

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00087 vom 21. März 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-03-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00087

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00087 du 21 mars 2018

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00087 del 21 marzo 2018

Regeste

Ausstand (Staats- und Gemeindesteuern) | Ausstand Die beschwerdeführende Aktiengesellschaft wirft den zuständigen Mitarbeitern des kantonalen Steueramts vor, eine Steuer-/Amtsgeheimnisverletzung begangen zu haben, indem geheime Informationen an die Presse gelangt seien. Ferner liege ein Ausstandsgrund vor, da der im Nachsteuerverfahren zuständige Steuerkommissär noch vor Erlass der Verfügung eine Strafanzeige wegen Steuerbetrugs gegen den wirtschaftlichen Eigentümer der Aktiengesellschaft eingereicht habe. Im Sinn eines schweren, ausstandsbe gründenden Verfahrensfehlers rügt die Beschwerdeführerin sodann die nicht durchgeführte Trennung des Nachsteuerverfahrens vom Hinterziehungsverfahren. Nach eingehender Prüfung der erhobenen Rügen ergeben sich jedoch keine Gründe, die auf eine Befangenheit der involvierten Steuerkommissäre schliessen lassen würden. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Von den Steuerkommissären D, E und F seien je eine Vernehmlassung einzuholen, wann und von wem sie über das Ausstandsbegehren bzw. über den Inhalt des mit RA B als Rechtsvertreter am ... 2016 geführten Telefongesprächs unterrichtet worden sind und was ihnen als Inhalt des Telefongesprächs kommuniziert wurde. Anschliessend sei gegebenenfalls eine Befragung der Steuerkommissäre D, E und F durchzuführen.

E. 2.1

In Verbindung mit der Rüge der unvollständigen Sachverhaltsdarstellung durch das kantonale Steueramt beantragt die Beschwerdeführerin in prozessualer Hinsicht, es sei eine Vernehmlassung von L, Leiter Bereich Recht und Gesetzgebung des kantonalen Steueramts Zürich, und der Amtsleiterin M des kantonalen Steueramts einzuholen, wann diese die Steuerkommissäre D, E und F über das Ausstandsbegehren bzw. über den Inhalt des mit dem Rechtsvertreter B am ... 2016 geführten Telefongesprächs unterrichtet haben. Ferner sei von den genannten Steuerkommissären eine Vernehmlassung einzuholen, wann und von wem sie über das Ausstandsbegehren bzw. über den Inhalt des am ... 2016 geführten Telefongesprächs unterrichtet worden seien und was ihnen als Inhalt des Telefongesprächs kommuniziert worden sei. Anschliessend sei gegebenenfalls eine Befragung der genannten Steuerkommissäre durchzuführen. Denn die Beschwerdegegnerschaft verschweige vollständig, was im Zeitraum vom ... 2016 und 16. November 2016 geschehen sei.

E. 2.2

Gemäss Schreiben vom 24. November 2016 von L, Leiter Bereich Recht und Gesetzgebung des kantonalen Steueramts Zürich, wurden die vom Ausstandsbegehren betroffenen

Steuerkommissäre am 16. November 2016 mittels Kopie über das Ausstandsbegehren informiert und zur Stellungnahme aufgefordert. M als Chefin des kantonalen Steueramts und verfügende Behörde im Sinn von § 119 Abs. 3 StG stellte auf diese Sachverhaltsdarstellung ab. Inwiefern diese unrichtig sein sollte, wird von der Beschwerdeführerin nicht dargelegt. Weitere Stellungnahmen sind daher nicht einzuholen.

E. 2.3

Die Beschwerdeführerin rügt, es sei unzulässig, wenn – wie hier – die Verfügung betreffend Ausstand erst nach Eröffnung der Verfügung in der Sache selbst und vor Erhebung der Einsprache erlassen werde. Vielmehr hätte das am 14. November 2016 schriftlich gestellte Ausstandsbegehren in der am 15. November 2016 versandten Verfügung in der Sache selbst behandelt werden müssen. Die am 16. Dezember 2016 ergangene Ausstandsverfügung sei daher als nichtig zu betrachten, eventualiter sei sie aufzuheben. Bei dieser Argumentation verkennt die Beschwerdeführerin, dass der Entscheid über den Ausstand gemäss § 119 Abs. 3 StG nicht innerhalb des Nachsteuer- bzw. Bussenverfahrens zu treffen war, sondern in die Zuständigkeit der Amtsleitung des kantonalen Steueramts fiel. Mithin ist das Ausstandsverfahren als eigenständiges Verfahren zu qualifizieren. Ebenso hat sich das Ausstandsbegehren nicht nur auf das Einspracheverfahren, das erst am 19. Dezember 2016 anhängig gemacht wurde, bezogen: Kann die Steuerbehörde während laufender Einsprachefrist auf die (noch nicht angefochtene) Verfügung zurückkommen (vgl. BGE 121 II 273 E. 1a/bb), muss ihr umso mehr erlaubt sein, eine Ausstandsverfügung zu treffen. 3.

E. 3

Es sei das gegen die Beschwerdeführerin 1 eröffnete Nachsteuerverfahren der Jahre 2005 und 2006 sowie das Einschätzungsverfahren der Jahre 2007 und 2008 diese Gesellschaft betreffend an unabhängige, bisher nicht involvierte Mitarbeiter zu übertragen, eventualiter sei dies für das nunmehr hängige Einspracheverfahren anzuordnen.

E. 3.1

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 Gesetzebene 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. 3.2

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 [Kommentar VRG], § 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.vgr.zh.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. 3a; BGE 125 I 119 E. 3e; 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, 7. April 2011, 2C_1/2011, E. 4.1 mit weiteren Hinweisen).

E. 3.3

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 Verfahenserledigung 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 127 I 196 E. 2d). 4.

E. 4

Es sei das betreffend die Beschwerdeführerin 2 hängige Einspracheverfahren für die Jahre 2005 bis 2007 an unabhängige, bisher nicht involvierte Mitarbeiter zu übertragen.

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin kritisiert, dass die bisher mit der Veranlagung/Nachsteuer sowie mutmasslicher Steuerhinterziehung befassten Mitarbeiter des kantonalen Steueramts, gegen welche ein Ausstandsbegehren gestellt worden sei, das Hauptverfahren nach Eingang des

Ausstandsbegehrens weiterbetreut hätten. Würde der Ausstand einer zur Entscheidung befugten oder daran in massgeblicher Stellung mitwirkenden Person verlangt, habe diese bis zum rechtskräftigen Entscheid über den Ausstand in den Ausstand zu treten und ihre behördliche Tätigkeit im betreffenden Verfahren einzustellen. Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts im Entscheid vom 3. März 2017 habe die vom Ausstandsbegehren betroffene Partei bereits dann in den Ausstand zu treten, wenn die Befangenheit von einer Person behauptet werde und nicht erst dann, wenn die Befangenheit des Betroffenen feststehe.

E. 4.2

Würde der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung gefolgt, hätten es die Parteien durch Stellen eines Ausstandsbegehrens faktisch in der Hand, das Hauptverfahren massgeblich zu verzögern (vgl. VGr, 3. März 2017, SB.2017.00012/SB.2017.00017/SB.2017.00020/SB.2017.00021, E. 2.1). Droht wie im vorliegenden Fall die Verjährung (betroffen sind die Steuerperioden 2005–2006 [Nachsteuern] sowie 2005–2008 [Bussen]), muss es den vom Ausstandsbegehren betroffenen Personen gestattet sein, das Verfahren weiterzubetreuen, mit dem Risiko, dass die Verfügung im Nachhinein wegen Gutheissung des Ausstandsgesuchs aufgehoben wird (vgl. Richner et al., § 119 N. 36). Da die involvierten Mitarbeiter nicht verpflichtet waren, nach Kenntnisnahme des Ausstandsbegehrens umgehend in den Ausstand zu treten, sind der genaue Zeitpunkt des Ausstandsbegehrens sowie der Umstand, dass das kantonale Steueramt Zürich noch vor Erlass der Verfügung vom 15. November 2016 Kenntnis vom mündlichen als auch vom schriftlichen Ausstandsbegehren gehabt haben müsse, nicht ausschlaggebend. 5.

E. 5

Die Hinterziehungs-/Hinterziehungsversuchsverfahren gegen die beiden Beschwerdeführerinnen seien durch neu eingesetzte, unvoreingenommene und bisher nicht mit der Sache befasste Mitarbeiter zu erledigen.

E. 5.1

Die Beschwerdeführerin sieht die Unabhängigkeit und Unvoreingenommenheit von Steuerkommissär E beeinträchtigt, da dieser am ... 2016 noch während laufender Vernehmlassungsfrist eine Strafanzeige wegen Steuerbetrugs gegen G eingereicht habe. Im Zeitpunkt als die Vernehmlassung vom ... 2016 erstattet worden sei, sei Steuerkommissär E vollständig vom Sachverhalt und den Rechtsfolgen überzeugt bzw. befangen gewesen. Denn er habe sich sowohl in der materiell-rechtlichen Steuerfrage (simuliertes Passivdarlehen und geldwerte Leistung) als auch in steuerstrafrechtlicher Hinsicht (vorsätzliche vollendete bzw. versuchte Steuerhinterziehung) sein Urteil vollumfänglich gebildet, bevor er die Vernehmlassung zur Kenntnis habe nehmen können.

E. 5.2

Reicht ein Behördenmitglied gegen eine Partei eine Strafanzeige ein, kann unter gewissen Umständen tatsächlich der Anschein von Befangenheit erweckt werden: Dies ist etwa der Fall, wenn ein Richter gegen eine Partei eine mit Zivilanträgen auf Genugtuung verbundene Strafklage einreicht (BGE 134 I 20 = Pra 2008 Nr. 73). Anders verhält es sich – wie hier – wenn die zuständige Behörde eine Rechtspflicht trifft, ein entsprechendes Vergehen zur Anzeige zu bringen. Laut Art. 188 Abs. 1 DBG ist die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer nicht nur berechtigt, sondern vielmehr verpflichtet, bei der Vermutung, es sei

ein Vergehen nach den Artikeln 186–187 DBG (Steuerbetrug/Veruntreuung von Quellensteuern) begangen worden, der für die Verfolgung des kantonalen Steuervergehens zuständigen Behörde Anzeige zu erstatten (zur Anzeigepflicht siehe Andreas Donatsch/Omar Abo Youssef in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017 [Kommentar zum DBG], Art. 188 N. 7 ff., auch zum Folgenden). Diese Behörde verfolgt alsdann ebenfalls das Vergehen gegen die direkte Bundessteuer. Gemäss § 8 lit. b der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998 kommt die Pflicht, eine Strafanzeige wegen Steuerbetrugs zu erstatten, der Dienstabteilung Spezialdienste zu, für welche E als Steuerkommissär tätig ist. Da der Wortlaut von Art. 188 Abs. 1 DBG keinen Raum für die Anwendung des Opportunitätsprinzips auf der Stufe der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer lässt, muss die Behörde bei konkretem Tatverdacht eine Anzeige erstatten. Dies hat der zuständige Steuerkommissär getan. Dabei stützte er sich auch auf die Forderung der Abteilung Strafsachen und Untersuchungen der ESTV (ASU), welche bereits am 11. Februar 2014 forderte, es sei eine Strafanzeige wegen Steuerbetrugs zu erstatten. Dass Steuerkommissär E die Anzeige noch vor Erlass der Nachsteuerverfügung erstattete, spielt keine Rolle: Die Anzeigepflicht setzt weder den Nachweis einer Steuerhinterziehung voraus, noch dass ein bestimmter Tatverdächtiger als Täter bezeichnet werden kann (Donatsch/Youssef, Art. 188 N. 14). Ferner richtete sich die Anzeige gegen G und nicht gegen die Beschwerdeführerin. Weder liegt somit eine Parteiidentität vor, noch weisen Steuerbetrug und Steuerhinterziehung die gleichen Tatbestandsvoraussetzungen auf. Vielmehr umfasst der Steuerbetrug die Steuerhinterziehung nicht vollständig (Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 186 DBG N. 3) und können Steuerhinterziehungs- und Steuerbetrugsverfahren parallel durchgeführt werden (Donatsch/Youssef, Art. 186 N. 46). Dass Steuerkommissär E in Erfüllung der Anzeigepflicht nach Art. 188 Abs. 1 DBG eine Strafanzeige gegen ein für die Beschwerdeführerin handelndes Organ wegen Steuerbetrugs einreichte, führte nicht zu einer Befangenheit in Bezug auf das Steuerhinterziehungsverfahren. Mithin war er auch nicht gehalten, seine Arbeit im Nachsteuerverfahren einzustellen, nachdem er Anzeige erstattet hatte. Das Gesagte gilt auch für den Bereich der Staats- und Gemeindesteuern (vgl. § 76 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 [VO StG]).

E. 6

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zuzüglich MWSt) zulasten des Kantonalen Steueramtes Zürich." B. Mit Präsidialverfügung vom 15. August 2017 vereinigte der Abteilungspräsident die Verfahren SB.2017.00087 und SB.2017.00088. Auf das Begehren, das kantonale Steueramt Zürich sei anzuweisen, die die Beschwerdeführerin betreffenden Einspracheverfahren in Bezug auf die Nachsteuern 2005–2006, die Steuerveranlagungen 2007 und 2008 sowie das Bussenverfahren 2005–2008 bis zum rechtskräftigen Entscheid über das Ausstandsbegehren zu sistieren, trat er nicht ein. Ferner wies er das Gesuch, den Ausstand während der Dauer des Beschwerdeverfahrens vorläufig als sichernde Massnahme anzuordnen, ab. Mit Beschwerdeantwort bzw. Vernehmlassung vom 8. September 2017 beantragte die Finanzdirektion namens der Beschwerdegegnerschaft und der Vorinstanz die Abweisung der Beschwerden vom 9. August 2017. C. Mit Eingabe vom 1. September 2017 stellte die Beschwerdeführerin ein Gesuch um Akteneinsicht und stellte die weiteren prozessualen Anträge: "1. Es seien die Akten der internen Abklärungen der Beschwerdegegner betreffend Verdacht auf Steuer- und Amtsgeheimnisverletzung im

Zusammenhang mit an Dritte gelangten Informationen betreffend Sicherungshinterlegungsvertrag und Strafanzeige vom ... 2016 des Beschwerdegegners 3 beizuziehen. 2. Sollte sich im Rahmen des Aktenbeizugs gemäss Ziff. 1 hiervor ergeben, dass seitens der Beschwerdegegner keine Protokolle über mündliche Besprechungen betreffend Verdacht auf Steuer- und Amtsgeheimnisverletzung im Zusammenhang mit an Dritte gelangten Informationen betreffend Sicherungshinterlegungsvertrag und Strafanzeige vom ... 2016 des Beschwerdegegners 3 vorhanden sind, sei ein Amtsbericht über sämtliche den Beschwerdegegnern bekannten Besprechungen in diesem Zusammenhang zu erstellen und dem Verwaltungsgericht zu den Akten zu reichen. 3. Es sei den Beschwerdeführerinnen vollumfänglich Akteneinsicht in die gemäss Ziff. 1 und 2 hiervor beigezogenen Akten der Beschwerdegegner zu gewähren. 4. Es sei den Beschwerdeführerinnen Einsicht in sämtliche Akten mit Bezug zu den Beschwerdeführerinnen (und der AB AG) zu gewähren, welche die Beschwerdegegner 2 bis 4 seit dem 16. November 2016 in irgendeiner Form bearbeiteten. 5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zuzüglich MWSt) zulasten des kantonalen Steueramts Zürich." Mit Präsidialverfügung vom 7. September 2017 setzte der Abteilungspräsident dem kantonalen Steueramt eine Frist von 10 Tagen, um dem Verwaltungsgericht allfällige Akten im Zusammenhang mit der internen Untersuchung betreffend Verdacht auf Steuer- und Amtsgeheimnisverletzung im Zusammenhang mit an Dritte gelangten Informationen betreffend Sicherungshinterlegungsvertrag und Strafanzeige vom ... 2016 des Beschwerdegegners Nr. 3 einzureichen oder gegebenenfalls zu erklären, dass solche Akten nicht vorhanden seien. Auf Ziff. 4 der Anträge vom 1. September 2017 trat er nicht ein. Mit Schreiben vom 15. September 2017 teilte das kantonale Steueramt Zürich dem Verwaltungsgericht mit, dass keine Akten zu einer Untersuchung betreffend den Verdacht auf Steuer- und Amtsgeheimnisverletzung vorhanden seien. Die Beschwerdeführerin erstattete am 2. Oktober 2017 eine freigestellte Replik. Auf entsprechendes Ersuchen vom 10. Oktober 2017 hin, stellte das Verwaltungsgericht der Beschwerdeführerin die Akten der Finanzdirektion zur Einsicht zu. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Ist der Ausstand von einzelnen Steuerkommissären streitig, entscheidet darüber – wie vorliegend geschehen – vorab die Amtsleitung des kantonalen Steueramts (§ 119 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [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). 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 amtiert. Infolgedessen sind bis zum Ablauf der Beschwerdefrist neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig (vgl. VGr, 7. Dezember 2016, SB.2016.00048, E. 1.2; 21. August 2013, SB.2012.00182, E. 1.2). 1.3 Soweit die gestellten Anträge (Materielle Anträge, Ziff. 4) und Begründung die hier nicht verfahrensbetreffene AA AG betreffen, ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. 2.

E. 6.1

Die Beschwerdeführerin erblickt einen weiteren Ausstandsgrund im Verdacht einer von den Mitarbeitern des kantonalen Steueramts Zürich begangenen Amts- und Steuergeheimnisverletzung, indem der – einzig einem eingeschränkten Personenkreis bzw.

Steuerbehörden bekannte – Sicherungshinterlegungsvertrag der X-Zeitung zugespielt worden sei. Der Sicherungshinterlegungsvertrag sei neben G, Rechtsanwalt B sowie Rechtsanwalt K als Aufbewahrer ausschliesslich den Steuerbehörden bekannt bzw. zugänglich gewesen, namentlich der Eidgenössischen Steuerverwaltung, der Steuerverwaltung des Kantons H, der Steuerverwaltung der Stadt I und schliesslich dem kantonalen Steueramt Zürich. Der Anschein der Befangenheit der Mitarbeiter des kantonalen Steueramts Zürich ergebe sich aus der Kombination der Strafanzeigeerstattung an die Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich, unterzeichnet von Steuerkommissär E, und der Offenlegung des Sicherungshinterlegungsvertrags samt Anhang. Denn keine andere über den Sicherungshinterlegungsvertrag verfügende Partei habe zuvor Kenntnis von dieser Strafanzeige gehabt. Ferner hätten nur die Mitarbeiter des kantonalen Steueramts Zürich vollständigen Zugriff auf die ASU-Akten gehabt, in welchen der Sicherungshinterlegungsvertrag akturiert sei.

E. 6.2

Das Steuergeheimnis als "qualifiziertes Amtsgeheimnis" (BGr, 18. April 2016, 1C_598/2014, E. 3.2) ist in § 120 Abs. 1 StG normiert: Danach haben sich Personen, die mit dem Vollzug des Steuergesetzes betraut sind oder dazu beigezogen werden, über Tatsachen, die ihr in Ausübung ihres Amtes bekannt werden und über die Verhandlungen in den Behörden Stillschweigen zu bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten zu verweigern. Eine analoge Gemeinhaltungspflicht statuiert Art. 110 Abs. 1 DBG. Strafrechtlich wird die Verletzung des Amtsgeheimnisses gemäss Art. 320 StGB mit einer Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe geahndet. Einer Amtsgeheimnisverletzung gemäss Art. 320 Ziff. 1 Abs. 1 StGB macht sich schuldig, wer ein Geheimnis offenbart, das ihm in seiner Eigenschaft als Mitglied einer Behörde oder als Beamter anvertraut worden ist, oder das er in seiner amtlichen oder dienstlichen Stellung wahrgenommen hat. Als Geheimnis gilt jede Tatsache, die nur einem beschränkten Personenkreis bekannt ist und an deren Geheimhaltung der Geheimnisherr ein berechtigtes Interesse hat (BGE 142 IV 65 E. 5.1). Beim Tatbestand der Verletzung des Amtsgeheimnisses handelt es sich um ein Officialdelikt (BGr, 20. Dezember 2017, 6B_510/2017, E. 4.2).

E. 6.3

Die Beschwerdeführerin vermutet, dass das Leck in Form der Preisgabe des Sicherungshinterlegungsvertrags an die X-Zeitung auf die Mitarbeiter des kantonalen Steueramts Zürich zurückzuführen sei. Wie die Beschwerdeführerin allerdings selbst ausführt, war der Sicherungshinterlegungsvertrag zwar einem beschränkten – aber doch weit gezogenen – Personenkreis, welcher u. a. verschiedene Ämter und Privatpersonen umfasste, bekannt. Der neben G, B und K ebenfalls über die Informationen verfügende Personenkreis in den betroffenen Ämtern (ESTV, Steuerverwaltung Kanton H, der Stadt I und kantonales Steueramt Zürich) lässt sich jedenfalls nicht klar eingrenzen. Offenbar hat der Rechtsvertreter am ... 2016 auch in der eigenen Kanzlei ermittelt, ob Indizien für eine Verletzung des Anwaltsgeheimnisses vorliegen könnten; es hätten sich jedoch keine Verdachtsgründe ergeben. Dass es ausgerechnet seitens des kantonalen Steueramts Zürich zu einer Indiskretion bzw. gar zu einer Amtsgeheimnisverletzung gekommen sein sollte, beruht lediglich auf Vermutungen der Beschwerdeführerin. Die betroffenen Steuerkommissäre beteuern, keine Informationen an Dritte herausgegeben zu haben: So erklärte die Steuerkommissärin D in ihrer Stellungnahme vom 17. November 2016, es sei ihr nicht bekannt, dass es einen Sicherungshinterlegungsvertrag gäbe und was dessen Inhalt

sei bzw. sei ihr nur das bekannt, was die X-Zeitung darüber berichtet habe. Sie bekräftigte, weder der Oberstaatsanwaltschaft noch der Presse oder Drittpersonen Auskunft über einen Sicherungshinterlegungsvertrag oder das Verfahren im Allgemeinen gegeben zu haben. Dasselbe bestätigte Steuerkommissär F am 21. November 2016. Steuerkommissär E gab in seiner Stellungnahme vom 16. November 2016 an, seines Wissens habe er den Sicherungshinterlegungsvertrag noch nie gesehen; dieser sei ihm auch von der ESTV oder einer anderen Steuerverwaltung nie zur Einsicht vorgelegt worden. In die Ausarbeitung desselben sei er nicht involviert gewesen. Die Beschwerdeführerin stützt ihre Vermutung darauf, dass nur die Mitarbeitenden des kantonalen Steueramts Zürich kombinierte Kenntnis von der Strafanzeige und dem Sicherungshinterlegungsvertrag haben konnten. Fest steht, dass über die Strafanzeige auch die Oberstaatsanwaltschaft Zürich informiert war, deren Medienbeauftragte P gemäss Bericht in der X-Zeitung vom ... 2016 gegenüber der Zeitung ausdrücklich bestätigte, dass eine solche eingegangen sei und dass das Verfahren durch die Staatsanwaltschaft III geführt werde. Ausgehend davon, dass es sich für die Wirtschaft und den Finanzplatz Zürich um ein besonders massgebendes Verfahren handeln dürfte bzw. um einen Medienschlüsselfall, dürfte eine solche Auskunft für den Journalisten auf entsprechende Anfrage hin problemlos erhältlich gewesen sein (vgl. Art. 74 Abs. 1 lit. d StPO; Weisungen der Oberstaatsanwaltschaft für das Vorverfahren vom 11. Oktober 2017 [WOSTA], Ziff. 8.5.1 und 15.3.1.3 ff.). Kommt hinzu, dass sich die Strafanzeige offenbar nicht nur gegen G, sondern auch gegen die anderen Verwaltungsratsmitglieder Q und R richtete (siehe Stellungnahme Steuerkommissärin D vom 17. November 2016, Ziff. 3 f.), was den Personenkreis, der über die Strafanzeige Bescheid wissen konnte, erweitert. Eine kombinierte Kenntnis von Sicherungshinterlegungsvertrag und Anzeige war somit nicht vonnöten, weshalb es sich auch erübrigt, auf dem Amtshilfeweg eine schriftliche Auskunft bei S von der Steuerverwaltung des Kantons H einzuholen. Dass eine Steuer- und Amtsgeheimnisverletzung durch einen Mitarbeiter des kantonalen Steueramts als "einzig wahrscheinliche Erklärung" für die Enthüllung des geheimen Sicherungshinterlegungsvertrags infrage komme, wie die Beschwerdeführerin vorbringt, ist angesichts der zahlreichen Personen, die in den verschiedenen Ämtern mit der Sache befasst waren sowie der verschiedenen Privatpersonen, welche über den Vertrag informiert waren, reine Spekulation. Zwar genügt die "blosse Möglichkeit der Befangenheit"; eine minimale, rein theoretische Gefahr genügt jedoch nicht (Benjamin Schindler, Die Befangenheit der Verwaltung, Zürich/Basel/Genf 2002, S. 92). Die einseitige Vermutung der Beschwerdeführerin, das Amts- und Steuergeheimnis sei – bei der Vielzahl von Personen, die vom Sicherungshinterlegungsvertrag Kenntnis haben konnten – gerade von den Mitarbeitern des kantonalen Steueramts Zürich verletzt worden, reicht zur Begründung des Ausstands nicht aus. Eine eingehende interne Untersuchung, wie sie die Beschwerdeführerin fordert, musste das kantonale Steueramt nicht einleiten, womit sich auch die Einholung eines Amtsberichts über interne Besprechungen des kantonalen Steueramts zur Thematik der Amtsgeheimnisverletzung erübrigt. Die ebenfalls strafrechtlich relevante Amtsgeheimnisverletzung würde als Offizialdelikt ohnehin von Amtes wegen durch die Staatsanwaltschaft verfolgt, in deren Zuständigkeit auch die entsprechenden Untersuchungen fallen würden (vgl. Art. 308 Abs. 1 StPO und Art. 311 Abs. 1 StPO). Die Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach das kantonale Steueramt Zürich mit seinem Vorgehen – Unterlassung jeglicher internen Untersuchung trotz eklatanter Verletzung des Steuer- und Amtsgeheimnisses – die Ermittlung der materiellen

Wahrheit verhindere, was bei der Beweiswürdigung zugunsten der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen sei, ist daher abzulehnen. Ebenso wenig kann es Aufgabe des Verwaltungsgerichts sein, Abklärungen zu treffen, ob eine von der Beschwerdeführerin vage vermutete Steuer- bzw. Amtsgeheimnisverletzung zur Stützung der behaupteten Befangenheit tatsächlich vorliege.

E. 7.1

Unter dem Titel "gravierende Rechtsverletzungen und Verfahrensfehler" bringt die Beschwerdeführerin weitere Gründe vor, welche eine schwere Verletzung der Amtspflichten der Beschwerdegegner Nr. 3 und 4 implizieren würden, die in der Summierung schwer wögen und den Anschein der Befangenheit zu begründen vermöchten:

- Einseitige Ermittlung durch den Beschwerdegegner Nr. 3, indem er den für die Beschwerdeführerin entlastenden Hinweise nicht nachgegangen sei und beantragte Zeugeneinvernahmen nicht durchgeführt worden seien;
- Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin, indem dem Rechtsvertreter keine vollständige Akteneinsicht in die beschlagnahmten Akten von Q bzw. dessen Gesellschaften (spiegelbildliche Verbuchung der Vorgänge zu denjenigen der Beschwerdeführerin) gewährt worden sei;
- nicht durchgeführte Trennung der Steuerveranlagungs-/Nachsteuerverfahren und der Steuerhinterziehungs(versuchs)verfahrens bei der Beschwerdeführerin.

Auf die weiter vorgebrachte Einreichung einer Strafanzeige bei der Oberstaatsanwaltschaft während laufender Vernehmlassungsfrist wurde bereits unter E. 5.2 eingegangen. Es kann darauf verwiesen werden.

E. 7.2.1

Das kantonale Steueramt eröffnete am 6. Juli 2015 das Nachsteuerverfahren gemeinsam mit dem Bussenverfahren, unter dem Hinweis auf das Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht. Mit Schreiben vom 7. September 2016 teilte Steuerkommissär E der Beschwerdeführerin mit, das Nachsteuerverfahren werde entgegen des entsprechenden Antrags der Beschwerdeführerin nicht zeitlich gestaffelt zum Bussenverfahren durchgeführt. In ihrer Vernehmlassung vom ... 2016 hielt die Beschwerdeführerin am Antrag, das Nachsteuer- und Veranlagungsverfahren erst nach rechtskräftiger Erledigung der Steuerstrafverfahren zu erledigen, fest. Vor Verwaltungsgericht wendet sie gegen die vom kantonalen Steueramt Zürich gewählte Reihenfolge der Verfahren ein, für das Hinterziehungsverfahren als echtes Strafverfahren würden andere Verfahrens- und Beweissätze, namentlich alle Grundrechtsgarantien, Art. 6 EMRK, die Unschuldsvermutung, das Recht zu Schweigen etc., gelten als für das Steuerveranlagungs- bzw. Nachsteuerverfahren. Es sei rechtsstaatlich geboten, zuerst dasjenige Verfahren – vorliegend das Strafverfahren – durchzuführen, für welches die höheren Beweisanforderungen gelten. Zu beanstanden sei ferner, dass das Nachsteuer- und Bussenverfahren bei der Beschwerdeführerin, im Gegensatz zu einer weiteren A-Gesellschaft, nicht getrennt durchgeführt worden sei.

E. 7.2.2

In welcher Reihenfolge das Nachsteuer- und das Steuerübertretungsverfahren durchzuführen sind, ist in der Lehre umstritten: Ein Teil der Lehre spricht sich – wie die Beschwerdeführerin – dafür aus, das Steuerhinterziehungsverfahren dem Nachsteuerverfahren zeitlich vorzuziehen (vgl. Richner et al., VB zu Art. 174–195 DBG

N. 38 und 41; Richner et al., VB zu §§ 234–264 StG N. 42; Martin E. Looser, Kommentar zum DBG, Art. 151 DBG N. 12). Fest steht, dass die Eröffnung der Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung zugleich als Einleitung des Nachsteuerverfahrens gilt (Art. 152 Abs. 2 DBG). Ansonsten überlässt das DBG bzw. das StHG es den Kantonen, ob das Nachsteuerverfahren und das Steuerhinterziehungsverfahren zeitlich parallel oder nacheinander durchgeführt werden (Martin E. Looser, Art. 151 DBG N. 8; Roman J. Sieber/Jasmin Malla, Kommentar zum DBG, Art. 183 DBG N. 3; Andreas Donatsch, Grundzüge des Steuerstrafrechts [StHG, DBG] für kantonale Strafverfolgungsorgane, ZStrR 118/2000, S. 83 ff., S. 89). In der Praxis wird das Steuerstrafverfahren regelmässig nach dem Nachsteuerverfahren durchgeführt (Donatsch, S. 89), so auch vom urteilenden Gericht (vgl. beispielsweise VGr, 14. November 2007, GB.2005.00004 und GB.2007.00006 [nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht]), oder vom kantonalen Steueramt Zürich (vgl. VGr, 22. Juni 2016, SR.2016.00005 und SR.2016.00009, E. 3.5). Im Hinblick darauf, dass sich die Höhe der Busse an der Höhe der hinterzogenen Steuer orientiert (vgl. Art. 175 Abs. 2 DBG und § 235 Abs. 2 StG), erweist sich diese Lösung als sachdienlich, nicht jedoch zwingend. Dass das Hinterziehungsverfahren gleichzeitig mit dem Nachsteuerverfahren eröffnet, anschliessend aber sistiert wird, wird auch vom Bundesgericht im Licht der Vorgaben von Art. 6 EMRK nicht beanstandet (vgl. BGr, 21. Juli 2010, 2C_175/2010). Vorliegend kombinierte das kantonale Steueramt indessen das Nachsteuerverfahren mit dem Hinterziehungsverfahren und erliess eine einzige Verfügung. Zu Recht weist die Beschwerdeführerin auf das Spannungsfeld zwischen den Mitwirkungspflichten im Nachsteuerverfahren und den Vorgaben der Verfassung und der EMRK an das Steuerstrafverfahren hin. Die kombinierte Durchführung von Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren entspricht jedoch auch gängiger Praxis anderer Kantone (vgl. Martin E. Looser, Art. 151 N. 8), so etwa Basel-Landschaft, welcher in § 160 Abs. 1 StG/BL ausdrücklich vorsieht, dass die kantonale Steuerverwaltung die Nachsteuern und Bussen festsetzt (vgl. Alexander Filli/Karin Pfenninger-Hirschi in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 160 N. 1; BGr, 23. September 2014, 2C_803/2014). Wie es sich damit abschliessend verhält, kann im vorliegenden Ausstandsverfahren jedoch offengelassen werden: Ein krasser Verfahrensfehler, der einen Ausstand begründen würde, liegt mit der Vereinigung der Verfahren jedenfalls nicht vor, selbst dann nicht, wenn im Verfahren einer anderen A-Gesellschaft eine andere Vorgehensweise gewählt wurde. Für die Überprüfung der vom kantonalen Steueramt Zürich geübten Praxis der kombinierten Durchführung von Nachsteuer- und Bussenverfahren wird die Beschwerdeführerin auf das Hauptverfahren verwiesen. Insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

E. 7.3

Die Beschwerdeführerin erblickt eine massive Verletzung des rechtlichen Gehörs darin, indem Steuerkommissär E ihr die Einsicht in die beschlagnahmten Akten von Q und dessen Gesellschaften verweigert habe. Gemäss Art. 114 DBG (in Verbindung mit Art. 182 Abs. 3 DBG) bzw. § 248 Abs. 3 StG sind Steuerpflichtige berechtigt, in die eigenen und in die übrigen – sie betreffenden – Verfahrensakten Einsicht zu nehmen. Einblick in die Akten von Drittpersonen wird grundsätzlich nicht gewährt; dies gilt selbst im Verhältnis Aktionäre zu den Steuerakten der AG, da es sich um getrennte Steuersubjekte handelt (Martin Zweifel/Silvia Hunziker, Kommentar zum DBG, Art. 114 DBG N. 19 ff.). Mit Blick auf das Verfahren von Q und dessen Gesellschaften kommt der Beschwerdeführerin keine

Parteistellung zu, weshalb in der Verweigerung der Akteneinsicht kein ausstandsbegründender, gravierender Verfahrensfehler zu erkennen ist; im Übrigen ist die Beschwerdeführerin auch mit dieser Rüge ins Hauptverfahren zu verweisen; insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

E. 7.4

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, Steuerkommissär E habe die Beweise – Zeugeneinvernahmen von Mitarbeitern der Steuer- und Unternehmensberatung T als Revisionsstelle, Bankmitarbeitern von der U- sowie der V-Bank – trotz entsprechender Anträge nicht abgenommen, sind sie von der Vorinstanz zutreffend ins Hauptverfahren verwiesen worden. Auch in diesem Punkt ist auf die Beschwerde nicht einzutreten. Ob der zuständige Steuerkommissär in unzulässiger Weise in antizipierter Beweiswürdigung auf die Einvernahme der Zeugen verzichtete, vermag jedenfalls keinen Ausstandsgrund zu begründen. Zusammengefasst ergeben sich keine Gründe, die auf eine Befangenheit der involvierten Steuerkommissäre D, E und F schliessen lassen, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf einzutreten ist.

E. 8

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 13 Abs. 2 in Verbindung mit § 65a Abs. 2 VRG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG). Gemäss § 3 Abs. 3 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 (GebV VGr) beträgt die Gerichtsgebühr bei Verfahren ohne bestimmaren Streitwert in der Regel Fr. 1'000.- bis Fr. 50'000.-. Die Gerichtsgebühr im Allgemeinen bemisst sich nach dem Zeitaufwand des Gerichts, der Schwierigkeit des Falls und dem Streitwert oder dem tatsächlichen Streitinteresse (§ 2 GebV VGr). Angesichts der zahlreichen zu behandelnden Anträge und der – für ein Ausstandsbegehren – umfangreichen Eingaben der Beschwerdeführerin erscheint eine Gerichtsgebühr von insgesamt Fr. 8'000.- als angemessen.

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