

BGer 2C 649/2021 vom 21. Oktober 2021

Bundesgericht, 2021-10-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_649_2021

FR: TF 2C 649/2021 du 21 octobre 2021

IT: TF 2C 649/2021 del 21 ottobre 2021

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012; Ausstand | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (vgl. BGE 146 II 276 E. 1; 141 II 113 E. 1).

E. 1.1

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) auf dem Gebiet des Steuerrechts (Art. 83 BGG) und richtet sich gegen den kantonale letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) selbständige Zwischenentscheid eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG) über den Ausstand (Art. 92 BGG). Der Beschwerdeführer ist im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit seinem Antrag, der zuständige Steuerkommissär habe in den Ausstand zu treten, nicht durchgedrungen. Ausserdem ist er durch den angefochtenen Zwischenentscheid in seinen schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Er ist somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

E. 1.2

Gemäss Art. 92 Abs. 1 BGG ist gegen selbständig eröffnete Vor- und Zwischenentscheide über die Zuständigkeit und über Ausstandsbegehren die Beschwerde zulässig. Vorliegend stellte der Beschwerdeführer nach Erhalt des Einschätzungsentscheids für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich sowie der Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2012 am 22. November 2019 ein Ausstandsbegehren gegen den zuständigen Steuerkommissär. Das Ausstandsbegehren wurde in der Folge jeweils abgewiesen und die Abweisung durch die Vorinstanz mit Urteil vom 26. Mai 2021 bestätigt. Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen selbständigen Zwischenentscheid über ein Ausstandsbegehren im Sinne von Art. 92 Abs. 1 BGG , wogegen in einem späteren Zeitpunkt keine Beschwerde mehr geführt werden kann (vgl. Art. 92 Abs. 2 BGG). Ein solcher Zwischenentscheid ist mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anfechtbar. Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

E. 2

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1). Der Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem Recht geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2). Die Anwendung des kantonalen Rechts wird - ausserhalb der Fälle von Art. 95 lit. c und lit. d BGG - vom Bundesgericht nur daraufhin geprüft, ob dadurch Bundes-, Völker- oder interkantonales Recht verletzt wurde (vgl. BGE 142 II 369 E. 2.1 ; 138 I 143 E. 2). Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt sowie berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; Art. 105 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 142 I 135 E. 1.6; 140 III 16 E. 1.3.1). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6; 133 II 249 E. 1.4.3).

E. 3

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist der Ausstand des Steuerkommissärs, der für die Veranlagung der Steuerperiode 2012 des Beschwerdeführers beim Kantonalen Steueramt zuständig ist. Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV . Die Vorinstanz habe § 119 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) in bundesrechtswidriger Weise angewendet. Der Beschwerdeführer macht geltend, die behördliche Veranlagungstätigkeit sei von der Untersuchungsmaxime und dem Kooperationsprinzip getragen. Ausfluss dieser beiden Prinzipien sei eine gegenseitige Offenheit und Klarheit. Seiner Ansicht nach hat der zuständige Steuerkommissär berechnend und bewusst entweder die Unwahrheit geäussert oder ihn durch taktisches Argumentieren faktisch getäuscht und damit das Misstrauen in seine Unabhängigkeit begründet. Der Beschwerdeführer habe in seinem Akteneinsichtsgesuch vom 23. September 2019 das potenzielle Vorhandensein von Dokumenten der ASU ausdrücklich angesprochen und sein diesbezügliches Misstrauen ausgedrückt. Indem der zuständige Steuerkommissär ihm am 3. Oktober 2019 mitgeteilt habe, er werde in den Akten nichts finden, was er nicht schon selbst kenne, habe der Steuerkommissär zwei Vorgänge verschwiegen. Der erste Vorgang betreffe das E-Mail des zuständigen Steuerkommissärs an die ASU vom 1. Oktober 2019. Am 2. Oktober 2019 habe die ASU alsdann dem zuständigen Steuerkommissär per Post geantwortet und diesem Schreiben den Untersuchungsbericht vom 21. August 2017 zur Veranlagung und Durchführung des Hinterziehungsverfahrens beigelegt. Spätestens mit dem zweiten Vorgang vom 2. Oktober 2019 seien Dokumente der ASU dem zuständigen Steuerkommissär vorgelegen. Mit der Formulierung der Schreiben vom 3. Oktober 2019

und 8. November 2019, so der Beschwerdeführer folgernd, habe der zuständige Steuerkommissär ihn über die "ASU-Kontamination" des Veranlagungsverfahrens bewusst getäuscht und ihn im Glauben gelassen, dass sich keine Dokumente der ASU in den Akten befänden.

E. 4

Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist.

E. 4.1

Der Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung gemäss Art. 29 Abs. 1 BV umfasst nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch das Gebot der Unbefangenheit als Teilgehalt des Anspruchs auf ein faires Verfahren (vgl. BGE 140 I 326 E. 5.2; Urteile 2C_909/2020 vom 8. März 2021 E. 4.2.1; 2C_382/2018 vom 15. März 2019 E. 2.3). Auch in Verfahren vor nicht-gerichtlichen Behörden besteht folglich insofern ein Anspruch auf Unparteilichkeit der Verwaltungsbehörde, als am Entscheid kein befangenes Behördenmitglied mitwirken darf. In Analogie zu Art. 30 Abs. 1 BV verpflichtet Art. 29 Abs. 1 BV ein Behördenmitglied zum Ausstand, wenn Umstände vorliegen, die nach objektiven Gesichtspunkten geeignet sind, den Anschein der Befangenheit zu erwecken (vgl. BGE 147 I 173 E. 5.1 ; 144 I 234 E. 5.2 ; 140 I 240 E. 2.2 ; 137 I 227 E. 2.1). Im Kern der Garantie der Unbefangenheit steht sowohl für Behördenmitglieder wie für Mitglieder der Gerichte, dass sie sich in Bezug auf die Beurteilung eines Sachverhalts nicht bereits festgelegt haben (vgl. BGE 140 I 326 E. 5.2; Urteil 2C_399/2020 vom 28. Dezember 2020 E. 5.1 ff.). Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss ein Ausstandsgrund unverzüglich nach Kenntnisnahme geltend gemacht werden (vgl. BGE 147 I 173 E. 5.1 i.f. ; 140 I 240 E. 2.4).

E. 4.2

Für verwaltungsinterne Verfahren gilt aber nicht der gleich strenge Massstab wie gemäss Art. 30 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK für unabhängige gerichtliche Behörden (vgl. BGE 137 II 431 E. 5.2 ; 125 I 209 E. 8). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung haben nicht-gerichtliche Amtspersonen im Wesentlichen nur dann in den Ausstand zu treten, wenn sie an der zu behandelnden Sache ein persönliches Interesse haben, zu einem früheren Zeitpunkt gegenüber der Partei ihre persönliche Geringschätzung oder Abneigung zum Ausdruck gebracht haben oder wenn ihnen Verfahrens- oder Ermessensfehler unterlaufen sind, die ihrer Natur nach oder wegen ihrer aussergewöhnlichen Häufung besonders schwer wiegen und auf eine gravierende Verletzung ihrer Amtspflichten gegenüber der betroffenen Person hinauslaufen (vgl. Urteile 2C_717/2018 vom 24. Januar 2020 E. 4.1; 2C_382/2018 vom 15. März 2019 E. 3; 2C_238/2018 vom 28. Mai 2018 E. 4.2; 2C_433/2011 vom 1. Juni 2012 E. 2.3.1). Ungeschickte Äusserungen einer Amtsperson kommen als Ausstandsgrund nur in Frage, wenn es sich dabei um eine schwere Verfehlung gegenüber der betroffenen Partei handelt (vgl. BGE 141 IV 178 E. 3.2.3 ; 127 I 196 E. 2d; 116 Ia 14 E. 6).

E. 4.3

In Konkretisierung von Art. 29 Abs. 1 BV regelt Art. 109 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) die Ausstandsgründe für das Verfahren der direkten Bundessteuer (vgl. Urteile 2C_991/2011 und 2C_992/2011 vom 18. Juli 2021 E. 2.2). Wer beim Vollzug des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer

in einer Sache zu entscheiden oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitzuwirken hat, ist unter anderem verpflichtet, in Ausstand zu treten, wenn er aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnte (vgl. Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG). Gemäss dem kantonalen Recht ist ein Steuerkommissär, der beim Vollzug des Steuergesetzes in einer Sache zu entscheiden oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitzuwirken hat, verpflichtet, in den Ausstand zu treten, wenn er aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnte (vgl. § 119 Abs. 1 lit. d StG /ZH). Ist der Ausstand streitig, entscheidet darüber die Amtsleitung des kantonalen Steueramtes, bei Mitgliedern einer Kollegialbehörde die Kollegialbehörde unter Ausschluss des betreffenden Mitglieds (vgl. § 119 Abs. 3 StG /ZH).

E. 4.4

Die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden erstreckt sich auch auf das Verfahrensrecht (vgl. Art. 129 Abs. 2 BV ; zur vertikalen Steuerharmonisierung vgl. auch BGE 133 II 114 E. 3.2). Zum Ausstand äussert sich das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) - im Gegensatz zum DBG - nicht. § 119 StG /ZH enthält aber Ausstandsgründe, die sich weitgehend mit Art. 109 DBG decken. Im Hinblick auf die Notwendigkeit eines einheitlichen Verfahrens für die direkte Bundessteuer und die kantonalen direkten Steuern rechtfertigt es sich, die sich aus § 119 StG /ZH und Art. 29 Abs. 1 BV ergebenden Garantien jedenfalls nicht enger auszulegen als nach Art. 109 DBG (vgl. Urteile 2C_991/2011 und 2C_992/2011 vom 18. Juli 2012 E. 2.3).

E. 5

Es bestehen keine Anhaltspunkte, dass der Beschwerdeführer den Ausstand des zuständigen Steuerkommissärs verspätet verlangt hätte. Ob eine Befangenheit im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV in Verbindung mit Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG beim Steuerkommissär vorliegt, bestimmt sich nicht nach dem subjektiven Empfinden des Beschwerdeführers. Voreingenommenheit und Befangenheit werden nach der Rechtsprechung vielmehr angenommen, wenn Umstände vorliegen, die bei objektiver Betrachtung geeignet sind, Misstrauen in die Unparteilichkeit einer Amtsperson zu erwecken (vgl. E. 4.1 hiavor).

E. 5.1

Gemäss Art. 114 DBG , Art. 41 StHG sowie § 124 StG /ZH steht den steuerpflichtigen Personen im Grundsatz ein Recht auf Akteneinsicht zu. Bei objektiver Betrachtung ist zunächst massgebend, dass der zuständige Steuerkommissär das Gesuch um Akteneinsicht des Beschwerdeführers vom 23. September 2019 vorbehaltlos guthiess. Im Schreiben vom 3. Oktober 2019 an den Beschwerdeführer führte der Steuerkommissär aus, die Akteneinsicht "steht Ihnen selbstverständlich zu. Bitte nehmen Sie doch mit mir per E-Mail oder Telefon Kontakt auf, damit wir einen Termin fixieren können". Als der Beschwerdeführer auf dieses Schreiben nicht reagiert hatte, räumte der Steuerkommissär mit einem zweiten Schreiben vom 8. November 2019 dem Beschwerdeführer erneut die Gelegenheit zur Terminvereinbarung für die Akteneinsicht ein. Er bat den Beschwerdeführer sich innert zehn Tagen zu melden. Das Recht auf Akteneinsicht wurde dem Beschwerdeführer folglich umfassend gewährt.

E. 5.2

Zu klären bleibt sodann, ob sich der zuständige Steuerkommissär darüber hinaus - im Sinne einer schweren Verfehlung gegenüber dem Beschwerdeführer - treuwidrig verhalten hat.

E. 5.2.1

In tatsächlicher Hinsicht ist erstellt, dass der zuständige Steuerkommissär im Nachgang an das Akteneinsichtsgesuch vom 23. September 2019 die ASU kontaktierte. Im E-Mail vom 1. Oktober 2019 stellte der Steuerkommissär die Frage, ob sich die Untersuchung der ASU überhaupt auf den Kanton Zürich auswirke. Er fragte deshalb die ASU an, ob sie ihm den Untersuchungsbericht vom 21. August 2017 zustellen könne. Die Vorinstanz kommt aufgrund des Wortlauts des E-Mails vom 1. Oktober 2019 in tatsächlicher Hinsicht einerseits zum Schluss, dass der Steuerkommissär Zweifel bezüglich der Relevanz der Akten für das Verfahren im Kanton Zürich äusserte (vgl. E. 3.3.1 des angefochtenen Urteils). Weshalb diese Schlussfolgerung offensichtlich unrichtig sein sollte, vermag der Beschwerdeführer nicht aufzuzeigen (vgl. E. 2. i.f. hiervor). Andererseits bringt der Beschwerdeführer zutreffend vor, dass das Kantonale Steueramt von der Untersuchung der ASU gegen den Beschwerdeführer Kenntnis gehabt habe. Ansonsten hätte der Steuerkommissär den erstellten Untersuchungsbericht jedenfalls nicht mit dem genauen Datum bestimmen können. Mit Schreiben vom 2. Oktober 2019 antwortete die ASU dem zuständigen Steuerkommissär auf das E-Mail vom 1. Oktober 2019 und stellte ihm den Untersuchungsbericht vom 21. August 2017 zu. Die Vorinstanz erwog diesbezüglich, der Steuerkommissär habe sein Schreiben vom 3. Oktober 2019 verfasst und die Akteneinsicht gutgeheissen, bevor er das Schreiben und die Unterlagen der ASU am 3. Oktober 2019 per Post erhalten habe. Dies würde die Bemerkung erklären, dass sich nicht viel in den Akten befände (vgl. E. 3.3.1 des angefochtenen Urteils). Wie es sich mit der zeitlichen Abfolge in tatsächlicher Hinsicht verhält, kann mangels Einfluss auf den Ausgang des Verfahrens dahingestellt bleiben (vgl. Art. 97 Abs. 1 BGG).

E. 5.2.2

Ausschlaggebend für die rechtliche Würdigung ist vielmehr, dass die ASU den zuständigen Steuerkommissär im Schreiben vom 2. Oktober 2019 ebenso darauf hinwies, dass der Untersuchungsbericht vom 21. August 2017 dem Beschwerdeführer am 23. August 2017 durch die Post zugestellt wurde und dieser zum Untersuchungsbericht innert 30 Tagen Stellung nehmen konnte. Vor diesem Hintergrund ist die Formulierung in den Schreiben vom 3. Oktober 2019 und 8. November 2019, "ich kann Ihnen jedoch jetzt schon mitteilen, dass Sie in den Akten nichts finden, was Sie nicht schon selbst kennen", - wenn auch ungeschickt, da möglicherweise verhaltensbeeinflussend - nicht verfassungswidrig sowie mit den Vorgaben von Art. 109 DBG vereinbar. Eine Befangenheit aus anderen Gründen wird mit diesem Verhalten nicht begründet.

E. 5.2.3

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Beschwerdeführer in seinem Gesuch um Akteneinsicht vom 23. September 2019 ausdrücklich auf eine "ASU-Kontamination" des Veranlagungsverfahrens hinwies und die Vermutung in den Raum stellte, dass auch das Kantonale Steueramt "eine hemmungslose, intensive, jedoch nicht parteiöffentliche" Kommunikation mit der ASU führe. Die Amtshilfe unter den Steuerbehörden ist in Art. 111 DBG sowie in Art. 39 Abs. 2 und Abs. 3 StHG ausdrücklich geregelt und insbesondere für den vorliegenden Zweck - die Veranlagung der Steuerperiode 2012 - ohne Weiteres zulässig. Deshalb ist es auch nicht problematisch, dass das Kantonale Steueramt von der Untersuchung der ASU Kenntnis hatte. Der Beschwerdeführer gestand im Schreiben vom 14. November 2019, in dem er auf die Akteneinsicht verzichtete, ausserdem selbst ein, dass er "aufgrund von Fragmenten Kenntnis von einer Kontamination

der Verfahren durch die mutmasslich EMRK-widrige ASU/ESTV habe". Unter diesen Umständen ist nicht ersichtlich, inwiefern der Steuerkommissär den Beschwerdeführer getäuscht haben sollte.

E. 5.2.4

Nicht weiter von Belang ist überdies die Interpretation des Beschwerdeführers im Schreiben vom 14. November 2019, wonach er auf die Akteneinsicht verzichte, da er davon ausgehe, dass es über die Dokumente hinaus, welche er selbst eingereicht habe, keine weiteren Dokumente in den Akten gäbe. Die Vorinstanz erwägt diesbezüglich zutreffend, eine Präzisierung und Richtigstellung der Interpretation des Beschwerdeführers durch den Steuerkommissär wäre zwar wünschenswert gewesen, das Unterbleiben derselben könne jedoch nicht als krasse Verfahrensverletzung betrachtet werden (vgl. E. 3.3.2 des angefochtenen Urteils). Dies trifft zu, zumal dem Beschwerdeführer letztlich eine uneingeschränkte Akteneinsicht offenstand (vgl. E. 5.1 hiervor). Ferner wurde die vom Beschwerdeführer im Schreiben vom 23. September 2019 geäusserte Auffassung, wonach die vollständige Kommunikation zwischen der ASU und dem Kantonalen Steueramt zu den Verfahrensakten gehöre, von den Vorinstanzen nie infrage gestellt. Den Angaben des Beschwerdeführers zufolge erlangte er bei einer (späteren) Akteneinsicht am 28. September 2020 von der Korrespondenz Kenntnis. Entsprechend fand der Beschwerdeführer die von ihm erwähnte Kommunikation in den Verfahrensakten vor. Sie wurde ihm nicht vorenthalten. Dass die Korrespondenz vom 1. Oktober 2019 und 2. Oktober 2019 dem Beschwerdeführer nicht (von Amtes wegen) sofort bekannt gegeben wurde, stellt für sich ebenfalls keine Verfahrensverletzung dar.

E. 5.3

In der Abklärung des zuständigen Steuerkommissärs, ob der Untersuchungsbericht vom 21. August 2017 überhaupt für die Veranlagung der Steuerperiode 2012 im Kanton Zürich von Bedeutung ist, sowie in der (ungeschickten) Kommunikation mit dem Beschwerdeführer ist keine gravierende Verletzung einer Amtspflicht oder eine schwere Verfehlung gegenüber dem Beschwerdeführer zu erkennen. Nach dem Dargelegten ist bei objektiver Gesamtbetrachtung unter dem Blickwinkel von Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG sowie Art. 29 Abs. 1 BV keine Befangenheit zu erkennen. Dass der Ausstandsgrund von § 119 Abs. 1 lit. d StG /ZH über den Gehalt von Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG hinausgehe und in diesem Umfang eine Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV vorliege, macht der Beschwerdeführer nicht geltend (vgl. E. 2. hiervor; Art. 106 Abs. 2 BGG). Demzufolge ist keine Verletzung von Bundesrecht zu erkennen.

E. 6

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Diesem Verfahrensausgang entsprechend trägt der Beschwerdeführer die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.