



**Fall-Nr.:** I/1-2010/95  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 18.08.2011  
**Entscheiddatum:** 18.08.2011

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18.08.2011**

**Art 165 ff. StG, Art. 31 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Akteneinsicht im Einspracheverfahren; Heilung einer Verletzung des Akteneinsichtsrechts im Rekursverfahren. Steuerumgehung; im konkreten Fall wurden Verwaltung und Unterhalt einiger Liegenschaften, u.a. des selbstgenutzten Einfamilienhauses, durch die Ehefrau des Eigentümers nicht als selbständige Erwerbstätigkeit anerkannt (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 18. August 2011, I/1-2010/95).**

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

X und Y Z, Rekurrenten,

gegen

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

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2004, 2005 und 2006)

#### **Sachverhalt:**

A.- X und Y Z wohnten in den Jahren 2004 bis 2006 im Einfamilienhaus des Ehemannes in A. Ferner ist X Z Eigentümer dreier Liegenschaften in B. In den Steuererklärungen für die Staats- und Gemeindesteuern 2004 bis 2006 deklarierte X Z Renteneinkünfte aus der Pensionskasse, während Y Z für 2004 keine Erwerbseinkünfte, für 2005 Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und für 2006 solche aus



## St.Galler Gerichte

selbständiger Erwerbstätigkeit auswies. Das deklarierte steuerbare Einkommen betrug für 2004 Fr. Null, für 2005 Fr. 50'704.-- und für 2006 Fr. 77'671.--. Das kantonale Steueramt nahm diverse Änderungen vor und veranlagte X und Y Z im September 2009 für die Staats- und Gemeindesteuern mit steuerbaren Einkommen von Fr. 8'100.-- (2004), Fr. 58'500.-- zum Satz von Fr. 84'200.-- (2005) und Fr. 76'400.-- zum Satz von Fr. 103'200.-- (2006) und steuerbaren Vermögen von Fr. 278'000.-- zum Satz von Fr. 476'000.-- (2004), Fr. 324'000.-- zum Satz von Fr. 548'000.-- (2005) und Fr. 112'000.-- zum Satz von Fr. 195'000.-- (2006).

B.- Mit Schreiben vom 14. Oktober 2009 und Ergänzungen vom 19. November 2009, 15., 16. und 17. Dezember 2009 erhob das Ehepaar Z gegen diese Veranlagungen Einsprache. Sie machten geltend, Y Z sei in den Jahren 2004 bis 2006 im Bereich Liegenschaftsverwaltung selbständig erwerbstätig gewesen. Es handle sich dabei um Leistungen eines Ehegatten am Grundstück des anderen Ehegatten, womit sie Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit erzielt habe, und gleichzeitig um abzugsfähige Verwaltungs- und Unterhaltskosten für X Z. Sie beantragten für 2004 ein steuerbares Einkommen von Fr. Null, für 2005 von Fr. 50'329.-- und für 2006 von Fr. 78'457.--. Mit Schreiben vom 25. Januar 2010 forderte die Veranlagungsbehörde die Steuerpflichtigen auf, die Einsprachen mit zahlreichen Belegen zur selbständigen Erwerbstätigkeit zu ergänzen. Am 16. Februar 2010 gewährte der zuständige Steuerkommissär eine letzte Frist zur Einreichung der verlangten Unterlagen bis 3. März 2010. Mit Entscheiden vom 14. April 2010 wurden die Einsprachen gegen die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2004, 2005 und 2006 abgewiesen.

C.- Mit Eingabe vom 20. Mai 2010 (Datum Poststempel: 21. Mai 2010) und Ergänzung vom 21. Juni 2010 erhoben X und Y Z Rekurs gegen die drei Einsprache-Entscheide. Sie beantragen deren Aufhebung und die Rückweisung an die Vorinstanz zur Neubeurteilung unter Berücksichtigung weiterer Beweismittel. Eventualiter sei die Veranlagung durch die Verwaltungsrekurskommission vorzunehmen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Mit Vernehmlassung vom 30. August 2010 beantragte die Vorinstanz die kostenfällige Abweisung der Rekurse. Mit Schreiben vom 22. November 2010 nahmen die Rekurrenten zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung. Darin beantragten sie als



Eventualbegehren die Veranlagung mit satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von Fr. Null (2004), Fr. 50'329.-- (2005) und Fr. 78'457.-- (2006).

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.- a) Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Die Rekurse vom 20. Mai 2010 sind rechtzeitig eingereicht worden. Soweit sind die Eintretensvoraussetzungen gegeben (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG).

b) Die Vorinstanz macht geltend, die Rekurse genügten den gesetzlichen Anforderungen nicht. Nach Art. 48 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (sGS 951.1, abgekürzt: VRP) muss der Rekurs einen Antrag, eine Darstellung des Sachverhalts und eine Begründung enthalten. Er ist zu unterzeichnen. Fehlen Antrag, Darstellung des Sachverhalts, Begründung oder Unterschrift, so fordert die Rekursinstanz den Rekurrenten unter Ansetzung einer Frist auf, den Rekurs zu ergänzen (Art. 48 Abs. 2 VRP). Mit der Aufforderung zur Ergänzung ist anzudrohen, dass nach unbenützter Frist auf den Rekurs nicht eingetreten wird (Art. 48 Abs. 3 VRP). Die Begründung ist Gültigkeitserfordernis, auch wenn an ihre Qualität und Ausgestaltung keine grossen Anforderungen gestellt werden. Verlangt ist ein gewisses Mass an Sorgfalt. Unzulässig ist anstelle einer Begründung der pauschale Verweis auf vorinstanzliche Eingaben. Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelinstanz, in vorinstanzlichen Eingaben der Beteiligten nach Gründen zu suchen, weshalb der angefochtene Entscheid unrichtig sein könnte. Den Steuerpflichtigen trifft mit anderen Worten eine Substantiierungspflicht, indem er sich mit dem angefochtenen Entscheid auseinanderzusetzen hat (Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 921). Eine Begründung ist formell ausreichend, wenn erkennbar ist, was den Steuerpflichtigen zur Stellung seines Antrages bewogen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 47 zu Art.



140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG). Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die – ohne weitere Untersuchungshandlung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – eine rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlauben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 52 ff. zu Art. 140 DBG).

Die Rekurrenten beantragten in ihrem Rekurs vom 20. Mai 2010 im Eventualantrag, die Steuerdeklarationen der Jahre 2004, 2005 und 2006 seien von der Verwaltungsrekurskommission zu beurteilen, und ersuchten um Einräumung einer angemessenen Frist für die detaillierte Begründung bis 21. Juni 2010. Dieses Begehren genügte den Anforderungen von Art. 48 Abs. 1 VRP in Bezug auf Antrag und Begründung nicht. Die Rekurrenten wurden daher mit Schreiben vom 26. Mai 2010 aufgefordert, die Rekurse bis 21. Juni 2010 zu ergänzen, und gleichzeitig darauf hingewiesen, dass im Säumnisfall auf die Rekurse nicht eingetreten werde. Mit Schreiben vom 21. Juni 2010 beantragten die Rekurrenten als Eventualbegehren unverändert, dass die Veranlagungen der Jahre 2004, 2005 und 2006 unter Berücksichtigung sämtlicher Unterlagen betreffend die Jahre 2004, 2005 und 2006 durch die Verwaltungsrekurskommission zu beurteilen seien. Dabei verwiesen sie auf die act. 6/8 (Einsprache-Ergänzungen inklusive neu eingereichte Steuererklärungsformulare mit diversen Abweichungen zu den Veranlagungen sowie Aufstellungen zur selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin), 6/10 (Belege zu den gefahrenen Autokilometern aus dem Einsprache-Verfahren) und 6/20 (neue Belege zur selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin). Für den Fall einer materiellen Beurteilung durch die Verwaltungsrekurskommission verlangten die Rekurrenten, dass ihnen Akteneinsicht zu gewähren und danach eine angemessene Frist zur Einreichung einer Ergänzung zu gewähren sei.

In der Vernehmlassung vom 30. August 2010 beantragte die Vorinstanz die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei. Zur Begründung führte sie an, die Rekurrenten setzten sich mit den angefochtenen Entscheiden nicht auseinander, weshalb der Rekurs den gesetzlichen Anforderungen von Art. 48 Abs. 1 VRP nicht genüge. Gleichzeitig überwies sie die Vorakten. Mit Schreiben vom 19. Oktober 2010 wurde den Rekurrenten Gelegenheit zur Akteneinsicht und zur Stellungnahme bis 22.



November 2010 eingeräumt. Am 17. November 2010 nahm der Rekurrent Einsicht in die Akten. In ihrer Eingabe vom 22. November 2010 führten die Rekurrenten zum Einwand der Vorinstanz aus, allein schon der erste Satz des Rekurses genüge den gesetzlichen Anforderungen. Daraus gehe klar hervor, dass die Vorinstanz die Deklarationsergänzungen grösstenteils ignoriert habe, wodurch sie genötigt worden seien, Rekurs zu erheben. Die Ausgleichskasse Graubünden habe die selbständige berufliche Tätigkeit der Rekurrentin in C ab 1. Januar 2004 geprüft, genehmigt und Rechnung gestellt. Ebenso habe die Gemeinde C jährlich Tourismusförderungsabgaben erhoben. Der Eventualantrag wurde dahingehend ergänzt, dass die selbständige Tätigkeit gemäss den nachgereichten Steuerdeklarationen im Umfang von Fr. 22'142.-- (Nettoeinkünfte 2004), Fr. 2'330.-- (Nettoeinkünfte 2005) und Fr. 19'558.-- (Nettoeinkünfte 2006) zu berücksichtigen, die Kosten für das Büro in C mit entsprechender Infrastruktur und den übrigen Berufsausgaben im Umfang von Fr. 20'058.-- (2004), Fr. 12'930.-- (2005) und Fr. 26'532.-- (2006) zu genehmigen, die am 18. Dezember 2009 nachgereichten Steuerdeklarationen zu übernehmen (steuerbares Einkommen 2004 Fr. Null, 2005 Fr. 41'442.--, 2006 Fr. 78'457.--) und die Steuerausscheidungen entsprechend abzuändern seien.

Der Antrag des Eventualbegehrens ist klar, während die Begründungen in Bezug auf jene Positionen, die in keinem Zusammenhang zur geltend gemachten selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin und den damit zusammenhängenden Liegenschaftsunterhaltskosten stehen, fehlen. Mit ihren Anträgen verlangen die Rekurrenten unter Verweis auf die im Einsprache-Verfahren eingereichten Steuererklärungen 2004, 2005 und 2006 gegenüber den Veranlagungen der Vorinstanz zwar niedrigere Erträge aus Wertschriften und aus Eigennutzung sowie höhere Abzüge für Berufskosten, Schuldzinsen, Versicherungsprämien und Sparzinsen, machen jedoch keine näheren Ausführungen, weshalb die entsprechenden Veranlagungen der Vorinstanz nicht zutreffen sollten. In den erwähnten Positionen ist auf die Rekurse daher mangels ausreichender Begründung nicht einzutreten.

2.- Die Rekurrenten machen formelle Mängel im Einspracheverfahren geltend und verlangen die Aufhebung der Einsprache-Entscheide sowie die Rückweisung an die Vorinstanz zu neuem Entscheid.



a) Zur Begründung ihres Antrags bringen sie zur Hauptsache vor, die Vorinstanz habe in ihrem Schreiben vom 16. Februar 2010 in keiner Weise auf allfällige Folgen der darin gesetzten Frist bis 3. März 2010 hingewiesen, sondern lediglich erwähnt, dass eine weitere Fristverlängerung nicht mehr gewährt werde. Es sei absolut nicht erkennbar gewesen, dass die Vorinstanz die Frist bis 3. März 2010 als Grund für die Abweisung der Einsprachen heranziehen würde. Auf ihr Schreiben vom 1. März 2010 hätte die Vorinstanz mit einer Eingangsbestätigung sowie einer Stellungnahme zur beantragten und begründeten Fristerstreckung reagieren müssen. Erst am 13. April 2010 habe die Vorinstanz die entsprechende Eingangsbestätigung versandt und tags darauf die ablehnenden Einsprache-Entscheide zugestellt. Insbesondere Laien seien mit einer gewissen Nachsicht zu behandeln und dürften bei allfälligen Kenntnislücken über Formalitäten nicht schamlos ausgetrickst werden. Mit dem Ignorieren des Schreibens vom 1. März 2010 und der Unterlassung eines klaren Hinweises auf die Folgen der Frist vom 3. März 2010 seien sie willkürlich behandelt worden. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung müsse auf allfällige Folgen deutlich hingewiesen werden. Zudem habe die Vorinstanz das rechtliche Gehör verletzt, indem sie trotz mehrmaliger Anfrage die Zustellung von Kopien der Steuererklärungen verweigert habe. Mit Hilfe dieser Kopien hätten sie die Einsprachen ergänzen wollen.

Die Vorinstanz hält entgegen, bei den Rekurrenten handle es sich keineswegs um Laien. Es sei gerichtsnotorisch, dass sie in Steuerbelangen schon bis vor Bundesgericht gezogen seien. Andererseits seien sie auch von Berufs wegen alles andere als ungebildet. Der gesamte Verfahrensablauf ab Zustellung der Veranlagungsverfügungen sei korrekt abgelaufen. Das Steueramt A sei gesetzlich nicht verpflichtet gewesen, die Rekurrenten im Schreiben vom 16. Februar 2010 auf die Folgen des Nichteinreichens hinzuweisen. Aus diesem Schreiben sei klar hervorgegangen, dass keine weitere Fristerstreckung gewährt werde. Seit dem 25. Januar 2010 sei bekannt gewesen, dass noch Unterlagen einzureichen seien. Von einem Pensionär könne erwartet werden, dass er einer solchen Einforderung innerhalb von 40 Tagen nachkomme. Die Rekurrenten verfügten offensichtlich über die von ihnen verlangten Steuerdeklarationen, nachdem sie zusammen mit der Rekursergänzung Auszüge daraus eingereicht hätten. Aus den Datumsangaben sei ersichtlich, dass sie die Steuererklärungen 2005 und 2006 nachträglich am Computer abgeändert hätten. Zudem sei auf den Veranlagungsverfügungen vom 16. September 2009 ersichtlich,



welche Werte deklariert und veranlagt worden seien. Sämtliche Abweichungen seien begründet worden.

b) Nach Art. 170 StG muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Er muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen. Das kantonale Steuerrecht enthält keine eigenständigen Regelungen zur Frage der Dauer und Erstreckung von Fristen im Veranlagungsverfahren. Gemäss Art. 161 StG richtet sich – soweit der Abschnitt über die Organisation und das Verfahren nichts anderes bestimmt – das Verfahren vor den Steuerbehörden nach den Vorschriften des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRP). Gemäss Art. 17 Abs. 1 VRP setzt die Behörde den Beteiligten für die Mitwirkung angemessene Fristen. Werden die Fristen nicht eingehalten, so kann die Behörde ohne Rücksicht auf die Säumigen verfügen, wenn sie dies angedroht hat (Art. 17 Abs. 2 VRP). Für die Zeitbestimmungen verwies Art. 30 Abs. 1 VRP in der bis 31. Dezember 2010 geltenden Fassung (nGS 42-56) auf das Gerichtsgesetz (sGS 941.1, abgekürzt: GerG). In sachgemässer Anwendung von Art. 78 Abs. 1 GerG in der bis 31. Dezember 2010 geltenden Fassung (nGS 38-77) sind von der Behörde angesetzte Fristen erstreckbar. Für das Recht der direkten Bundessteuer sieht Art. 119 Abs. 2 DBG dies ausdrücklich vor.

Eine Frist ist angemessen, wenn der Betroffene die geforderte Handlung ohne Hast und mit der notwendigen Sorgfalt vornehmen kann (GVP 2000 Nr. 27 = SGE 2000 Nr. 7). Eine von der Behörde angesetzte Frist wird erstreckt, wenn zureichende Gründe vorliegen und das Erstreckungsgesuch innert der Frist gestellt wird (Art. 119 Abs. 2 DBG). Das Gesuch um Erstreckung einer Frist gilt als rechtzeitig gestellt, wenn es innert der angesetzten Frist zur Einreichung der Post übergeben wird (vgl. Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 947; Urteil des Bundesgerichts 2C\_261/2007 vom 29. September 2008, in: StR 63/2008 S. 891). Ob überhaupt, wie lange und wie oft eine Frist erstreckt wird, steht im pflichtgemässen Ermessen der Behörde. Liegen zureichende Gründe vor, ist einem rechtzeitig gestellten Gesuch um Fristerstreckung zu entsprechen. Die Behörde hat bei ihrer Prüfung immer das öffentliche Interesse an einer vollständigen und richtigen, aber auch beschleunigten Besteuerung gegen das private Interesse des Steuerpflichtigen, genügend Zeit für die Ausübung seiner Verfahrensrechte zu haben,



abzuwägen. Rein schematische kantonale Vorschriften, wonach nur eine bestimmte Anzahl von Fristerstreckungen gewährt wird, sind unzulässig (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 8 zu Art. 119 DBG). Als ausreichende Gründe insbesondere für eine erstmalige Fristerstreckung gelten das Fehlen von notwendigen Unterlagen (z.B. Lohnausweise, Bankauszüge, Bescheinigungen aller Art usw.), noch nicht fertig gestellte Jahresrechnungen, Ortsabwesenheit, Ferien usw., aber auch Arbeitsüberlastung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 12 zu Art. 119 DBG). Die Fristerstreckung kann insbesondere verweigert werden, wenn keine zureichenden Gründe vorgebracht werden oder wenn überwiegende Interessen gegen eine Fristerstreckung sprechen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 14 zu Art. 119 DBG). Die verfügende Behörde ist schliesslich befugt, die Frist von sich aus zu erstrecken, wenn sie zum Schluss gelangt, die ursprünglich angesetzte Frist sei zu kurz, weil deren Einhaltung dem Betroffenen unmöglich oder unzumutbar sei (vgl. Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, Zürich/Basel/ Genf 2008, S. 59). Ein fristgerecht eingereichtes Erstreckungsgesuch hemmt den Ablauf einer behördlichen Frist. Dies gilt selbst dann, wenn die Frist bereits zuvor als nicht mehr erstreckbar erklärt wurde, sofern die angeführten Erstreckungsgründe für eine weitere Verlängerung ernsthaft in Betracht fallen, sich also nicht als trölerisch oder rechtsmissbräuchlich erweisen. Wird das Erstreckungsgesuch abgewiesen, ist eine kurze Nachfrist anzusetzen, um dem Gesuchsteller die Vornahme der fristgebundenen Rechtshandlung zu ermöglichen (Kölz/Bosshart/Röhl, VRG: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. Aufl. 1999, N 10 zu § 12 VRG).

Entscheide über Fristerstreckungsgesuche sind Zwischenverfügungen. Sie sind nicht selbständig anfechtbar, es ist nur eine Rechtsverweigerungsbeschwerde möglich (Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 561 und 565). Im Rechtsmittelverfahren gegen den Endentscheid kann materielle Rechtsverweigerung als Beschwerdegrund geltend gemacht werden. Damit kann jede Art von willkürlicher Ausübung der Amtsbefugnisse gerügt werden, so auch die ungerechtfertigte Verweigerung einer Fristerstreckung (Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 1212; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 15 zu Art. 119 DBG).



In Art. 165 bis Art. 167 StG wird der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (SR 101, abgekürzt: BV) verankerte Anspruch auf rechtliches Gehör konkretisiert. Der Verfahrensbeteiligte hat das Recht, über das Verfahren und den Verfahrensstoff orientiert zu werden sowie Einsicht in die Akten nehmen zu können (vgl. M. Albertini, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Bern 2000, S. 203). Nach Art. 16 Abs. 1 VRP haben die an einem Verwaltungsverfahren beteiligten Personen grundsätzlich Anspruch auf Einsicht in die Akten. Dieses Recht darf insoweit eingeschränkt werden, als ihm wichtige öffentliche und private Interessen entgegenstehen. Art. 165 Abs. 1 StG räumt dem Steuerpflichtigen das Recht ein, die Akten, die er eingereicht oder unterzeichnet hat, einzusehen. Die übrigen Akten stehen ihm nach abgeschlossener Ermittlung des Sachverhalts zur Einsicht offen, soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen. Das Akteneinsichtsrecht als Minimalgarantie soll dem Rechtsuchenden ermöglichen, von den einem Verfahren zugrundeliegenden Akten Kenntnis zu nehmen. Es umfasst lediglich den Anspruch, die Akten am Sitz der betreffenden Behörde einzusehen und davon Notizen zu machen. Ein Anspruch auf Herausgabe der Akten lässt sich daraus nicht ableiten, auch wenn sich dies in manchen Fällen zur Wahrung der Interessen als wünschbar erweisen würde (BGE 116 Ia 327, 112 Ia 380 f., 108 Ia 7; A. Dubach, Das Recht auf Akteneinsicht, Zürich 1990, S. 157 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 18 ff. zu Art. 114 DBG). Im Schrifttum wird postuliert, dass der Einsichtsberechtigte Anspruch auf Herstellung und Aushändigung von Aktenkopien zu einem angemessenen Tarif haben sollte; es sei denn, für die Behörde resultiere daraus ein unverhältnismässiger Aufwand, dessen Vermeidung dem Interesse des Einsichtsberechtigten vorgeht (Dubach, a.a.O., S. 164 ff.).

Die Frage nach den Folgen einer Verletzung von Form- und Verfahrensvorschriften wird vom Verwaltungsrechtspflegegesetz nicht beantwortet. Lehre und Praxis gehen davon aus, dass die Verletzung von grundlegenden Verfahrensvorschriften in der Regel zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung oder des angefochtenen Entscheides führen muss, da die Einhaltung dieser Vorschriften formeller Natur ist. Ausnahmsweise kann die Verletzung solcher Vorschriften geheilt werden. Im Allgemeinen ist eine Heilung aus Gründen der Prozessökonomie dann zulässig, wenn dem Betroffenen daraus kein Nachteil erwächst werden. Das Bundesgericht lässt in Ausnahmefällen die Heilung des



Anspruches auf rechtliches Gehör im Rechtsmittelverfahren zu, um einen prozessualen Leerlauf zu vermeiden (ZBI 90/1989, S. 367). Vorausgesetzt wird, dass der betroffenen Partei daraus kein Nachteil erwächst, d.h. dass sie ihre Rechte im Beschwerdeverfahren voll wahrnehmen und die zweite Instanz alle Tat- und Rechtsfragen frei nachprüfen kann (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, Rz. 1709). Das Verwaltungsgericht erachtet die Verweigerung des rechtlichen Gehörs durch die erstentscheidende Behörde als heilbar im Rekursverfahren, da die Rekursbehörden mit umfassender Kognition entscheiden (vgl. Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 731; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 45 zu Art. 114 DBG).

c) Mit Schreiben vom 14. Oktober 2009 erhoben die Rekurrenten gegen die Veranlagungen der Steuerjahre 2004, 2005 und 2006 Einsprache und ersuchten sinngemäss um Ansetzung einer Frist zur Begründung der Einsprachen. Mit Schreiben vom 26. Oktober 2009, das sich nur bei den Unterlagen der Rekurrenten, nicht jedoch in den Steuerakten befindet, setzte der zuständige Steuerkommissär den Rekurrenten Frist bis 20. November 2009, um Anträge, Sachverhaltsdarstellungen und Begründungen zu den Einsprachen nachzureichen. Gleichzeitig wies er darauf hin, dass eine weitere Fristerstreckung abgelehnt werden müsste. Mit Schreiben vom 19. November 2009 ersuchten die Rekurrenten wegen anderer fristgebundener Aktivitäten und aus gesundheitlichen Gründen um Fristerstreckung bis 15. Dezember 2009. Wie einem Schreiben des Steueramtes A vom 15. Dezember 2009 zu entnehmen ist, wurde daraufhin eine weitere Fristerstreckung bis 20. Dezember 2009 gewährt. Das entsprechende Schreiben zur Fristerstreckung befindet sich jedoch nicht bei den Steuerakten. Die Aktenführung der Vorinstanz erweist sich damit als mangelhaft. Aus dem Recht auf Akteneinsicht ergibt sich eine Pflicht der Behörde zur Aktenerstellung. Alle eingereichten, selbst erstellten und beigezogenen Dokumente sind von der Behörde zu sammeln, zu ordnen und nötigenfalls ein Verzeichnis zu führen. Darüber hinaus sind über alle wesentlichen Vorkommnisse Akten zu erstellen. Alle für den Entscheid erheblichen Abklärungen müssen aktenmässig belegt sein. Ferner sind die Akten in einem chronologischen, vollständigen und im Zeitpunkt des Entscheids in sich geschlossenen Dossier zusammenzufassen (Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 1136 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 46 ff. zu Art. 114 DBG).



Am 22. Dezember 2009 gingen beim Steueramt A die Einsprache-Ergänzungen betreffend die Steuerjahre 2004, 2005 und 2006 samt neuen Steuererklärungen und Aufstellungen zur selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin ein. Darin wurde im Wesentlichen geltend gemacht, die Rekurrentin habe in diesen Jahren eine selbständige Erwerbstätigkeit im Bereich Liegenschaftsverwaltung ausgeübt (Gewinn 2004 Fr. 22'142.--, 2005 Fr. 2'330.--, 2006 Fr. 18'658.--). Der Geschäftssitz befinde sich in C/GR. Die neu deklarierten steuerbaren Einkünfte betrugen Fr. Null (2004), Fr. 50'329.-- (2005) und Fr. 78'457.-- (2006). In den Einsprache-Ergänzungen ersuchten die Rekurrenten zudem um Zustellung von Kopien der Korrekturen des Steuerkommissärs auf den Steuererklärungen 2005 und 2006, damit sie die Änderungen bei den Veranlagungen nachvollziehen könnten.

Mit drei Schreiben vom 25. Januar 2010 zu den Steuerperioden 2004, 2005 und 2006 forderte die Vorinstanz die Rekurrenten auf, die Einsprachen mit diversen Unterlagen (Belege zum Eingang der Honorare der selbständigen Erwerbstätigkeit, Belege zu den Berufsausgaben, Nachweis der gefahrenen Autokilometer, Mietvertrag Büro in C, etc.) bis 12. Februar 2010 zu ergänzen. Mit drei Schreiben vom 12. Februar 2010 teilten die Rekurrenten dem Gemeindesteueramt A mit, dass ihnen infolge Abwesenheit sowie anderer fristgebundener Aktivitäten eine so kurzfristige Erledigung nicht möglich sei. Sie seien jedoch bemüht, den Wünschen der Vorinstanz in den nächsten 30 Tagen nachzukommen. Für die Ergänzung respektive für den Abschluss der Einsprachen würden sie zudem weitere Informationen zu den Korrekturen ihrer Steuerveranlagungen benötigen. Mit Zustellung von Kopien der Korrekturen auf den eingereichten Steuerunterlagen sei dies wahrscheinlich möglich. Gleichzeitig reichten sie Servicerechnungen ihrer Fahrzeuge ein. Mit Schreiben vom 16. Februar 2010 gewährte der zuständige Steuerkommissär eine Erstreckung der Frist zur Einreichung der verlangten Unterlagen bis 3. März 2010. Er wies darauf hin, dass eine weitere Fristerstreckung nicht mehr gewährt werden könne. Zu den Veranlagungskorrekturen verwies er auf die Veranlagungsberechnungen der Staats- und Gemeindesteuern in den einzelnen Jahren. Daraus seien sämtliche Abweichungen ersichtlich und begründet.

Mit Schreiben vom 1. März 2010 erklärten die Rekurrenten, dass sie infolge des Alters der verlangten Daten sowie des Wohnungswechsels eventuell nicht mehr in der Lage



sein, alle gewünschten Angaben zu liefern. Sie würden sich aber bemühen, danach zu suchen und Fehlendes zu beschaffen. Dies könne innert 30 Tagen möglich sein. Eine kurzfristige Erledigung sei aus gesundheitlichen Gründen sowie infolge Abwesenheiten und anderer fristgebundener Aktivitäten nicht möglich. Vorgängig zur abschliessenden Ergänzung würden sie jedoch eine Kopie aller von ihnen eingereichten Steuererklärungsformulare der Jahre 2004, 2005 und 2006 benötigen, da ihnen einige wichtige Unterlagen fehlten. Nachdem sie von der Vorinstanz nichts gehört hatten, fragten die Rekurrenten mit E-Mail vom 31. März 2010 beim Steueramt A nach, ob ihr Schreiben vom 1. März 2010 angekommen sei. Mit E-Mail vom 13. April 2010 bestätigte der Steuerkommissär den Eingang des Schreibens vom 1. März 2010 und verwies im Weiteren auf sein Schreiben vom 16. Februar 2010.

Mit Entscheiden vom 14. April 2010 wies die Vorinstanz die Einsprachen betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2004, 2005 und 2006 ab. In den Begründungen wurde ausgeführt, die Rekurrenten seien der Auflage zur Einreichung von Unterlagen vom 25. Januar 2010 nicht nachgekommen. Eine selbständige Tätigkeit könne somit im Nachhinein nicht akzeptiert werden.

d) Die Vorinstanz hat das von den Rekurrenten rechtzeitig gestellte Erstreckungsgesuch vom 1. März 2010, das den Ablauf der bis 3. März 2010 gesetzten Frist hemmte, nicht behandelt, sondern am 14. April 2010 in der Sache entschieden. Auch wenn sie in ihrem Schreiben vom 16. Februar 2010 darauf hinwies, dass eine weitere Fristerstreckung nicht mehr gewährt werden könne und die Rekurrenten daher mit einer Ablehnung ihres erneuten Erstreckungsgesuchs rechnen mussten, hätte sie den Rekurrenten die Abweisung ihres Erstreckungsbegehrens mitteilen und gleichzeitig eine kurze Nachfrist ansetzen müssen, um ihnen die Einreichung der verlangten Unterlagen noch zu ermöglichen. Aus den Akten geht zudem hervor, dass die Vorinstanz trotz entsprechender Androhung als Notfristen gesetzte Fristen früher auch schon verlängert hatte. Hinzu kommt, dass den Rekurrenten im Schreiben vom 16. Februar 2010 die Folgen der Nichteinhaltung der Frist, namentlich der Erlass der Einsprache-Entscheidung ohne die eingeforderten Beweismittel, entgegen der gesetzlichen Vorschrift von Art. 17 Abs. 2 VRP nicht angedroht worden ist. Damit hat die Vorinstanz das rechtliche Gehör der Rekurrenten verletzt.



Was die Akteneinsicht angeht, räumen Art. 29 Abs. 2 BV bzw. Art. 165 Abs. 1 StG keinen Anspruch auf Herausgabe oder Zusendung der Originalakten ein. Der zuständige Steuerkommissär hätte die Rekurrenten, die mehrmals Kopien der von ihnen eingereichten Steuererklärungsformulare verlangten, aber auf das ihnen zustehende Akteneinsichtsrecht am Sitz der Behörde hinweisen müssen. Auch in diesem Punkt wurde das rechtliche Gehör der Rekurrenten verletzt.

Nachdem die Rekurrenten nun im Rekursverfahren vollumfänglich in die Akten Einsicht nehmen konnten und Gelegenheit erhielten, zusätzliche Beweismittel einzureichen, erweist sich eine Heilung der Verletzungen des rechtlichen Gehörs aus verfahrensökonomischen Gründen als sinnvoll. Die Verwaltungsrekurskommission verfügt über dieselbe Kognition wie die Vorinstanz, die Rekurrenten selbst haben in ihrem Eventualbegehren eine Beurteilung durch die Rekursinstanz beantragt. Sie hatten Gelegenheit, zu den umstrittenen Veranlagungen auch in materieller Hinsicht Stellung zu nehmen. Die Verletzungen der Verfahrensvorschriften werden jedoch bei der Kostenverlegung zu berücksichtigen sein (vgl. unter E. 4.a).

3.- In materieller Hinsicht sind die Einkünfte der Rekurrentin aus selbständiger Erwerbstätigkeit sowie die damit zusammenhängenden Liegenschaftsunterhaltskosten zu prüfen.

a) Es wird geltend gemacht, die Rekurrentin sei in den Jahren 2004, 2005 und 2006 selbständig erwerbstätig gewesen. Die Ausgleichskasse des Kantons Graubünden habe ihre selbständige Erwerbstätigkeit in C seit 1. Januar 2004 geprüft und genehmigt. Ebenso habe die Gemeinde C jährlich Firmen-Tourismusförderungsabgaben erhoben, wie aus den nachgereichten Steuerdeklarationen ersichtlich sei. Daher sei die selbständige Erwerbstätigkeit mit Einkünften von Fr. 22'142.-- (2004), Fr. 2'330.-- (2005) bzw. Fr. 19'558.-- (2006) zu berücksichtigen.

b) Nach Art. 31 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zur Ermittlung des Reineinkommens werden bei der selbständigen Tätigkeit nach Art. 40 Abs. 1 StG die geschäfts- oder



berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Hauptmerkmale sind dabei das nach aussen in Erscheinung tretende, organisierte Zusammenbringen von Arbeitsleistung und Kapitaleinsatz (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 45). Mit dem Erfordernis der Arbeit wird ein effektives Tätigwerden verlangt, entweder des selbständig Erwerbenden selber oder eines Angestellten. Die selbständige Erwerbstätigkeit beginnt, sobald sie als solche im Wirtschaftsverkehr wahrnehmbar wird (Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl. 1993, S. 54 ff.). Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen beilegen (Art. 169 Abs. 2 StG). Sie sind verpflichtet, diese Aufstellungen sowie sonstige Belege, die mit ihrer Tätigkeit in Zusammenhang stehen, während zehn Jahren aufzubewahren (Art. 171 StG).

Das Wesen der Steuerumgehung liegt darin, dass durch ein bestimmtes Vorgehen absichtlich von vornherein ein Tatbestand geschaffen wird, der die Voraussetzungen einer Besteuerung nicht eintreten lässt oder den Umfang der geschuldeten Steuer vermindert. Das Hauptgewicht liegt auf dem subjektiven Moment der Absicht der unerlaubten Steuerersparnis, was zwangsläufig zu einer Differenzierung zwischen erlaubter und unerlaubter Steuerersparnis führt. In einer erlaubten Steuerersparnis kann keine Steuerumgehung erblickt werden; es ist ein "Gebot vernünftigen Haushaltens". Unerlaubt ist die Steuerersparnis dann, wenn zu deren Verwirklichung ein ungewöhnliches, sachwidriges Vorgehen gewählt wird, welches zudem gegen Treu und Glauben verstösst. Eine Steuerumgehung liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor, wenn a) eine vom Steuerpflichtigen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Verhältnissen völlig unangemessen erscheint, b) anzunehmen ist, dass er diese Wahl missbräuchlich getroffen hat in der Absicht Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären und c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde



hingegenommen werden müsste (BGE 131 II 627 mit Hinweisen). Die Vermeidung steuerbarer Tatbestände stellt dann eine Steuerumgehung dar, wenn der wirtschaftliche Erfolg, der bei der Wahl eines steuerlich relevanten Vorgehens eingetreten wäre, durch Ausnützung einer unbeabsichtigten Unvollständigkeit der Rechtsordnung auf einem anderen, ungewöhnlichen Weg erreicht wird. Die Ausnützung beabsichtigter Unvollständigkeiten des Gesetzes stellt dagegen eine legale Steuereinsparung dar. Ob eine Unvollständigkeit beabsichtigt ist oder nicht, muss durch Auslegung ermittelt werden. Ein wichtiges Indiz dafür, dass die Unvollständigkeit nicht beabsichtigt ist, bildet die Tatsache, dass der Steuerpflichtige ungewöhnliche, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Gestaltungen des Sachverhaltes und der rechtlichen Beziehungen wählen musste, um zum Ziel zu gelangen. Liegt eine Steuerumgehung vor, so ist der Besteuerung die Ordnung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, dem vom Steuerpflichtigen erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu entsprechen (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 32; vgl. auch VerwGE vom 3. April 2008 in Sachen X und Y Z, S. 7 ff., und VerwGE vom 21. März 2006 in Sachen X und Y Z, S. 5 ff.).

Nach Art. 44 Abs. 2 StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Besorgt die steuerpflichtige Person die Verwaltung ihres Vermögens selbst, kann sie keinen Abzug beanspruchen. Eigenleistungen können daher nicht abgezogen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., NN 14 und 120 zu Art. 32 DBG).

c) aa) Die Rekurrentin machte im Rahmen der Einsprache-Ergänzungen vom 16. bzw. 17. Dezember 2009 (act. 9/I-08 und 9/II-08) für 2004 und 2005 erstmals geltend, sie sei für ihre selbständige Tätigkeit in Liegenschafts-Verwaltung und -Unterhalt sowie Vorbereitung ihrer Arbeit für die Firma D auf ein Büro mit entsprechender Infrastruktur angewiesen. Gleichzeitig reichte sie die "hierfür üblichen" Aufstellungen für selbständig Erwerbende ein. Berücksichtigt darin seien ihre Leistungen an den Grundstücken ihres Ehemannes von Fr. 9'000.-- (in A) und Fr. 28'800.-- (in B). Dadurch würden sich die Unterhaltskosten für die Liegenschaft in A um Fr. 10'344.-- (2004) bzw. Fr. 9'542.05 (2005) und für die Liegenschaft in B um Fr. 38'809.-- erhöhen. Es handle sich dabei um Leistungen eines Ehegatten am Grundstück des anderen Ehegatten, also um Einkünfte



## St.Galler Gerichte

aus selbständiger Erwerbstätigkeit und gleichzeitig um abzugsfähige Verwaltungs- und Unterhaltskosten für ihren Ehemann.

In Bezug auf die vom Ehemann zugewendeten Einnahmen betreffend die Wohnliegenschaft in A und dessen Liegenschaft in B ist in der geltend gemachten selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin eine Steuerumgehung zu erblicken. Die gewählte Konstruktion ist sehr ungewöhnlich. Der Rekurrent lässt seine Privatliegenschaften von der Ehefrau gegen Entgelt unterhalten und verwalten. Er selbst ist für sie wiederum unselbständig erwerbstätig. Bei den Liegenschaftsunterhaltskosten werden die zuvor generierten Einkünfte (2004 Fr. 37'800.--, 2005 Fr. 9'000.--) wieder in Abzug gebracht. Ohne Berücksichtigung der "Berufsausgaben" (Honorare/Löhne, Büro, Telefon, Büromaterial, etc.) ergäbe sich ein Nullsummenspiel, mit diesen Ausgaben würde allerdings eine Verminderung des steuerbaren Einkommens resultieren. Eine Absicht der Gewinnerzielung ist nicht ersichtlich. Nachdem die Rekurrentin ursprünglich weder in der im Juli 2005 eingereichten Steuererklärung 2004 (act. 9/I-01) noch in der im September 2006 eingereichten Steuererklärung 2005 (act. 9/II-01) Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit ausgewiesen hatte und die selbständige Erwerbstätigkeit daher offensichtlich erst im Nachhinein konstruiert wurde, muss von einem missbräuchlichen Vorgehen mit der Absicht, Steuern zu sparen, ausgegangen werden. Hinzu kommt, dass die Rekurrenten der Ehegattenbesteuerung unterliegen, wo sämtliche Einkünfte zusammengerechnet werden (Art. 20 Abs. 1 StG). So wie mit Unterhaltsleistungen, die innerhalb der intakten ehelichen Gemeinschaft irrelevant sind – d.h. sie sind weder auf Seiten des empfangenden Ehegatten steuerbar noch auf Seiten des leistenden Ehegatten abzugsfähig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 25 zu Art. 9 DBG) –, verhält es sich mit der angeblichen Tätigkeit der Rekurrentin für ihren Ehemann.

Selbst wenn man eine Steuerumgehung verneint, ist der Nachweis der behaupteten selbständigen Erwerbstätigkeit nicht rechtsgenügend erbracht. Gemäss den beigelegten Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben bestanden die Berufseinnahmen in den Jahren 2004 und 2005 je in einem Honorar für den Unterhalt der Liegenschaft des Ehemannes in A von Fr. 6'000.-- und für die Verwaltung desselben von Fr. 3'000.-- sowie einem Verwaltungshonorar der Stockwerkeigentümer-Gemeinschaft von Fr. Fr. 4'400.-- (2004) bzw. Fr. 6'260.-- (2005). Im Jahr 2004 kamen



## St.Galler Gerichte

noch Einnahmen aus dem Unterhalt der Liegenschaft in B (Fr. 24'000.--) und der Verwaltung derselben (Fr. 4'800.--) hinzu. Da die Tochter sowie der Schwiegersohn in der Liegenschaft Dufour wohnen, besteht auch bei diesem Mandat eine enge verwandtschaftliche Beziehung zur Rekurrentin. Unter diesen ungewöhnlichen Umständen sind für den Nachweis der geltend gemachten selbständigen Erwerbstätigkeit eine lückenlose Sachverhaltsdarstellung sowie strikte Beweise erforderlich.

Aufstellungen über Aktiven und Passiven, wie vom Gesetz verlangt wird, fehlen für 2004 bis 2006. In den Unterhaltsrechnungen an den Ehemann für die Liegenschaft in A ist die Rede von Durchführung und Organisation aller notwendigen Betriebs- und Unterhaltsarbeiten (Heizung, Wirtschaftsraum, Küchen, Schwimmbad, Garten, Pergola, Dach). Mit den im Zusammenhang mit der Liegenschaft in B ausgestellten Renovationsrechnungen wurde über das ganze Jahr ein Honorar von total Fr. 24'000.-- für Planung und Bauleitung bei Umbau, Wohnungsrenovation, Fassadenrenovation und Dachsanierung eingefordert. Detaillierte Aufstellungen, anhand derer sich die Angemessenheit der Entschädigungen überprüfen liesse, liegen aber nicht vor. Bei den Verwaltungsrechnungen an Ehemann und Schwiegersohn fehlt, abgesehen vom Hauswarthonorar, eine nähere Umschreibung der ausgeführten Tätigkeiten ebenfalls. Entsprechende Verträge oder Auftragsbestätigungen sind nicht aktenkundig. Laut Kassabüchern 2004 und 2005 sind sämtliche Honorare bar bezahlt worden, was zumindest für jene der Stockwerkeigentümer-Gemeinschaft, die jeweils Rechnungen inklusive Einzahlungsschein erhielten, ungewöhnlich erscheint (act. 6/20). Die "Löhne/Honorare" an den Schwiegersohn (offenbar für die Hauswarttätigkeit), den Ehemann und die Tochter wurden angeblich ebenfalls bar bezahlt. Quittungen dafür sind nicht vorhanden. Für diese Einkünfte des Rekurrenten, die als solche aus unselbständiger Erwerbstätigkeit deklariert wurden, ist in den Steuerakten kein Lohnausweis enthalten. Die AHV-Beiträge und Tourismusförderungsabgaben wurden zwar verbucht, jedoch nicht belegt. An Mietzinsen für das Büro in C wurden jeweils Fr. 3'600.-- verbucht. Gemäss Kassabüchern wurden hingegen Fr. 3'950.-- von einem PC-Konto an den Sohn überwiesen, wobei lediglich für je eine Überweisung (vom 29. Januar 2004 bzw. 24. Januar 2005) ein Kontoauszug eingereicht wurde, aus dem allerdings nicht ersichtlich ist, an wen die Zahlungen von je Fr. 1'250.-- gingen (act. 6/20). Zudem fehlen Belege zu den Ausgaben für Telefon, Drucksachen, Büromaterial und Porti, zu



den Fahrkosten (Benzin-, Service-, Reparatur- und Versicherungsrechnungen) sowie zur auswärtigen Verpflegung. Die Rekurrentin übersieht, dass bei der selbständigen Erwerbstätigkeit keine (Kilometer)Pauschalen verbucht werden können, sondern der tatsächlich entstandene Aufwand massgebend ist. Die für die Berufskosten unselbständig Erwerbender geltenden Ansätze für Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, Mehrkosten der Verpflegung, übrige erforderliche Kosten oder Weiterbildung sind auf die selbständige Erwerbstätigkeit nicht anwendbar. Schliesslich ist fraglich, ob die Verwaltungskosten an der von der Rekurrentin genutzten Liegenschaft, welche damals die eheliche Wohnung im Sinn von Art. 162 des Zivilgesetzbuches (SR 210, abgekürzt: ZGB) war, abzugsfähige Verwaltungskosten Dritter im Sinn von Art. 44 Abs. 2 StG darstellen.

Dies hat zur Folge, dass für 2004 und 2005 keine selbständige Erwerbstätigkeit der Rekurrentin zu berücksichtigen ist. Im Gegenzug fallen auch keine zusätzlichen Liegenschafts-Unterhaltskosten an. Die Rekurse gegen die Einsprache-Entscheide betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2004 und 2005 sind somit abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

bb) Zusammen mit der Steuererklärung für 2006 reichte die Rekurrentin eine Aufstellung ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit ein (act. 9/III.15). Darin verbuchte sie eine Einnahme der Firma E, einem in der Kommunikationsbranche tätigen Unternehmen, für das sie früher unselbständig erwerbstätig war, von Fr. 30'600.--. Ferner verbuchte sie Einnahmen ihres Ehemannes von Fr. 6'000.-- für die Verwaltung und von Fr. 3'000.-- für den Unterhalt der Liegenschaft in A sowie solche von Fr. 6'310.-- für die Verwaltung der Stockwerkeigentümer-Gemeinschaft. Die Abzüge bestanden aus "Honoraren/Löhnen" für den Ehemann und die Tochter sowie den Schwiegersohn (Fr. 3'410.--), Büromietzinsen (Fr. 5'750.--), Ausgaben für Telefon, Drucksachen, Büromaterial etc. (Fr. 2'691.--), Fahr- und Verpflegungskosten (Fr. 11'580.--), Auslagen für Weiterbildung (Fr. 400.--), Abschreibungen (Fr. 715.--), Rechtsberatung (Fr. 1'707.-) und Rückstellungen (Fr. 1'000.--). Bei Einnahmen von total Fr. 45'910.-- und Ausgaben von Fr. 27'252.-- betrug der Gewinn Fr. 18'658.--. Die Vorinstanz strich die im Zusammenhang mit der Liegenschaft des Ehemannes generierten Einnahmen und liess diversen Aufwand nicht zu oder kürzte diesen. Bei Einnahmen von Fr. 36'910.-- und Ausgaben von Fr. 13'877.-- veranlagte sie einen



Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 23'033.--. In der mit der Einsprache-Ergänzung vom 15. Dezember 2009 eingereichten Aufstellung reduzierte die Rekurrentin den Mietaufwand auf Fr. 3'600.--, neu hinzu kamen AHV-Beiträge und Tourismusförderungsabgaben (act. 6/8). Der ausgewiesene Gewinn betrug neu Fr. 19'558.--.

Die bei der behaupteten selbständigen Erwerbstätigkeit in den Jahren 2004 und 2005 gemachten Ausführungen gelten auch für das Jahr 2006. Im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Rekurrentin für den Ehemann ist von einer Steuerumgehung auszugehen. Soweit es sich um das angebliche Mandat für die Stockwerkeigentümer-Gemeinschaft handelt, fehlt es an entsprechenden Beweisen. Trotzdem hat die Vorinstanz jene Einnahmen (Fr. 6'310.--) unter Berücksichtigung der damit zusammenhängenden Ausgaben (Fr. 2'630.--), somit Nettoeinkünfte von Fr. 3'630.--, in die Veranlagung einbezogen. Da die Vorinstanz jedoch die für das Mandat der Firma E lediglich pauschal ausgewiesenen Aufwandpositionen für Fahrkosten und Verpflegung, welche weder nachgewiesen noch für den selbständigen Erwerb massgebend sind (vgl. E. 3.c.aa), in der Höhe von Fr. 8'640.-- zugelassen hat, rechtfertigt sich eine Herabsetzung des steuerbaren Einkommens nicht. Der Rekurs betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2006 ist folglich ebenfalls abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

4.- a) Die amtlichen Kosten werden den am Verfahren Beteiligten nach Obsiegen und Unterliegen auferlegt (Art. 95 Abs. 1 VRP). Grundsätzlich gilt das Erfolgsprinzip. Kosten, die ein Beteiligter durch Trölerie oder anderes ungehöriges Verhalten oder durch Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften veranlasst hat, gehen zu seinen Lasten (Art. 95 Abs. 2 VRP). Wird eine Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen, ist derjenige als Obsiegender zu betrachten, der die Fehlerhaftigkeit des Entscheids geltend gemacht hat (U. Cavelti, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N 1b zu Art. 144 DBG).

Die Rekurrenten beantragten die Aufhebung der Einsprache-Entscheide und die Rückweisung der Streitsachen an die Vorinstanz zur Neuurteilung. In den Einsprache-Verfahren zu den angefochtenen Entscheiden wurden Verletzungen des rechtlichen Gehörs festgestellt, die eine Rückweisung gerechtfertigt hätten. Aus der



Heilung dieser Verletzungen im Rekursverfahren darf den Rekurrenten kein Nachteil erwachsen, sodass ihnen trotz Unterliegens in materieller Hinsicht keine Kosten auferlegt werden können. Die amtlichen Kosten sind daher dem Staat aufzuerlegen. Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'400.-- ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, den Rekurrenten den Kostenvorschuss von Fr. 600.-- zurückzuerstatten.

b) Die Rekurrenten beantragen eine ausseramtliche Entschädigung. Gemäss Art. 98 VRP werden ausseramtliche Kosten im Rekursverfahren entschädigt, soweit sie aufgrund der Sach- und Rechtslage notwendig und angemessen erscheinen. Dabei finden die Vorschriften der Schweizerischen Zivilprozessordnung über die Parteientschädigung sachgemässe Anwendung (Art. 98<sup>ter</sup> VRP). Die Zivilprozessordnung (SR 272, abgekürzt: ZPO) umschreibt als Parteientschädigung den Ersatz notwendiger Auslagen, die Kosten einer berufsmässigen Vertretung und in begründeten Fällen eine angemessene Umtriebsentschädigung (Art. 95 Abs. 3 ZPO). Als Beispiele für zu ersetzende notwendige Auslagen nennt die Botschaft des Bundesrates vom 28. Juni 2006 zur Schweizerischen Zivilprozessordnung (BBI 2006 S. 7221 ff., nachfolgend: Botschaft) Reisespesen, Telefon- und Versandkosten sowie Auslagen für Kopien (Botschaft S. 7293; Suter/Von Holzen, in: Sutter-Somm/Hasenböhler/Leuenberger, Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung ZPO, Zürich/Basel/Genf 2010, N 31). Der begründete Fall für die Zusprechung einer Umtriebsentschädigung ist gemäss Botschaft (S. 7293) in erster Linie im Verdienstausfall einer selbständig erwerbenden Person zu sehen, die einen Prozess selber führt. Ansonsten kann für die in eigener Sache aufgewendete Zeit grundsätzlich keine Entschädigung beansprucht werden (Suter/Von Holzen, a.a.O., N 41 zu Art. 95 ZPO). Auch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist für persönlichen Arbeitsaufwand und Umtriebe einer nicht vertretenen Partei grundsätzlich keine Parteientschädigung zu gewähren, ausser wenn besondere Verhältnisse vorliegen (vgl. BGE 110 V 82 und 133 ff. sowie 113 Ib 356 f.). Dem Bürger dürfen nämlich zur Verteidigung seiner Rechte gewisse zeitliche Opfer zugemutet werden (M. Bernet, Die Parteientschädigung in der schweizerischen Verwaltungsrechtspflege, Zürich 1986, S. 153).



## St.Galler Gerichte

Die Rekurrenten haben in ihren Rekursen die Entschädigungsfolge zulasten des Staates beantragt, jedoch keine näheren Ausführungen zu allfällig entstandenen Auslagen oder einem allfälligen Verdienstaufschlag gemacht. Für die Geltendmachung eines Verdienstaufschlags ist jedoch ein begründetes Gesuch unerlässlich. Was die notwendigen Auslagen angeht, so haben die Rekurrenten ein sehr umfangreiches Dossier mit Kopien sämtlicher Steuerakten im Doppel eingereicht (vgl. act. 6). In der Regel wäre dies nicht nötig, da die Vorinstanz sämtliche Akten von Amtes wegen einzureichen hat. Nachdem die überwiesenen Akten der Vorinstanz jedoch nicht vollständig sind (vgl. oben E. 3.c), erscheint es angemessen, den Rekurrenten für die Kopien unter Berücksichtigung der Entschädigung im Parallelverfahren betreffend direkte Bundessteuer eine Entschädigung von Fr. 150.-- zuzugestehen.

Die ausseramtliche Entschädigung wird den am Verfahren Beteiligten nach Obsiegen und Unterliegen auferlegt (Art. 98<sup>bis</sup> VRP). Entsprechend dem Verfahrensausgang sind den Rekurrenten die ausseramtlichen Kosten vollumfänglich zu entschädigen. Der Staat (kantonales Steueramt) hat die Rekurrenten daher mit Fr. 150.-- zu entschädigen.

### Entscheid:

1. Die Rekurse betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2004, 2005 und 2006 werden abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die amtlichen Kosten von Fr. 2'400.-- trägt der Staat.
3. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, den Rekurrenten den Kostenvorschuss von Fr. 600.-- zurückzuerstatten.
4. Der Staat (kantonales Steueramt) hat die Rekurrenten mit Fr. 150.-- zu entschädigen.