



Fall-Nr.: I/1-2005/79
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 27.02.2020
Entscheiddatum: 04.05.2006

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 04.05.2006

Art. 181 Abs. 3 StG: Unrichtig ist eine Veranlagung nur dann, wenn ein offensichtlicher Fehler vorliegt. Liegt der Veranlagung eine Rechtsverletzung inklusive Ermessensmissbrauch oder Ermessensüberschreitung zugrunde, so ist einem Rückzug keine Folge zu geben. Unklar ist hingegen die Rechtslage bei rein quantitativen Korrekturen, sei es auf der Einkunfts- wie auf der Abzugsseite (Verwaltungsrekurskommission, I/1-2005/79, 4. Mai 2006).

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Erwin Müller und Fritz Buchschacher;
Gerichtsschreiberin Manuela Luminati

In Sachen

X. und Y. Z.,

Rekurrenten,

vertreten durch,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

betreffend

Einkommenssteuer (ausserordentliche Einkünfte 1999 und 2000)



Sachverhalt:

A.- X.Z. wohnt in C. und betreibt dort seit Jahren ein Geschäft für Boden- und Wandbeläge in Form einer Einzelfirma. Seit 31. August 2001 ist er mit Y.Z. verheiratet.

In der Steuererklärung 2001a, die X.Z. am 23. November 2001 einreichte, deklarierte er keine ausserordentlichen Einkünfte. Die Veranlagungsbehörde stellte aufgrund der eingereichten Gewinn- und Verlustrechnungen für die Geschäftsjahre 1999 und 2000 fest, dass X.Z. in diesen beiden Ausfalljahren aus seiner Einzelfirma ungewöhnlich hohe Gewinne erzielt hatte. Gestützt auf Vorjahresvergleiche (als Produktions- und Handelsbetrieb) stellte sie verschiedene Berechnungen an und besprach diese offenbar mit der Treuhänderin des Steuerpflichtigen. Bei einer Vorsprache am 27. Mai 2004 soll nach Angaben der Vertreterin eine Vereinbarung über die Besteuerung von je Fr. 100'000.-- als ausserordentliche Einkünfte für die Jahre 1999 und 2000 getroffen worden sein. Mit Verfügung vom 18. Juni 2004 wurden X. und Y.Z. mit einer separaten Jahressteuer auf ausserordentlichen Einkünften von je Fr. 100'000.-- zum Satz von Fr. 15'000.-- (Tarif A) veranlagt.

B.- Gegen die Veranlagungen der separaten Jahressteuern für 1999 und 2000 erhob X.Z. in Vertretung der ehelichen Gemeinschaft am 14. Juli 2004 Einsprache beim kantonalen Steueramt, wobei er ausführte, dass die entsprechenden Begründungen wegen eines Wechsels des Steuerberaters und der Ferienzeit bis Ende September 2004 nachgereicht würden.

Mit Schreiben vom 26. August 2004 gewährte das kantonale Steueramt den Einsprechern eine Frist bis 30. September 2004 zwecks Begründung der Einsprache. Dabei führte es aus, dass eine Nachkontrolle ergeben habe, dass aufgrund der eingereichten Unterlagen die ausserordentlichen Einkünfte in den Jahren 1999 und 2000 bei rund Fr. 110'000.-- bzw. Fr. 190'000.-- liegen würden, weshalb die Veranlagungen zu Ungunsten der Steuerpflichtigen zu korrigieren seien. Es werde ihnen daher eine Frist bis 30. September 2004 gewährt, um Stellung dazu zu nehmen. Andernfalls würden die Veranlagungen zu ihren Ungunsten korrigiert.



St.Galler Gerichte

Mit Schreiben vom 30. September 2004 zog X.Z. die Einsprache gegen die Veranlagungen der separaten Jahressteuern für 1999 und 2000 ohne Begründung zurück. In einer E-Mail vom 27. Januar 2005 teilte der Steuerkommissär X.Z., der ihn vorgängig per E-Mail wegen verschiedener Steuerprobleme angefragt hatte, mit, dass dem Rückzug der Einsprache vom 14. Juli 2004 betreffend die Jahressteuern 1999 und 2000 nicht stattgegeben werden könne, da die zugrunde liegende Veranlagung mutmasslich falsch sei. Sofern die Einsprecher der Ansicht seien, dass es Gründe gebe, die für ausserordentliche Einkünfte von Fr. 100'000.-- statt Fr. 190'000.-- sprechen würden, seien sie gebeten, eine kurze Stellungnahme hinsichtlich dieser Gründe einzureichen; andernfalls wäre die Einsprache in diesen Punkten abzuweisen. X.Z. liess sich nicht vernehmen.

Das kantonale Steueramt wies mit Entscheid vom 19./27. April 2005 die Einsprache vom 14. Juli 2004 ab und veranlagte X. und Y.Z. neu für 1999 und 2000 mit ausserordentlichen Einkünften von Fr. 110'000.-- (1999) und Fr. 190'000.-- (2000) zu eben diesem Satz (Tarif A) mit separaten Jahressteuern. Sie wies darauf hin, dass einem Rückzug der Einsprache keine Folge geleistet werden müsse, wenn nach den Umständen anzunehmen sei, dass die Veranlagung unrichtig gewesen sei. Da der Einsprecher weder seine Einsprache begründet noch sich zur angedrohten Schlechterstellung geäussert habe, seien die ausserordentlichen Einkünfte für 1999 mit Fr. 110'000.-- und für 2000 mit Fr. 190'000.-- zu bemessen.

C.- Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob X.Z. mit Eingabe vom 19. Mai 2005 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission. Am 30. Juni 2005 reichte der Vertreter im Namen von X. und Y.Z. die Ergänzung ein. Sie beantragen, der Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramtes vom 19./27. April 2005 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Veranlagungsverfügungen/Schlussrechnungen vom 18. Juni 2004 betreffend ausserordentliche Einkünfte pro 1999 und 2000 zufolge Einsprache-Rückzuges in Rechtskraft erwachsen seien. Eventualiter sei festzustellen, dass in den Jahren 1999 und 2000 keine ausserordentlichen Einkünfte angefallen seien bzw. - subeventualiter - maximal Fr. 39'500.-- im Jahre 2000; unter Kosten- und Entschädigungsfolge.



St.Galler Gerichte

In ihrer Vernehmlassung vom 28. September 2005 beantragte die Vorinstanz die Abweisung des Rekurses. Sie hält ihr Vorgehen im Einspracheverfahren für formell richtig und weist darauf hin, dass bei der Einsprachebearbeitung festgestellt worden sei, dass aufgrund eines Eingabefehlers die Besteuerung der ausserordentlichen Einkünfte lediglich zum Satz von Fr. 15'000.-- erfolgt sei, was eine Berichtigung zur Folge gehabt hätte.

Die Rekurrenten liessen sich am 14. November 2005 vernehmen. Ihr Vertreter reichte am 21. November 2005 seine Kostennote von Fr. 12'589.20 ein. Die Vorinstanz nahm am 29. November 2005 Stellung dazu. Der Vertreter der Rekurrenten liess sich daraufhin mit Eingabe vom 4. Januar 2006 und unter Einreichung von Beweismitteln zur Kostennote erneut vernehmen.

Auf die von den Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge gemachten Ausführungen 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 Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 19. Mai 2005 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt zusammen mit der Ergänzung vom 30. Juni 2005 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.- Die Rekurrenten machen im Hauptantrag geltend, der angefochtene Einsprache-Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Veranlagungsverfügungen/ Schlussrechnungen der Staats- und Gemeindesteuern betreffend die ausserordentlichen Einkünfte 1999 und 2000 je vom 18. Juni 2004 zufolge Einsprache-Rückzuges in Rechtskraft erwachsen seien. Die Gutheissung dieses Antrages hätte zur Folge, dass X. und Y.Z. für 1999 und 2000 mit ausserordentlichen Einkünften von je Fr. 100'000.-- zum Satz von Fr. 15'000.-- (Tarif A) veranlagt blieben.



a) Die Rekurrenten machen im Wesentlichen geltend, dass die reformatio in peius für Sachverhalte vorgesehen sei, bei denen die unrichtige Steuerfestsetzung auf unvollständigen oder allenfalls nicht eindeutigen Grundlagen beruhe. Letzteres sei vorliegend gerade nicht gegeben. Der Sachverhalt sei vor Erlass der Veranlagungen vom Steuerkommissär und ihrem Treuhänder einlässlich und detailliert besprochen worden. Ferner hätten sämtliche Bilanz- und Erfolgsrechnungen vorgelegen. Gestützt darauf habe der Steuerkommissär die ausserordentlichen Einkünfte festgesetzt. Dabei habe er sein Ermessen offensichtlich nicht überschritten und es sei ihm auch kein offensichtlicher Fehler unterlaufen, so dass er sich dabei behaften lassen müsse. Die Schlechterstellung der Rekurrenten basiere nicht auf neuen Tatsachen oder Erkenntnissen, sondern auf einer blossen (nachträglichen) Meinungsänderung des Steuerkommissärs. Die Vornahme einer reformatio in peius sei deshalb unzulässig gewesen. Vor diesem Hintergrund hätte auch dem Einsprache-Rückzug Folge geleistet werden müssen, zumal es keine Anhaltspunkte dafür gegeben habe, dass die Veranlagungen unrichtig gewesen seien. Vielmehr seien die Rekurrenten in ihrem berechtigten Vertrauen in deren Richtigkeit zu schützen. Hinzu komme, dass die Vorinstanz selber durch ihre Meldung der ausserordentlichen Einkünfte gemäss Veranlagungsverfügungen vom 18. Juni 2004 an die Ausgleichskasse des Schweizerischen Gewerbes im Oktober 2004, d.h. nach Kenntnis des Einsprache-Rückzuges vom 30. September 2004, kundgetan habe, dass der Rückzug der Einsprache gültig und die Steuerveranlagungen rechtskräftig seien. Durch die Nichtanerkennung des Einsprache-Rückzuges habe sie sich widersprüchlich verhalten und den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt.

Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, dass ihr in Bezug auf die vorgenommene reformatio in peius kein fehlerhaftes formelles Vorgehen angelastet werden könne. Da eine Nachkontrolle der ausserordentlichen Einkünfte im Einspracheverfahren ergeben habe, dass diese höher ausfallen würden, habe dem Einsprache-Rückzug gestützt auf Art. 181 StG keine Folge geleistet werden können.

b) Einem Rückzug der Einsprache wird nach Art. 181 Abs. 3 StG keine Folge geleistet, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass die Veranlagung unrichtig war. Damit wird die Verfügungsfreiheit über den Streitgegenstand durchbrochen zugunsten der Offizialmaxime (M. Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel



2000, N 22 zu Art. 134 DBG). Unrichtig ist eine Veranlagung immer dann, wenn ein offensichtlicher Fehler vorliegt. Liegt der Veranlagung eine Rechtsverletzung inklusive Ermessensmissbrauch oder Ermessensüberschreitung zugrunde, so ist einem Rückzug keine Folge zu geben. Unklar ist hingegen die Rechtslage bei rein quantitativen Korrekturen, sei das auf der Einkunfts- wie auf der Abzugsseite. Sind neue Tatsachen oder Beweismittel zu Tage getreten, die im Sinne von Art. 199 StG zu einer Nachsteuer führen würden, so liegt sicher eine unrichtige Veranlagung vor. Wird jedoch lediglich die Beweiswürdigung oder die Ermessensbetätigung geändert, so erscheint die ursprüngliche Veranlagung noch nicht als unrichtig. Jedenfalls liegt die Beweislast für die Unrichtigkeit der Veranlagung bei der Steuerbehörde, wenn sie einem Einsprache-Rückzug keine Folge leistet. Dabei ist zu beachten, dass die Veranlagungsbehörde gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache entscheidet und die Veranlagung nur nach Anhörung des Steuerpflichtigen auch zu dessen Nachteil abändern kann (Art. 182 Abs. 1 StG). Unter diesen Grundsätzen sind die Veranlagungsverfügungen vom 18. Juni 2004 und der Einsprache-Rückzug zu beurteilen.

c) Die Veranlagungsverfügungen erweisen sich in zwei wesentlichen Punkten als offensichtlich unrichtig.

aa) Eine gemeinsame Steuerpflicht setzt voraus, dass die Eheleute Z. in den Jahren 1999 und 2000, in denen die umstrittenen ausserordentlichen Einkünfte aus dem Einzelunternehmen des Rekurrenten angefallen und für welche die Jahressteuern geschuldet sind, verheiratet waren (Art. 20 Abs. 1 StG). Da die Rekurrenten jedoch erst am 31. August 2001 geheiratet haben, besteht erst ab diesem Zeitpunkt eine gemeinsame Steuerpflicht. Demnach ist die Rekurrentin in Bezug auf die in den Jahren 1999 und 2000 zugeflossenen ausserordentlichen Einkünfte aus dem Einzelunternehmen des Rekurrenten nicht steuerpflichtig. Steuerpflichtig ist ausschliesslich der Rekurrent. Der Einsprache-Entscheid ist daher aufzuheben, soweit die Rekurrentin veranlagt wurde. Der Rekurs ist deshalb gutzuheissen, soweit die Rekurrentin betroffen ist.

bb) Nach Art. 314 Abs. 1 StG unterliegen ausserordentliche Einkünfte, die in den Jahren 1999 und 2000 oder in einem Geschäftsjahr erzielt werden, das in diesen Jahren abgeschlossen wird, für die Steuerperiode, in der sie zugeflossen sind, einer



gesondert berechneten Jahressteuer gemäss Art. 292 oder 293 und 295 Abs. 1 und 4 dieses Gesetzes, soweit sie nicht nach Art. 294 dieses Gesetzes besteuert werden. Die Jahressteuer wird in Anwendung Art. 292 (Tarif für Alleinstehende) und 293 StG (Tarif für Ehegatten, Alleinstehende mit Kindern) zum Satz berechnet, der sich für diese Einkünfte allein ergibt, wenigstens zum Satz eines steuerbaren Einkommens von Fr. 15'000.-- (Art. 295 Abs. 1 StG). Die Jahressteuer auf Einkünften gemäss Art. 52 StG wird zum Satz einer entsprechenden wiederkehrenden Leistung, wenigstens zum Satz eines steuerbaren Einkommens von Fr. 15'000.-- berechnet (Art. 295 Abs. 3 StG).

Die Veranlagungen der ausserordentlichen Einkünfte der Jahre 1999 und 2000 von je Fr. 100'000.-- hat weder zum Mindest- noch zum Rentensatz zu erfolgen, sondern zum Satz, der sich für diese Einkünfte allein ergibt. Es war daher offensichtlich falsch, die Besteuerung zum Satz von Fr. 15'000.-- vorzunehmen. Damit erweisen sich die beiden Veranlagungen vom 18. Juni 2004 als offensichtlich fehlerhaft. Die Vorinstanz hat dies allerdings bei der Nichtanerkennung des Rückzuges nicht mitgeteilt. Sie macht diesbezüglich erst in ihrer Vernehmlassung vom 28. September 2005 geltend, dass es sich hierbei um einen Eingabefehler handle, der erst anlässlich der Einsprachebearbeitung festgestellt worden sei und gestützt auf Art. 198 StG zu berichtigen sei. Die Rekurrenten bestreiten zwar den Fehler in den Veranlagungen nicht, stellen sich aber auf den Standpunkt, dass eine Berichtigung unzulässig sei. Da die Veranlagungen offensichtlich unrichtig waren, hat die Vorinstanz dem Rückzug der Einsprache zu Recht keine Folge geleistet. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage der Berichtigung nach Art. 198 StG nicht mehr.

d) Zu beurteilen ist, ob auch in der Höhe der Veranlagungen von je Fr. 100'000.-- eine unrichtige Veranlagung im Sinn von Art. 181 Abs. 3 StG liegt.

aa) Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei den angefochtenen Veranlagungen um Ermessensveranlagungen handelt.

Gemäss Art. 177 Satz 1 StG nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor, wenn Steuerfaktoren oder Steuersubstrat mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können oder der Steuerpflichtige seine Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt hat. Der



Steuerpflichtige darf somit nicht ohne vorgängige Untersuchung und bei Verletzung von Mitwirkungspflichten nicht ohne vorherige Androhung ermessensweise veranlagt werden (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 194; GVP 1972 Nr. 68). Die Vorinstanz kann bei der Ermessensveranlagung Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 177 Satz 2 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, a.a.O., S. 196).

Gestützt auf die Steuererklärung 2001a stellte die Vorinstanz fest, dass der Rekurrent in der Übergangsperiode ungewöhnlich hohe Bruttogewinne aus seiner Einzelfirma erzielt hatte, weshalb sie zum Schluss kam, dass er ausserordentliche Einkünfte erzielt haben müsse. Da deren Ausmass trotz der eingereichten Rechnungsabschlüsse 1999 und 2000 nicht exakt feststellbar war, hat sie praxisgemäss als Behelf die Bruttogewinnvergleichsmethode angewendet, welche eine Schätzung darstellt (VRKE I/1 vom 18. August 2004 in Sachen M.W., S. 5 f.). Hierzu stellte sie auf die Rechnungsabschlüsse der Jahre 1995-1998 und 2001-2002 ab und nahm verschiedene Berechnungen zur Feststellung der Auflösung stiller Reserven auf Debitoren und/oder angefangenen Arbeiten (Produktions-, Handelsbetrieb) vor, die zu unterschiedlichen Ergebnissen führten. Nach einer Besprechung mit dem Vertreter der Rekurrenten vom 27. Mai 2004 veranlagte sie diese vor dem Hintergrund dieser Berechnungen für 1999 und 2000 mit separaten Jahressteuern auf ausserordentlichen Einkünfte von je Fr. 100'000.-- (Handnotiz). In dieser schätzungsweisen Festlegung der ausserordentlichen Einkünfte ist eine Ermessensveranlagung (Art. 177 StG) zu erblicken. Daran vermag auch der Einwand der Vorinstanz nichts zu ändern, dass die in Rechnung gestellten ausserordentlichen Einkünfte - im Sinne eines äussersten Entgegenkommens der Steuerbehörde - das Ergebnis einer Vereinbarung seien, welche anlässlich der Besprechung mit dem Vertreter der Rekurrenten zustande gekommen sei, und nicht auf schlüssigen Berechnungen basieren würden, wie dies von den Rekurrenten geltend gemacht werde. Massgebend ist allein, dass sie auf einer Schätzung beruhen.



bb) In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist bei der Ermessensveranlagung von Bedeutung, dass der Steuerpflichtige bei einer zu Recht erfolgten Ermessensveranlagung in Umkehrung der Beweisführungspflicht die offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagung nachzuweisen hat. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (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). Nach Art. 181 Abs. 1 StG werden die Bestimmungen des Veranlagungsverfahrens im Einspracheverfahren sachgemäss angewendet. Gemäss Art. 182 Abs. 1 StG entscheidet die Veranlagungsbehörde gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache. Sie kann alle Steuerfaktoren oder das Steuersubstrat neu festsetzen und die Veranlagung nach Anhören des Steuerpflichtigen auch zu dessen Nachteil ändern.

Zwar lässt Art. 182 Abs. 1 Satz 2 StG im Einsprache-Entscheid ausdrücklich auch eine Abänderung der Veranlagung zum Nachteil der Steuerpflichtigen zu. Die Zulässigkeit der Verschlechterung beruht darauf, dass das Einspracheverfahren eine Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens darstellt (vgl. M. Zweifel, Verfahrensgrundsätze und Veranlagungsverfahren, in: ASA 61 S. 436) und die Einsprachebehörde, die mit der Veranlagungsbehörde identisch ist (vgl. Art. 182 Abs. 1 Satz 1 StG), zu einer umfassenden Überprüfung der vorangegangenen Veranlagungsverfügung verpflichtet ist (vgl. T. Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Diss. Zürich 1995, S. 95). Indessen bleibt dem Steuerpflichtigen im Einsprache- und in den anschliessenden Rechtsmittelverfahren gegen eine Ermessensveranlagung lediglich der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Veranlagung offen, so dass es unzulässig erscheint, im Einspracheverfahren die Ermessensveranlagung zuungunsten des Betroffenen auf eine neue Basis zu stellen (VRKE I/1 vom 15. November 2005 in Sachen D.P., S. 7). Erweist sich der Sachverhalt auch nach Abschluss der Untersuchung im Einspracheverfahren als ungewiss, so hat es bei der Ermessensveranlagung sein Bewenden. Die in diesem Verfahren gewonnenen neuen Erkenntnisse sind indessen bei der Überprüfung der angefochtenen Schätzung zu berücksichtigen. Dementsprechend wird in der Literatur die Auffassung vertreten, die Einsprache sei abzuweisen, wenn der Steuerpflichtige bei einer Einsprache gegen eine zulässige Ermessensveranlagung den Unrichtigkeitsnachweis nicht erbringe und die Veranlagungsbehörde im Rahmen der Angemessenheitsprüfung nicht zum Schluss gelange, die getroffene Schätzung sei zu



hoch ausgefallen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 7 zu Art. 135 DBG; Zweifel, a.a.O., S. 437; vgl. auch Meister, a.a.O., S. 144 f.).

Die Rekurrenten zogen ihre Einsprache gegen die Veranlagung der ausserordentlichen Einkünfte für 1999 und 2000 von je Fr. 100'000.-- ohne Begründung zurück, d.h. sie haben dadurch den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht erbracht bzw. auf diesen verzichtet. Damit blieb die Ungewissheit über den wirklichen Sachverhalt im Einspracheverfahren weiterhin bestehen. Die Vorinstanz hat die Einsprache zum Anlass genommen, um - ohne dass sich in diesem Verfahren neue Tatsachen ergeben hätten - die Ermessensveranlagung gestützt auf den identischen Aktenstand bzw. die identischen Berechnungsgrundlagen im Veranlagungsverfahren nochmals einer Überprüfung zu unterziehen. Dabei ist sie von den im Veranlagungsverfahren angestellten identischen Berechnungen der ausserordentlichen Einkünfte im Rahmen der Bruttogewinnvergleichsmethode ausgegangen und hat deren Ergebnisse lediglich neu gewertet. Der Grund für die neue bzw. höhere Ermessensveranlagung bildete somit einzig der Umstand, dass die Vorinstanz zum Schluss gekommen war, dass ihre eigene frühere Schätzung trotz gleich bleibender Entscheidungsgrundlagen nicht richtig war. Damit hat sie jedoch den Nachweis, dass die ursprüngliche Ermessensveranlagung auf einer Rechtsverletzung beruhte oder qualifiziert unrichtig war, nicht erbracht. Sie hätte daher in diesem Punkt den Einsprache-Rückzug akzeptieren müssen. Es ist unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben auch nicht einzusehen, warum die getroffene Vereinbarung keine Gültigkeit haben soll, wenn sich der Steuerpflichtige mit dem Einsprache-Rückzug daran hält. Die Vornahme einer reformatio in peius bzw. die Erhöhung der ausserordentlichen Einkünfte der Jahre 1999 und 2000 von je Fr. 100'000.-- auf Fr. 110'000.-- (1999) und Fr. 190'000.-- (2000) erscheint unter diesen Umständen als unzulässig.

cc) Die Vorinstanz ist der Auffassung, sie sei formell richtig vorgegangen. Dem kann nicht gefolgt werden. Sie hat den Rekurrenten im Einspracheverfahren Gelegenheit gegeben, zu wesentlich höheren ausserordentlichen Einkünften von rund Fr. 110'000.-- für 1999 und Fr. 190'000.-- für 2000 Stellung zu nehmen. Welche Berechnung diesen Zahlen zugrunde liegt, hat sie ihnen jedoch nicht mitgeteilt. Sie hatten daher auch nicht die Möglichkeit, deren Unrichtigkeit nachzuweisen.



St.Galler Gerichte

dd) Aus dem Dargelegten folgt, dass die Vorinstanz im Einspracheverfahren zu Unrecht eine reformatio in peius vorgenommen hat. Es bleibt für 1999 und 2000, da die Unrichtigkeit der Veranlagung im Einspracheverfahren nicht nachgewiesen ist, bei der Veranlagung von ausserordentlichen Einkünften von je Fr. 100'000.--.

ee) Die Einholung einer Expertise, wie von den Rekurrenten beantragt, erübrigt sich vor diesem Hintergrund.

e) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs insgesamt teilweise gutzuheissen ist. Der Einsprache-Entscheid vom 19./27. April 2005 ist aufzuheben und der Rekurrent ist für 1999 und 2000 mit ausserordentlichen Einkünften von je Fr. 100'000.-- zum Tarif für Alleinstehende mit separaten Jahressteuern zu veranlagern.

3.- a) Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten zu einem Fünftel den Rekurrenten aufzuerlegen; vier Fünftel der Kosten trägt der Staat (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'500.-- ist angemessen (vgl. Ziff. 362 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- ist bis zum Betrag von Fr. 500.-- zu verrechnen. Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, den Rekurrenten Fr. 500.-- zurückzuerstatten.

b) Gemäss Art. 98 Abs. 2 VRP werden im Rekursverfahren ausseramtliche Kosten entschädigt, soweit sie aufgrund der Rechts- und Sachlage als notwendig und angemessen erscheinen. Im vorliegenden Fall war angesichts der nicht leicht festzustellenden Rechts- und Sachlage und der Bedeutung der Streitsache für die Rekurrenten der Beizug eines Rechtsvertreters im Rekursverfahren gerechtfertigt. Die Rekurrenten haben daher dem Ausgang des Verfahrens entsprechend Anspruch auf eine reduzierte Entschädigung der ausseramtlichen Kosten (Art. 98bis VRP und 98ter VRP in Verbindung mit Art. 264 des Zivilprozessgesetzes, sGS 961.2; vgl. GVP 1983 Nr. 56; VerwGE vom 20. August 1999 in Sachen E.M., S. 7). Der Vertreter hat eine Kostennote von Fr. 12'589.20 (Honorar Fr. 7'500.--, Zuschlag Fr. 3'750.--, Barauslagen Fr. 450.--, Mehrwertsteuer Fr. 889.20) eingereicht. Die maximale Honorarnote hat er mit dem Beizug eines Betriebs- und Finanzspezialisten begründet, der für Fr. 5'918.-- Rechnung stellte. Im Rekursverfahren vor der Verwaltungsrekurskommission kommt ausschliesslich eine Honorarpauschale zur Anwendung, welche die Besonderheit des



konkreten Falles zu berücksichtigen hat. Der Rechtsvertreter musste sich sowohl mit den rechtlichen Aspekten des verweigerten Einsprache-Rückzuges als auch mit der Höhe der ausserordentlichen Einkünfte auseinandersetzen, was als aufwendig bezeichnet werden kann. Er kann jedoch in seiner Honorarnote nicht die Aufwendungen Dritter geltend machen, zumal er in den entscheidenden Punkten eine Expertise beantragte. Ein Pauschalhonorar von Fr. 6'000.-- zuzüglich Barauslagen und Mehrwertsteuer erscheint angemessen (Art. 19, 22 Abs. 1 lit. b, 28 und 29bis Abs. 1 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten, sGS 963.75). Da die Rekurrenten zu vier Fünfteln obsiegt haben, sind ihnen drei Fünftel der Aufwendungen als ausseramtliche Entschädigung zuzusprechen (R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischer Verwaltungsrechtspflegegesetz, St. Gallen 2004, S. 183 f.). Der Staat (kantonales Steueramt) hat die Rekurrenten somit ausseramtlich mit Fr. 3'744.-- (Honorar Fr. 3'600.--; Barauslagen Fr. 144.--) zuzüglich 7,6 % Mehrwertsteuer von Fr. 284.55 zu entschädigen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, und der angefochtene Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramtes vom 19./27. April 2005 wird aufgehoben.
2. Der Rekurrent wird für 1999 und 2000 mit ausserordentlichen Einkünften von je Fr. 100'000.-- zu eben diesem Satz unter Anwendung des Tarifs für Alleinstehende mit separaten Jahressteuern veranlagt.
3. Die Rekurrenten bezahlen die amtlichen Kosten von Fr. 2'500.-- zu einem Fünftel unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 1'000.-- bis zum Betrag von Fr. 500.--; vier Fünftel der Kosten trägt der Staat.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, den Rekurrenten den Kostenvorschuss von Fr. 500.-- zurückzuerstatten.
5. Der Staat (kantonales Steueramt) hat die Rekurrenten mit Fr. 4'028.55 (davon Fr. 284.55 Mehrwertsteuer) zu entschädigen.