



Fall-Nr.: B 2005/96
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 14.02.2020
Entscheiddatum: 24.01.2006

Entscheid Verwaltungsgericht, 24.01.2006

Steuerrecht, Steuerhinterziehung, Art. 248 StG (sGS 811.1). Reicht der Steuerpflichtige für eine bestimmte Steuerperiode dem Steueramt ohne weitere Angaben erstmals einen Lohnausweis betreffend eine unselbständige Nebenerwerbstätigkeit ein und stellt das Steueramt in der Folge fest, dass der Steuerpflichtige bereits vor der entsprechenden Steuerperiode Einkünfte aus dieser Nebenerwerbstätigkeit erzielt aber nicht deklariert hat, sind die Anforderungen an eine strafmindernde Selbstanzeige nicht erfüllt. Anforderungen an die Begründung eines Strafbescheids (Verwaltungsgericht B 2005/96).

B 2005/96

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ST.GALLEN

Urteil vom 24. Januar 2006

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiberin Dr. R. Hirt

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen



Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,

Abteilung I/1, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

E. E.,

Beschwerdegegner,

vertreten durch B. D.,

betreffend

Steuerhinterziehung

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ a) E. E., geboren 1941, war bis zu seiner Pensionierung am 30. Juni 2003 Angestellter bei der P.. In seiner Steuererklärung für die Steuerperiode 2003 deklarierte er neben den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erstmals und unter Einreichung des entsprechenden Lohnausweises sein im Jahr 2003 erzielttes Einkommen aus unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit bei der S. A.G. (nachfolgend: S. AG), in der Höhe von Fr. 35'296.--. Wie sich in der Folge herausstellte, arbeitete E. E. seit dem 1. Juli 1999 bei der S. AG, unterliess jedoch die Deklaration der hierbei erzielten Einkommen in den Steuererklärungen 2001a, 2001b und 2002.

b) Am 25. März 2004 veranlasste der zuständige Steuerkommissär bei der Abteilung Nachsteuern und Steuerstrafen des kantonalen Steueramtes die Einleitung eines Nachsteuer- und allenfalls eines Steuerstrafverfahrens gegen E. E. mit dem Hinweis "Der Steuerpflichtige ist seit 1999 bei der S. AG angestellt".

c) Mit Schreiben vom 15. September 2004 orientierte das kantonale Steueramt E. E. über die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens und ersuchte ihn um Einreichung



sämtlicher Lohnausweise der S. AG seit Erwerbsaufnahme bis zum 31. Dezember 2002. Dieser Aufforderung kam E. E. nach. Mit Schreiben vom 8. Oktober 2004 teilte ihm das kantonale Steueramt den Abschluss des Nachsteuerverfahrens sowie die für die Nachsteuer relevanten Faktoren mit. Die Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern wurde mit Fr. 21'418.20 veranlagt. Ferner wurde ihm mitgeteilt, dass der Tatbestand einer Verletzung von Deklarationspflichten als erfüllt betrachtet und deshalb ein Untersuchungsverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet werde. Im selben Schreiben wurde ihm zudem mitgeteilt, dass das Untersuchungsverfahren abgeschlossen sei und die Busse für die Staats- und Gemeindesteuern wegen Steuerhinterziehung Fr. 20'194.30 betrage. Schliesslich wurde E. E. eine Frist von 14 Tagen zur Stellungnahme hinsichtlich der vorgesehenen Verfahrenserledigung eingeräumt.

Mit Strafbescheid vom 28. Oktober 2004 wurde E. E. wegen Steuerhinterziehung mit Fr. 20'194.30 gebüsst, und es wurden ihm Verfahrenskosten von Fr. 500.-- auferlegt.

Mit Schreiben vom 4. November teilte das kantonale Steueramt E. E. mit, dass seine Stellungnahme, datierend vom 23. Oktober 2004, am 28. Oktober 2004 eingegangen sei. Seine Einwendungen hätten nicht mehr berücksichtigt werden können, weil der gleichentags erlassene Strafbescheid bereits dem Versand übergeben worden sei.

B./ E. E.s Schreiben vom 16. November 2004 nahm das kantonale Steueramt in der Folge als Einsprache gegen den Strafbescheid entgegen und überwies am 24. November 2004 die Strafsache der Verwaltungsrekursrekurskommission zur Beurteilung. Am 25. November 2004 gab der zuständige Abteilungspräsident E. E. Gelegenheit, bis zum 5. Januar 2005 Einsicht in die Akten zu nehmen und Anträge zur Ergänzung der Untersuchung zu stellen. E. E. machte hiervon keinen Gebrauch.

Mit Schreiben vom 1. April 2005 hat der zuständige Abteilungspräsident zwecks Ergänzung der Untersuchung und Klärung der Frage, woher die Steuerverwaltung wisse, dass E. E. seit dem 1. Juli 1999 bei der S. AG tätig sei, einen Amtsbericht beim kantonalen Steueramt eingeholt. Am 28. April 2005 führte die Verwaltungsrekurskommission im Beisein von E. E. sowie seines Vertreters und eines Vertreters des kantonalen Steueramtes eine öffentliche Verhandlung durch.



Gleichenfalls entschied die Verwaltungsrekurskommission, dass der Anklage keine Folge gegeben sowie die Streitsache zur Ergänzung der Untersuchung im Sinne der Erwägungen in das Untersuchungsverfahren zurückgewiesen werde. Die amtlichen Kosten zu Lasten des Staates wurden auf Fr. 1'500.-- festgesetzt. Zur Begründung führt die Verwaltungsrekurskommission im wesentlichen an, dass das kantonale Steueramt mehrfach E. E.s Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt habe. So habe im Schreiben vom 15. September 2004 über die Einleitung des Nachsteuerverfahrens der Hinweis auf ein allfällig nachfolgendes Steuerstrafverfahren gänzlich gefehlt. Im Schreiben vom 8. Oktober 2004 habe das kantonale Steueramt E. E. dann gleichzeitig die Einleitung und den Abschluss des Untersuchungsverfahrens sowie die Festlegung der Busse mitgeteilt, bevor er überhaupt Gelegenheit gehabt habe, sich gegen die gegen ihn erhobenen Vorwürfe zur Wehr zu setzen und Einsicht in die Akten zu nehmen. Bei ihm habe so der Eindruck entstehen müssen, er könne die Beurteilung der Untersuchungsbehörde kaum mehr beeinflussen. Daran vermöge auch die ihm eingeräumte Frist zur Stellungnahme nichts zu ändern, zumal das Untersuchungsverfahren aus Sicht der Untersuchungsbehörde bereits abgeschlossen sei. Dem Erfordernis eines fairen Verfahrens sei nicht Genüge getan worden. Besondere Bedeutung erhalte in diesem Zusammenhang auch die Aussage des Vertreters von E. E., wonach ersterer auf Geheiss von E. E. nach Erhalt des Schreibens vom 8. Oktober 2004 mit der untersuchenden Steuerkommissarin telefonisch Kontakt aufgenommen und um ein Gespräch zwecks Klärung der Angelegenheit, insbesondere Reduktion der Busse, ersucht habe. Indem die Steuerkommissarin ein Gespräch abgelehnt habe, seien die Mitwirkungsrechte von E. E. beschnitten und sein Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden. Hinzu komme, dass die vom 23. Oktober 2004 datierende Stellungnahme E. E.s zum Schreiben vom 8. Oktober 2004 dem kantonalen Steueramt erst am 28. Oktober 2004 zugegangen sei und deshalb im Hinblick auf den gleichentags versandten Strafbescheid nicht mehr berücksichtigt werden können. Die Untersuchungsbehörde habe des weitern eine nur rudimentäre Untersuchung vorgenommen und hinsichtlich des subjektiven Tatbestands weder das Verschulden noch die persönlichen Verhältnisse, welche auch für die Strafzumessung bedeutsam seien, abgeklärt. Zwar sei umstritten, ob der Angeschuldigte im Steuerstrafverfahren bereits vor der Anklagebehörde zur persönlichen Befragung vorzuladen sei. Soweit es aber für die Klärung des Sachverhalts unerlässlich sei, sei dieses Vorgehen geboten,



zumal im vorliegenden Fall der Angeschuldigte gar um eine persönliche Besprechung nachgesucht habe. Des weitern sei die Begründung des Strafbescheids, insbesondere der Strafzumessung, ungenügend. Zwar sei der Strafbescheid nicht justizieller Natur, weshalb die Begründung kurz gehalten werden dürfe, doch müsse sie zumindest für den Angeschuldigten nachvollziehbar sein. Die Verletzungen des rechtlichen Gehörs seien im Verfahren vor der Verwaltungsrekurskommission nicht geheilt worden, weil es nicht deren Aufgabe sei, nachträglich ein Untersuchungsverfahren durchzuführen. Die Verwaltungsrekurskommission habe lediglich die Anklage zu beurteilen. Im Hinblick auf die Frage, ob eine Selbstanzeige vorliege, sei zudem relevant, woher der Steuerkommissär bereits drei Tage nach Einreichung der Steuererklärung 2003, in welcher E. E. erstmals einen Lohnausweis der S. AG beigelegt habe, gewusst habe, seit wann E. E. bei der S. AG arbeite. Hierüber habe auch der eingeforderte Amtsbericht keine klärenden Informationen enthalten. Die Streitsache sei auch deshalb zur entsprechenden Abklärung in das Untersuchungsverfahren zurückzuweisen. Hinzu komme, dass Gewinnungskosten ungenügend berücksichtigt worden seien und unklar sei, ob sich die Vornahme der ausserordentlichen Zwischenveranlagung per 1. Juli 1999 aufgedrängt habe. Schliesslich sei auch die Nachsteuerverfügung vom 28. Oktober 2004 nicht in Rechtskraft erwachsen, weil E. E.s Eingabe vom 16. November 2004 nicht nur als Einsprache gegen den Strafbescheid, sondern auch als Einsprache gegen die Nachsteuerverfügung zu betrachten sei.

C./ Mit Beschwerdeeingabe vom 8. Juni 2005 und Ergänzung vom 4. Juli 2005 erhob das kantonale Steueramt Beschwerde beim Verwaltungsgericht und beantragt, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 28. April 2005 sei aufzuheben und es sei gegenüber dem Angeschuldigten eine Busse von Fr. 20'194.30 wegen Steuerhinterziehung auszusprechen, eventualiter sei die Busse in angemessenem Umfange nach Ermessen des Verwaltungsgerichts zu reduzieren; unter Kostenfolgen zu Lasten des Angeschuldigten. Zur Begründung wird im wesentlichen vorgebracht, dass das Fehlen eines Hinweises auf ein allfällig nachfolgendes Steuerstrafverfahren keineswegs die Rückweisung eines Strafverfahrens in die Untersuchung rechtfertige. Soweit damit implizit die gleichzeitige Eröffnung des Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens gefordert werde, widerspreche dies geltender Rechtsauffassung. Hinsichtlich des Vorwurfs, das kantonale Steueramt habe im Schreiben vom 8. Oktober 2004 gleichzeitig Einleitung und Abschluss des Untersuchungsverfahrens mitgeteilt



und deshalb dem Angeschuldigten keine Möglichkeit gegeben, sich anlässlich des Untersuchungsverfahrens zu äussern, wird festgehalten, dass die gesetzliche Ordnung eine dem Anfangsverdacht sich anschliessende Untersuchung nicht vorsehe. Die Ausführungen der Untersuchungsbehörde im Schreiben vom 8. Oktober 2004 seien lediglich dahingehend zu verstehen, dass sich nach ihrer Auffassung aufgrund des Aktenstandes weitere Untersuchungshandlungen nicht aufgedrängt hätten. Der Angeschuldigte habe Gelegenheit gehabt, sich innert 14 Tagen und vor Erlass des Strafbescheids zu äussern. Falsch sei sodann der Vorwurf, E. E. habe nie Gelegenheit zur Akteneinsicht erhalten. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung erachte den Anspruch auf Akteneinsicht als gewahrt, wenn dem Angeschuldigten die Akteneinsicht spätestens an der Gerichtsverhandlung gewährt werde. Die Akteneinsicht sei E. E. vor der eigentlichen Verhandlung durch die Verwaltungsrekurskommission selbst eingeräumt worden. Zudem sei es dem Angeschuldigten jederzeit offen gestanden, Akteneinsicht zu verlangen. Zum Telefongespräch, das der Vertreter von E. E. mit der Steuerkommissarin führte und welchem die Verwaltungsrekurskommission besondere Bedeutung beimass, hielt das kantonale Steueramt fest, dass es die Verwaltungsrekurskommission selbst in der Hand gehabt hätte, weitere Abklärungen vorzunehmen, da sie über volle Kognition verfüge. Deshalb rechtfertige auch der Vorwurf, es habe eine nur rudimentäre Untersuchung stattgefunden, keine Rückweisung. Im weiteren lasse sich mathematisch ermitteln, dass eine ausserordentliche Zwischenveranlagung notwendig gewesen sei; eine solche sei im Nachsteuerverfahren seitens der Steuerbehörden vorgenommen worden. Es sei deshalb nicht ersichtlich, welche zusätzlichen Abklärungen getroffen werden sollten, weshalb sich eine Rückweisung auch diesbezüglich nicht rechtfertige. Auch gehe es nicht an, dass die Verwaltungsrekurskommission den Aussagen des Angeschuldigten resp. seines Vertreters ohne weiteres Glauben schenke, obwohl diese mit den Akten im Widerspruch stehen würden. Eine Rückweisung des Verfahrens in die Untersuchung rechtfertige sich aber auch deshalb nicht, weil E. E. an der öffentlichen Verhandlung vom 28. April 2005 persönlich anwesend gewesen sei und es somit möglich gewesen wäre, sein Verschulden und seine persönlichen Verhältnisse abschliessend zu würdigen. Allfällige Verletzungen des rechtlichen Gehörs seien geheilt worden, da der Strafbescheid resp. das Untersuchungsverfahren und die gerichtliche Beurteilung durch die Verwaltungsrekurskommission eine Einheit darstellten und der



St.Galler Gerichte

Gerichtsentscheid immer noch erstinstanzlich erfolge. Schliesslich habe die Verwaltungsrekurskommission ihre Kompetenz und ihr Ermessen insofern überschritten, als sie das kantonale Steueramt anweise, die Einsprache des Angeschuldigten vom 28. Oktober 2004 auch als Einsprache gegen die Nachsteuerverfügung anzunehmen, obwohl gar kein entsprechendes Anfechtungsobjekt vorliege.

In ihrer Vernehmlassung vom 5. September 2005 beantragt die Verwaltungsrekurskommission die Abweisung der Beschwerde.

E. E. hat sich nicht vernehmen lassen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1./ a) Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 270 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Der Beschwerdeführer ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 270 Abs. 1 StG). Die Eingaben vom 8. Juni und 8. Juli 2005 entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 270 StG in Verbindung mit Art. 161 StG sowie Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

b) Nach Art. 270 Abs. 2 StG gelten im Beschwerdeverfahren die Vorschriften über das Verfahren vor Verwaltungsrekurskommission sachgemäss. Zu prüfen ist daher, ob im Beschwerdeverfahren eine mündliche öffentliche Verhandlung durchzuführen ist (vgl. Art. 267 Abs. 1 Satz 1 StG).

Im Strafprozess ist der Grundsatz der öffentlichen Verhandlung im Rechtsmittelverfahren eingeschränkt. Nach Art. 243 Abs. 2 des Strafprozessgesetzes (sGS 962.1, abgekürzt StP) kann im Berufungsverfahren in verschiedenen Fällen von einer öffentlichen Verhandlung abgesehen werden, u.a. im Einvernehmen mit den Parteien, wenn die Anwesenheit des Angeschuldigten für die Beurteilung nicht erforderlich ist (Art. 243 Abs. 2 lit. a StP).



Da die Vorschriften des Verfahrens vor Verwaltungsrekurskommission im Beschwerdeverfahren nur sachgemäss anzuwenden sind, rechtfertigt es sich in analoger Anwendung der strafprozessualen Bestimmungen für das Berufungsverfahren im vorliegenden Fall, in welchem kein Begehren um öffentliche Verhandlung gestellt wurde, sich der Beschwerdegegner nicht vernehmen liess und die Anwesenheit des Angeschuldigten zur Beurteilung nicht notwendig ist, auf eine öffentliche und mündliche Verhandlung zu verzichten.

2./ Die Vorinstanz entschied, die Streitsache wegen mehrfacher Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (vgl. hierzu nachfolgende Erw. 3./) in das Untersuchungsverfahren zurückzuweisen. Dabei sei zu beachten, dass die Eingabe des Beschwerdegegners vom 16. November 2004 nicht nur als Einsprache gegen den Strafbescheid sondern auch als Einsprache gegen die Nachsteuerverfügung hätte entgegen genommen werden müssen (nachfolgend Erw. 2./ a). Im Nachsteuerverfahren hätten die effektiven Berufskosten, soweit notwendig und nachgewiesen, zum Abzug zugelassen werden müssen (nachfolgend Erw. 2./ b). Angesichts des Umstandes, dass der Angeschuldigte am 1. Juli 1999 seine Nebenerwerbstätigkeit bei der S. AG aufgenommen habe, nachdem er vorgängig seine Tätigkeit bei der P. reduziert habe, sei sodann zu überprüfen, ob die Vornahme einer ausserordentlichen Zwischenveranlagung per 1. Juli 1999 tatsächlich gerechtfertigt sei (nachfolgend Erw. 2./ c).

a) aa) Auch im Nachsteuerverfahren kann der Steuerpflichtige gegen die Veranlagungsverfügung innert dreissig Tagen seit der Eröffnung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben (Art. 201 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 180 StG). Weiterer Formerfordernisse bedarf es nicht, insbesondere braucht es keinen Antrag und keine Begründung. Indessen muss in der Einsprache deutlich gemacht werden, dass es der unbedingte Wille des Steuerpflichtigen ist, die Veranlagungsverfügung anzufechten (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 391).

bb) Die Vorinstanz geht aufgrund der einleitenden Worte des Beschwerdegegners in seiner Eingabe vom 16. November 2004 davon aus, dass sich dieser auf den Gesamtbetrag, d.h. Nachsteuer sowie Busse, beziehe und in seinen Ausführungen



deshalb sinngemäss auch eine Reduktion der Nachsteuer und nicht lediglich der Busse fordere. Die Stelle, auf welche sich die Vorinstanz bezieht, lautet wie folgt (vgl. vorinst. act. VI 1):

"Ihre Rechnungen habe ich erhalten. Leider ist der Betrag immer noch gleich hoch. Eine gute Frage ist, woher der Rentner nimmt und nicht sti[e]hlt. Gibt eine Bank einem Rentner 48'000 Fr. um Steuern zu bezahlen? [...] Wie ich vorher schon erwähnt habe stellt sich die Frage, ob eine Bank für 50'000 Fr. eine Hypothek gibt. [...]"

Betrachtet man diese Ausführungen des Beschwerdegegners isoliert, liesse sich die Schlussfolgerung der Vorinstanz, wonach neben der Busse auch die verfügte Nachsteuer angefochten wurde, grundsätzlich rechtfertigen. Indes sind auch die folgenden Ausführungen des Beschwerdegegners im Schreiben vom 16. November 2004 zu berücksichtigen:

"[...] Ich habe den Lohnausweis der S. selbst beigelegt. Meiner Meinung nach wurde dies nicht [s]trafmildernd gewürdigt. Nach Artikel 248 Abs. 3 wird bei Selbstanzeige die Busse auf einen 1/5 der hinterzogenen Steuer ermässigt. [...] Die Busse kann bei leichtem Verschulden auf einen 1/3 ermässigt der hinterzogenen Steuern werden. [...] Ich bitte Sie diesen Fall noch einmal ernsthaft zu überprüfen und mein leichtes Verschulden dementsprechend mit einer milden Busse zu belasten. [...]"

Werden die einleitenden Worte vor dem Hintergrund dieser Äusserungen gewürdigt, ergibt sich, insbesondere auch im Hinblick auf die Bitte des Beschwerdegegners, den Fall erneut zu überprüfen und ihn mit einer milderen Strafe zu belasten, dass der Beschwerdegegner lediglich an der Höhe der Strafsteuer Anstoss nahm und diese, da er offensichtlich von einer Selbstanzeige ausgeht, reduziert haben möchte. Die Nachsteuer stellt er dagegen nicht in Frage. Selbst die Vorinstanz anerkennt, dass der Beschwerdegegner nach den einleitenden Worten nur noch Ausführungen zur Steuerstrafe macht (vgl. act. 2, S. 17). Wie vorstehend dargelegt, muss namentlich auch mit Blick auf die ansonsten niedrigen Formerfordernisse aus der Einsprache der unbedingte Wille hervorgehen, die Veranlagungsverfügung anzufechten. Eine Gesamtwürdigung der Eingabe vom 16. November 2004 ergibt, dass diese Voraussetzungen hinsichtlich der Nachsteuerveranlagung nicht erfüllt sind. Im übrigen



hat der Beschwerdegegner – soweit ersichtlich - auch anlässlich der Hauptverhandlung vom 28. April 2005 nicht geltend gemacht, er habe neben der Busse auch die Nachsteuerveranlagung angefochten. Gleiches gilt für das Beschwerdeverfahren, an dem er sich nicht beteiligt hat. Eine Behandlung der Eingabe vom 16. November 2004 als Einsprache gegen die Nachsteuerveranlagung war unter diesen Umständen nicht angezeigt. Die Nachsteuerveranlagung ist in Rechtskraft erwachsen. Im folgenden wird deshalb lediglich der Vollständigkeit halber zu den vorinstanzlichen Einwänden, wonach die effektiven Berufskosten hätten zum Abzug zugelassen werden müssen, Stellung genommen.

b) aa) Für die Berufskosten nach Art. 39 Abs. 1 lit. a bis c StG legt die Regierung Pauschalansätze fest; dem Steuerpflichtigen steht im Falle von Abs. 1 lit. a und c jedoch der Nachweis höherer Kosten offen (Art. 39 Abs. 2 StG).

bb) Der Beschwerdegegner hat im Nachsteuerverfahren lediglich die nicht eingereichten Lohnausweise der S. AG nachgereicht. Weder in diesem Zeitpunkt noch später hat er einen Abzug für Berufskosten geltend gemacht oder höhere Berufskosten nachgewiesen, obwohl ihm Gelegenheit eingeräumt wurde, zur Nachsteuerveranlagung Stellung zu nehmen. Unter diesen Umständen ist es nicht zu beanstanden, wenn dem Beschwerdeführer bei der Nachsteuerveranlagung der Pauschalabzug für die Berufskosten gewährt worden ist. Eine spezielle Aufforderung zur Geltendmachung allfälliger darüber hinausgehender effektiver Berufskosten war nicht notwendig.

c) Ob eine ausserordentliche Zwischenveranlagung während den Steuerperioden 1999 und 2000 hätte vorgenommen werden müssen, kann offen gelassen werden, da die Nachsteuerveranlagung, wie bereits vorstehend (Erw. 2./ a) dargelegt wurde, in Rechtskraft erwachsen ist. Auch die diesbezüglichen Vorbringen der Vorinstanz sind somit unbegründet.

3./ Die Vorinstanz erwog im angefochtenen Entscheid, der Beschwerdeführer habe während des Untersuchungsverfahrens mehrfach den Anspruch des Beschwerdegegners auf rechtliches Gehör verletzt.



a) aa) Der Anspruch auf rechtliches Gehör dient einerseits der Sachaufklärung und stellt andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar. Sein Umfang richtet sich nach Art. 15 VRP und subsidiär nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101). Zu den wesentlichen Inhalten gehören die vorgängige Anhörung und Orientierung des Betroffenen vor dem Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids, das Recht auf Mitwirkung bei der Beweiserhebung, das Recht auf Akteneinsicht sowie der Anspruch auf Prüfung und auf begründeten Entscheid (BGE 122 I 55; Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl., Zürich 2002, Rz. 1680 ff.; R. Hotz, in: St. Galler Kommentar zur BV, Zürich 2002, Art. 29 N 24). Zusätzlich schliesst der Anspruch auf rechtliches Gehör das Recht mit ein, im Strafprozess in möglichst kurzer Zeit in allen Einzelheiten über die Art und den Grund der erhobenen Beschuldigung unterrichtet zu werden (BGE 119 Ib 17 mit weiteren Hinweisen).

bb) Die Einleitung des Untersuchungsverfahrens wegen Steuerhinterziehung wird dem Angeschuldigten unter Angabe des Anfangsverdachts schriftlich eröffnet (Art. 257 Abs. 1 StG). Der Angeschuldigte kann jederzeit einen Verteidiger beiziehen (Art. 258 Abs. 1 StG). Er kann Einsicht in die Akten nehmen, sobald dies den Untersuchungszweck nicht mehr gefährdet. Im übrigen gelten die im Veranlagungsverfahren massgeblichen Bestimmungen über die Verfahrensrechte des Steuerpflichtigen und die Mitwirkungspflichten von Drittpersonen und Stellen sachgemäss (Art. 259 Abs. 2 StG). Nach Abschluss der Untersuchung wird das Strafverfahren aufgehoben oder ein Strafbescheid erlassen (Art. 261 Abs. 1 StG). Vor Erlass eines Strafbescheids wird dem Angeschuldigten Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt (Art. 261 Abs. 2 StG).

b) aa) Mit Schreiben vom 8. Oktober 2004 teilte das Kantonale Steueramt dem Beschwerdegegner mit, dass gegen ihn ein Untersuchungsverfahren wegen Steuerhinterziehung eingeleitet werde. Im nämlichen Schreiben wurde festgehalten, dass das Untersuchungsverfahren als abgeschlossen betrachtet und die Erledigung des Strafverfahrens mittels Strafbescheid vorgesehen werde. Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass dieses Vorgehen die gesetzliche Ordnung verletze, welche eine formelle Eröffnung des Untersuchungsverfahrens mit anschliessender Untersuchung vorsehe. Die Vorgehensweise sei insbesondere im Hinblick auf die wirksame Wahrung der verfassungsrechtlich gewährleisteten Verteidigungsrechte unzulässig, weil der



Angeschuldigte davon ausgehen müsse, die Behörde sei bereits zu einem für ihn ungünstigen Ergebnis gekommen, bevor er überhaupt Gelegenheit gehabt habe, sich gegen die Vorwürfe zur Wehr zu setzen. Namentlich habe er nie Gelegenheit zur Akteneinsicht bekommen, obwohl die Akteneinsicht zu gewähren sei, sobald hierdurch der Untersuchungszweck nicht mehr gefährdet werde. Hiergegen bringt der Beschwerdeführer vor, dass aus den gesetzlichen Vorschriften nicht gefolgert werden könne, dass der Eröffnung der Untersuchung eine anschliessende Untersuchung zu folgen habe. Die Bemerkung im Schreiben vom 8. Oktober 2004, wonach das Untersuchungsverfahren als abgeschlossen betrachtet werde, sei dahingehend zu verstehen, dass sich nach Auffassung der Untersuchungsbehörde aufgrund des Aktenstandes keine weiteren Untersuchungshandlungen mehr aufgedrängt hätten, insbesondere auch deshalb, weil vorgängig bereits Abklärungen im Rahmen des Nachsteuerverfahrens stattgefunden hätten. Zudem sei dem Angeschuldigten mit diesem Schreiben auch Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt worden.

Blosse Verletzungen von Verfahrenspflichten können, sofern der Tatbestand aufgrund der Akten und vorläufiger Abklärungen als erfüllt erscheint, direkt mit einer Bussenverfügung geahndet werden (Art. 256 Abs. 1 StG). Ein eigentliches Untersuchungsverfahren ist erst anzustrengen, wenn der Angeschuldigte gegen die Bussenverfügung Einsprache erhebt (Art. 257 Abs. 2 StG). Im Unterschied hierzu ist ein Untersuchungsverfahren beim Vorwurf der Steuerhinterziehung immer zu eröffnen und der Angeschuldigte hiervon in Kenntnis zu setzen (Art. 257 Abs. 1 StG). Fraglich ist dabei, inwieweit eigentliche Untersuchungshandlungen vorgenommen werden müssen.

Nachsteuer und Busse wegen Steuerhinterziehung bilden in der gesetzlichen Ordnung des Kantons St. Gallen Gegenstand je getrennter Verfahren, obwohl die Nachsteuererhebung wie auch das Delikt der vollendeten Steuerhinterziehung an eine zu Unrecht unterbliebene oder unvollständige rechtskräftige Veranlagung anknüpfen (Art. 199 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 201 sowie Art. 248 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 257 ff. StG). Das Gesetz äussert sich nicht zur zeitlichen Abfolge beider Verfahren. Ist, wie im vorliegenden Fall, das kantonale Steueramt zuständig zur Eröffnung beider Verfahren (vgl. Art. 158 Abs. 1 und Art. 259 Abs. 1 StG), steht der Zeitpunkt der Eröffnung der Verfahren in seinem Ermessen und die Rechte und Pflichten der Beteiligten richten sich nach den für das jeweilige Verfahren geltenden Vorschriften.



Sachverhaltselemente, die für beide Verfahren von Bedeutung sind, können grundsätzlich im einen wie im anderen Verfahren ermittelt werden. Werden Erkenntnisse aus dem Nachsteuerverfahren für das Steuerhinterziehungsverfahren herbeigezogen, so müssen diese jedoch "durch einen strafprozessualen Filter geläutert werden" (vgl. R. Sieber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, Art. 183 DBG N 7). Dabei ist insbesondere bei der Frage der Verwertung von im Nachsteuerverfahren erlangten Erkenntnissen dem in Art. 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101, abgekürzt EMRK) statuierten Fairnessprinzip genügend Rechnung zu tragen. Dies gilt mit Blick auf das aus dem Fairnessprinzip abgeleitete Recht eines Angeschuldigten, sich nicht selber einer Straftat bezichtigen zu müssen, namentlich dann, wenn die steuerpflichtige Person den Veranlagungsbehörden im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens Informationen zwar freiwillig, d.h. ohne Nachteilsandrohung für den Unterlassungsfall, zugänglich macht, ohne aber mit ihrer Verwendung in einem Strafverfahren rechnen zu müssen (Sieber, a.a.O., Art. 183 DBG N 8 ff.).

Im vorliegenden Fall wurde zuerst das Nachsteuerverfahren eingeleitet und in dessen Rahmen wurden weitere Abklärungen getroffen. Insbesondere wurde abgeklärt, seit wann der Beschwerdegegner bei der S. AG tätig ist. Zudem wurde der Beschwerdegegner aufgefordert, sämtliche Lohnausweise der S. AG bis zum 31. Dezember 2002 einzureichen. Aufgrund dieser Informationen ermittelte der Beschwerdeführer die für die Nachsteuer relevanten Faktoren und erachtete in der Folge den Tatbestand der Steuerhinterziehung als erfüllt. Die Eröffnung beider Verfahren wurde dem Beschwerdegegner schriftlich mitgeteilt, wobei ein eigentliches Untersuchungsverfahren hinsichtlich der Steuerhinterziehung aufgrund der bereits im Nachsteuerverfahren ermittelten Informationen unterblieb. Eine solche Vorgehensweise ist entsprechend den vorstehenden Ausführungen grundsätzlich zulässig. Ebenso zulässig erweist sich die Verwendung der vom Beschwerdegegner freiwillig eingereichten Lohnausweise der S. AG der Jahre 1999 – 2002 im Steuerhinterziehungsverfahren, obwohl er sich hiermit selber belastete. Der Beschwerdeführer hätte sich bei Weigerung des Beschwerdegegners die Lohnausweise direkt vom Arbeitgeber aushändigen lassen dürfen (Art. 172 Abs. 2 StG). Die Rüge der Vorinstanz, der Beschwerdeführer habe mit seinem Vorgehen die gesetzliche Ordnung missachtet, ist demzufolge unbegründet.



bb) Ebenso unbegründet erweist sich der Vorwurf, der Beschwerdeführer hätte aufgrund von Art. 259 Abs. 2 StG dem Beschwerdegegner spätestens mit Schreiben vom 8. Oktober 2004, als ihm die Einleitung und der Abschluss des Strafverfahrens mitgeteilt wurden, Akteneinsicht gewähren müssen. Der Beschwerdeführer hat dem Beschwerdegegner im fraglichen Schreiben gestützt auf Art. 261 Abs. 2 StG Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt. Darüber hinaus ist die Behörde im allgemeinen von Verfassungs wegen nicht verpflichtet, Akten von Amtes wegen zur Einsicht vorzulegen, sondern es ist grundsätzlich Sache der am Verfahren beteiligten Parteien, die Akteneinsicht zu beantragen (VerwGE vom 10. Mai 2001 i.S. A.V. S. 10). Dem entspricht Art. 259 Abs. 2 StG, welcher besagt, dass der Angeschuldigte Einsicht in die Akten nehmen kann, sobald dies ohne Gefährdung des Untersuchungszweckes möglich ist. Dem klaren Wortlaut zufolge ist es Sache des Angeschuldigten, Akteneinsicht zu verlangen; sie ist ihm hingegen nicht von Amtes wegen zu gewähren. Der Beschwerdegegner stellte, selbst als ihm im Rahmen von Art. 261 Abs. 2 StG vor Erlass des Strafbescheids Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt wurde, kein Gesuch um Akteneinsicht.

cc) Nach Auffassung der Vorinstanz kommt des weitern der Aussage des Vertreters des Beschwerdegegners anlässlich der mündlichen Hauptverhandlung besondere Bedeutung zu. Demnach habe der Vertreter des Beschwerdegegners im Auftrage des Beschwerdegegners nach Erhalt des Schreibens vom 8. Oktober 2004 mit der zuständigen Steuerkommissarin telefonisch Kontakt aufgenommen und vergebens um ein Gespräch zwecks Klärung der Angelegenheit und insbesondere Reduktion der Busse ersucht. Die Verweigerung dieses Mitwirkungsrechts stelle eine schwere Verletzung des Gehörsanspruchs dar. Hinzu komme, dass dem Beschwerdegegner zwar Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt worden sei, die vom 23. Oktober 2004 datierende Stellungnahme gemäss Darstellung des Beschwerdeführers jedoch erst am 28. Oktober 2004 eingegangen sei und somit nicht mehr habe rechtzeitig berücksichtigt werden können. Der Beschwerdeführer hingegen bestreitet, dass der Vertreter des Beschwerdegegners anlässlich des fraglichen Telefongesprächs um eine mündliche Besprechung ersucht habe. Dieser habe sich vielmehr lediglich über den Verfahrensstand orientiert sowie Fragen zur Berechnung der Nachsteuer und zum gewählten Strafmass gestellt.



Die Vorinstanz erkennt selbst, dass dem Beschwerdegegner mit Schreiben vom 8. Oktober 2004 explizit die Gelegenheit eingeräumt wurde, zur vorgesehenen Verfahrenserledigung schriftlich Stellung zu nehmen. Hiermit wurde dem Recht auf vorgängige Äusserung als Teilgehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör genügend Rechnung getragen; weder besteht ein verfassungsrechtlicher Anspruch auf mündliche Äusserung (Hotz, a.a.O., N 28) noch ist ein solcher im einschlägigen kantonalen Recht statuiert. Es liegt deshalb zum vornherein keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör vor, auch wenn aufgrund der widersprüchlichen Aussagen zum fraglichen Telefongespräch nicht mehr ermittelt werden kann, ob der Beschwerdegegner um ein Gespräch ersucht hat. Daran vermag auch der Einwand der Vorinstanz, wonach die Stellungnahme vom 23. Oktober 2004 vom Beschwerdeführer infolge Verspätung nicht mehr berücksichtigt worden sei, nichts zu ändern. Wird eine Eingabe der Post übergeben, genügt der rechtzeitige Einwurf in einen Briefkasten (BGE 109 Ia 184 f.). Eine eingeschriebene Zustellung ist nicht erforderlich; kann aber der Beweis für die Rechtzeitigkeit nicht mit dem Poststempel erbracht werden, trägt der Betroffene das Beweisrisiko für die effektive Postaufgabe (vgl. anstelle vieler BGE 1P. 380/2005 vom 8. September 2005 Erw. 2.2). Der Beschwerdegegner vermag den Beweis der rechtzeitigen Eingabe nicht zu erbringen. Die Nichtberücksichtigung der Stellungnahme beim Erlass des Strafbescheids ist somit ebenfalls nicht zu beanstanden.

ee) Die Vorinstanz ist des weitern der Auffassung, dass der Beschwerdeführer eine nur rudimentäre Untersuchung vorgenommen und insbesondere den subjektiven Tatbestand nicht genügend abgeklärt habe. Zudem sei auch nicht klar, woher der Steuerkommissär Kenntnis des Zeitpunkts der Anstellung des Beschwerdegegners bei der S. AG erlangt habe. Dies hätte gemäss Auffassung der Vorinstanz abgeklärt werden müssen; habe nämlich der Beschwerdegegner diese Information dem Steuerkommissär selbst zukommen lassen, stelle sich tatsächlich die Frage, ob eine Selbstanzeige vorliege.

Der subjektive Tatbestand der Steuerhinterziehung setzt Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus (Art. 248 Abs. 2 StG). Aufgrund des auch im Steuerstrafverfahren massgeblichen Grundsatzes der Unschuldsvermutung (Art. 6 Abs. 2 EMRK; Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. I, 9. Aufl., Bern 2001, § 37 Rz. 12) obliegt bei der



Verfolgung von Steuerdelikten die Beweislast namentlich in bezug auf das Verschulden der Steuerbehörde. Das kantonale Steueramt untersucht den Sachverhalt und kann hierzu insbesondere den Angeschuldigten befragen und Zeugen einvernehmen (Art. 259 Abs. 1 StG). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann der Nachweis als erbracht gelten, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass der Steuerpflichtige sich der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass der Steuerpflichtige auch mit Willen gehandelt, d.h. eine Täuschung der Steuerbehörde beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen hat (ASA 59 296).

Die Kann-Bestimmung von Art. 259 Abs. 1 StG auferlegt dem Beschwerdeführer keine Pflicht zur mündlichen Befragung der angeschuldigten Person, sondern überlässt es weitgehend dem Ermessen der mit der Untersuchung betrauten Personen, mit welchen Beweismitteln sie den Sachverhalt ermitteln wollen. Der Beschwerdeführer hat im vorliegenden Fall aufgrund der Nichtdeklaration der seit 1999 aus unselbständiger Nebenerwerbstätigkeit erzielten Einkünfte des Beschwerdegegners auf eine vorsätzliche Begehung geschlossen. Der vom Beschwerdeführer aus dem objektiven Sachverhalt gezogene Schluss, das Verhalten des Beschwerdegegners könne nur mit der Absicht, Steuern hinterziehen zu wollen, erklärt werden, entspricht dem Erfahrungssatz, wonach jemand, der wissentlich unvollständig deklariert, willentlich zum Zwecke der Steuerersparnis handelt (BGE 114 Ib 30). Dies gilt vorliegend umso mehr, als der Beschwerdegegner über mehrere Jahre hinweg die zusätzlichen Einkünfte nicht deklarierte und ihm bewusst sein musste, dass der Lohnausweis eine der wesentlichen Grundlagen für eine ordentliche Veranlagung bei unselbständiger Erwerbstätigkeit darstellt. Die vorsätzliche Tatbegehung bestätigt sich auch darin, dass sich der Beschwerdegegner für die Nichtdeklaration entschuldigte und ausdrücklich um eine milde Busse ersuchte und sich somit des Unrechtsgehalts seines Vorgehens grundsätzlich bewusst war. Schliesslich hat der Beschwerdegegner gemäss eigenen Angaben mit der erstmaligen Einreichung des Lohnausweises der S. AG in der Steuerperiode 2003 auch "reinen Tisch machen" wollen. Unter diesen Umständen sind die Sachverhaltsabklärungen des Beschwerdeführers in bezug auf den subjektiven Tatbestand nicht zu beanstanden.



St.Galler Gerichte

Im weiteren ist der vom Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren eingereichten Stellungnahme des für die Gemeinde J. zuständigen Steuerkommissärs zu entnehmen, dass einer seiner Mitarbeiter nach Eingang des Lohnausweises 2003 bei der S. AG telefonisch abklärte, seit wann der Beschwerdegegner effektiv dort angestellt war. Damit hat als erstellt zu gelten, dass die Steuerbehörde die entsprechende Information nicht vom Beschwerdegegner – der im übrigen nie etwas anderes behauptet hat – erlangte. Eine Rückweisung erweist sich auch in diesem Punkt als unnötig.

Sodann entbehren die Ausführungen der Vorinstanz, wonach der Beschwerdegegner mit Einreichung des Lohnausweises der S. AG für das Jahr 2003 konkludent auch die früheren Einkünfte habe anzeigen wollen, einer sachlichen Grundlage. Aufgrund der Aktenlage ist mitnichten von einer Selbstanzeige des Beschwerdegegners auszugehen. Die Selbstanzeige setzt voraus, dass die Steuerbehörden von der Hinterziehung noch keine Kenntnis haben; ist einmal ein Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren eröffnet, bleibt für eine Selbstanzeige kein Raum mehr. Die Selbstanzeige bedingt, dass der Steuerpflichtige die Steuerhinterziehung anzeigt, d.h. umfassend und vorbehaltlos sein Fehlverhalten offen legt und nicht bloss Tatsachen, die darauf schliessen lassen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 428; Sieber, a.a.O., Art. 175 DBG N 36 ff.). Der Beschwerdegegner hat der Steuererklärung 2003 lediglich den Lohnausweis 2003 beigelegt. Dass er bereits früher entsprechende Einkünfte erzielte, hat er dagegen nicht offenbart. Die weiteren Lohnausweise reichte er erst aufgrund der Aufforderung des Beschwerdeführers anlässlich des Nachsteuerverfahrens ein. Von einer vorbehaltlosen und umfassenden Offenlegung kann somit keine Rede sein, weshalb die Voraussetzungen einer strafmindernden Selbstanzeige nicht erfüllt sind.

Als nicht stichhaltig erweist sich schliesslich das vorinstanzliche Vorbringen, wonach aufgrund der in J. herrschenden überschaubaren Verhältnisse nicht auszuschliessen sei, dass dem Steuerkommissär die Nebenerwerbstätigkeit des Beschwerdegegners bereits aus privaten Quellen bekannt war. Es handelt sich hierbei um nicht näher substantiierte Vermutungen, die weder in den Aussagen des Beschwerdeführers noch des Beschwerdegegners eine sachliche Grundlage finden. Auch in dieser Hinsicht ist eine Rückweisung der Angelegenheit in das Untersuchungsverfahren nicht angezeigt; im übrigen hätte es der Vorinstanz angesichts der ihr zustehenden Befugnisse offen gestanden, die Untersuchung von sich aus zu ergänzen (Art. 266 Abs. 1 StG).



ff) Im weiteren vertritt die Vorinstanz die Auffassung, der Strafbescheid vom 28. Oktober 2005 sei insbesondere mit Blick auf die Strafzumessung zu knapp und für den Angeschuldigten nicht ausreichend nachvollziehbar begründet.

Der Strafbescheid bezeichnet den Angeschuldigten, die dem Angeschuldigten zur Last gelegte Handlung, die angewendeten Gesetzesbestimmungen, die Beweismittel, die Strafe, er weist auf die Möglichkeit der Einsprache sowie die Folgen der Unterlassung hin (Art. 262 Abs. 1 StG). Der Strafbescheid wird kurz begründet (Art. 262 Abs. 2 StG).

Der Strafbescheid ist funktionell vorab ein Urteilsvorschlag der Untersuchungsbehörde gegenüber dem Angeschuldigten. Der Untersuchungsrichter kann zwar mit dem Strafbescheid die Untersuchung selbständig zum Abschluss bringen; sein Entscheid entfaltet aber erst dann rechtliche Wirkung, wenn der Angeschuldigte dagegen keine Einsprache erhebt. Nur wenn keine Einsprache erfolgt, erwächst der Strafbescheid in Rechtskraft und erlangt damit die Bedeutung eines gerichtlichen Urteils (vgl. N. Oberholzer, Grundzüge des Strafprozessrechts, 2. Aufl., Bern 2005, Rz. 1385; vgl. Richter/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 1 zu § 251). Mit der vereinfachten Erledigungsform des Strafbescheids steht für Straftaten von eher untergeordneter Bedeutung ein einfaches, rasches und billiges Verfahren zur Verfügung, welches dem Angeschuldigten überdies die Unannehmlichkeit einer öffentlichen Gerichtsverhandlung erspart (vgl. Oberholzer, a.a.O., Rz. 1386). Weil der Strafbescheid kein Urteil ist, sondern einem solchen bei freiwilligem Verzicht auf gerichtliche Beurteilung lediglich seiner Wirkung nach gleichkommt, muss er nicht den gleich hohen Anforderungen namentlich an die rechtliche Begründung genügen, die für gerichtliche Strafurteile gelten. Hinzu kommt, dass der Strafrahmen bei der Steuerhinterziehung im Vergleich mit andern Straftatbeständen bereits durch das Gesetz wesentlich eingeschränkt ist (Art. 248 Abs. 4 und 5 StG). Auch dies rechtfertigt es, an die Begründung eines Strafbescheids weniger hohe Anforderungen zu stellen als an die gerichtliche Begründung von Strafurteilen. Der Strafbescheid ist deshalb gemäss Art. 262 Abs. 2 StG nur "kurz" zu begründen. Die Begründung muss aber ausreichend sein, weil eine Unterwerfung des Angeschuldigten unter das Verdikt der Steuerstrafbehörde nur in voller Kenntnis des ihm zur Last gelegten Sachverhalts als wirklich freiwillig und damit als rechtsgültig gewürdigt werden kann (vgl. Richter/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 3 zu § 251).



Der Strafbescheid vom 28. Oktober 2004 bezeichnet den Angeschuldigten sowie seinen Wohnort, die ihm zur Last gelegte Handlung der Steuerhinterziehung sowie die massgeblichen Gesetzesbestimmungen. Zudem enthält er 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, dass durch die Nichtdeklaration der seit dem Jahre 1999 erzielten Einkünfte der Tatbestand der Steuerhinterziehung als erfüllt betrachtet werde. Die Strafzumessung richte sich nach dem Verschulden des Steuerpflichtigen, wobei dessen Vorleben, persönliche Verhältnisse und Beweggründe zu berücksichtigen seien. In Würdigung sämtlicher Umstände und unter Berücksichtigung der Strafzumessungsregeln erscheine eine Busse in der Höhe von 100% der Nachsteuer als angemessen. Schliesslich wird auf das Schreiben vom 8. Oktober 2004 verwiesen, welches integrierender Bestandteil des Strafbescheids bilde. Dort wird zusätzlich ausgeführt, dass die Nichtdeklaration von Einkommensteilen grundsätzlich strafschärfenden Charakter habe, was eine Busse bis zum Dreifachen der Nachsteuer rechtfertigen würde. Unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände sei das Steueramt indes bereit, die Busse auf den Normalstrafrahmen von 100% der Nachsteuer herabzusetzen. Dabei sei bereits strafmindernd berücksichtigt worden, dass der Einkommensteil in der Steuererklärung 2003 erstmals deklariert worden sei. Einer weiteren Reduktion oder gar einem Verzicht auf die Erhebung der Busse könne nicht zugestimmt werden.

Der dem Beschwerdegegner vorgeworfene Tatbestand ist einfach und unbestritten. Es gibt keine Hinweise darauf, dass es dem Beschwerdegegner nicht möglich gewesen wäre, sich aufgrund des Strafbescheids über den ihm zur Last gelegten Sachverhalt Rechenschaft zu geben. Im weiteren wurden im Schreiben vom 8. Oktober 2004 Ausführungen zur Strafzumessung gemacht und unter Hinweis auf je einen Strafschärfungs- und Strafminderungsgrund begründet, weshalb im Fall des Beschwerdegegners der Normalstrafrahmen zur Anwendung gebracht wird. Dies relativiert den Umstand, dass im Strafbescheid keine weiteren Ausführungen zum Verschulden bzw. zur Strafzumessung gemacht werden. Weshalb ein Verweis im Strafbescheid auf andere Akten grundsätzlich unzulässig sein soll, wie die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid antönt, ist nicht nachvollziehbar. Vor diesem Hintergrund kommt das Verwaltungsgericht zum Schluss, dass dem Beschwerdeführer entgegen



St.Galler Gerichte

der Auffassung der Vorinstanz keine Verletzung der Begründungspflicht vorgeworfen werden kann. Dies gilt namentlich auch deshalb, weil der Beschwerdegegner selbst die Begründungsdichte des Strafbescheids nie beanstandet hat.

4./ Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde gutzuheissen ist. Der vorinstanzliche Entscheid ist in Bestätigung des Strafbescheids vom 28. Oktober 2004 aufzuheben.

5./ Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Staat aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Der Beschwerdegegner, welcher sich nicht am Beschwerdeverfahren beteiligt hat, ist nicht mit Kosten zu belasten (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 81 ff.). Eine Entscheidgebühr von Fr. 3'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Auf die Erhebung ist zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP).

Die amtlichen Kosten des Einspracheverfahrens von Fr. 1'500.-- sind dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; vgl. Hirt, a.a.O., S. 103).

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98bis VRP).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

1./ Die Beschwerde wird gutgeheissen, der angefochtene Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 28. April 2005 aufgehoben und der Strafbescheid vom 28. Oktober 2004 wie folgt bestätigt:

a. Der Beschwerdeführer wird der vollendeten Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 248 StG für schuldig befunden.

b. Die vom Beschwerdeführer zu entrichtende Busse beträgt nach Würdigung sämtlicher Umstände Fr. 20'194.30 (Art. 248 Abs. 4 und 5 StG).



St.Galler Gerichte

c. Der Beschwerdeführer trägt die Kosten des Untersuchungsverfahrens in der Höhe von Fr. 500.-- (Art. 262 Abs. 1 StG).

2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 3'000.-- werden dem Staat auferlegt. Auf die Erhebung wird verzichtet.

3./ Die amtlichen Kosten des Einspracheverfahrens von Fr. 1'500.-- werden dem Beschwerdegegner auferlegt.

4./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Zustellung dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner (durch B. D.)

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann gestützt auf Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14) innert dreissig Tagen seit Eröffnung Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, eingereicht werden.