



**Fall-Nr.:** B 2011/243  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 15.10.2012  
**Entscheiddatum:** 15.10.2012

### **Urteil Verwaltungsgericht, 15.10.2012**

**Steuerrecht. Der Zeugenbeweis ist auch unter der Herrschaft des Steuergesetzes vom 9. April 1998 ausgeschlossen. Die Mitwirkungspflichten sowie die zulässigen Beweismittel sind darin abschliessend geregelt. Im konkreten Fall ist überdies nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen auf die von den Steuerpflichtigen gegenüber der Polizei gemachten Aussagen abgestellt haben (Verwaltungsgericht, B 2011/243).**

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder,  
Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber Dr. H.  
Fenners

---

In Sachen

X. Y.,

Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt Dr. A. B.,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St.  
Gallen,



## St.Galler Gerichte

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

betreffend

Quellensteuer

### **hat das Verwaltungsgericht festgestellt:**

A./ X. Y. führt einen Landwirtschaftsbetrieb in C. Am 17. September 2010 nahm die Grenzpolizei eine ausländerrechtliche Kontrolle bei ihm vor. Dabei traf sie drei brasilianische Staatsangehörige bei Stallarbeiten an, für die keine Arbeitsbewilligungen vorgewiesen werden konnten. Bei den brasilianischen Staatsangehörigen handelte es sich um D. E. sowie I. F. und G. F. Sowohl X. Y. als auch die drei Gastarbeiter wurden noch am gleichen Tag auf der Polizeistation polizeilich befragt.

B./ Mit Bussenverfügung vom 7. Dezember 2010 erklärte das Untersuchungsamt H. X. Y. der Förderung des rechtswidrigen Aufenthalts und der Beschäftigung von Ausländern und Ausländerinnen ohne Bewilligung für schuldig. Es verurteilte ihn zu einer Geldstrafe von 120 Tagessätzen zu je Fr. 50.-- sowie einer Busse von Fr. 3'000.--; der Vollzug der Geldstrafe wurde unter Ansetzung einer Probezeit von drei Jahren aufgeschoben. Die Bussenverfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

C./ Am 15. Oktober 2010 erliess sodann das Kantonale Steueramt gegenüber X. Y. insgesamt 18 Nachzahlungsverfügungen für die Quellensteuer auf den von D. E. sowie



## St.Galler Gerichte

G. und I. F. erzielten Erwerbseinkünften. Mit jeder Verfügung wurde ein Beiblatt abgegeben mit Angabe der steuerpflichtigen Person, der Leistungsperiode, der steuerbaren Leistung und der Höhe der Quellensteuer. Danach wurde D. E. für den Zeitraum vom 13. Mai 2006 bis 26. Mai 2008 und vom 9. Oktober 2008 bis zum 17. September 2010, G. F. für den Zeitraum vom 10. Mai 2008 bis 31. August 2009 und vom 23. März 2010 bis 17. September 2010 und I. F. für den Zeitraum vom 19. August 2009 bis 17. September 2010 der Quellensteuerpflicht unterworfen.

D./ Mit Schreiben vom 10. November 2010 gelangte X. Y. an das Kantonale Steueramt und verlangte eine Berichtigung der Rechnungen mit der Begründung, D. E. sei erst seit Dezember 2009, I. F. seit März 2010 und G. F. seit April 2010 bei ihm beschäftigt gewesen; er sei bereit, die Quellensteuer für diese Zeit abzurechnen. Das kantonale Steueramt nahm die Eingabe als Einsprache entgegen und trat darauf mit Entscheid vom 29. November 2010 nicht ein. Zur Begründung gab es an, die Rechnungen seien aufgrund des Polizeiberichts vom 28. September 2010 zugestellt worden und würden sowohl die Leistungsperiode als auch die steuerbare Leistung betreffen.

E./ Dagegen liess X. Y. über seinen zwischenzeitlich beigezogenen Rechtsvertreter mit Beschwerdeeingabe vom 23. Dezember 2010 sowie -ergänzung vom 15. Februar 2011 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission erheben. Dabei liess er den Antrag stellen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Quellensteuerrechnungen seien insofern abzuändern, als von X. Y. bloss Quellensteuern für D. E. ab 1. September 2009 bis 17. September 2010, für I. F. ab 1. Dezember 2009 bis 17. September 2010 sowie für G. F. ab 1. Mai 2010 bis 17. September 2010 zu erheben seien; eventualiter sei die Angelegenheit zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Verwaltungsrekurskommission wies den Rekurs mit Entscheid vom 20. Oktober 2011 ab.

F./ Gegen den Rekursentscheid liess X. Y. mit Eingabe vom 24. November 2011 Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben und um eine Nachfrist zur Beschwerdeergänzung ersuchen. Die Beschwerdeergänzung erfolgte (innert zweifach erstreckter Frist) am 30. Januar 2012. Darin wurden folgende Anträge gestellt:



- "1. Der Rekursentscheid der Abteilung I - 1. Kammer der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen vom 20. Oktober 2011 betreffend den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 29. November 2010 und die Verfügungen vom 15. Oktober 2010 (Rechnungen Nr. 810756.1000 – Nr. 810756.1017) betreffend ermessensweise Festsetzung der Quellensteuer sei aufzuheben.
2. Der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 29. November 2010 betreffend die Verfügungen vom 15. Oktober 2010 (Rechnungen Nr. 810756.1000 – Nr. 810756.1017) betreffend ermessensweise Festsetzung der Quellensteuer sei aufzuheben.
3. Der angefochtene Rekursentscheid und als Folge davon die Verfügungen des Kantonalen Steueramts vom 15.10.2010 (Rechnungen Nr. 810756.1000 – Nr. 810756.1017) betreffend ermessensweise Festsetzung der Quellensteuer seien insofern abzuändern, als dass der Beschwerdeführer dazu verpflichtet ist, die ausstehenden Quellensteuern für I. F. für den Zeitraum zwischen dem 01. Dezember 2009 und dem 17. Dezember 2010, für G. F. für den Zeitraum zwischen dem 01. Mai 2010 und dem 17. Dezember 2010 und für D. E. für den Zeitraum zwischen dem 01. September 2009 und dem 16. September 2010 zu begleichen.
4. Eventualiter sei die Angelegenheit zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen des Verwaltungsgerichts an die Vorinstanz zurückzuweisen.
5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Kantons St. Gallen."

Die Verwaltungsrekurskommission liess sich am 7. Februar 2012 vernehmen. Sie stellte Antrag auf Abweisung der Beschwerde unter Hinweis auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Der Beschwerdegegner beantragte in seiner Vernehmlassung vom 27. Februar 2012 ebenfalls Abweisung der Beschwerde.

Am 28. Februar 2012 wurden die Vernehmlassungen der Verwaltungsrekurskommission und des kantonalen Steueramts an den Rechtsvertreter des Beschwerdeführers weitergeleitet. Gleichzeitig wurde ihm eine Frist von 14 Tagen angesetzt, um zu den in den Vernehmlassungen allfällig vorgebrachten neuen



tatsächlichen und rechtlichen Argumenten eine ergänzende Stellungnahme einzureichen. Der Beschwerdeführer liess sich (innert zweifach erstreckter Frist) mit Eingabe vom 7. Mai 2012 ergänzend vernehmen.

Auf die Begründungen der Verfahrensbeteiligten sowie auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid wird, soweit erforderlich, in den folgenden Erwägungen eingegangen.

### **Darüber wird in Erwägung gezogen:**

1. (...).

2. Streitgegenstand bilden die vom Beschwerdegegner verfügten Nachzahlungen für Quellensteuern auf den Erwerbseinkünften der drei brasilianischen Staatsangehörigen, D. E. sowie G. und I. F. Strittig ist dabei einzig die Dauer, während der diese Personen für den Beschwerdeführer tätig waren, was natürlich Einfluss auf die Höhe der geschuldeten Quellensteuern hat. Unbestritten blieb demgegenüber, dass die entsprechenden Einkünfte der Quellensteuer unterliegen. Nicht im Streit liegen sodann der angewandte Quellensteuersatz und der (aus Bar- und Naturalleistungen zusammengesetzte) Monatslohn. Einigkeit besteht zwischen den Parteien des Weiteren darin, dass die Nachzahlungsverfügungen – trotz gegenteiligem Hinweis im Einspracheentscheid vom 29. November 2010 – keine Ermessensveranlagungen darstellen. Dies zu Recht, fehlten doch die formellen Voraussetzungen für die Vornahme von Veranlagungen nach pflichtgemäsem Ermessen; zudem legte der Beschwerdegegner die Dauer der Erwerbstätigkeiten auf den Tag genau fest.

2.1. Die anlässlich der polizeilichen Befragung vom 17. September 2010 gemachten Aussagen der drei brasilianischen Staatsangehörigen zur Dauer ihrer Beschäftigung stimmten nicht mit denjenigen des Beschwerdeführers überein. Der Beschwerdegegner stellte im Rahmen seiner Nachzahlungsverfügungen auf die von den Arbeitnehmenden gemachten Aussagen ab. Der Beschwerdeführer bestreitet deren Richtigkeit. Um dies nachweisen zu können, verlangt er die Einvernahme von D. E. sowie G. und I. F. als Zeugen.



2.1.1. Abgesehen von Ausnahmen im Steuerstrafrecht, das den Zeugenbeweis ausdrücklich vorsieht (vgl. Art. 188 Abs. 2 DBG und Art. 259 Abs. 1 StG), kennt weder das Bundessteuerrecht noch das kantonale Steuerverfahrensrecht eine Zeugnispflicht. Somit fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage für eine Befragung unter der Strafandrohung von Art. 307 des Strafgesetzbuchs (SR 311.0). Das Verwaltungsgericht entschied zudem, dass für eine Anwendung des im VRP vorgesehenen Zeugenbeweises im Steuerverfahren kein Raum bleibt (GVP 1993 Nr. 19). Dieser Entscheid erging zwar noch unter der Herrschaft des alten Steuergesetzes (nGS 29-70), doch ist nicht ersichtlich, dass mit dem StG insoweit eine Änderung einherging. Die Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen sowie Dritter beziehungsweise die zulässigen Beweismittel sind auch im StG abschliessend geregelt. Das Harmonisierungsrecht enthält sodann keine diesbezüglichen Vorgaben, sondern es steht den Kantonen frei, die zulässigen Beweismittel in ihren Steuergesetzen zu ordnen (vgl. dazu M. Zweifel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Auflage, N 15 zu Art. 41 StHG).

2.1.2. Die Einvernahme der drei brasilianischen Staatsangehörigen als Zeugen entfällt noch aus einem weiteren Grund. Zwar richten sich die gestützt auf Art. 138 Abs. 1 DBG und Art. 188 Abs. 1 StG erlassenen Nachzahlungsverfügungen an X. Y. als Schuldner der steuerbaren Leistung. Dies ist Folge seiner Haftung für die nicht abgezogenen Quellensteuern, die sich aus Art. 88 Abs. 3 DBG sowie Art. 125 Abs. 1 StG ergibt. Die Erhebung der Steuern beim Beschwerdeführer ändert jedoch nichts daran, dass D. E. sowie G. und I. F. als Empfänger der steuerbaren Leistung Steuersubjekt bleiben. So wirkt sich die Höhe der Nachzahlungsverpflichtung denn auch unmittelbar auf ihre Steuerschuld aus. Vor diesem Hintergrund scheiden sie aber als Zeugen von vornherein aus (vgl. etwa Heinrich Andreas Müller, in: Brunner/Gasser/Schwander [Hrsg.], Kommentar zur schweizerischen Zivilprozessordnung, N 2 zu Art. 169). Selbst wenn also die Auffassung vertreten würde, die Bestimmungen von Art. 12 Abs. 1 und Art. 13 VRP seien auch im Steuerverfahren anwendbar, wäre eine Einvernahme der ausländischen Hilfskräfte als Zeugen ausgeschlossen.

2.1.3. Der Vollständigkeit halber sei zudem erwähnt, dass das Recht auf Beweisabnahme ein rechtsgenügendes Beweisangebot voraussetzt. So sind beispielsweise Zeugen so zu bezeichnen, dass sie ohne weitere Erhebungen



## St.Galler Gerichte

vorgeladen werden können. Auch daran fehlt es hier, wurden doch lediglich die Namen der Zeugen ohne jede Adressangaben genannt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, N 72 zu § 132, mit Hinweisen).

2.2. Die Einvernahme der ausländischen Hilfskräfte als Zeugen scheidet somit aus den vorgenannten Gründen aus. Aus den (weitgehend) gleichen Gründen entfällt auch eine Zeugeneinvernahme der Ehefrau von X. Y. Nicht ersichtlich ist schliesslich, inwiefern eine erneute persönliche Befragung der drei brasilianischen Staatsangehörigen oder des Beschwerdeführers zu neuen Erkenntnissen führen beziehungsweise weshalb diese von ihren in der polizeilichen Befragung vom 17. September 2010 gemachten Aussagen nun plötzlich abrücken sollten. Davon kann deshalb ebenfalls abgesehen werden.

2.3. Die Verwaltungsrekurskommission erwog im angefochtenen Entscheid, es sei nicht zu beanstanden, dass der Beschwerdegegner auf die Aussagen abgestellt habe, welche die Arbeitnehmenden gegenüber der Polizei zur Dauer ihrer Erwerbstätigkeit gemacht hätten. Der Beschwerdeführer wirft der Verwaltungsrekurskommission in diesem Zusammenhang eine willkürliche Beweiswürdigung vor. Dem kann nicht gefolgt werden:

Die Rekursinstanz hat die Aussagen der ausländischen Hilfskräfte eingehend und zutreffend gewürdigt. Die Aussagen sind schlüssig und weisen keine Widersprüche auf. Dies gilt im Übrigen nicht nur mit Bezug auf die Beschäftigungsdauer, sondern insgesamt – also beispielsweise auch mit Bezug auf Ferien- und Freitage oder Arbeitszeiten. Die jeweilige Beschäftigungsdauer deckt sich zudem unbestrittenermassen mit den Einträgen über die Ein- und Ausreise in den Pässen. Der Beschwerdeführer konnte demgegenüber anlässlich der polizeilichen Befragung keine genauen Angaben über die Beschäftigungsdauer der brasilianischen Hilfskräfte machen. In Betracht fällt weiter, dass die Hilfskräfte noch am gleichen Morgen, nachdem sie aufgegriffen worden waren, polizeilich befragt wurden, womit keine Zeit für (präzise) Absprachen bestand. Der Beschwerdeführer brachte zudem keine Anhaltspunkte vor, welche Zweifel an der Richtigkeit der Aussagen begründeten, geschweige denn auf eine willkürliche Beweiswürdigung schliessen liessen. Der



Umstand allein, dass D. E. sowie die Geschwister F. bei Angabe von längeren Beschäftigungsdauern in Form von AHV-Beiträgen profitierten, vermag daran nichts zu ändern. Es erscheint vielmehr abwegig, dass ausländische Staatsangehörige, die in der Schweiz illegal einer Erwerbstätigkeit nachgehen, im Rahmen der polizeilichen Befragung nach erfolgter Festnahme unabhängig voneinander falsche Angaben über ihre Beschäftigungsdauer machen, um dadurch (in ferner Zukunft einmal) in den Genuss von höheren Leistungen aus der 1. Säule zu kommen. Dies gilt umso mehr, als der Beschwerdeführer selbst ausführt, die Befragungen hätten hauptsächlich der Feststellung von ausländerrechtlichen Verfehlungen gedient. Auch ist nicht ersichtlich, dass die ausländischen Hilfskräfte andere Arbeitgeber schützen wollten. I. F. zeigte vielmehr sogar von sich aus einen Arbeitgeber an, bei dem er früher einmal beschäftigt war (vgl. act. 11/1, Befragung von I. F., S. 5).

2.4. Aus dem Gesagten folgt, dass die Aussagen, welche die ausländischen Hilfskräfte mit Bezug auf ihre Beschäftigungsdauer beim Beschwerdeführer machten, von den Vorinstanzen zu Recht nicht angezweifelt wurden. Es bestand diesbezüglich keine Veranlassung zu weiteren Untersuchungen, sondern der Beschwerdegegner konnte ohne Weiteres darauf abstellen. Eine Verletzung der Untersuchungspflicht seitens der Vorinstanzen liegt somit nicht vor.

2.5. Nicht weiter hilft es dem Beschwerdeführer sodann, wenn er geltend macht, es sei ihm vom Beschwerdegegner das rechtliche Gehör verweigert worden. Die Gehörsverweigerung erblickt der Beschwerdeführer offensichtlich darin, dass die Nachzahlungsverfügungen ergingen, ohne dass ihm vorher Gelegenheit zur Stellungnahme gewährt worden war. Es trifft zwar zu, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör geboten hätte, dem Beschwerdeführer eine vorgängige Äusserungsmöglichkeit zu verschaffen, doch wiegt diese Gehörsverletzung nicht so schwer, dass sie in den nachfolgenden Verfahren nicht hätte geheilt werden können. So ist die Einsprache als Wiedererwägung konzipiert; ausserdem verfügen sowohl die Einsprache- als auch die Rekursinstanz über uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis (M. Zweifel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Auflage, N 10 zu Art. 114 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, N 14 zu Art. 114).

3. (...).



**Demnach hat das Verwaltungsgericht**

**zu Recht erkannt:**

- 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2./ Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 1'500.--bezahlt der Beschwerdeführer. Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird verrechnet.
- 3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

V.      R.      W.

Der Präsident:      Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer (durch Rechtsanwalt Dr. A. B.)
- die Vorinstanz
- den 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 innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.