



Fall-Nr.: I/1-2021/55 und 56
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 08.04.2022
Entscheiddatum: 21.10.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 21. Oktober 2021

Art. 165 Abs. 3 StG (sGS 811.1), Art. 114 Abs. 2 DBG (SR 642.11), Art. 41 Abs. 1 StHG (SR 642.14). Die Vorinstanz hat dem Steuerpflichtigen zu Unrecht die Einsicht in diejenigen Akten verweigert, welche ihm Aufschluss darüber gegeben hätten, wer ihn zu Unrecht bei den Steuerbehörden angezeigt hatte. Das aufgrund dieser Anzeige eröffnete Nachsteuerverfahren wurde eingestellt, nachdem der Steuerpflichtige nachgewiesen hatte, dass die Anzeige haltlos ist (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 21. Oktober 2021, I/1-2021/55, 56).

Präsident Urs Gmünder, hauptamtlicher Richter Titus Gunzenreiner und Richterin Barbara Steinbacher, a.o. Gerichtsschreiber Oliver Schneider

X, Rekurrent und Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Jörg Frei, Kreuzackerstrasse 9, 9000 St. Gallen,

gegen

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

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Akteneinsicht (Nachsteuerverfahren [Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sowie direkte Bundessteuer 2017])



Sachverhalt:

A.- X (geb. 00.00.0000) wurde in der Steuerperiode 2017 als unbeschränkt Steuerpflichtiger in A veranlagt. Aufgrund einer Denunziation bestand die Vermutung, dass er während dieser Steuerperiode an der B USA LLC (nachfolgend: B) beteiligt gewesen sei und geldwerte Leistungen daraus nicht deklariert habe. Darauf eröffnete das Kantonale Steueramt am 25. November 2020 ein Nachsteuerverfahren für die Steuerperiode 2017 und forderte X auf, verschiedene Unterlagen einzureichen. Am 4. Januar 2021 stellte dieser durch seinen Rechtsvertreter ein Gesuch um Fristerstreckung und Akteneinsicht. Das Kantonale Steueramt gewährte eine Fristerstreckung bis zum 15. Februar 2021, verweigerte jedoch die Akteneinsicht mit der Begründung, die Sachverhaltsermittlung im laufenden Verfahren sei noch nicht abgeschlossen. Am 15. Februar 2021 reichte X dem Kantonalen Steueramt die geforderten Unterlagen, insbesondere einen Übertragungsnachweis der Anteile an der B ein. Aus dem Übertragungsnachweis ging hervor, dass X zum fraglichen Zeitpunkt nicht mehr Eigentümer der B war. Vor diesem Hintergrund stellte das Kantonale Steueramt das Nachsteuerverfahren am 22. Februar 2021 ein. Am 5. März 2021 liess X erneut ein Gesuch um Einsicht in sämtliche Akten des Nachsteuerverfahrens stellen. Am 24. März 2021 stellte der Rechtsvertreter zusätzlich namens und im Auftrag der B ein Gesuch um Akteneinsicht. Das Kantonale Steueramt verweigerte X mit Verfügung vom 31. März 2021 die Akteneinsicht in die übrigen Akten. In derselben Verfügung stellte es auch fest, dass die B mangels Steuerpflicht in der Schweiz kein Recht auf Akteneinsicht habe.

B.- Gegen diese Verfügung erhob X mit Eingabe seines Rechtsvertreters vom 12. April 2021 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Darin beantragte er, die Verfügung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben und es sei uneingeschränkte Akteneinsicht zu gewähren; eventualiter sei die Verfügung aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 11. Mai 2021 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde. Mit Replik vom 21. Juni 2021 hielt X an seinen Anträgen fest. Gleichzeitig



reichte sein Rechtsvertreter eine Kostennote ein. Die Vorinstanz verzichtete auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.- Angefochten ist die Verfügung des Kantonalen Steueramts St. Gallen vom 31. März 2021 hinsichtlich der Verweigerung der Akteneinsicht in einem abgeschlossenen Nachsteuerverfahren der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und der direkten Bundessteuer 2017. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Einsicht in die Akten des Nachsteuerverfahrens der Kantons- und Gemeindesteuern und der andere für die Einsicht in die Akten des Nachsteuerverfahrens der direkten Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergehalten. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Anfechtungsobjekt bildet die Verfügung des Kantonalen Steueramts vom 31. März 2021 über die Verweigerung der Akteneinsicht. Zum Zeitpunkt der angefochtenen Verfügung war das Nachsteuerverfahren bereits eingestellt. Ausserhalb des Verfahrens ist eine Verfügung über ein Akteneinsichtsgesuch selbständig anfechtbar (vgl. Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, Art. 114 DBG N 36). Im Kanton St. Gallen kann die Verweigerung der Akteneinsicht durch eine Verfügung mit Rekurs



und Beschwerde angefochten werden (Art. 165 Abs. 3 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG). Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Rekurs und Beschwerde vom 12. April 2021 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten. Zu berücksichtigen ist, dass der Rekurs und die Beschwerde nicht auch im Namen der B erhoben wurden. Die Verweigerung des Akteneinsichtsrechts gegenüber dieser Gesellschaft in der Verfügung vom 31. März 2021 ist deshalb nicht Verfahrensgegenstand.

II. Kantons- und Gemeindesteuern

3.- Im Rekursverfahren ist zunächst umstritten, ob die angefochtene Verfügung vom 31. März 2021 eine ausreichende Begründung enthält.

a) Der Rekurrent vertritt die Auffassung, die Vorinstanz hätte in der Verfügung vom 31. März 2021 eine Interessenabwägung vornehmen müssen, was sie nicht getan habe. Die Vorinstanz habe lediglich erwähnt, dass sie durch eine gründliche Interessenabwägung zu ihrem Entschluss gekommen sei. Weitere Ausführungen dazu würden fehlen. Damit habe die Vorinstanz gegen die Begründungspflicht verstossen.

Die Vorinstanz hält entgegen, sie habe die verschiedenen Interessen abgewogen und sei zum Schluss gekommen, dass das private Interesse des Denunzianten sowie das öffentliche Interesse höher zu gewichten seien als das Interesse des Rekurrenten, weshalb die Akteneinsicht verweigert worden sei.

b) Die Begründungspflicht, welche aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör im Sinn von Art. 29 Abs. 2 BV fliesst, hat der st. gallische Gesetzgeber für Verfügungen in Art. 24 Abs. 1 lit. a VRP ausdrücklich festgehalten. Nach dieser Bestimmung soll eine Verfügung die Tatsachen, die Vorschriften und die Gründe, auf welche sie sich stützt, enthalten. Sie muss mindestens kurz die Überlegungen aufzeigen, von denen sich die Behörde im konkreten Fall leiten liess und auf welche sich die Verfügung stützt. An eine



Begründung sind umso höhere Anforderungen zu stellen, je grösser der Beurteilungsspielraum ist, welcher der Behörde infolge Ermessens und unbestimmter Rechtsbegriffe zusteht, und je stärker ein Entscheid in die individuellen Rechte der betroffenen Person eingreift (PK VRP/SG-Tschumi, Art. 24-26^{bis} N 12).

Zur Beurteilung, ob Akteneinsicht gewährt werden kann, muss eine Interessenabwägung vorgenommen werden (Art. 165 Abs. 1 Satz 2 StG). Dies lässt auf einen grossen Ermessensspielraum der Vorinstanz schliessen, was die Voraussetzungen an die Begründungsdichte erhöht. Dem Rekurrenten entstanden jedoch aus der Verweigerung der Akteneinsicht keine steuerrechtlichen Nachteile, weil das Nachsteuerverfahren zum Zeitpunkt der Verfügung vom 31. März 2021 bereits eingestellt war. Dies wiederum senkt die Anforderungen an die Begründungsdichte. Wie der Rekurrent an sich zu Recht geltend macht, fiel die Begründung der Verfügung vom 31. März 2021 hinsichtlich der Verweigerung seiner Akteneinsicht sehr knapp aus. Die Vorinstanz führte in der Verfügung aus, dass die entgegenstehenden Interessen gegeneinander abzuwägen seien, die Einsichtnahme in Denunziationen in aller Regel zu verweigern und die Interessenabwägung zum Nachteil des Rekurrenten ausgefallen sei. Dadurch ist es dem Rekurrenten als Adressaten der Verfügung möglich, die Rechtslage, die Motive der vorgenommenen Würdigung des Sachverhalts und das Ergebnis der Verfügung nachzuvollziehen. Folglich enthält die Verfügung vom 31. März 2021 eine knapp genügende Begründung.

4.- Im Weiteren ist strittig, ob die Vorinstanz die Einsicht des Rekurrenten in die übrigen Akten zu Recht verweigert hat.

a) Die Vorinstanz erwog, es sei unbestritten, dass es sich bei den Akten des Nachsteuerverfahrens, in welche die Einsicht verweigert worden sei, um übrige Akten im Sinn von Art. 165 Abs. 1 Satz 2 StG handle. In die übrigen Akten könne nur Einsicht genommen werden, wenn nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstünden. Es sei im Einzelfall das Recht der steuerpflichtigen Person auf Akteneinsicht gegen die entgegenstehenden öffentlichen und privaten Interessen abzuwägen. Die Einsichtnahme in Denunziationen sei jedoch in aller Regel zu verweigern, wie das Verwaltungsgericht Zürich im Urteil vom 19. Dezember 1990 (Rechenschaftsbericht [RB] 1990 Nr. 38) festgehalten habe. Der Denunziant sei vor möglichen Ehrverletzungsklagen oder anderen Benachteiligungen zu schützen, womit ein privates



Interesse an der Verweigerung der Akteneinsicht bestehe. Hinzu komme, dass der Staat auf Informationen von Aussenstehenden verzichten müsste, wenn ihre Identität preisgegeben würde und sie deshalb mit der Einleitung einer Strafverfolgung rechnen müssten. Dies würde unvollständige Besteuerungen zur Folge haben. Es bestehe demnach auch ein öffentliches Interesse an der Geheimhaltung der Identität von Denunzianten. Daher führe die Interessenabwägung zum Schluss, dass der Persönlichkeitsschutz Dritter bzw. des Denunzianten und das öffentliche Interesse an einer vollständigen Besteuerung das Recht auf Akteneinsicht des Rekurrenten überwiegen würde. Aus denselben Gründen sei auch der Eventualantrag auf Rückweisung der Angelegenheit zur Neuurteilung an die Vorinstanz abzuweisen. Eine Anonymisierung bzw. Schwärzung der Akten würde lediglich die Bekanntgabe der Zahlen ermöglichen, welche dem Rekurrenten bereits in der Einleitung des Nachsteuerverfahrens bekannt gegeben worden seien.

Der Rekurrent hielt dem entgegen, er habe ein überwiegendes Interesse an der Akteneinsicht. Der Vorwurf der Steuerhinterziehung sei ehrverletzend und möglicherweise strafrechtlich relevant. Er habe ein Recht auf Schutz vor Ehrverletzungen und falschen Anschuldigungen sowie darauf, gegen diese strafrechtlich vorzugehen. Zu diesem Zweck müsse er die Identität des Denunzianten erfahren. Die Anschuldigung, er könnte Vermögenswerte nicht deklariert haben, habe er mit dem Übertragungsnachweis der Anteile am Unternehmen ohne Weiteres widerlegen können. Daraus könne geschlossen werden, dass der Vorwurf von Beginn an unbegründet gewesen sei. Es reiche sodann nicht, die Verweigerung der Akteneinsicht einzig auf das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 19. Dezember 1990 (RB 1990, Nr. 38) abzustützen. In diesem Urteil werde argumentiert, die Einsichtnahme in die Akten von Denunziationen sei in aller Regel zu verweigern, weil ein öffentliches Interesse an Denunziationen bestehe. Diese Auffassung sei überholt – staatlich gefördertes Denunziantentum habe in einem modernen Rechtsstaat keinen Platz. Der Akteneinsicht würden somit keine öffentlichen Interessen entgegenstehen. Dasselbe gelte für allfällige persönliche Interessen des Denunzianten. Es bestehe keine körperliche, geistige oder seelische Gefährdung der Integrität des Denunzianten im Fall der Bekanntgabe seiner Identität. Gänzlich unzulässig erscheine schliesslich, einen Denunzianten mittels Verweigerung der Akteneinsicht vor einer möglichen Strafverfolgung zu schützen. Dazu komme, dass das Nachsteuerverfahren



offensichtlich unbegründet gewesen sei und der Verdacht der Nichtdeklaration von Werten ohne Weiteres habe entkräftet werden können. Zusammenfassend sei die Akteneinsicht in die übrigen Akten zu Unrecht verweigert worden. Selbst wenn diesen Ausführungen nicht gefolgt werden würde, wäre die angefochtene Verfügung wegen Unverhältnismässigkeit aufzuheben. Als milderer Mittel wäre die Akteneinsicht in anonymisierte bzw. geschwärzte Unterlagen möglich.

b) aa) Beim Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) handelt es sich um ein verfassungsmässiges Individualrecht. Das rechtliche Gehör dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheides dar, der in die Rechtsstellung der betroffenen Person eingreift. Der Anspruch auf rechtliches Gehör enthält unter anderem das Recht auf Akteneinsicht. Gemäss Art. 165 Abs. 1 StG kann der Steuerpflichtige die Akten, die er eingereicht oder unterzeichnet hat, einsehen. Die übrigen Akten stehen ihm nach abgeschlossener Ermittlung des Sachverhaltes zur Einsicht offen, soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen (Satz 2). Einander entgegenstehende Interessen sind dabei sorgfältig gegeneinander abzuwägen. Inhaltlich stimmt diese Vorschrift mit Art. 41 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und Art. 114 Abs. 2 DBG überein (vgl. hinten E. 6), weshalb nachfolgend auch auf die allenfalls vorhandene Rechtsprechung und Lehre zu den bundesrechtlichen Vorschriften verwiesen werden kann. Der Anspruch auf Akteneinsicht kann nicht nur in einem hängigen Verfahren, sondern darüber hinaus auch ausserhalb eines formellen Verfahrens geltend gemacht werden. Eine umfassende Wahrung der Rechte kann es gebieten, dass der Bürger die Akten eines abgeschlossenen Verfahrens einsieht. Allerdings ist der Anspruch auf Akteneinsicht diesfalls – im Gegensatz zu demjenigen eines Beteiligten auf Einsicht in die Akten eines hängigen Verfahrens – davon abhängig, dass der Rechtssuchende ein schutzwürdiges Interesse glaubhaft machen kann (vgl. BGE 113 Ia 1 E. 4a, 129 I 249 E. 3, 128 I 63 E. 3.1). Ein hinreichendes Interesse an der Einsichtnahme kann sich aus der Betroffenheit in einem spezifischen Freiheitsrecht, wie etwa der persönlichen Freiheit, oder aber aus einer sonstigen besonderen Sachnähe, ergeben (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_387/2013 vom 17. Januar 2014 E. 4.2.2, BGE 129 I 249).



bb) Im Folgenden ist demnach in einem ersten Schritt zu prüfen, ob der Rekurrent ein schutzwürdiges Interesse an der Akteneinsicht glaubhaft machen kann. Er begründet sein Begehren um Einsicht in die Akten des Nachsteuerverfahrens mit seinem Interesse an der Strafverfolgung des Denunzianten. Die Anschuldigung, er könnte Vermögenswerte nicht deklariert haben, habe er mit dem Übertragungsnachweis der Anteile am Unternehmen ohne Weiteres widerlegen können. Daraus könne geschlossen werden, dass der Vorwurf von Beginn an unbegründet gewesen sei. Der Vorwurf der Steuerhinterziehung sei ehrenrührig und möglicherweise strafrechtlich relevant. Er habe ein Recht auf Schutz vor Ehrverletzungen und falschen Anschuldigungen sowie darauf, gegen diese strafrechtlich vorzugehen.

Mit Anzeigen an die Steuerbehörden über steuererhebliche Tatsachen anderer Personen wird die Vermutung unterstellt, die steuerpflichtige Drittperson könnte steuerrelevante Tatsachen verschwiegen und damit möglicherweise Steuern hinterzogen haben. Aufgrund der Denunziation wurde ein Nachsteuerverfahren gegen den Rekurrenten eröffnet. Üblicherweise folgt einem Nachsteuerverfahren ein Steuerstrafverfahren wegen Steuerhinterziehung (Art. 248 Abs. 1 StG). Es ist zwar nicht die Aufgabe dieses Gerichts, Denunziationen nach dem allgemeinen Strafrecht zu beurteilen. Eine Anzeige an die Steuerbehörde – insbesondere dann, wenn sie wider besseres Wissen erfolgt – könnte aber durchaus unter die falsche Anschuldigung (Art. 303 Ziff. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches [SR 311.0; abgekürzt: StGB]) oder die Ehrverletzungsdelikte (Art. 173 ff. StGB) fallen. Der Rekurrent hat ein berechtigtes Interesse daran, nicht Opfer einer Straftat zu werden, bzw. daran, dass eine mögliche Straftat verfolgt wird. Um beurteilen zu können, ob mit der Denunziation eine Straftat begangen wurde, muss der Rekurrent die Identität des Denunzianten kennen. Diese kann er einzig durch die Einsicht in die übrigen Akten des Nachsteuerverfahrens in Erfahrung bringen. Fraglich erscheint jedoch, ob der Rekurrent sein Interesse an der Strafverfolgung nicht auch auf andere Weise befriedigen kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 114 N 43). Schliesslich steht es dem Rekurrenten offen, einen Strafantrag oder eine Strafanzeige gegen Unbekannt einzureichen. Ein vorerst unbekannter Täter würde die strafrechtliche Verfolgung der Tat nicht verunmöglichen. Die Ermittlung des Täters wäre für die Untersuchungsbehörde ein Leichtes, wenn das Steueramt die Akten zur Einsichtnahme zur Verfügung stellen würde. Gemäss Art. 194 Abs. 1 der



Schweizerischen Strafprozessordnung (SR 312.0, abgekürzt: StPO) zieht die Staatsanwaltschaft Akten anderer Verfahren bei, wenn dies für den Nachweis des Sachverhalts oder die Beurteilung der beschuldigten Person erforderlich ist. Die Verwaltungsbehörden stellen ihre Akten aber nur zur Einsichtnahme zur Verfügung, wenn der Herausgabe keine überwiegenden öffentlichen oder privaten Geheimhaltungsinteressen entgegenstehen. Es ist davon auszugehen, dass die Steuerbehörde die Herausgabe der Akten an die Staatsanwaltschaft mit derselben Begründung wie im vorliegenden Verfahren verweigern würde. Dies würde die Ermittlung der tatverdächtigen Person zumindest erheblich erschweren. Demnach kann der Rekurrent sein Interesse an der Strafverfolgung nicht durch einen Strafantrag oder eine Strafanzeige gegen Unbekannt befriedigen.

Im Weiteren macht der Rekurrent geltend, dass er die Identität des Denunzianten erfahren möchte, um gegebenenfalls auch von einer Strafanzeige abzusehen. Als Privatperson hat er das Recht, eine Straftat anzuzeigen. Ihn trifft keine Anzeigepflicht (vgl. Art. 302 StPO). Die Abwägung, ob er Strafanzeige erheben möchte oder nicht, kann er lediglich dann vornehmen, wenn er die Identität des Denunzianten kennt. Sobald er eine Straftat angezeigt hat, liegt es, zumindest bei Officialdelikten, wie der falschen Anschuldigung (Art. 303 StGB), nicht mehr in seiner Hand, ob der Täter bestraft wird oder nicht. Auch vor diesem Hintergrund ist ein besonders schutzwürdiges Interesse des Rekurrenten an der Akteneinsicht zu bejahen. Er hat somit grundsätzlich einen Anspruch auf Akteneinsicht ausserhalb des Nachsteuerverfahrens. Zu prüfen bleibt, ob nicht überwiegende private oder öffentliche Interessen dagegenstehen.

cc) Die Vorinstanz geht fälschlicherweise davon aus, Denunzianten könnten generell ein privates Interesse am Schutz ihrer Identität geltend machen. Wie der Rekurrent zu Recht ausführt, kann lediglich der Persönlichkeitsschutz des Denunzianten der Akteneinsicht entgegenstehen. Denkbar ist beispielsweise der Fall eines Steuerpflichtigen, der offensichtlich auf Vergeltung aus ist und zu diesem Zweck den Namen des Denunzianten erfahren will. Vorliegend ist eine Gefährdung der Persönlichkeitsrechte des Denunzianten nicht ersichtlich; dies wurde auch im Rekurs bestätigt (act. 1 Ziff. 28). Diesbezüglich gehen auch die Ausführungen der Vorinstanz, der Denunziant sei vor sämtlichen strafrechtlichen Folgen zu schützen, fehl. Personen, welche andere aus sachlichen Gründen bei der Steuerbehörde anzeigen, haben



strafrechtlich nichts zu befürchten. Folglich besteht auch kein privates Interesse am Schutz ihrer Identität. Auf der anderen Seite stehen Personen, welche andere aus egoistischen Gründen oder gar wider besseres Wissen bei der Steuerbehörde anzeigen, was strafrechtlich relevant sein könnte. In solchen Fällen erschiene es höchst stossend, diese Personen mittels Verweigerung der Akteneinsicht vor einer möglichen Strafverfolgung zu schützen. Insbesondere würde dies dazu führen, dass sich solche Denunzianten im rechtsfreien Raum bewegen und für allfällige strafbare Handlungen nicht zur Rechenschaft gezogen werden könnten. Darauf läuft es aber hinaus, wenn im Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 19. Dezember 1990 (RB 1990 Nr. 38) apodiktisch ausgeführt wird, der Anzeigerstatter nehme immer auch öffentliche Interessen wahr. Neben dem rein fiskalischen Interesse des Staats stehe gleichzeitig auch die Frage nach der vollständigen, gerechten und gleichmässigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zur Diskussion. Andere private Interessen werden von der Vorinstanz nicht geltend gemacht und sind auch nicht ersichtlich. Es kann demnach festgehalten werden, dass der Akteneinsicht des Rekurrenten in diesem Fall keine schützenswerten privaten Interessen entgegenstehen.

Im Weiteren spricht sich die Vorinstanz für ein generelles öffentliches Interesse am Schutz der Identität von Denunzianten aus, weil dadurch unvollständige Besteuerungen aufgedeckt werden könnten. Aus diesem Grund sei die Einsichtnahme in Denunziationen in aller Regel zu verweigern. Dabei stützt sich die Vorinstanz auf das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 19. Dezember 1990 (RB 1990 Nr. 38). Darin wird ausgeführt, dass im Einzelfall eine Interessenabwägung vorzunehmen sei (RB 1990 Nr. 38, S. 72 f.). Das öffentliche Interesse spreche zwar im Allgemeinen gegen eine Bekanntgabe. Die Interessenabwägung könne aber auch ein anderes Ergebnis zeitigen (RB 1990 Nr. 38, S. 73). Der Verweis auf das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich ist damit nicht zielführend. Es bedarf in jedem Fall einer Abwägung der einzelnen Interessen gegeneinander. Ein öffentliches Interesse sieht die Vorinstanz sodann in der vollständigen Besteuerung sämtlicher Steuerpflichtigen. Denunziationen können dazu beitragen, dieses Ziel zu erreichen. Gemäss der Vorinstanz verstehe es sich von selbst, dass der Staat weitgehend auf Denunziationen verzichten müsste, wenn die Denunzianten mit der Preisgabe ihrer Identität und der Einleitung eines Strafverfahrens rechnen müssten. Ob diese Vermutung zutrifft, kann



offenbleiben. Von einem Denunzianten, der lediglich öffentliche Interessen verfolgt, könnte in der Regel ebenso erwartet werden, dass er auch bei Bekanntgabe seiner Identität eine Anzeige erstatten würde. Ein solcher Denunziant wird der Steuerbehörde nur dann eine steuerrelevante Mitteilung über Dritte machen, wenn er von der Richtigkeit seiner Angaben aufgrund einer sorgfältigen Überprüfung überzeugt ist. Es ist somit fraglich, ob der Schutz der Identität von Denunzianten das öffentliche Interesse an der vollständigen Besteuerung sämtlicher Steuerpflichtigen tatsächlich fördert. Auch wenn ein öffentliches Interesse bejaht werden würde, wäre das private Interesse des Rekurrenten an der Akteneinsicht stärker zu gewichten. Die vollständige Besteuerung sämtlicher Steuerpflichtigen stellt ein fiskalisches Interesse dar. Auf der anderen Seite steht der Persönlichkeitsschutz des Rekurrenten. Jeder Bürger hat ein gewichtiges Interesse daran, gegenüber Dritten als ehrbarer Mensch zu gelten und nicht zu Unrecht Angeschuldigter in einem Strafverfahren zu werden. Im Vergleich überwiegt der Schutz des einzelnen Bürgers vor ungerechtfertigten Strafverfahren die finanziellen Interessen des Staates.

dd) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurrent ein besonders schutzwürdiges Interesse an der Einsicht in die übrigen Akten glaubhaft machen konnte. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz sind sodann die entgegenstehenden privaten und öffentlichen Interessen – sofern es überhaupt welche gibt – nicht genügend gewichtig, um die Akteneinsicht zu verweigern. Der Rekurs ist gutzuheissen.

5.- Nach dem Gesagten bleibt noch zu prüfen, in welche Akten dem Rekurrenten Einsicht zu gewähren ist.

Die nicht offengelegten Akten sind in interne Akten der Veranlagungsbehörde (act. 3/1-4) und Akten des Denunzianten bzw. der Denunziantin (act. 3/5-8) unterteilt. Nach dem Ausgang des Verfahrens sind die Akten des Denunzianten bzw. der Denunziantin (act. 3/5-8) ohne weitere Ausführungen offenzulegen. Für die internen Akten der Veranlagungsbehörde bedarf es hingegen einer weiteren Unterteilung, denn verwaltungsinterne Akten sind grundsätzlich von der Akteneinsicht ausgenommen. Dabei kommt es nicht auf die Klassifizierung der Akte als "verwaltungsintern" an, sondern auf die objektive Bedeutung der Akte für den verwaltungswesentlichen Sachverhalt (BGer 1C_159/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 4.3). Einsehbar sind demnach die verwaltungsinternen Akten, welche als Grundlage für die Verfügung vom



25. November 2020 (Eröffnung des Nachsteuerverfahrens) dienten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 114 N 33). Act. 3/3 ist mit "Interne Mitteilung" betitelt, wobei es sich um eine Abklärung bezüglich der Denunziation handelt.

Dementsprechend war diese "Interne Mitteilung" (act. 3/3) für den Sachverhalt der Verfügung vom 25. November 2020 von wesentlicher Bedeutung und ist offenzulegen. Bei den restlichen internen Akten handelt es sich um interne Korrespondenz zwischen den Steuerbeamten, die nicht als Grundlage für die spätere Verfügung diente, womit diese von der Akteneinsicht ausgenommen sind. Somit ist dem Rekurrenten Einsicht in die Akten act. 3/3 und act. 3/5-8 gemäss Aktenverzeichnis vom 11. Mai 2021 (act. 6) zu gewähren.

III. Direkte Bundessteuer

6.- Art. 165 Abs. 1 StG entspricht Art. 114 Abs. 2 DBG. Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 41 Abs. 1 StHG. Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind. Für die Akteneinsicht des Nachsteuerverfahrens der direkten Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Demnach erweist sich die Beschwerde als begründet. Sie ist gutzuheissen.

IV. Kosten

7.- a) Dem Verfahrensausgang entsprechend – die Gewährung der Einsicht in die Akten, abgesehen von den verwaltungsinternen Akten, entspricht einem Obsiegen – sind die amtlichen Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens dem Staat aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 500.– (insgesamt Fr. 1'000.–) erscheint angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG und Art. 7 Abs. 1 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die beiden Kostenvorschüsse zu je Fr. 500.– (insgesamt Fr. 1'000.–) sind dem Rekurrenten und Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

b) Infolge Obsiegens hat der Rekurrent und Beschwerdeführer Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten, soweit diese als notwendig und angemessen erscheinen (Art. 98 Abs. 2, Art. 98^{bis} VRP und Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit [i.V.m.] Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das



Verwaltungsverfahren [SR 172.021, abgekürzt: VwVG]). Der Beizug eines Rechtsvertreters war im Rekurs- und Beschwerdeverfahren geboten. Im Verfahren vor der VRK wird das Honorar als Pauschale ausgerichtet. Es beträgt zwischen Fr. 1'500.– und Fr. 15'000.– (Art. 22 Abs. 1 lit. b der Honorarordnung, sGS 963.75; abgekürzt: HonO). Innerhalb dieses Rahmens wird das Grundhonorar nach den besonderen Umständen, namentlich nach Art und Umfang der Bemühungen, der Schwierigkeiten des Falles und den wirtschaftlichen Verhältnissen der Beteiligten bemessen (Art. 19 HonO). Mit Kostennote vom 21. Juni 2021 macht der Rechtsvertreter ein Honorar von Fr. 4'000.– (je Fr. 2'000.– für den Rekurs und die Beschwerde) geltend, zuzüglich Barauslagen und Mehrwertsteuer. Angesichts der sich stellenden Fragen, welche sich auf die Akteneinsicht beschränkten und weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht besonders schwierig waren, erscheint das geltend gemachte Honorar zu hoch. Dass es sich um zwei verschiedene Verfahren – Rekurs- und Beschwerdeverfahren – handelt, ist die Folge des Steuersystems und führt insbesondere nicht zu einem wesentlichen Mehraufwand. Die kantonalen und bundesrechtlichen Bestimmungen unterscheiden sich nicht (vgl. E. 6). Unter diesen Umständen erscheint ein Honorar für beide Verfahren von pauschal Fr. 2'500.– als angemessen. Dazu hinzuzurechnen sind die Barauslagen von Fr. 100.– (4 % von Fr. 2'500.–, Art. 28^{bis} Abs. 1 HonO) und die Mehrwertsteuer von Fr. 200.20 (7,7 % von Fr. 2'600.–, Art. 29 HonO). Die ausseramtliche Entschädigung beträgt damit insgesamt Fr. 2'800.20; entschädigungspflichtig ist der Staat (Kantonales Steueramt).

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen und die Verfügung des Kantonalen Steueramts vom 31. März 2021 wird aufgehoben.

2.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Verfügung des Kantonalen Steueramts vom 31. März 2021 wird aufgehoben.

3.



Dem Rekurrenten und Beschwerdeführer ist Einsicht in die vorinstanzlichen Akten 3/3 und 3/5-8 gemäss dem Aktenverzeichnis vom 11. Mai 2021 zu gewähren.

Im Übrigen ist die Akteneinsicht zu verweigern.

4.

Der Staat trägt die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 500.–. Der Kostenvorschuss von Fr. 500.– wird dem Rekurrenten zurückerstattet.

5.

Der Staat trägt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 500.–. Der Kostenvorschuss von Fr. 500.– wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.

6.

Der Staat (Kantonales Steueramt) hat den Rekurrenten und Beschwerdeführer für beide Verfahren mit insgesamt Fr. 2'800.20 zu entschädigen.