



Fall-Nr.: I/1-2010/60
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 02.08.2019
Entscheiddatum: 07.12.2010

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 07.12.2010

Art. 248 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Freispruch vom Vorwurf der Steuerhinterziehung, weil sich aufgrund der Akten und der Aussagen des Angeschuldigten vor Gericht nicht mit einer für eine strafrechtliche Verurteilung ausreichenden Genauigkeit schätzen lässt, in welchem Umfang der Umsatz über dem im Jahresabschluss ausgewiesenen lag (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 7. Dezember 2010, I/1-2010/60).

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

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

gegen

X, anwesend, Angeschuldigter,

vertreten durch lic.iur. Max Imfeld, Rechtsanwalt, Teufenerstrasse 8, 9000 St. Gallen,
anwesend,

betreffend

Steuerhinterziehung

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- X ist Gesellschafter und Geschäftsführer mit Einzelunterschrift der U Bar GmbH, die gemäss Eintrag im Handelsregister den Betrieb eines Restaurants an der S-Strasse in V bezweckt. Für 2005 deklarierten X und seine Ehefrau am 3. Juni 2006 – bei Einkünften von X aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 42'252.-- gemäss Lohnausweis der U Bar GmbH – ein steuerbares Einkommen von Fr. 43'640.--. Die Veranlagungsbehörde nahm Korrekturen bei den Abzügen für Berufskosten, Schuldzinsen und Versicherungsprämien vor und setzte das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 am 9. Januar 2007 auf Fr. 50'800.-- fest. Das steuerbare Vermögen wurde entsprechend der Deklaration mit Fr. 39'000.-- veranlagt. Die Veranlagung wurde unangefochten rechtskräftig.

B.- Die U Bar GmbH deklarierte am 28. September 2006 für das Geschäftsjahr 2005 entsprechend dem Geschäftsabschluss per 31. Dezember 2005 einen Reinverlust von Fr. 83'654.16. Der Bruttogewinn betrug Fr. 121'837.99 (51,6% des Umsatzes von Fr. 236'048.29; Warenaufwand Fr. 114'210.30). Weil der Warenanteil gemessen am Umsatz die Erfahrungswerte erheblich überschritt, schlug die Veranlagungsbehörde am 8. Oktober 2007 eine Ermessensveranlagung vor. Sie ging – "basierend auf Erfahrungszahlen (Zuschlagssätze zum Warenaufwand/massgebender Bruttogewinn von 75%)" – von einem Umsatz von Fr. 400'000.-- aus (Bruttogewinn Fr. 285'789.70; 71,45% des Umsatzes), so dass sich ein steuerbarer Gewinn von Fr. 80'200.-- ergab. Am 27. Dezember 2007 erging vom kantonalen Steueramt eine steueramtliche Meldung an das Steueramt der Gemeinde V, wonach die U Bar GmbH X im Geschäftsjahr 2005 eine geldwerte Leistung von Fr. 163'952.-- (geschätzter Umsatz Fr. 400'000.-- abzüglich verbuchter Umsatz Fr. 236'048.--) erbracht habe. Die U Bar GmbH wandte sich am 29. Dezember 2007 gegen die vorgeschlagene Ermessensveranlagung. Nach einer Besprechung vom 17. April 2008 schätzte die Veranlagungsbehörde gleichentags den Umsatz auf Fr. 330'000.-- und liess Kosten von Fr. 15'000.-- für einen Schadenfall nicht zum Abzug zu. Die Veranlagung der U Bar GmbH mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 25'200.-- wurde unangefochten rechtskräftig. Auf der steueramtlichen Meldung vom 27. Dezember 2007 wurde der Betrag der geldwerten Leistung handschriftlich auf Fr. 93'952.-- korrigiert (geschätzter Umsatz Fr. 330'000.-- abzüglich verbuchter Umsatz Fr. 236'048.--).



C.- Gestützt auf die am 9. Januar 2008 eingegangene steueramtliche Meldung veranlasste die für die Veranlagung von X zuständige Steuerkommissärin am 29. Januar 2008 die Einleitung eines Nachsteuer- und allenfalls Steuerstrafverfahrens für das Steuerjahr 2005 wegen fehlender Deklaration geldwerter Leistungen in der Höhe von Fr. 163'952.--. Am 10. Februar 2009 leitete die Abteilung Nachsteuern des kantonalen Steueramtes gegenüber X und dessen Ehefrau – ohne das betroffene Steuerjahr zu bezeichnen – ein Nachsteuerverfahren wegen noch nicht erfasster geldwerter Leistungen aufgrund der Buchprüfung bei der U Bar GmbH ein. Auf die Stellungnahme von X vom 24. Februar 2009 hin erläuterte das kantonale Steueramt am 5. März 2009, nach erneuter Prüfung der Veranlagungsakten der U Bar GmbH betrage die aufzurechnende geldwerte Leistung nur Fr. 93'952.--. Am 27. März 2009 ergingen die Nachsteuerverfügungen für die Staats- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer 2005.

D.- a) Das kantonale Steueramt verzeigte X bei der Staatsanwaltschaft des Kantons St. Gallen wegen Steuerbetrugs, weil er vorsätzlich eine inhaltlich unwahre Urkunde (Jahresrechnung 2005) eingereicht habe. Das zuständige Untersuchungsamt stellte mit Verfügung vom 22. Oktober 2009 das Strafverfahren definitiv ein. Zur Begründung wurde ausgeführt, die ermessensweise Festlegung eines Betriebsgewinns sei steuerrechtlich unbedenklich, jedoch für eine strafrechtliche Beweisführung nicht hinreichend. Es seien keine Beweise vorhanden, welche den strafrechtlich unabdingbar erforderlichen strikten Beweis eines vorsätzlichen Handelns im Ausmass der Anzeige erbringen könnten. Weitere sachdienliche Beweismassnahmen seien nicht ersichtlich.

b) Die Rechtsabteilung/Strafen des kantonalen Steueramtes leitete am 22. Februar 2010 gegen X gestützt auf die Feststellungen in den Nachsteuerverfügungen vom 27. März 2009 ein Untersuchungsverfahren wegen nicht deklarerter geldwerter Leistungen der U Bar GmbH von Fr. 93'952.-- ein und stellte Bussen in der Höhe von 100% der Nachsteuern in Aussicht. Das Verfahren wurde für die Staats- und Gemeindesteuern am 12. April 2010 mit einem Strafbescheid, mit welchem X unter Auferlegung von Verfahrenskosten von Fr. 300.-- der vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gesprochen und mit Fr. 14'340.-- gebüsst wurde, erledigt. Gegen den Strafbescheid erhob X mit Eingabe seines Vertreters vom 19. April 2010 Einsprache beim kantonalen Steueramt.



c) Am 22. April 2010 überwies das kantonale Steueramt die Strafsache der Verwaltungsrekurskommission zur Beurteilung. Das Gericht zog am 26. April 2010 die Steuerakten der U Bar GmbH bei. Nach Einsicht in die Akten ergänzte der Vertreter des Angeschuldigten die Einsprache am 15. Mai 2010 mit Beweisanträgen. Die Anklagebehörde nahm dazu keine Stellung. Am 7. Dezember 2010 fand die öffentliche Verhandlung statt.

Der Angeschuldigte erklärte auf Befragen, eine geldwerte Leistung in der von der Steuerbehörde angenommenen Höhe sei unmöglich. Zur Nachfrage, wie gross die geldwerte Leistung denn gewesen sei, antwortete der Angeschuldigte, es habe überhaupt keine solche Leistung gegeben. Seit der Eröffnung im Mai 2002 verfüge die Bar über eine Registrierkasse, auf der alles getippt werde. Die Bar betreibe er auch heute noch in der Form der GmbH. Diese sei zwar in Liquidation, jedoch noch nicht gelöscht. Es sei vorgesehen, das Geschäft wieder als Einzelfirma zu führen. Das Haus an der S-Strasse gehöre ihm. Im Erdgeschoss befinde sich die Bar, im

1. Obergeschoss eine 3-Zimmer-Wohnung mit Küche und Bad und im
2. Obergeschoss 4 Einzelzimmer. In den oberen Stockwerken wohne er mit seiner Familie. Früher hätten Angestellte in den Zimmern im 2. Obergeschoss wohnen können. Im Jahr 2005 habe er 2 Angestellte gehabt. Eine davon habe er nach 2-3 Wochen fristlos entlassen müssen, weil sie nicht alle verkauften Getränke getippt habe; die andere habe etwa ein halbes Jahr gearbeitet. Die Ertragseinbusse im Jahr 2005 gegenüber dem Vorjahr könne er sich nur mit der Happy-hour – 1 Getränk zahlen, 2 konsumieren – erklären. Dürfe ein Gast beispielsweise für Fr. 11.-- 2 statt 1 Whisky-Cola trinken, führe das zu erheblich tieferen Einkünften. Die Idee sei von einem Gast gekommen. Da der Geschäftsgang nicht zufriedenstellend gewesen sei, habe er damit versucht, Gäste ins Lokal zu holen. Es habe dann tatsächlich mehr Leute gegeben. Das Angebot habe während etwa 8-9 Monaten jeden Tag ab 16.00 Uhr und während des ganzen Abends gegolten. Daran, ob die Aktion schon im Jahr 2004 angelaufen sei oder nur das Jahr 2005 betroffen habe, könne er sich nicht mehr erinnern. Der Privatkonsum sei seiner Familie mit den beiden 18- bis 19-jährigen Kindern und den Angestellten, die alkoholfreie Getränke und auch RedBull konsumieren durften, zugutegekommen. Der tägliche private Konsum sei schwer zu quantifizieren. Heute betreibe er die Bar ohne Angestellte. Manchmal helfe seine Tochter mit. Das Geschäft laufe zurzeit nicht so gut, trotzdem biete er aber keine Happy-hour an. Der Umsatz belaufe sich auf Fr. 10'000.--



St.Galler Gerichte

bis Fr. 20'000.-- monatlich. Seine Frau arbeite nicht. Sie sei am Rücken operiert worden und beziehe eine halbe IV-Rente.

Der Vertreter des Angeschuldigten beantragte einen Freispruch. Zur Begründung machte er eine krasse Verletzung des Anklagegrundsatzes, eine Verletzung des Doppelbestrafungsverbots, eine unzutreffende Würdigung des subjektiven Tatbestandes, die Verjährung für den Fall, dass von einer versuchten Steuerhinterziehung ausgegangen werde, und insbesondere eine Verletzung der Beweisregeln geltend. Zwar sei eine Ermessensveranlagung zulässig, jedoch bleibe die Hochrechnung des Umsatzes, wie die Herabsetzung von Fr. 400'000.-- auf Fr. 330'000.-- im Nachsteuerverfahren zeige, eine Annahme des Steueramtes. Gestützt auf eine solche blosser Vermutung dürfe strafrechtlich nicht verurteilt werden. Die Anklagebehörde habe nicht Beweis geführt. Insbesondere habe sie die Erfahrungszahlen nicht belegt. Bei der Ermittlung von Vergleichszahlen sei zu berücksichtigen, dass jedes Jahr ein erheblicher Teil der Gastronomiebetriebe in Konkurs fielen. Schon deshalb könne nicht einfach auf Vergleichszahlen abgestellt werden. Es gebe auch Betriebe, die unterdurchschnittlich rentierten. Man hätte also unter anderem auch die Entwicklung des Lagerbestandes untersuchen müssen.

Im Schlusswort fügte der Angeschuldigte an, er führe keinen Betrieb mit 1 Mio. Franken Umsatz und 10 Angestellten. Auch heute noch gehe mancher Kaffee auf die Rechnung des Hauses.

d) Das Urteil wurde dem Angeschuldigten und seinem Vertreter am 7. Dezember 2010 mit Kurzbegründung mündlich verkündet und den Verfahrensbeteiligten gleichentags schriftlich ohne Begründung mitgeteilt. Die Anklagebehörde verlangte am 15. 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 12. April 2010 wegen Steuerhinterziehung (Staats- und Gemeindesteuern). Soweit sich die Einsprache vom



19. April 2010 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. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen. Die Streitsache wurde dem Gericht am 22. April 2010 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). 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 12. April 2010 bezeichnet den Angeschuldigten sowie seinen Wohnort, die ihm zur Last gelegte Handlung der Steuerhinterziehung und die mass-



geblichen 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 einer geldwerten Leistung der U Bar GmbH an den Angeschuldigten von Fr. 93'952.-- im Steuerjahr 2005) erfülle den Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinn von Art. 248 Abs. 1 StG. Von fahrlässigem Handeln des Angeschuldigten ausgehend wurde die Busse auf zwei Drittel der hinterzogenen Steuer herabgesetzt.

3.- Das in der selben Angelegenheit gegen den Angeschuldigten durch Anzeige des kantonalen Steueramtes zunächst angehobene Strafverfahren wegen Steuerbetrugs wurde vom Untersuchungsamt St. Gallen mit Verfügung vom 22. Oktober 2009 aus Opportunitätsgründen definitiv eingestellt. Der Angeschuldigte macht geltend, das Verfahren wegen Steuerhinterziehung verletze deshalb den Grundsatz "ne bis in idem". Das Verbot, eine Tat doppelt zu verfolgen und zu bestrafen, wird aus Art. 8 Abs. 1 und Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, abgekürzt: BV) abgeleitet. Es ist sodann in Art. 4 des Protokolls Nr. 7 zur Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101.07) und in Art. 14 Abs. 7 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte (SR 0.103.2) ausdrücklich erwähnt. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird es durch eine Verurteilung wegen Steuerhinterziehung im Anschluss an eine solche wegen Steuerbetrugs nicht verletzt (vgl. BGE 122 I 257 E. 5-7; kritisch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 8 zu Art. 186 DBG; A. Donatsch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, N 52 zu Art. 186 DBG). Dass das Verfahren wegen Steuerbetrugs gegen den Angeschuldigten von den ordentlichen Strafbehörden gestützt auf Art. 189 des Strafprozessgesetzes (sGS 962.1, abgekürzt: StP) definitiv eingestellt wurde, schliesst deshalb ein Verfahren wegen Steuerhinterziehung nicht grundsätzlich aus. Insoweit erweist sich die Rüge der Verletzung des Grundsatzes "ne bis in idem" als unbegründet.

Der Angeschuldigte bringt in diesem Zusammenhang zudem vor, da ihm eine Fälschung der Buchhaltung vorgeworfen werde, könne eine Steuerhinterziehung nur auf dem Weg des Steuerbetrugs verfolgt werden. Dieses Verfahren sei jedoch



eingestellt worden. Wie es sich in diesem besonderen Fall verhält, kann indessen offen bleiben, wenn der Angeschuldigte aus anderen Gründen freizusprechen ist.

4.- Zu prüfen ist, ob der Angeschuldigte bei der Veranlagung des Steuerjahres 2005 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

5.- 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).

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 hohe Anforderungen zu stellen; denn das Strafmass knüpft an der Nachsteuer an und hängt damit von der Höhe der hinterzogenen Einkommensbestandteile ab.

c) Die Anklagebehörde wirft dem Angeschuldigten vor, er habe im Jahr 2005 eine geldwerte Leistung in der Höhe von Fr. 93'952.--, die ihm von der U Bar GmbH, V, zugeflossen sei, in der privaten Steuererklärung am 9. Juni 2006 nicht deklariert und die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2005 vom 9. Januar 2007 unangefochten rechtskräftig werden lassen. Diesem Vorwurf liegt eine ermessensweise Schätzung des Umsatzes der U Bar GmbH für die Veranlagung gestützt auf den Geschäftsabschluss per 31. Dezember 2005 zugrunde. Die Veranlagungsbehörde erhöhte den im Jahresabschluss per 31. Dezember 2005 ausgewiesenen Betriebsertrag von Fr. 236'048.29 unter Hinweis auf den im Vergleich mit Erfahrungswerten zu tiefen Bruttogewinn auf Fr. 330'000.--. Sie ist damit davon ausgegangen, die U Bar GmbH habe Erträge nicht verbucht, die dem Angeschuldigten



St.Galler Gerichte

im Sinn einer Gewinnvorwegnahme (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 280) direkt zugeflossen seien.

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 Nachsteuerbefreiung unangefochten rechtskräftig werden lässt, kann deshalb für den Nachweis einer Steuerhinterziehung nicht genügen. Dies muss insbesondere bei Ermessensveranlagungen gelten, die gemäss Art. 180 Abs. 2 StG eine "Umkehr der Beweislast" nach sich ziehen, indem es dem Steuerpflichtigen obliegt, die offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagung nachzuweisen.

bb) Ausgehend von den je Warengruppe verbuchten Warenaufwänden schätzte die Veranlagungsbehörde die damit erzielten Umsätze. Bei den Lebensmitteln wurde zum Warenaufwand von Fr. 12'623.80 ein Zuschlag von 100%, bei den Getränken zum Warenaufwand von Fr. 52'298.50 ein Zuschlag von 200% und bei den weiteren Warengruppen zum Warenaufwand von Fr. 49'288.-- ein Zuschlag von 220% berechnet. Damit ergaben sich Umsätze von Fr. 25'246.-- bei den Lebensmitteln, Fr. 156'894.-- bei den Getränken und Fr. 157'721.-- bei den weiteren Warengruppen. Insgesamt resultierte ein Umsatz von knapp Fr. 340'000.--. Nach Abzug von Fr. 10'000.-- für die Mehrwertsteuer verblieb ein geschätzter Umsatz von Fr. 330'000.-- bei einem Warenaufwand gemäss Jahresabschluss von Fr. 114'210.30.

Aus den vorliegenden Akten ist nicht ersichtlich, dass die angenommenen Bruttogewinnzuschläge jemals näher begründet worden wären. In der Ermessensveranlagung der U Bar GmbH vom 8. Oktober 2007 (act. 6) wird zur Begründung eines massgebenden Bruttogewinns von 75% auf nicht belegte "Erfahrungszahlen" verwiesen. In der Veranlagung der Gesellschaft wurden schliesslich auch die nach Warengruppen differenzierten Zuschläge nicht belegt. Ebensovienig



wurde die Änderung der Zuschläge begründet. Im Nachsteuerverfahren wurde auf die Veranlagung der U Bar GmbH und im Steuerstrafverfahren auf das Ergebnis des Nachsteuerverfahrens verwiesen. Auf die Vorbringen des Angeschuldigten, zur Begründung des – möglicherweise relativ tiefen – Bruttogewinns gemäss Jahresabschluss ging weder die Veranlagungs- noch die Anklagebehörde näher ein. Die Anklagebehörde hat sodann auch keine Abklärungen zum Umfang des Privatkonsums und zu Art und Dauer des Happy-hour-Angebots im Jahr 2005 getroffen. Dies wäre jedoch erforderlich gewesen, um die Bedeutung allfälliger Vergleichszahlen aus der Branche mit Blick auf die Besonderheiten im Fall des Angeschuldigten würdigen zu können. Unter diesen Umständen ist nicht bloss von einer theoretischen Möglichkeit, dass der Umsatz der U Bar GmbH unter der Schätzung der Veranlagungsbehörde liegt, auszugehen. Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass der Geschäftsgang bei jedem Betrieb schwanken kann, so dass auch ein schlechteres Geschäftsjahr nicht ausgeschlossen werden kann. Deshalb bestehen erhebliche und unüberwindliche Zweifel an der Höhe der geldwerten Leistung, die einen Schuldspruch ausschliessen.

d) Auch die Aussagen des Angeschuldigten in der Hauptverhandlung lassen keine zuverlässige Schätzung für das Jahr 2005 nicht angegebener Einkommensbestandteile zu, die den steuerstrafrechtlichen Anforderungen an den Beweis des objektiven Tatbestands genügt. Die Schilderungen des Angeschuldigten, wonach das Angebot 2 für 1 während 8-9 Monaten im Jahr 2005, möglicherweise aber auch schon im Jahr 2004, jeweils während der gesamten Öffnungszeiten galt, führte zwar einerseits zu mehr Gästen, andererseits möglicherweise aber auch zu einem tieferen Umsatz je Gast. Weder der Zeitraum der Aktion noch die Gästezahlen lassen sich anhand der – nach 5 Jahren verständlicherweise – vagen Aussagen ausreichend zuverlässig schätzen. Auch zum Privatkonsum liegen lediglich vage Angaben vor. Selbst wenn die Zahl der Personen, die ihren Privatkonsum aus den Vorräten der Bar decken durften, bekannt ist, bleibt unklar, während welcher Zeit Angestellte welche Getränke konsumieren durften. Die Anklagebehörde hat dazu auch im gerichtlichen Verfahren keine begründeten Schätzungen oder Erfahrungswerte vorgelegt. Mit dem Happy-hour Angebot und dem Privatkonsum bestehen zum einen Anhaltspunkte dafür, dass der Umsatz der U Bar GmbH im Geschäftsjahr 2005 im Vergleich zum verbuchten Warenaufwand unterhalb des – von der Anklagebehörde nicht belegten –



erfahrungsgemässen Durchschnitts lag. Zum anderen lässt sich aber anhand der vorliegenden Akten und der Aussagen des Angeschuldigten an der Hauptverhandlung nicht mit einer für eine strafrechtliche Verurteilung ausreichenden Genauigkeit schätzen, in welchem Umfang der Umsatz über dem im Jahresabschluss per 31. Dezember 2005 ausgewiesenen lag.

e) Dementsprechend ist der Sachverhalt der Steuerhinterziehung bereits in objektiver Hinsicht nicht ausreichend nachgewiesen und der Angeschuldigte ist vom entsprechenden Vorwurf freizusprechen. Unter diesen Umständen kann offen bleiben, ob mit dem ungenügenden Nachweis der strafbaren Handlung auch eine Verletzung des Anklagegrundsatzes einher geht und ob – wenn schon – von einer versuchten Steuerhinterziehung hätte ausgegangen werden müssen. Offen bleiben kann auch, ob angesichts des zeitlichen Ablaufs – Eingang der Steuererklärung der U Bar GmbH für den Geschäftsabschluss per 31. Dezember 2005 am 29. September 2006, Veranlagung des Angeschuldigten und seiner Ehefrau für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 am 9. Januar 2007 – die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens zulässig war.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 300.-- und des Gerichtsverfahrens vom Staat zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500.-- erscheint angemessen (vgl. Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12).

Gemäss im Steuerstrafverfahren analog anwendbarem Art. 98 Abs. 2 VRP (vgl. Art. 269 StG) werden ausseramtliche Kosten entschädigt, soweit sie aufgrund der Rechts- und Sachlage als notwendig und angemessen erscheinen. Im vorliegenden Fall war angesichts der besonderen Fragen zur Bedeutung der Ermessensveranlagung und der Feststellungen im Nachsteuerverfahren für das Steuerstrafverfahren 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, der zusätzlichen Beweiserhebungen und der Stellungnahmen dazu sowie der Teilnahme an der öffentlichen Verhandlung erscheint eine Entschädigung von Fr. 2'080.-- (inklusive 4% Barauslagen) als angemessen; da der Vertreter gemäss eigenen Angaben nicht mehrwertsteuerpflichtig ist, entfällt ein entsprechender Zuschlag (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). Zuzufolge Freispruchs sind dem Angeschuldigten die ausseramtlichen Kosten vollumfänglich zu entschädigen (Art. 98^{ter} VRP). Kostenpflichtig ist der Staat.

Entscheid:

1. X wird vom Vorwurf der Steuerhinterziehung freigesprochen.
2. Die Kosten des Untersuchungsverfahrens von Fr. 300.-- und des Gerichtsverfahrens von Fr. 1'500.-- (Entscheidgebühren) trägt der Staat.
3. Der Staat (kantonales Steueramt) hat den Angeschuldigten mit Fr. 2'080.-- zu entschädigen.