3. Die Beschwerdeführer bezahlen die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- unter



solidarischer Haftbarkeit. Der Kostenvorschuss von Fr. 600.-- wird verrechnet.

Die Gebühr wird bei X Z erhoben.