



**Fall-Nr.:** I/1-2003/284  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 18.08.2004  
**Entscheiddatum:** 18.08.2004

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 18.08.2004**

**Art. 177 StG: Kommt ein Steuerpflichtiger seinen Mitwirkungspflichten nach, so ist eine Ermessensveranlagung nur nach vorgängiger Untersuchung zulässig. Ein \"Ermessenszuschlag\" ist im Gesetz nicht vorgesehen. (Verwaltungsrekurskommission, 18. August 2004, I/1-2003/284)**

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Regula Lanz-Baur und Fritz Buchschacher;  
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

In Sachen

X.Y.,

Rekurrent,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

betreffend

Einkommens- und Vermögenssteuern 2001

Sachverhalt:



A.- X.Y. ist Eigentümer eines landwirtschaftlichen Betriebs in A. und führt diesen in selbständiger Erwerbstätigkeit. Er lebt zusammen mit seinem Eltern in der Betriebswohnung auf dem Hof. In der Steuererklärung 2001b deklarierte X.Y. steuerbare Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in der Höhe von Fr. 33'043.--, woraus sich ein steuerbares Einkommen von Fr. 40'131.-- ergab. Die Veranlagungsbehörde nahm in der Folge beim Eigenmietwert (Fr. 8'400.--) und bei den Abschreibungen (Fr. 1'404.--) Aufrechnungen vor. Zudem rechnete das kantonale Steueramt nach Ermessen einen Betrag von Fr. 6'000.-- auf, da in der Buchhaltung keine Barbezüge zur Bestreitung der privaten Lebenshaltungskosten ausgewiesen würden. Für 2001 resultierte daraus ein steuerbares Einkommen von Fr. 56'000.--. Das steuerbare Vermögen wurde wie deklariert auf Fr. 268'000.-- festgesetzt.

B.- Gegen diese Veranlagung erhob X.Y. mit Schreiben vom 13. April 2003 Einsprache. Mit Entscheid vom 7. November 2003 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 52'400.-- herab. Entsprechend dem Antrag des Steuerpflichtigen wurde das steuerbare Vermögen auf Fr. 271'000.-- hinaufgesetzt.

C.- Mit Eingabe vom 23. November 2003 erhob X.Y. gegen diesen Einsprache-Entscheid Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Er beantragt, die dem steuerbaren Einkommen aufgerechneten Fr. 6'000.-- für private Lebenshaltungskosten seien zu stornieren.

In ihrer Vernehmlassung vom 30. Januar/5. Februar 2004 beantragt die Vorinstanz die Abweisung des Rekurses.

Auf die von den Parteien 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 Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 23. November 2003 ist rechtzeitig



eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die ermessensweise Aufrechnung von Fr. 6'000.-- zu den Einkünften des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Es ist also zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung gegeben waren.

a) Der Steuerpflichtige muss die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und zusammen mit den vorgeschriebenen Belegen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen (Art. 168 Abs. 2 StG). Natürliche Personen müssen der Steuererklärung die Lohnausweise über alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, Ausweise über Bezüge als Mitglied der Verwaltung oder eines anderen Organs einer juristischen Person sowie die Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden beifügen. Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit haben der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen der Steuerperiode, oder, wenn sie nach dem Obligationenrecht nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beizulegen (Art. 169 Abs. 2 StG).

Die Veranlagungsbehörde ist verpflichtet, die für die Besteuerung rechtserheblichen Tatsachen von Amtes wegen abzuklären und die Veranlagung aufgrund der gesetzlichen Vorschriften vorzunehmen (Art. 176 StG). Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 170 Abs. 1 StG). Der Steuerkommissär ist befugt, von einem Steuerpflichtigen eine mündliche und schriftliche Auskunft oder die Herausgabe von Geschäftsbüchern, Belegen und weiteren Unterlagen zu verlangen (Art. 170 Abs. 2 StG). Kann das Steuersubstrat mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden oder hat der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt, nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wobei sie Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen



zu berücksichtigen hat (Art. 177 StG). Fehlt es an entsprechenden Erfahrungszahlen und ist auch kein aussagekräftiger Vermögensvergleich möglich, ist die Veranlagungsbehörde nicht an eine bestimmte Methode gebunden, sondern kann die Sachverhaltslücke in freier Würdigung der Verhältnisse schliessen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuergesetz, 6. Aufl. 1999, S. 196).

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 (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 194; Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, N 43 zu Art. 130 DBG). Für das Steuerrecht gilt nämlich 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, a.a.O., S. 379 f.). Ist die Behörde der Meinung, es gebe über die Steuererklärung hinausgehende Einkünfte oder Vermögenswerte, so hat sie dies nachzuweisen. Zu einer Schätzung darf sie erst dann greifen, wenn der Grundtatbestand feststeht (vgl. K. Tipke, Steuerrecht, 10. Aufl. 1985, S. 577 und 634). Der Zufluss von steuerbarem Einkommen, die Einkommensquelle, muss von der Veranlagungsbehörde nachgewiesen werden. Die Ermessensveranlagung ist bloss der subsidiäre Weg für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (GVP 1973 Nr. 5, 1987 Nr. 22; E. Känzig, Die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 1992, III. Teil, N 2 zu Art. 92).

Die genannte Regel über die Beweislast wird durchbrochen, wenn für das Vorliegen einer Tatsache eine natürliche Vermutung besteht, wenn also aufgrund der Lebenserfahrung mit ihrer Verwirklichung gerechnet werden darf (M. Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 25 und 111; R. Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, ASA 49 S. 97 ff.). Bestehen



## St.Galler Gerichte

begründete Anhaltspunkte dafür, dass ein Steuerpflichtiger Einkommensquellen oder Vermögenswerte besitzt, welche in der Steuererklärung nicht erscheinen, so darf ihm der Gegenbeweis zugeschoben werden. Scheitert dieser Beweis, so trägt er die Folgen der Beweislosigkeit (Reimann/Zuppinger/Schärker, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bern 1963, N 10 zu § 29, N 34 bis 34 zu § 75; Käzlig, a.a.O., N 24 f. zu Art. 88). Diesem Umstand trägt auch Art. 38 Abs. 2 StG Rechnung, indem das Reineinkommen wenigstens dem Aufwand der daraus lebenden Personen zu entsprechen hat. Dabei wird der Gesamtaufwand aufgrund der tatsächlich oder ermessensweise ermittelten Ausgaben für Wohnungsmiete und -unkosten, Verpflegung, Verkehrsmittel, Personal, Steuern, Versicherungen, Ausbildung, Krankheiten, Unterstützungen, Anschaffungen, Reparaturen, Körperpflege, Freizeit usw. geschätzt. Dem Steuerpflichtigen bleibt der Nachweis vorbehalten, dass der Aufwand aus steuerfreien Einkünften oder aus Vermögen bestritten wurde (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 195).

Der Aufwand dient damit als Mittel zur Feststellung des Einkommens, wenn das ordentliche Veranlagungsverfahren nicht zum Ziel führt. Diesem Vorgehen liegt die Vermutung zugrunde, der Aufwand sei aus nicht besteuertem Einkommen unter Berücksichtigung der Vermögensentwicklung bestritten worden. Im weiteren ist der Aufwand ein Kontrollmittel. 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). Darin liegt der Bezug zur Ermessenseinschätzung. In diesem Sinne ist die Aufwandbesteuerung gleichzeitig eine weitere Methode der Ermessenseinschätzung (T. Waibel, Die Ermessenseinschätzung bei Selbständigerwerbenden, St. Gallen 1983, S. 95 ff.).

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist bei der Ermessensveranlagung zudem von Bedeutung, dass der Steuerpflichtige bei einer zu Recht erfolgten Ermessensveranlagung in Umkehrung der Beweisführungspflicht die offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagung nachzuweisen hat (Art. 180 Abs. 2 StG). Damit verbunden ist indessen die Pflicht der Veranlagungsbehörde, die Berechnung, auf die



sich die Ermessensveranlagung abstützt, dem Pflichtigen mitzuteilen (Art. 178 Abs. 2 StG). Im Gegensatz zum alten Recht können bisher nicht vorgelegte Unterlagen und Beweismittel im Rekursverfahren uneingeschränkt nachgereicht werden (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 196).

b) Der Rekurrent reichte die Steuererklärung 2001b samt den vorgeschriebenen Beilagen ordnungsgemäss ein und erfüllte damit seine Mitwirkungspflicht. Aus den Akten geht nicht hervor, dass der Steuerkommissär den Rekurrenten im Veranlagungsverfahren je aufgefordert hat, weitere Unterlagen einzureichen oder eine Erklärung zu den aus seiner Sicht fehlenden Barbezügen abzugeben. Der Rekurrent hat daher keine Mitwirkungspflichten verletzt. Folglich erachtete der Steuerkommissär die eingereichten Unterlagen als nicht zuverlässig für eine einwandfreie Veranlagung. Er hat es jedoch offenbar nicht für nötig befunden, die Buchhaltung des Rekurrenten mit sämtlichen Belegen einzufordern. Von einer vorgängig durchgeführten Untersuchung kann daher keine Rede sein. Trotz Fehlens oder mangelnder Beweiskraft von Unterlagen, Dokumenten, Buchhaltung und Belegen ist die Steuerbehörde nämlich verpflichtet, den wahren Sachverhalt von sich aus möglichst vollständig abzuklären (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 194). Die Vorinstanz hat daher beim Rekurrenten in unzulässiger Weise eine Ermessensveranlagung ohne hinreichende vorgängige Untersuchung vorgenommen.

Den Akten ist zudem nicht zu entnehmen, dass wenigstens im Einspracheverfahren eine eingehende Untersuchung durchgeführt wurde. Zwar fand zwischen dem Rekurrenten und dem Steuerkommissär ein Gespräch statt, an dem die in der Jahresrechnung fehlenden Barbezüge thematisiert wurden. Eine Aktennotiz von diesem Gespräch wurde jedoch nicht erstellt. Der Rekurrent beteuerte offenbar, über keine andere Einkommensquellen zu verfügen und die Kleider aus dem Bekanntenkreis zu erhalten. Die Vorinstanz bestätigte daraufhin den Ermessenszuschlag von Fr. 6'000.-- mit der Begründung, dass die Finanzierung aller weiteren Kosten, die für die Befriedigung der Grundbedürfnisse anfielen, nach wie vor offen bleibe. Weitere Untersuchungen hielt sie nicht für nötig, die Buchhaltung des Rekurrenten wurde auch damals nicht einverlangt. Für die Überprüfung der Abgrenzung des Privat- vom Geschäftsaufwand wäre dies jedoch die einfachste und naheliegendste Massnahme gewesen. Einerseits ist nicht auszuschliessen, dass eine nicht vollständige Verbuchung



sämtlicher Einnahmen zu diesem Ergebnis geführt hat. Betrachtet man andererseits die Höhe des für das Jahr 2001 ausgewiesenen Privataufwandes von insgesamt Fr. 14'590.--, so liegt dieser im Bereich der vier Vorjahre (act. 7-II/1). Folglich könnten auch falsche Buchungen die Erklärung sein. Vor Vornahme einer Ermessensveranlagung erweist sich daher der Beizug der Buchhaltung inklusive Belegen im vorliegenden Fall als unumgänglich. Auch im Einspracheverfahren kann daher nicht von eigentlichen Untersuchungshandlungen der Vorinstanz im Hinblick auf das Erwerbseinkommen des Rekurrenten gesprochen werden. Die Voraussetzungen für die Vornahme einer Ermessensveranlagung waren somit weder im Veranlagungs- noch in Einspracheverfahren erfüllt. Der Einsprache-Entscheid vom 7. November 2003 und die diesem zugrundeliegende Veranlagungsverfügung sind daher bereits aus rein formellen Gründen aufzuheben.

c) Wie eingangs erwähnt, richtet sich eine Ermessensveranlagung in materieller Hinsicht nach Erfahrungszahlen oder nach dem Lebensaufwand unter Berücksichtigung der Vermögensveränderung. Ein "Ermessenszuschlag", wie von der Vorinstanz angewendet, ist im Gesetz nicht vorgesehen und deshalb als Methodendualismus verpönt (vgl. SGE 2002 Nr. 23 E. 4a mit Hinweisen).

Die Vorinstanz hat bei den Einkünften des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit Fr. 6'000.-- aufgerechnet mit der Begründung, in der Buchhaltung würden keine Barbezüge zur Bestreitung der Lebenshaltungskosten ausgewiesen. Wie sie auf den Betrag von Fr. 6'000.-- gekommen ist, hat die Vorinstanz weder im Veranlagungs-, noch im Einsprache- oder Rekursverfahren bekannt gegeben. Folglich sind weder die Methode noch die Berechnung zur Ermessensveranlagung bekannt. Offenbar handelt es sich dabei um Einkommensermittlung unter Berücksichtigung des Lebensaufwandes und der Vermögensentwicklung. Dafür wäre die Vorinstanz jedoch verpflichtet gewesen, unter Berücksichtigung der speziellen Verhältnisse (landwirtschaftlicher Betrieb, gemeinsamer Haushalt mit den Eltern) den Lebensaufwand und daraus den Barbedarf des Rekurrenten zu ermitteln.

d) Nach Art. 56 Abs. 2 VRP kann die Rekursinstanz eine Sache zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückweisen. Der Erlass einer reformatorischen Entscheidung setzt unter anderem voraus, dass eine Streitsache entscheidungsreif ist und dass durch



## St.Galler Gerichte

einen reformatorischen Entscheid keine unzulässige Verkürzung des Rechtsmittelweges entsteht. An der Entscheidungsreife fehlt es vor allem dann, wenn die Vorinstanz den Sachverhalt ungenügend abgeklärt hat oder wenn eine wesentliche Ergänzung der Beweisgrundlagen notwendig ist (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 1028 ff.).

Die Streitsache ist zwecks Vornahme einer eingehenden Untersuchung ins Veranlagungsverfahren zurückzuweisen (SGE 1998 Nr. 27 E. 2b; GVP 1972 Nr. 68). Die Vorinstanz hat die Buchhaltung des Rekurrenten inklusive Belegen einzufordern und zu prüfen. Sollte sich die Frage der fehlenden Barbezüge danach nicht erklären lassen, so ist eine Ermessensveranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen durchzuführen, wobei entweder Erfahrungszahlen, Vergleichswerte oder die Lebensführung heranzuziehen sind. Im Vordergrund wird dabei wohl eine Lebensaufwandbesteuerung unter Berücksichtigung der Vermögensentwicklung stehen. Dazu ist festzuhalten, dass der Rekurrent Krankenkasse, Arztkosten, Steuern, Versicherungen, Strom und Telefon aus seinem Betrieb bezahlt und ordnungsgemäss abgegrenzt hat. Daneben hat er auch Naturalbezüge sowie private Wohn- und Autokosten in seiner Buchhaltung ausgewiesen. Die Behauptung des Rekurrenten, seine Eltern seien für die privaten Haushaltkosten aufgekommen, ist dabei ebenfalls einer genaueren Betrachtung zu unterziehen. Bei anerkannt tiefen Lebenshaltungskosten auf einem Bauernhof (keine bzw. sehr geringe Wohnkosten, teilweise Selbstversorgung) ist die Deckung der Haushaltkosten für drei erwachsene Personen mit Fr. 25'000.-- nicht von vornherein auszuschliessen.

4.- Die Rückweisung kommt einer Gutheissung des Rekurses gleich. Die Kosten des Verfahrens sind deshalb nach Art. 95 Abs. 1 VRP vom Staat zu tragen. Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- ist angemessen (Ziff. 362 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, dem Rekurrenten den Kostenvorschuss von Fr. 600.-- zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen, und der Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramtes vom 7. November 2003 sowie die diesem zugrundeliegende Veranlagungsverfügung werden aufgehoben.



## St.Galler Gerichte

2. Die Streitsache wird im Sinne der Erwägungen zur weiteren Abklärung des Sachverhalts und zu neuer Veranlagung des Rekurrenten an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

3. Der Staat trägt die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.--.

4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, dem Rekurrenten den Kostenvorschuss von Fr. 600.-- zurückzuerstatten.

Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin:

Nicolaus Voigt Susanne Schmid Etter