

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00048 vom 7. Dezember 2016**

ZH Verwaltungsgericht, 2016-12-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2016.00048](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00048)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00048 du 7 décembre 2016

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00048 del 7 dicembre 2016

## **Regeste**

Ausstand | Ausstand eines Steuerkommissärs [Nachdem über den von der Pflichtigen getrennt lebenden Ehemann der Konkurs eröffnet wurde, machte das Gemeindesteueramt eine Forderung aufgrund ausstehender Staats- und Gemeindesteuern geltend. Aufgrund des Verdachts der Verschiebung von Geldbeträgen des (Noch)Ehemannes an die Pflichtige und die gemeinsamen Kinder stellte das Gemeindesteueramt beim kantonalen Steueramt mehrere Gesuche um Entbindung vom Amtsgeheimnis. Das Gemeindesteueramt erliess sodann eine Sicherstellungsverfügung gegen die Pflichtige für Steuerforderungen.] Vorliegend stellte der Steuerkommissär dem Gemeindesteueramt eine Rechtskraftbescheinigung einer Steuereinschätzung zu. Diese ist bloss formeller Natur und stellt für sich keine Amtspflichtverletzung dar. Weiter erstellte der Steuerkommissär eine Liste von Schenkungen des (Noch)Ehemanns, welche aber von einer anderen Dienstabteilung des kantonalen Steueramts, gestützt auf § 120 Abs. 2 StG, dem Konkursamt zugesandt wurde. Die blossе Zusammenstellung einer solchen Liste, auch wenn möglicherweise inhaltlich fehlerhaft, stellt keine ausstands begründende Amtspflichtverletzung dar. Auch der vom Steuerkommissär unterlaufene Fehler, wonach die Einkünfte des Ehemannes der Pflichtigen angerechnet wurden, konnte offenbar bereits behoben werden und stellt für sich weder eine schwerwiegende Verletzung von Amtspflichten noch eine wiederholte oder einen besonders krassen Rechtsverstoss dar (E. 3.2). Abweisung der Beschwerde.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2016.00048 Urteil der 2. Kammer vom 7. Dezember 2016 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Stefanie Peter. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen 1. Staat Zürich, 2. C, Beschwerdegegner, betreffend Ausstand, hat sich ergeben: I. A. Infolge rechtlicher und tatsächlicher Trennung werden A (nachfolgend die Pflichtige) und G seit dem Steuerjahr 2011 getrennt besteuert. G verlegte seinen Wohnsitz in den Kanton D und die Pflichtige blieb bis Dezember 2015 in E wohnhaft. B. Am 15. April 2013 eröffnete das Konkursamt im Kanton F über G den Konkurs. Mit Eingabe vom 8. Juli 2013 machte das Gemeindesteueramt E beim Konkursamt im Kanton F eine Forderung aufgrund ausstehender Staats- und Gemeindesteuern 2006–2010 geltend. In der Folge stellte das Gemeindesteueramt E beim kantonalen Steueramt mehrere Gesuche um Entbindung vom Amtsgeheimnis aufgrund des Verdachts der Verschiebung von Geldbeträgen von G an die Pflichtige und die gemeinsamen Kinder. Am 20. Mai 2015 erliess das Gemeindesteueramt

Eine Sicherstellungsverfügung gegen die Pflichtige in der Höhe von Fr. ... für Steuerforderungen aus den Jahren 2006–2010, 2012 und 2013. C. Im Zusammenhang mit den offenen Steuereinschätzungen für die Jahre 2011 bis 2013 verlangte die Pflichtige mit Schreiben vom 31. März 2015 von der Chefin des kantonalen Steueramts unter anderem, dass ein anderer Steuerkommissär als bisher sich "der Sache annehmen" solle. Es stelle heute die Regel dar, dass der Steuerkommissär jährlich wechsele und es könne nicht angehen, dass immer derselbe – vermutlich mittlerweile "betriebsblinde" und etwas "eingeschossene" – Steuerkommissär über neun Jahre hinweg die Einschätzungen vornehme. Der stellvertretende Chef des kantonalen Steueramts nahm mit Schreiben vom 17. April 2015 dazu Stellung und wies die Pflichtige darauf hin, dass das von ihr angesprochene Rotationsprinzip lediglich eine interne organisatorische Grundregel darstelle und vorliegend keine Gründe für eine Auswechslung des bisher zuständigen Steuerkommissärs zu erkennen seien. Das Schreiben vom 31. März 2015 erachtete er dabei nicht als formelles Ausstandsbegehren im Sinn von § 119 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). Daraufhin stellte die Pflichtige mit Eingabe vom 20. Mai 2015 ein formelles Ausstandsbegehren gegen den Steuerkommissär C, welches das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 15. Juli 2015 abwies. II. Den dagegen erhobenen Rekurs wies die Finanzdirektion des Kantons Zürich mit Entscheid vom 18. Mai 2016 ab. III. Mit Beschwerde vom 16. Juni 2016 beantragte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht, es sei der Rekursentscheid vom 18. Mai 2016 vollumfänglich aufzuheben und dem Ausstandsbegehren zu entsprechen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegner. Am 11. Juli 2016 verzichtete die Finanzdirektion des Kantons Zürich auch namens des kantonalen Steueramts auf eine Beschwerdeantwort und beantragte die kostenfällige Abweisung der Beschwerde unter Verweisung auf die ausführliche Begründung des angefochtenen Rekursentscheids. Weitere Stellungnahmen erfolgten nicht mehr. Mit Schreiben vom 7. November 2016 teilte RA B dem Verwaltungsgericht mit, dass er von der Pflichtigen mit der Wahrung ihrer Interessen beauftragt worden sei. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Ist der Ausstand streitig, entscheidet darüber – wie vorliegend geschehen – vorab die Amtsleitung des kantonalen Steueramts (§ 119 Abs. 3 StG, Art. 109 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]). Der Entscheid kann nach den Vorschriften des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) mit Rekurs und Beschwerde angefochten werden (§ 119 Abs. 4 StG; VGr, 2. April 2014, SB.2013.00128, E. 2.2; VGr, 1. Juni 2016, SB.2016.00032, E. 1; so auch Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 119 N. 38 und § 153 N. 15). Grundsätzlich ist daher auf die Beschwerde einzutreten. 1.2 Anders als bei der Beschwerde gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts, das erste gerichtliche Instanz ist, rechtfertigt sich bei der Beschwerde gegen Entscheide der Finanzdirektion kein Novenausschluss, weil das Verwaltungsgericht hier als einziges Gericht amtet. Infolgedessen sind bis zum Ablauf der Beschwerdefrist neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (vgl. VGr, 21. August 2013, SB.2012.00182).

## **E. 2.1**

Gestützt auf Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) haben Parteien eines öffentlichen Verfahrens Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung. Daraus folgt unter anderem ein Anspruch auf Unparteilichkeit von Verwaltungsbehörden, das heisst der Personen, die an Entscheiden der Verwaltungsbehörden beteiligt sind. Träger der allgemeinen Verfahrensgrundrechte ist grundsätzlich jedes in ein Verfahren involviertes Rechtssubjekt, auch juristische Personen des Privatrechts und des öffentlichen Rechts. Der

verfassungsmässige Anspruch auf eine unparteiische Behörde wird durch die Ausstandspflichten auf Gesetzesebene konkretisiert, vorliegend dem kantonalen Steuergesetz bzw. dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (vgl. zum Ganzen Regina Kiener/ Bernhard Rütsche/Mathias Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. A., Zürich/St. Gallen 2015, Rz. 529 und 532; Gerold Steinmann in: Bernhard Ehrenzeller et al., Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. A., Zürich/St. Gallen 2014, Rz. 5 und 15 ff., je mit Hinweisen). Entsprechend ist, wer beim Vollzug des Steuergesetzes in einer Sache zu entscheiden oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitzuwirken hat, gemäss § 119 Abs. 1 lit. d StG verpflichtet, in den Ausstand zu treten, wenn er – nebst den in lit. a bis c genannten, hier nicht weiter interessierenden Ausstandsgründen – aus "anderen Gründen" in der Sache befangen sein könnte. Dieselbe Regelung ist in Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG enthalten. Die Ausstandsgründe sind von Amtes wegen zu beachten (Richner et al., § 119 N. 28 f.).

### **E. 2.2**

Befangenheit ist anzunehmen, wenn durch ein bestimmtes persönliches Verhalten oder durch gewisse funktionelle oder organisatorische Gegebenheiten Umstände vorliegen, welche in objektiver Weise bei einem (mit)entscheidenden Angehörigen der Steuerbehörde den Anschein der Befangenheit und die Gefahr der Voreingenommenheit zu begründen vermögen (Richner et al., § 119 N. 16). Befangenheit ist in der Regel bei Verfahrensfehlern oder Fehlentscheiden in der Sache nicht anzunehmen, haben sich die hiervon Betroffenen dagegen doch auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg zur Wehr zu setzen (Regina Kiener in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 5a N. 21). Auch ist keine Befangenheit gegeben, wenn ein Angehöriger einer Steuerbehörde schon in anderer Sache zuungunsten einer Partei entschieden hat (vgl. BGE 114 Ia 278). Ebenso wenig wird eine Befangenheit durch ungeschickte oder scherzhafte Äusserungen einer Amtsperson begründet, selbst wenn sie deplatziert sind und vom Betroffenen als negativ empfunden werden (BGE 127 I 196 E. 2d; VGr, 3. November 2010, SB.2010.00061, E. 3.1 [nicht auf [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch) veröffentlicht]). Eine Befangenheit kann aber gegeben sein, wenn ein Mitglied der entscheidenden Behörde in schwerwiegender Verletzung seiner Amtspflichten wiederholte oder besonders krasse Rechtsverstösse begeht, die sich einseitig zulasten einer Partei auswirken (BGE 116 Ia 135 E. 3.a; BGE 125 I 119 E. 3.e; BGr, 14. Juni 2010, 2C\_36/2010, E. 3.3). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung haben nichtrichterliche 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 nach ihrer Natur oder wegen ihrer aussergewöhnlichen Häufung besonders schwer wiegen und auf eine gravierende Verletzung ihrer Amtspflichten gegenüber dem Betroffenen hinauslaufen (BGr, 12. April 2011, 2D\_29/2009, E. 3.3 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2.3**

Bei der Beurteilung der Umstände, die die Gefahr der Voreingenommenheit begründen, darf nicht auf das subjektive Empfinden einer Partei abgestellt werden; das Misstrauen in die Unvoreingenommenheit muss vielmehr in objektiver Weise begründet erscheinen (statt vieler BGE 137 II 431 E. 5.2). Ob bei objektiver Betrachtung ein Anschein der Befangenheit vorliegt, ist jeweils aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu

beurteilen (BGE 131 I 113 E. 3.4; 126 I 68 E. 3c). Im Interesse einer beförderlichen Verfahrenserledigung ist sodann eine Befangenheit nicht leichthin anzunehmen. Gerade in Fällen mit komplexem Sachverhalt kann die Gutheissung eines Ausstandsbegehrens zu einer Verlängerung des Verfahrens führen, welche in ein Spannungsverhältnis zum Beschleunigungsgebot tritt (vgl. BGE 114 Ia 153 E. 3.b; BGE 127 I 196 E. 2.d).

### **E. 3.1**

Die Pflichtige begründet ihr Ausstandsbegehren unter anderem damit, dass der Steuerkommissär dem Konkursamt im Kanton F die vollständigen Einschätzungsentscheide der Jahre 2006 und 2007 zugestellt habe, obwohl sich die Entbindung vom Steuergeheimnis nur auf die Jahre 2010 bis 2012 erstreckt habe. So habe der Steuerkommissär dem Gemeindesteueramt E eine Rechtskraftbescheinigung betreffend Steuerperiode 2007 ausgestellt und die entsprechenden Entscheide, unter Abdeckung der Berechnungen und Begründungen beigelegt. Gemäss den Konkursakten sei der Einschätzungsentscheid vom 30. März 2011 für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 durch das Gemeindesteueramt E mit der Forderungsanmeldung vom 8. Juli 2013 dem Konkursamt im Kanton F zugestellt worden. Der Steuerkommissär habe daher eine erhebliche Mitschuld zu tragen, habe er doch genau gewusst, wofür eine Rechtskraftbescheinigung diene und dass diese mit allen Unterlagen vom Gemeindesteueramt E an das Konkursamt im Kanton F gesandt werden würden. Zudem entspreche die vom Steuerkommissär zusammengestellte Liste "Schenkungen von G", welche vom kantonalen Steueramt an das Konkursamt im Kanton F zugesandt wurde, nicht der Wahrheit. Weiter habe die Pflichtige bereits mit Ausstandsbegehren vom 20. Mai 2015 geltend gemacht, der Steuerkommissär habe im Einschätzungsentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2008 Einkünfte aus selbständigem Haupterwerb der Ehefrau anstatt dem Ehemann zugeteilt. Es möge für die Steuerbehörde als kleinlich erscheinen, wenn dies moniert werden müsse. Diese Einschätzung bzw. Veranlagung habe indessen gewichtige Auswirkungen. Auch wenn der Steuerkommissär diesen Fehler anerkannte und eine Korrektur im Einspracheentscheid für die Steuerperiode 2008 vorgenommen werde, könne doch kein Vertrauen mehr erwartet werden, wenn ihm solch krasse Fehler unterlaufen. Somit liege eine Häufung von speziellen Fehlern vor und zumindest der Anschein der Befangenheit und die Gefahr der Voreingenommenheit seien gegeben, weshalb der Steuerkommissär in den Ausstand zu treten habe.

### **E. 3.2**

Wie die Vorinstanz zu Recht festgehalten hat und auf welche Ausführungen ausdrücklich zu verweisen ist, war der Steuerkommissär C aufgrund der Befreiung vom Amtsgeheimnis nach § 120 Abs. 2 StG grundsätzlich berechtigt gegenüber dem Konkursamt im Kanton F Angaben zu den Schenkungen von G zu machen. Wie die Pflichtige sodann selbst ausführt, erfolgte die monierte Zustellung der Einschätzungsentscheide für die Jahre 2006 und 2007 an das Konkursamt im Kanton F offensichtlich nicht durch den Steuerkommissär C selbst, sondern durch das Gemeindesteueramt E. Die alleinige Bestätigung der Rechtskraft von Einschätzungsentscheiden gegenüber einem Gemeindesteueramt, welche der Steuerkommissär C hier vornahm, ist jedoch bloss formeller Natur und das abstrakte Wissen um die Verwendung einer solchen Bestätigung im Rahmen eines Vollstreckungsverfahrens kann für sich allein nicht zu einer Ausstandspflicht begründenden Amtspflichtverletzung führen. Die Pflichtige macht denn auch nicht geltend, dass die Rechtskraftbestätigung inhaltlich unwahr erstellt worden sei oder sonst gravierende

Fehler enthalten habe, welche aus irgendwelchen Gründen dem betroffenen Steuerkommissär anzulasten wären. Was die vom Steuerkommissär zusammengestellte Liste der Schenkungen betrifft, ist festzuhalten, dass diese zwar vom Steuerkommissär unterschrieben, aber von lic. iur. H von der damaligen Dienstabteilung Allgemeine Dienste des kantonalen Steueramts mit Schreiben vom 10. März 2014 ebenfalls unter Hinweis und gestützt auf § 120 Abs. 2 StG dem Konkursamt im Kanton F zugestellt wurde. Die blosser Zusammenstellung einer solchen Liste durch Steuerkommissär C stellt wiederum keine ausstandsbegründende Amtspflichtverletzung dar. Dabei kann auch offenbleiben, ob die erstellte Liste inhaltlich vollständig korrekt war oder ob als Schenkungsgeberin neben G zusätzlich die Pflichtige in die Liste hätte aufgenommen werden müssen, da auch dieser – sachverhaltlich zudem nicht erstellte – Fehler wohl bedauerlich wäre, jedoch nicht derart schwer wiegen würde, dass daraus eine Ausstandspflicht abzuleiten wäre. Der dem Steuerkommissär unterlaufene Fehler, wonach Einkünfte aus selbständigem Erwerb des Ehemanns der Pflichtigen angerechnet wurden, konnte offenbar bereits korrigiert werden. Der Steuerkommissär anerkannte in seiner Stellungnahme vom 28. Mai 2015 diesen Fehler und leitete entsprechende Massnahmen (Meldung an die AHV) ein. Der Fehler ist zwar bedauerlich, dabei handelt es sich aber bei der hier verlangten objektiven Betrachtungsweise weder um eine schwerwiegende Verletzung von Amtspflichten noch um einen wiederholten oder besonders krassen Rechtsverstoss. Für die Behandlung einer derartigen nicht korrekten Anwendung materiell-rechtlicher Bestimmungen der Steuergesetzgebung steht das ordentliche Rechtsmittelverfahren zur Verfügung.

### **E. 3.3**

Auch im Rahmen einer Gesamtbeurteilung aller Vorbringen der Pflichtigen und der weiteren Umstände dieses Falls aufgrund der dem Gericht vorliegenden Akten sind keine Umstände ersichtlich, welche beim Steuerkommissär C den objektiven Anschein der Befangenheit bzw. Voreingenommenheit erwecken könnten. Es liegen keine Anhaltspunkte vor, wonach der Steuerkommissär C gegenüber der Pflichtigen etwa seine persönliche Geringschätzung oder Abneigung zum Ausdruck gebracht hätte oder dass erfolgte Verfahrens- oder Ermessensfehler vorkamen, welche ihrer Natur oder wegen ihrer aussergewöhnlichen Häufung besonders schwer wiegen. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 3 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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