

regelmässig saldiert wurde und die ausgewiesenen Ergebnisse aus diesem Grund von der Erfahrungszahl abweichen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine Bruttogewinnmarge von 57 % im Betrieb der Rekurrenten als erzielbar bezeichnet werden muss. Nach Auffassung der Steuerrekurskommission sind daher die von der Vorinstanz vorgenommenen Bruttogewinn-Aufrechnungen gerechtfertigt. Dabei wird gegen die Rekurrenten, entgegen der von ihnen vertretenen Auffassung, nicht der Vorwurf erhoben, sie hätten Einkünfte unrechtmässig dem Geschäft entzogen. Allein die vorliegende Buchhaltung genügt den Anforderungen an die Ordnungsmässigkeit der Buchführung nicht. Das gilt vor allem deshalb, weil der Betrieb einer Bäckerei-Konditorei mit Café einen bargeldintensiven Geschäftsverkehr aufweist und die Beweiskraft der Buchhaltung mit der Kassabuchführung steht und fällt (*Reimann/Zuppinger/Schärfer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, Zürich 1963, N 485 zu § 19). Gerade die Führung des Kassabuchs weist aber schwerwiegende Mängel auf, die im Hinblick auf künftige Veranlagungen behoben werden müssen.

StRK 20.8.1993 (Nr. 576)

2124

Im Nachsteuer- und Steuerbussenverfahren nach Art. 110 ff. StG amtiert die **Steuerrekurskommission als Gericht** im Sinne von Art. 6 Abs. 1 EMRK. Die **Beweislast** im Hinterziehungsverfahren trägt die Steuerbehörde; Bussenberechnung beim Vorliegen versuchter Steuerhinterziehung.

1. In verfahrensrechtlicher Hinsicht macht der Rekurrent geltend, er sei von der Eröffnung des gegen ihn geführten Strafverfahrens wegen versuchter Steuerhinterziehung nicht rechtsgenügend in Kenntnis gesetzt worden. Damit liege ein Verstoß gegen Art. 4 Abs. 1 BV vor. Dieser Einwand ist unbegründet. Aus den Akten ergibt sich, dass die kantonale Steuerverwaltung mit Schreiben vom 13. Dezember 1991 gegen B. förmlich ein Verfahren wegen vollendeter und versuchter

Steuerhinterziehung für Land, Gemeinde und Kirche sowie den Bund einleitete. In das Verfahren miteinbezogen wurden nicht nur die hängigen Veranlagungen für die Steuerjahre 1989/90 und 1991/92, sondern auch die bereits in Rechtskraft erwachsenen Steuerveranlagungen 1985/86 und 1987/88 (vgl. RKE Nr. 560 vom 2. Oktober 1992 i.S. B., Erw. 2). Später konnte der Pflichtige wiederholt - mündlich und schriftlich - zu den gegen ihn erhobenen Vorwürfen Stellung nehmen, bevor die kantonale Steuerverwaltung am 29. März 1993 die angefochtene Bussenverfügung erliess. Damit wurde der sich aus Art. 4 Abs. 1 BV ergebende Gehörsanspruch gewährt.

2. Der Rekurrent beanstandet im weiteren, dass das Veranlagungs- und das Strafsteuerverfahren von der gleichen Behörde vorgenommen wurde. Vorab ist festzuhalten, dass die Auffassung, wonach das Veranlagungs- und Strafsteuerverfahren nicht von der gleichen Behörde vorgenommen werden dürfte, im kantonalen Verfahrensrecht keine Stütze findet. Ein solcher Anspruch leitet sich auch nicht aus Art. 4 Abs. 1 BV ab. Folglich bleibt nur zu prüfen, ob das Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltung gegen Art. 6 Ziff. 1 EMRK verstösst.

a) Gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK hat jedermann Anspruch darauf, dass seine Sache in billiger Weise öffentlich und innerhalb einer angemessenen Frist gehört wird, und zwar von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht, das über die Stichhaltigkeit der gegen ihn erhobenen strafrechtlichen Anklage zu entscheiden hat. Über die Stichhaltigkeit der Anklage wegen Steuerhinterziehung wird nach kantonalem Steuerrecht in einem zweistufigen Verfahren entschieden, nämlich in einem verwaltungsbehördlichen Untersuchungs- und "Strafbefehlsverfahren" (vgl. Art. 119 und 120 StG) sowie in einem Rekursverfahren vor der Steuerrekurskommission, in welchem die in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht umfassende gerichtliche Beurteilung der Strafsache erfolgt (Art. 122 Abs. 2 i.V.m. Art. 91 und 94 Abs. 1 StG).

b) Als Gericht i.S.v. Art. 6 Abs. 1 EMRK entscheidet in Steuerhinterziehungssachen erstmals die Steuerrekurskommission. Konventionsrechtlich gesehen bildet das gesamte vorstehend geschilderte Verfahren eine Einheit, innerhalb welchem die Anforderungen von Art. 6 EMRK erfüllt sein müssen (RB 1991 Nr. 19; StE B 101.2 Nr. 9, mit Hinweisen). Wird die Bussenverfügung der kantonalen Steuerverwaltung

mit Rekurs an die Steuerrekurskommission weitergezogen, so übernimmt die Verfügung konventionsrechtlich die Funktion der Anklageschrift. Damit ist gemäss Art. 6 Ziff. 1 EMRK auch die Trennung des urteilenden Gerichts einerseits von der untersuchenden und anklagenden Behörde andererseits gewährleistet (RB 1991 Nr. 19). Konventionsrechtlich nicht gefordert ist dagegen eine Trennung der Untersuchungs- von der Veranlagungsbehörde, was sich ohne weiteres daraus ergibt, dass auf das ordentliche Veranlagungsverfahren Art. 6 Ziff. 1 EMRK keine Anwendung findet. Auch dieser Einwand des Rekurrenten erweist sich somit als unbegründet.

3. Nach Art. 6 Ziff. 2 EMRK gilt, dass bis zum gesetzlichen Nachweis einer Schuld vermutet wird, dass der wegen einer strafbaren Handlung Angeklagte unschuldig ist. Aus diesem Grundsatz der Unschuldsvermutung folgt, dass die Steuerbehörde die dem beschuldigten Steuerpflichtigen zur Last gelegten Tatsachen zu beweisen hat (StE 1993 B 101.8 Nr. 10). Den Steuerpflichtigen treffen im Hinterziehungsverfahren auch keine Verfahrenspflichten. Er ist - entgegen dem Wortlaut von Art. 120 Abs. 1 StG - nicht verpflichtet, bei der Ermittlung des Sachverhaltes mitzuwirken. Aus diesem Grund ist auch die Vornahme einer Ermessensveranlagung im Hinterziehungsverfahren mit der Unschuldsvermutung nicht zu vereinbaren (StE 1993 B 101.8 Nr. 10). Dagegen ist es im Rahmen der rechtsstaatlich vorgeschriebenen freien richterlichen Würdigung der Schuldbeweise zulässig, Einkommens- oder Vermögensteile, deren Verheimlichung als solche im Veranlagungsverfahren nachgewiesen wurde, im Hinterziehungsverfahren zu schätzen, sofern sie anhand von Indizien oder geeigneten Hilfstatsachen auf diese Weise hinreichend sicher ermittelt werden können. Das ist der Fall, wenn das Gericht zweifelsfrei zur Überzeugung gelangt, eine bestimmte Schätzung entspreche dem wahren Sachverhalt. Dabei braucht das Gericht an der Schuld des Steuerpflichtigen nicht schon dann zu zweifeln, wenn nur rein theoretisch die Möglichkeit besteht, der geschätzte Sachverhalt könne sich in Tat und Wahrheit nicht verwirklicht haben (StE 1993 B 101.8 Nr. 10, mit Hinweisen). Aufgrund der vom Pflichtigen deklarierten Vermögensvorschläge steht im vorliegenden Fall einwandfrei fest, dass er in diesem Umfang Einkünfte erzielt und der Veranlagungsbehörde verheimlicht hat. Zu Unrecht macht der Beschwerdeführer geltend, es handle sich dabei um steuerfreie private

Kapitalgewinne. Das ist unglaublich und hätte vorausgesetzt, dass er im fraglichen Zeitraum wesentliche Teile seines Vermögens mit Gewinn veräussert hätte. Dafür bestehen indessen keine Anhaltspunkte. Es ist weder bekannt, dass der Beschwerdeführer in den Jahren 1989 bis 1992 Liegenschaften verkauft hätte, noch bestehen Hinweise darauf, dass er Gewinne aus dem Verkauf von Wertschriften erzielt haben könnte. Abgesehen davon, dass in diesem Umfang der Handel mit Wertpapieren ohnehin steuerbar wäre, geht aus den vom Pflichtigen eingereichten Wertschriftenverzeichnissen hervor, dass er vor allem nichtbörsenkotierte, festverzinsliche Obligationen besitzt, die zum Handel nicht geeignet sind. Nach dem Gesagten können keine ernsthaften Zweifel daran bestehen, dass die einwandfrei festgestellten Vermögensvorschläge von steuerbaren Einkünften herrühren.

4. Nach dem Bussenschema der Landessteuerkommission wird die in Art. 112 StG für den Versuch einer Steuerhinterziehung vorgesehene Höchstbusse von Fr. 10'000.-- bereits bei einem zu hinterziehen versuchten Betrag von Fr. 11'111.-- erreicht, sofern dieser Betrag - wie hier für die Steuerjahre 1991/92 - 74 Prozent der geschuldeten Steuer übersteigt. Obschon der Beschwerdeführer diesen Umstand nicht rügt, ist dennoch zu prüfen, ob in einem solchen Fall die Busse nicht innerhalb des gesetzlich vorgesehenen Strafrahmens festzusetzen ist. Bei der Beantwortung dieser Frage ist davon auszugehen, dass der appenzell-ausserrhodische Steuergesetzgeber, als er für den Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung die Höchstbusse auf Fr. 10'000.-- festsetzte, für alle denkbaren Fälle eine sachgerechte Regelung treffen wollte. Das setzt voraus, dass die Behörde die Busse für den Hinterziehungsversuch in jedem einzelnen Fall nach pflichtgemäsem Ermessen so zu bestimmen hat, dass allen besonderen Umständen, insbesondere der Schwere des Verschuldens und den persönlichen Verhältnissen des Fehlbaren, Rechnung getragen wird. Dabei ist nach Möglichkeit darauf Bedacht zu nehmen, dass die Bussen innerhalb des im Gesetz durch ein Minimum und ein Maximum festgelegten Rahmens in angemessener Weise abgestuft werden (BGE 85 I 261). Die Bussen sind demnach so bemessen, dass darin die Schwere der Verfehlung angemessen zum Ausdruck kommt. Dabei spielt nicht nur das Verhältnis zwischen zu hinterziehen versuchter und geschuldeter Steuer, sondern auch die absolute Höhe des Steuerbetrages, den der

Fehlbare hat hinterziehen wollen, eine Rolle. Zwar versuchte B., 1991/92 einen grossen Teil der geschuldeten Steuern zu hinterziehen, nämlich 74 Prozent. Dabei bediente er sich jedoch weder betrügerischer Mittel, noch überstieg der zu hinterziehen versuchte Steuerbetrag Fr. 15'673.--. Die mutmassliche finanzielle Einbusse des Fiskus war also nicht derart hoch, dass im Hinblick auf die Ausfällung der Höchststrafe schwerere Fälle schlechterdings nicht denkbar wären, so dass im vorliegenden Fall die Richtlinien für die Bussenbemessung, die allein auf das Verhältnis von hinterzogener und geschuldeter Steuer abstellen, nicht anwendbar sind. Der Höchstbetrag der Busse muss vielmehr unterschritten werden. Die gegen B. für die Steuerjahre 1991/92 verhängte Steuerbusse ist deshalb angemessen zu ermässigen.

StRK 15.12.1993 (Nr. 581)

2125

Schenkungssteuer. Sowohl für die Annahme einer steuerpflichtigen Schenkung nach Art. 134 Abs. 1 StG als auch einer gemischten Schenkung nach Art. 134 Abs. 3 StG ist ein Zuwendungswille erforderlich.

1. Art. 134 Abs. 1 StG umschreibt den Begriff der Schenkung als jede freiwillige und unentgeltliche Zuwendung von Geld, Sachen oder Rechten irgendwelcher Art. Insofern stimmt die Umschreibung des Begriffs der Schenkung im appenzell-ausserrhodischen Steuerrecht wörtlich mit jener in Art. 3 Abs. 1 des bernischen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes überein. Das gilt auch für den Tatbestand der gemischten Schenkung in Art. 134 Abs. 3 StG, der seine Entsprechung in Art. 3 Abs. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes des Kantons Bern findet. Beide Bestimmungen stellen entgeltliche Rechtsgeschäfte mit offensichtlichem Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in bezug auf die Wertdifferenz einer "Schenkungs" gleich. Dazu erwog das Bundesgericht im Entscheid 118 Ia 497, 501, dass der steuerrechtliche Schenkungsbegriff, wie allge-