



Fall-Nr.: B 2007/191
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 03.03.2008
Entscheiddatum: 03.03.2008

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 13. März 2008

Steuerrecht, Quellensteuer, Art. 112 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Bei der nachträglichen Veranlagung ist der gesamte dem Arbeitnehmer an der Quelle abgezogene Betrag an die Steuer anzurechnen, selbst wenn der Steuerbetrag vom Arbeitgeber nicht an die Steuerbehörde abgeliefert wurde (Verwaltungsgericht, B 2007/191).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter Dr. E. Oesch-Frischkopf, lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/2, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und



X. und Y.

Beschwerdegegner,

betreffend

Steuerbezug (Schlussrechnungen
Staats- und Gemeindesteuern 2001 und 2002)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ X. und Y. hatten vom 1. September 2000 bis zum 31. Mai 2002 ihren Wohnsitz im Kanton St. Gallen. X. war bis zum 30. Juni 2001 in der Geschäftsleitung der M. AG mit Sitz in St. Gallen tätig, über die am 29. Juni 2001 der Konkurs eröffnet wurde. Anschliessend war er vom 1. Juli 2001 bis zum 31. Januar 2002 als Geschäftsführer der A. AG mit Sitz in Winterthur beschäftigt. Über diese Gesellschaft wurde am 15. März 2002 der Konkurs eröffnet. Vom 1. Februar 2002 bis zum 15. März 2002 erhielt X. von der Arbeitslosenkasse des Kantons Zürich eine Insolvenzenschädigung und von der Arbeitslosenkasse des Kantons St. Gallen bis Ende März zusätzlich acht Tage Arbeitslosentaggeld. Am 1. April 2002 trat X. eine neue Stelle bei der S. AG an. Y. war in den Jahren 2001 und 2002 selbständig erwerbstätig.

Als ausländische Staatsangehörige ohne Niederlassungsbewilligung unterlag das Ehepaar XY der Quellensteuerpflicht. Im Jahr 2001 wurden X. Fr. 60'837.90 (Fr. 28'494.25 M. AG; Fr. 32'343.65 A. AG) und im Jahr 2002 Fr. 9'915.80 (Fr. 5'245.60 A. AG; Fr. 1'559.00 Arbeitslosenkasse Kt. Zürich, Fr. 81.-- Arbeitslosenkasse Kt. St. Gallen; Fr. 3'030.20 S. AG) vom Einkommen bzw. dessen Ersatz als Quellensteuer abgezogen. Mit Schreiben vom 31. März 2001 teilte das kantonale Steueramt dem Steuerpflichtigen mit, aufgrund der Tatsache, dass sein Gehalt



Fr. 120'000.-- brutto überschritten habe, werde eine nachträgliche ordentliche Veranlagung durchgeführt.

Die Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung für 2001 wurden den Pflichtigen am 13. Dezember 2002 eröffnet. Vom Steuerbetrag der Staats- und Gemeindesteuer in der Höhe von Fr. 35'784.40 wurden neben der Verrechnungssteuer bereits geleistete Zahlungen im Umfang von Fr. 16'839.40 in Abzug gebracht. Mit Eingabe vom 30. Dezember 2002 erhob X. gegen diese Rechnung Einsprache mit dem Antrag, es seien sämtliche von ihm bezahlten Quellensteuern in der Höhe von Fr. 60'837.90 zu berücksichtigen. Ferner schulde er aufgrund seines Alters keine Feuerwehrabgabe mehr. Am 27. Januar 2003 erliess das kantonale Steueramt eine neue Veranlagungsverfügung, worin die Feuerwehrabgabe nur noch für Y. erhoben wurde, der angerechnete Quellensteuerbetrag wurde jedoch nicht erhöht. Mit Einsprache-Entscheid samt Schlussrechnung vom 28. Februar 2007 stellte sich das kantonale Steueramt auf den Standpunkt, dass nicht die auf den Lohnausweisen angegebene Quellensteuer angerechnet werden könne, sondern lediglich jener Betrag, der dem kantonalen Steueramt effektiv abgeliefert worden sei. Da seit der Veranlagung eine zusätzliche Zahlung eingegangen sei, werde der anrechenbare Betrag inkl. Bezugsprovision auf Fr. 26'881.-- erhöht und dementsprechend die Einsprache teilweise gutgeheissen.

Da die Steuerpflichtigen für das Jahr 2002 keine Steuererklärung eingereicht hatten, wurden sie im Dezember 2004 für die Staats- und Gemeindesteuer 2002 ermessensweise veranlagt. In der Schlussrechnung wurden vom Steuerbetrag von Fr. 5'218.50 unter dem Titel "bisher geleistete Zahlungen" Fr. 5'644.35 und ein Skonto-Betrag von Fr. 190.50 abgezogen. Mit Eingabe vom 9. Januar 2005 erhoben die Eheleute XY Einsprache und beantragten, es seien Fr. 22'242.40 (Fr. 9'915.80 zuzüglich des vom Konkursamt Winterthur am 7. November 2002 überwiesenen Betrages in der Höhe von Fr. 12'326.60) an bezahlten Quellensteuern zu berücksichtigen. Mit Entscheid samt Schlussrechnung vom 28. Februar 2007 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

B./ Am 11. März 2007 erhoben die Eheleute XY gegen die Einsprache-Entscheide betreffend die Schlussrechnungen der Staats- und Gemeindesteuern 2001 und 2002



Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, sämtliche durch den Arbeitgeber einbehaltenen und nicht abgeführten Quellensteuern seien in den Veranlagungsabrechnungen 2001 und 2002 in voller Höhe zu berücksichtigen. Als Begründung führten die Pflichtigen an, dass der Arbeitgeber verpflichtet gewesen sei, die Quellensteuer einzuziehen und an die Steuerbehörden weiterzuleiten; dieser habe deshalb auch als Schuldner der Quellensteuer zu gelten.

Die Verwaltungsrekurskommission hiess am 20. September 2007 den Rekurs gut und wies die Streitsache zum Erlass einer neuen Schlussrechnung für die Staats- und Gemeindesteuern 2001 und 2002 an das Steueramt zurück.

C./ Mit Beschwerde vom 26. Oktober 2007 beim Verwaltungsgericht beantragt das kantonale Steueramt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, unter Kostenfolge zulasten der Steuerpflichtigen. Als Begründung brachte es im wesentlichen vor, die Auffassung der Vorinstanz, wonach sämtliche an der Quelle abgezogenen Beträge bei einer nachträglichen Veranlagung berücksichtigt werden müssten, unabhängig davon, ob diese an das Steueramt abgeliefert worden seien, nicht sachgerecht sei und nicht den bundesrechtlichen Vorgaben entspreche. Zudem verstosse das Verhalten des Steuerpflichtigen gegen Treu und Glauben, weil er als Geschäftsleiter der in Konkurs gefallenen Unternehmungen dafür verantwortlich gewesen sei, dass die Quellensteuern nicht abgeliefert worden seien.

Die Verwaltungsrekurskommission verwies in ihrer Vernehmlassung vom 14. November 2007 auf ihren Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Die Eheleute XY liessen sich nicht vernehmen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Das kantonale Steueramt ist zur Ergreifung der Beschwerde legitimiert, und seine Eingabe entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit



Art. 161 StG und Art. 64 Abs. 1 sowie Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2. Im vorliegenden Verfahren ist umstritten, welcher Betrag an Quellensteuern im Rahmen der nachträglichen ordentlichen Veranlagung nach Art. 112 Abs. 1 StG anzurechnen ist. Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, dass nur jene Beträge anzurechnen seien, die effektiv vom Steuerschuldner abgeliefert worden seien.

2.1. Ausländische Arbeitnehmer, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung nicht besitzen, im Kanton jedoch ihren steuerrechtlichen Wohnsitz haben, unterliegen der Quellensteuer für ihre Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis bzw. für entsprechende Ersatzeinkünfte (Art. 105 f. StG). Die Quellenbesteuerung tritt in der Regel an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Einkommenssteuer (Art. 110 Abs. 1 StG). Von diesem Grundsatz sieht Art. 112 StG eine Ausnahme vor. Übersteigt das Einkommen den Betrag von Fr. 120'000.-- (Art. 59 Steuerverordnung, sGS 811.11), ist eine ordentliche Veranlagung durchzuführen. Die bereits an der Quelle abgezogene Steuer wird in diesen Fällen zu einer reinen Sicherungssteuer. Sie ist an den veranlagten Steuerbetrag zinslos anzurechnen (Art. 112 Abs. 1 letzter Satz StG).

Die Vorinstanz hat ausgeführt, dass die Berücksichtigung des gesamten an der Quelle bezogenen Steuerbetrages im Rahmen einer nachträglichen ordentlichen Steuerveranlagung dem klaren Wortlaut von Art. 112 Abs. 1 StG entspreche. Der Beschwerdeführer ist demgegenüber der Auffassung, dass diese Bestimmung so zu verstehen sei, dass nur die für die Steuerperiode geschuldete und entrichtete Quellensteuer angerechnet werden müsse. Rechtskräftig bezogen sei die Steuer erst mit der Ablieferung des Steuerbetrages. Die vom Beschwerdeführer als Beleg für diese Auffassung zitierten Kommentare (Zigerlig/Rufener, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 5 zu Art. 34; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, N 14 zu Art. 151) sind jedoch nicht dazu geeignet, eine vom klaren Wortlaut der genannten Bestimmung abweichende Auffassung zu rechtfertigen. Die zitierte Kommentierung zu Art. 34 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden



(Steuerharmonisierungsgesetz, SR 642.14, abgekürzt StHG) behandelt die Frage nach der relevanten Steuerperiode für die Bemessung der anzurechnenden Quellensteuer im Rahmen einer ordentlichen Veranlagung nach dem System der Pränumerandobesteuerung mit Vergangenheitsbemessung. Die zitierte Kommentierung zu Art. 151 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt DBG) behandelt die Frage, ab welchem Zeitpunkt eine Korrektur der Quellenbesteuerung im Nachsteuerverfahren zu erfolgen hat. Beide Kommentierungen beziehen sich damit auf unterschiedliche und im vorliegenden Fall nicht relevante Fragestellungen.

2.2. Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, dass eine an den Wortlaut von Art. 112 Abs. 1 StG anknüpfende Auslegung nicht sachgerecht sei. Es könne so zu Fällen kommen, in denen die Steuerbehörden namhafte Beträge anrechnen müssten, obwohl sie diese vom Schuldner der steuerbaren Leistung gar nie erhalten hätten. Das Inkassorisiko sei deshalb nicht der Steuerbehörde, sondern dem Steuerpflichtigen zu übertragen, weil dieser in einer näheren Beziehung zum selbst ausgesuchten Arbeitgeber stehe.

Steuersubjekt der Quellensteuer ist der Arbeitnehmer. Bei ihm muss die steuerrechtliche Zugehörigkeit gegeben sein und auf seine persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse wird bei der Steuererhebung abgestellt. An die Steuerbehörden abzuliefern ist die Quellensteuer jedoch vom Schuldner der steuerbaren Leistung, d.h. vom Arbeitgeber, der die geschuldete Steuer zurückzubehalten und bei Naturalleistungen die Steuer beim Steuerpflichtigen einzufordern hat (Art. 184 lit. b StG). Auf den Arbeitgeber als Schuldner der Quellensteuer gehen sämtliche formellen und materiellen Rechte und Pflichten aus dem Steuerrechtsverhältnis über, womit eine Steuersubstitution vorliegt. In formeller Hinsicht ist die Substitution kumulativ, insbesondere hat auch der Steuerpflichtige gegenüber den Steuerbehörden eine Mitwirkungs- und Auskunftspflicht (Art. 185 Abs. 1 StG) und ist zur Einsprache berechtigt (Art. 189 StG). In materieller Hinsicht ist die Substitution privat (P. Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil 2004, N 1 zu Art. 88; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 76 und 83; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 1 zu Art. 88; Th. Müller, Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht, Bern 1999, § 12 Ziff. 2.1.1.; U. Zinsli,



Die Quellenbesteuerung des unselbständigen Erwerbseinkommens in der Schweiz, Bern 1970, S. 18). Der Substitut tritt vollständig in die Steuerschuld des Steuersubjekts ein und haftet allein für deren Erfüllung (Art. 37 Abs. 1 StHG, Art. 125 StG). Die gesetzlich vorgesehene Steuersubstitution hat zur Folge, dass die Forderung des Gemeinwesens nicht gegenüber dem Steuerpflichtigen, sondern dem Schuldner besteht. Der Steuerpflichtige scheidet nach der Steuerveranlagung und dem Steuerabzug durch den Steuerschuldner aus dem weiteren Verfahren aus (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 416; Zinsli, a.a.O., S. 19). Dies unabhängig davon, ob es nachträglich zu einer ordentlichen Steuerveranlagung kommt.

Vor diesem Hintergrund erweist es sich in verschiedener Hinsicht als sachgemäss, der Steuerbehörde das Risiko für einen Ausfall des Steuerschuldners zu übertragen. Der Steuerpflichtige hat - anders als die Steuerbehörde (insb. Art. 184 lit. e sowie Art. 184 lit. d und Art. 187 StG) - keine Möglichkeit, die ordentliche Begleichung der Steuerschulden zu überwachen. Zudem fehlt dem Pflichtigen ein Rechtsanspruch und ein Rechtstitel, um den nicht abgelieferten Quellensteuerbetrag gegenüber dem Steuerschuldner geltend zu machen und eine Aus- bzw. Rückzahlung durchzusetzen. Ebenfalls erfolgt die Zwischenschaltung eines Steuersubstituten für die Veranlagung und Erhebung der Quellensteuer in erster Linie im Interesse der Steuerbehörden. Durch die Besteuerung an der Quelle können die Vollzugsschwierigkeiten und Bezugsprobleme bei der Einkommensbesteuerung von ausländischen Personen und Personen ohne Wohnsitz in der Schweiz vermindert werden (Locher, a.a.O., N 7 zu Einführung zu Art. 83 ff.). Das Risiko für einen Ausfall des im Interesse der Steuerbehörde eingesetzten Steuersubstituten ist deshalb auch durch das Gemeinwesen zu tragen.

2.3. Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, dass die Quellensteuer ausnahmsweise beim Steuerpflichtigen erhoben werden müsse, wenn der Bezug beim Leistungsschuldner nicht möglich ist.

Das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage (Legalitätsprinzip) im Abgaberecht ist ein selbständiges verfassungsmässiges Recht (Art. 127 Abs. 1 der Schweizerischen Bundesverfassung, SR 101). Danach bedürfen öffentliche Abgaben zwingend einer



formellgesetzlichen Grundlage (BGE 132 I 159 E. 2.2). Dementsprechend setzt auch der direkte Bezug der Quellensteuer beim Steuerpflichtigen durch die Steuerbehörden eine solche Grundlage voraus. Art. 38 Abs. 3 StHG und Art. 185 Abs. 2 StG sehen ausdrücklich die Möglichkeit für einen Direktbezug der Quellensteuer beim Steuersubjekt vor. Im interkantonalen Verhältnis ist eine direkte Inanspruchnahme des Pflichtigen unumgänglich, wenn die Quellenbesteuerung im Wohnsitzkanton des Steuersubjekts und im Sitz- bzw. Betriebsstättenkanton des Steuerschuldners unterschiedlich ausgestaltet ist und deshalb ein Rückerstattungs- oder Nachforderungsverfahren im Wohnsitzkanton notwendig wird (Kommission staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierte kantonale Quellensteuerordnung, Muri-Bern 1994, S. 69 und 72). Gemäss Art. 185 Abs. 2 StG ist der Direktbezug zudem in Fällen zulässig, in denen die steuerbare Leistung nicht oder nicht vollständig um die Quellensteuer gekürzt ausbezahlt wurde und ein Nachbezug beim Schuldner der steuerbaren Leistung (insb. bei Konkurs) nicht möglich ist (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 416).

Bereits aufgrund des Wortlauts von Art. 185 Abs. 2 StG ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass eine direkte Inanspruchnahme des Pflichtigen nur in jenen Fällen zulässig sein kann, in denen die Quellensteuer dem Arbeitnehmer noch nicht oder nicht vollständig abgezogen worden ist. Zudem folgt aus Art. 125 StG, dass einzig der Steuerschuldner für den Quellensteuerbetrag haftet. Das direkte Belangen des Steuerpflichtigen durch die Steuerbehörde kann deshalb auch nicht über eine solidarische Haftung des Pflichtigen für die vom Schuldner zu entrichtende Quellensteuer gerechtfertigt werden.

Die vom Beschwerdeführer gegen diese Auffassung vorgebrachten Einwände sind nicht stichhaltig. Die von ihm als Beleg für seine gegenteilige Ansicht zitierten Kommentare (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 10 zu Art. 88; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, N 11 zu § 92) sprechen sich einzig in allgemeiner Form dafür aus, dass die Möglichkeit des Direktbezuges der Steuer beim Steuersubjekt bestehen soll, wenn der Steuersubstitut weggefallen ist oder nicht mehr belangt werden kann. Die Frage, ob dies auch dann gelten soll, wenn die Steuer bereits durch den Schuldner erhoben wurde, wird jedoch nicht behandelt. Jene Kommentierungen vermögen deshalb eine



vom klaren Wortlaut des Gesetzes abweichende Auffassung nicht zu begründen. Auch der Einwand, dass sich Art. 185 Abs. 2 StG nicht auf die nachträgliche ordentliche Veranlagung nach Art. 112 StG beziehe, vermag nicht zu überzeugen. Diese Auffassung steht zum einen im Widerspruch zur Systematik des Gesetzes, das Art. 185 StG unter dem Titel "besondere Verfahrensbestimmungen" und der Marginalie "Quellensteuer" aufführt und dementsprechend von einer Geltung dieses Artikels für das gesamte materielle Quellensteuerrecht (Art. 105-129 StG) auszugehen ist. Zum andern würde durch die Nichtanwendung von Art. 185 StG bei der nachträglichen ordentlichen Veranlagung nach wie vor die Frage offen bleiben, auf welche gesetzliche Grundlage sich ein Direktbezug der Quellensteuer durch die Steuerbehörde stützen könnte. Auch aus dem Hinweis, dass das DBG keine analoge Bestimmung zu Art. 185 Abs. 2 StG enthält, kann der Beschwerdeführer nichts zu seinen Gunsten ableiten. Das Fehlen einer entsprechenden Bestimmung im DBG hat vielmehr zur Folge, dass im Bereich der direkten Bundessteuer die gesetzliche Grundlage für einen Direktbezug durch die Steuerbehörde selbst dann fraglich ist, wenn die Quellensteuer vom Steuerschuldner nicht oder nicht vollständig erhoben wurde (Locher, a.a.O., N 16 zu Art. 88).

2.4. Nach Ansicht des Beschwerdeführers ist selbst dann, wenn grundsätzlich von einer Anrechnung sämtlicher an der Quelle abgezogener Beträge auszugehen ist, im vorliegenden Fall auf eine solche Anrechnung zu verzichten, weil sich der Beschwerdegegner widersprüchlich und gegen Treu und Glauben verhalten habe. Als Direktor bzw. Geschäftsführer mit Einzelunterschrift, der auch für das Rechnungswesen zuständig gewesen sei, habe sich der Beschwerdegegner seine Lohnausweise selbst ausgestellt und wäre auch zur Ablieferung der Quellensteuer verpflichtet gewesen. Weil der Beschwerdeführer dieser Ablieferungspflicht nicht nachgekommen sei, könne er nun nicht selbst eine volle Anrechnung der an der Quelle abgezogenen, durch ihn nicht weitergeleiteten Steuerbeträge fordern.

Als Körperschaft handelt eine Aktiengesellschaft durch ihre Organe. Diese sind Teile der juristischen Person selbst und nicht bloss deren Bevollmächtigte oder Stellvertreter. Sie tragen den Willen der juristischen Person nach aussen und verpflichten die Gesellschaft nicht nur durch ihr rechtsgeschäftliches Handeln, sondern auch durch deliktisches Verhalten (statt vieler Bauen/Bernet, Schweizer



Aktiengesellschaft, Zürich 2007, S. 137 ff. mit Hinweisen). Handlungen der Organe, die durch den Zweck der Gesellschaft abgedeckt sind, können damit nicht der handelnden natürlichen Person, sondern müssen der Körperschaft zugeschrieben werden.

Im vorliegenden Fall agierte der Beschwerdegegner, als er - wie vom Beschwerdeführer behauptet - die Ablieferung der Quellensteuer unterlassen hatte, in seiner Funktion als Direktor bzw. Geschäftsleiter und damit im Namen und nach dem Willen der Körperschaft. Im Rahmen des hier vorliegenden Steuerverfahrens handelt der Beschwerdegegner jedoch als Privatperson. Aufgrund der fehlenden Identität zwischen dem Beschwerdeführer als Privatperson und den durch ihn handelnden juristischen Personen kann dem Beschwerdegegner im Steuerverfahren nicht sein Verhalten als ehemaliger Geschäftsführer bzw. Direktor entgegengehalten werden. Dementsprechend ist das Verhalten des Beschwerdegegners als Organ der konkursiten Gesellschaften nicht dazu geeignet, sein Verhalten im privaten Steuerveranlagungsverfahren als widersprüchlich oder rechtsmissbräuchlich erscheinen zu lassen.

Wenn sich nach Auffassung des Beschwerdeführers der Beschwerdegegner als Geschäftsführer bzw. Direktor der in Konkurs gefallenen Gesellschaften einer Pflichtverletzung schuldig gemacht und dadurch Steuerausfälle verursacht hat, kann der entstandene Schaden im Rahmen einer Verantwortlichkeitsklage geltend gemacht werden. Die Durchsetzung eines entsprechenden Anspruchs hat auf dem Zivilweg zu erfolgen. Sollte der Beschwerdeführer zudem von einem strafrechtlich relevanten Sachverhalt ausgehen, steht es ihm offen, eine Strafklage wegen Veruntreuung von Quellensteuern einzureichen (Art. 273 StG). Eine Verrechnung der anzurechnenden Quellensteuern mit allfälligen Schadenersatzansprüchen des Beschwerdeführers gegenüber dem Beschwerdegegner aus einem Verantwortlichkeits- oder Haftungsprozess fällt vor Abschluss dieser im vorliegenden Fall noch nicht eingeleiteten Verfahren zum vornherein ausser Betracht.

2.5. Zusammenfassend folgt aus dem eindeutigen Wortlaut von Art. 112 Abs. 1 StG, dass der gesamte an der Quelle abgezogene Betrag an die nachträglich veranlagte Steuer anzurechnen ist, selbst wenn der Steuerbetrag vom Arbeitgeber nicht an die Steuerbehörde abgeliefert wurde. Die Zuweisung des Risikos für einen Ausfall des



St.Galler Gerichte

Steuerschuldners an die Steuerbehörde ist eine Folge aus der im Quellensteuerrecht vorgesehenen privaten Zahlungssubstitution. Ein direktes Belangen des Steuerpflichtigen für die ausstehenden Steuerschulden setzt eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage voraus. Da im StG die Möglichkeit eines Direktbezuges der Quellensteuer beim Steuerpflichtigen durch die Steuerbehörde nur in Fällen, in denen noch kein Bezug an der Quelle stattgefunden hat, gesetzlich vorgesehen ist, fällt eine direkte Inanspruchnahme des Beschwerdegegners durch den Beschwerdeführer im vorliegenden Fall ausser Betracht. Demnach ist der gesamte an der Quelle erhobene Steuerbetrag in der Höhe von Fr. 60'837.90 für das Jahr 2001 und von Fr. 9'915.80 für das Jahr 2002 bei der ordentlich veranlagten Steuer anzurechnen. Zusätzlich zu berücksichtigen ist der vom Konkursamt Winterthur am 7. November 2002 für den Lohn vom Februar 2002 bis Mai 2002 an das Steueramt überwiesene Quellensteuerbetrag. Die Streitsache ist zum neuen Erlass der Steuerrechnungen 2001 und 2002 im Sinne der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

3. Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass die Beschwerde abzuweisen ist. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 2'000.-- ist angemessen (Ziff. 382 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Auf die Erhebung ist zu verzichten (Art. 95 Abs. 3 VRP).

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Der Beschwerdeführer ist unterlegen, und die Beschwerdegegner haben sich am Verfahren nicht beteiligt (Art. 98bis und Art. 98ter VRP in Verbindung mit Art. 263 Abs. 3 des Zivilprozessgesetzes, sGS 961.2).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

- 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2./ Die Streitsache wird zum neuen Erlass der Steuerrechnungen für die Staats- und Gemeindesteuer 2001 und 2002 im Sinne der Erwägungen an das Kantonale Steueramt zurückgewiesen.



St.Galler Gerichte

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

4./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V. R. W.

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer
- die Vorinstanz
- die Beschwerdegegner

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG und Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.