

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00109 vom 14. August 2013

ZH Verwaltungsgericht, 2013-08-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2012.00109](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00109)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00109 du 14 août 2013

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00109 del 14 agosto 2013

## Regeste

Direkte Bundessteuer 01.10.2006-30.09.2007 (Wiederaufnahme SB.2011.00068) | siehe SB.2012.00108

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2012.00109 Urteil der 2. Kammer vom 14. August 2013 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Ersatzrichter Michael Beusch, Gerichtsschreiberin Ariane Tinner. In Sachen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführerin, gegen A AG, vertreten durch B AG, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 1.10.2006–30.9.2007 (Wiederaufnahme SB.2011.00068), hat sich ergeben: I. Im Rahmen der Beurteilung der Beschwerde der A AG betreffend die Steuerveranlagung für die direkte Bundessteuer vom 1. Oktober 2006 bis 30. September 2007 ordnete der Präsident der 1. Abteilung des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich die Durchführung eines Gutachtens über Verrechnungspreise der Pflichtigen gegenüber der C AG, einer Schwestergesellschaft der Pflichtigen mit Sitz in H an. Mit Verfügung vom 29. Juni 2011 bestellte er D zum Gutachter und wies das vom kantonalen Steueramt gegen diesen erhobene Ausstandsbegehren ab. II. Mit Beschluss vom 2. November 2011 trat das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich auf die vom kantonalen Steueramt Zürich gegen die erwähnte Verfügung vom 29. Juni 2011 am 8. Juli 2011 erhobene Beschwerde nicht ein. Es erwog, wohl sei aufgrund des in Art. 29 BV verankerten Anspruch auf ein faires Verfahren der das Marginale "Ausstand" tragende Art. 109 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 (DBG) über die direkte Bundessteuer sinngemäss auch für von Steuerverwaltungs- oder -justizbehörden beigezogene Sachverständige anwendbar. Daraus ergebe sich allerdings nicht das Recht der Verfahrensparteien, prozessleitende Verfügungen und Beschlüsse, mit welchen ein Sachverständiger bestellt werde, unter Berufung auf dessen Befangenheit selbständig anzufechten. III. Die vom kantonalen Steueramt Zürich gegen den erwähnten Beschluss vom 2. November 2011 erhobene Beschwerde hiess das Bundesgericht mit Entscheid vom 18. Juli 2012 (2C\_991/2012, u. a. veröffentlicht in StE 2013 B 96.21 Nr. 18) gut. Das Bundesgericht hielt fest, auch Entscheide, mit denen über den Ausstand eines Gutachters oder Sachverständigen befunden werde, seien sofort anfechtbar, und wies das Verwaltungsgericht an, über das vom kantonalen Steueramt Zürich mittels Beschwerde geltend gemachte Ausstandsbegehren betreffend den vom Steuerrekursgericht eingesetzten Gutachter zu befinden. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Wer beim Vollzug dieses Gesetzes in einer Sache zu entscheiden oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitzuwirken hat, ist kraft Art. 109 Abs. 1 DBG

verpflichtet, in Ausstand zu treten, wenn er an der Sache ein persönliches Interesse hat (lit. a), mit einer Partei durch Ehe oder eingetragene Partnerschaft verbunden ist oder mit ihr eine faktische Lebensgemeinschaft führt (lit. b), mit einer Partei in gerader Linie oder bis zum dritten Grad in der Seitenlinie verwandt oder verschwägert ist (lit. b bis ), Vertreter einer Partei ist oder für eine Partei in der gleichen Sache tätig war (lit. c) oder aus andern Gründen in der Sache befangen sein könnte (lit. d). Diese Regeln sind sinngemäss auch für von Steuerverwaltungs- oder -justizbehörden beigezogene Sachverständige anwendbar: Wer als Richter in den Ausstand treten müsste, kann auch nicht als Sachverständiger mitwirken ( BGr, 18. Juli 2012, StE 2013 B 96.21 Nr. 18, E. 2.1 f. m.w.Hw.; BGE 137 V 210 E. 2.1.3). 1.2 Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG konkretisiert dabei die in der Bundesverfassung in Art. 29 Abs. 1 (für Behörden) und Art. 30 Abs. 1 BV (für Gerichte) verankerten Verfahrensgarantien. Diese werden verletzt, soweit bei objektiver Betrachtung Gegebenheiten vorliegen, die den Anschein der Befangenheit oder die Gefahr der Voreingenommenheit des Gerichtsmitglieds (bzw. Sachverständigen) begründen. Solche Umstände können in einem bestimmten Verhalten des betreffenden Gerichtsmitglieds (bzw. Sachverständigen) oder gewissen äusseren Gegebenheiten funktioneller und organisatorischer Natur begründet sein. Nicht entscheidend ist das subjektive Empfinden einer Partei; ihr Misstrauen in die Unvoreingenommenheit muss in objektiver Weise begründet sein. Dabei reicht es praxismässig aus, dass Umstände vorliegen, die bei objektiver Betrachtung den blossen Anschein der Befangenheit und Voreingenommenheit erwecken. Nicht verlangt wird, dass das Gerichtsmitglied (bzw. der Sachverständige) tatsächlich befangen ist ([anstelle vieler] BGE 138 I E. 2.2 m.w.Hw.). Amtet ein Anwalt (auch) als Richter (bzw. Sachverständiger), was von Bundesrechts wegen nicht ausgeschlossen ist (vgl. BGr, 12. April 2013, 8C\_602/2012, E. 5.4.2 [zur Publikation vorgesehen]), erscheint nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ein als Richter (bzw. Sachverständiger) amtierender Anwalt nicht nur dann als befangen, wenn er in einem anderen Verfahren eine der Prozessparteien vertritt oder kurz vorher vertreten hat, sondern auch dann, wenn im anderen Verfahren ein solches Vertretungsverhältnis zur Gegenpartei einer der Prozessparteien besteht bzw. bestand (BGE 135 I 14 E. 4.1 ff., bestätigt in BGE 138 I 406 E. 5.4 sowie u. a. in BGE 139 III 120 E. 3.2.1). Ist dies der Fall, ist keine konkrete, fallbezogene Prüfung mehr vorzunehmen (BGE 138 I 406 E. 5.4).

### **E. 2.1**

In seiner Verfügung vom 29. Juni 2011 wies der Abteilungspräsident des Steuerrekursgerichts das vom kantonalen Steueramt gestellte Ausstandsbegehren ab, da die vom kantonalen Steueramt "geltend gemachten Umstände den Anschein einer Befangenheit beim vorgeschlagenen Gutachter nicht zu begründen vermögen und dieser sich auch selber nicht befangen fühlt".

### **E. 2.2**

Das kantonale Steueramt hält in seiner Beschwerde – unter Wiederholung der im seinerzeitigen Ausstandsbegehren geltend gemachten Ausstandsgründe – dafür, dass der vom Steuerrekursgericht ernannte Experte, D, die Anforderungen in Bezug auf Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Unvoreingenommenheit eines Sachverständigen nicht erfülle. Dieser sei nämlich seit 2011 Leiter der Steuerrechtsabteilung bei der G AG. Gemäss deren – als Ausdruck beigelegter –Homepage berate diese, wie auch D persönlich, u. a. Finanzinstitute. Weiter könne das kantonale Steueramt bestätigen, dass die erwähnte Steuerrechtsabteilung konkret auch Gesellschaften von Anlage- und

Private-Equity-Fondsstrukturen gegenüber dem kantonalen Steueramt vertrete, wo regelmässig die Verrechnungspreisgestaltung das zentrale und häufig auch strittige Thema sei. Mit genau dieser Kompetenz bezüglich Festlegung der Verrechnungspreise im grenzüberschreitenden Anlagefondsgeschäft werde auf der Homepage auch auf einen Artikel [...] hingewiesen. [...] Im Rahmen dieses Aufsatzes habe D zu verschiedenen Aspekten der Verrechnungspreisgestaltung in dezidiert Weise Stellung bezogen. Diese Aspekte in ihrer Gesamtheit führten dazu, dass D den objektiven Anschein der Befangenheit, und nur auf den komme es an, erwecke.

### **E. 2.3**

Die Beschwerdegegnerin bringt demgegenüber vor, der Umstand, dass der in Aussicht genommene Experte im selben Rechtsgebiet tätig sei, in dem er auch als Gutachter amten solle, vermöge keinen Anschein der Befangenheit zu begründen. Fachkenntnis sei zudem unabdingbare Voraussetzung, um einen Expertenauftrag überhaupt erfüllen zu können. Schliesslich vermöge auch ein wissenschaftlicher Fachartikel zu einem bestimmten Thema keine Befangenheit zu begründen.

### **E. 2.4**

D ist erstellterweise und unbestrittenermassen in der Steuerberatung in Zürich tätig. Im Rahmen dieser Tätigkeit vertritt er – ebenso unbestrittenermassen – auch Mandanten (Steuerpflichtige) vor dem kantonalen Steueramt. Damit besteht in anderen Verfahren als dem vorliegenden ein Vertretungsverhältnis zur Gegenpartei (Steuerpflichtiger) einer der Prozessparteien (kantonales Steueramt). Damit stellt sich die Frage, ob dies im Lichte der in E. 1.2 dargestellten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, die wegen Identität der relevanten Fragen auch auf als nicht als Rechtsanwältin zugelassene (Steuer-)Berater anzuwenden ist, bereits ohne Weiteres und ohne jegliche weitere Einzelfallprüfung dazu führt, dass betreffend D der objektive Anschein der Befangenheit als bestehend zu gelten hat und damit der Ausstandsgrund gemäss Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG erfüllt ist. Diese Frage kann indessen vorliegend offengelassen werden, da sich der Anschein der Befangenheit aus anderen Gründen ergibt.

### **E. 2.5**

Die D im vorliegenden Verfahren gestellte Expertenfrage dient der Ermittlung der steuerlich richtigen Verrechnungspreise für die Dienstleistungen der Beschwerdeführerin gegenüber der C AG. Dem Gutachter steht für die Beantwortung der ihm gestellten Frage naturgemäss ein breiter Ermessensspielraum zu, der von den urteilenden Gerichten nur eingeschränkt überprüft wird: Angesichts der Funktion eines Gutachters, der Behörde fachspezifische Informationen zu liefern, über welche sie selbst nicht verfügt, beschränkt sich etwa die (inhaltliche) Prüfung der Rechtsmittelbehörde darauf, ob das Gutachten auf zutreffender Rechtsgrundlage beruhe, ob es vollständig, klar, gehörig begründet und widerspruchsfrei sei (vgl. für die Grundstückgewinnsteuer: VGr, 16. November 2011, SB.2011.00018). Weiter hat das vorliegende Verfahren offensichtlich präjudiziellen Charakter für derartige Strukturen. [...] D hat sich in seinem Aufsatz [...] zur Frage der Ermittlung derartiger Verrechnungspreise geäußert und sich dafür ausgesprochen, dass nach fremdvergleichskonformer Entschädigung von Routine- und Schlüsselfunktionen der Restgewinn bzw. -verlust bei der Fondsleitungsgesellschaft verbleibt.[...]

### **E. 2.6**

Die Gutachterfrage im vorliegenden Verfahren beschlägt zwar lediglich die "fremdvergleichskonformen Verrechnungspreise" für die Dienstleistung der Pflichtigen und damit nicht direkt die vorliegend zentral umstrittene Frage nach der Zuweisung des Residualgewinns auf die beteiligten Gesellschaften. Die Gesamtheit aller Umstände und die durch die gemeinsame Autorenschaft im zitierten Artikel nachgewiesene Nähe von D zur Anlagefondsbranche erweckt jedoch in diesem speziellen Fall tatsächlich den Anschein der Befangenheit dergestalt, dass D bei seiner Gutachtertätigkeit seine öffentlich geäußerte Auffassung zur Ermittlung der Verrechnungspreise auch in die Ausübung des gutachterlichen Ermessens einfließen lassen und damit die ihm gestellten Fragen nicht mehr offen und umfassend beurteilen könnte (BGE 133 I 89). Auf den Umstand, dass sich D selber nicht befangen fühlt(e), kommt es dabei nicht an. Keine Ausführungen zu machen sind an dieser Stelle schliesslich auf die vom kantonalen Steueramt aufgeworfene Frage, ob in der vorliegenden Konstellation überhaupt ein Sachverständigengutachten, bei dem es stets und ausschliesslich um die Ermittlung des Sachverhaltes gehen kann, notwendig ist und damit, ob durch das Steuerrekursgericht im nunmehr fortzuführenden Rekursverfahren ein neuer Gutachter zu ernennen ist.

### **E. 3**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Da der Beschwerdeführerin keine besonderen Umtriebe entstanden sind, ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 153 Abs. 3 DBG). Demnach entscheidet die Kammer:

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