

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00037 vom 26. Mai 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-05-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2021.00037](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00037)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00037 du 26 mai 2021

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00037 del 26 maggio 2021

## Regeste

Ausstand Steuerkommissär | Der Beschwerdeführer rügt, dass der zuständige Steuerkommissär die Fürsorgepflicht als Verfahrensleiter und den Vertrauensschutz verletzt hätte, indem er gelogen und ihn von der Akteneinsicht abgehalten habe. Nach eingehender Prüfung der erhobenen Rügen ergeben sich jedoch keine Gründe, die auf eine Befangenheit des involvierten Steuerkommissärs schliessen lassen würden. Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2021.00037 Urteil der 2. Kammer vom 26. Mai 2021 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Ivana Devcic. In Sachen A, Beschwerdeführer, gegen Kantonales Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Ausstand B, Steuerkommissär Division Dienstleistungen, hat sich ergeben: I. Am 23. September 2019 ersuchte A beim kantonalen Steueramt um Akteneinsicht in die Verfahrensakten der Steuerperiode 2012. Mit Schreiben vom 3. Oktober 2019 hiess der zuständige Steuerkommissär B das Akteneinsichtsgesuch gut und bat A um Kontaktaufnahme für die Festlegung eines Termins. Gleichzeitig merkte er an, dass A "in den Akten nichts finden" werde, was ihm nicht schon bekannt sei, "wie z. B. die ausgefüllten Steuererklärungen". Weiter merkte er an, dass ohnehin nicht viel in den Akten sei. Nachdem sich A hinsichtlich Akteneinsicht nicht mehr beim Steuerkommissär meldete, forderte dieser A mit Schreiben vom 8. November 2019 erneut um Kontaktaufnahme innert 10 Tagen auf, ansonsten von einem Verzicht auf die Akteneinsicht ausgegangen werde. Die weiterführenden Bemerkungen wiederholte der Steuerkommissär erneut. Mit Schreiben vom 14. November 2019 verzichtete A "gestützt auf die Ausführungen" des Steuerkommissärs auf die Akteneinsicht, teilte jedoch gleichzeitig mit, dass er "aufgrund von Fragmenten Kenntnis von einer Kontamination der Verfahren durch die mutmasslich EMRK-widrigen ASU/ESTV habe" und dies nicht akzeptiere. Am 22. November 2019 ergingen der Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2012. Am 20. Dezember 2019 erhob A dagegen Einsprache und verlangte gleichzeitig den Ausstand des Steuerkommissärs B. Mit Verfügung vom 3. September 2020 wies das kantonale Steueramt das Ausstandsbegehren ab. II. Den dagegen erhobenen Rekurs wies die Finanzdirektion des Kantons Zürich mit Entscheid vom 5. Februar 2021 ab. III. Mit Beschwerde vom 12. März 2021 beantragte A unter Kosten und Entschädigungsfolgen zulasten des Staates, dass der "Steuerkommissär B wegen einer krassen Verletzung des Vertrauensprinzips in den Ausstand zu treten" hätte. In prozessrechtlicher Hinsicht

beantragte er, es seien sämtliche Akten der Vorinstanz beizuziehen. Während das kantonale Steueramt auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Finanzdirektion die Abweisung der Beschwerde unter Hinweis auf die Begründung des Entscheids. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Ist der Ausstand von einzelnen Steuerkommissären streitig, entscheidet darüber vorab die Amtsleitung des kantonalen Steueramts (§ 119 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). 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; VGr, 6. Februar 2019, SB.2018.00107, E. 1, so auch Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 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; VGr, 21. August 2013, SB.2012.00182, E. 1.2; VGr, 6. Februar 2019, SB.2018.00107, E. 1.2).

### **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 durch das kantonale Steuergesetz (vgl. zum Ganzen Regina Kiener/Bernhard Rüsche/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).

### **E. 2.2**

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.

### **E. 2.3**

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 nicht bei Verfahrensfehlern oder Fehlentscheiden in der Sache 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](http://www.vgr.zh.ch) veröffentlicht]).

#### **E. 2.4**

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. 2.5**

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 127 I 196 E. 2d).

#### **E. 3.1**

Die Vorinstanz kam zum Schluss, dass aus den Akten keine Umstände ersichtlich sind, die in objektiver Weise den Anschein der Befangenheit und die Gefahr der Voreingenommenheit zu begründen vermöchten. Es würden keine Anhaltspunkte vorliegen, die auf eine persönliche Geringschätzung oder Abneigung des Steuerkommissärs gegenüber dem Beschwerdeführer hinwiesen. Auch seien keine Verfahrens- oder Ermessensfehler auszumachen, die auf wiederholte oder besonders krasse Rechtsverstösse hinweisen würden.

#### **E. 3.2**

Der Beschwerdeführer lässt vorbringen, dass der Steuerkommissär die Fürsorgepflicht als Verfahrensleiter und den Vertrauensschutz verletzt hätte, weil er "nachweislich gelogen" habe, ihn "faktisch getäuscht" und damit das unbillige Ziel verfolgt hätte, ihn von der Akteneinsicht abzuhalten. Der Steuerkommissär hätte bewusst die Unwahrheit in Bezug auf die "Kontamination" der Akten durch die ASU-Akten geäussert, obwohl ihm durch die

Eingabe vom 23. September 2019 bewusst hätte sein müssen, dass dies für den Beschwerdeführer von entscheidender Bedeutung sei. Somit müsse der Steuerkommissär durch die Verletzung des Vertrauensprinzips – welchem ein fundamentaler Stellenwert zukomme – "vom Verfahren als befangen abgezogen werden".

### **E. 3.3.1**

Strittig ist insbesondere, ob der Steuerkommissär objektiv den Anschein der Befangenheit resp. der Voreingenommenheit durch die gewählte Formulierung, dass der Beschwerdeführer nichts in den Akten finden werde, was er nicht schon selbst kennen würde, wie z. B. die ausgefüllten Steuererklärungen, erweckt hat. Der Steuerkommissär hatte die umstrittene Formulierung in seinem Schreiben vom 3. Oktober 2019 nach der Gutheissung des Akteneinsichtsgesuchs und der Bitte an den Beschwerdeführer um Kontaktaufnahme für die Terminvereinbarung ergänzend angeführt und damit wohl noch vor dem Erhalt des Untersuchungsberichts durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), welcher datiert vom 2. Oktober 2019 per Post und damit frühestens am 3. Oktober 2019 zugestellt wurde. Dies erklärt wohl auch die Bemerkung, dass sich nicht viel in den Akten befinden würde. Mit vorgängiger E-Mail vom 1. Oktober 2019 hatte der Steuerkommissär die Frage an die Abteilung Strafsachen und Untersuchungen (ASU) der ESTV gestellt, ob sich die Untersuchung überhaupt auf den Kanton Zürich auswirke, weshalb er um Zustellung des Untersuchungsberichts bat. Damit äusserte er gar Zweifel bezüglich Relevanz der Akten für das Verfahren im Kanton Zürich. Nachdem sich der Beschwerdeführer beim Steuerkommissär nach circa einem Monat nicht für einen Termin bezüglich Akteneinsicht gemeldet hatte, forderte er ihn am 8. November 2019 erneut zur Kontaktaufnahme auf. Das zweite Schreiben ist in Bezug auf die weiterführende Bemerkung identisch und wurde nicht verändert. Durch das Akteneinsichtsgesuch hatte der Steuerkommissär Kenntnis davon, dass der Beschwerdeführer, wie er es selbst formuliert, "äusserst sensibel" bezüglich einer "Kontamination der Verfahren durch Akten des ASU" reagiert. Offenbar hat das Akteneinsichtsgesuch den Steuerkommissär dazu bewogen, beim ASU/ESTV nachzufragen, ob der Untersuchungsbericht entscheidrelevant ist. Der Beschwerdeführer wies in seinem Schreiben vom 14. November 2019 "ergänzend [...]" explizit darauf hin, dass er aufgrund von Fragmenten Kenntnis von einer Kontamination der Verfahren durch die mutmasslich EMRK-widrige ASU/ESTV habe". Weiter führte er an, dass dem Steuerkommissär einfach bewusst sein müsste, dass er "bei der Feststellung einer verfahrensrelevanten Kontamination", die seine Rechtsstellung determiniere, weder Kosten noch Aufwand scheuen werde, dagegen vorzugehen. Einführend merkte der Beschwerdeführer Folgendes an: "Gemäss Ihren Angaben gibt es über die Akten hinaus, welche ich selbst eingereicht habe (z. B. Steuererklärung), keine weiteren Akten". Zudem führte er zum Schluss an, dass eine Akteneinsicht gestützt auf die Ausführungen des Steuerkommissärs keinen Sinn mache. Bei der einleitenden Bemerkung des Beschwerdeführers handelt es sich um seine Interpretation der Ausführung des Steuerkommissärs, so wie er den Satz offenbar verstanden hatte. Er verstand unter der Formulierung, dass "Sie in den Akten nichts finden, was Sie nicht schon selbst kennen, wie z. B. die ausgefüllte Steuererklärung", dass sich in den Akten nur von ihm "selbst eingereicht[e]" Unterlagen befinden würden. Dies hatte der Steuerkommissär hingegen nicht geschrieben, denn die Formulierung ist auch nach heutigem Wissen darüber, dass sich der Untersuchungsbericht ab circa dem 4. Oktober 2019 in den Akten lag, korrekt, hatte doch der Beschwerdeführer vom Untersuchungsbericht bereits nach dem 23. August 2017 Kenntnis. Somit kann auch der Untersuchungsbericht unter die Formulierung subsumiert

werden und es kann nicht die Rede davon sein, dass es sich hier um ein taktisches Verschweigen oder gar Lügen handeln könnte, auch wenn der Steuerkommissär in der Zwischenzeit den Bericht einforderte und zu den Akten nahm. Die abschliessende Formulierung im Schreiben vom 14. November 2019 des Beschwerdeführers unterstreicht zwar seine Interpretation der Ausführungen, ändert aber an der bestehenden Formulierung des Steuerkommissärs nichts, weshalb der Beschwerdeführer dadurch nichts zu seinen Gunsten ableiten kann. Etwas unpräzise ist im Schreiben vom 8. November 2019 durch den Steuerkommissär die Wiederholung der Aussage "Viel ist in den Akten auch nicht". Jedoch lässt sich auch aus dieser quantifizierenden Aussage nichts ableiten, weil ohne Referenzangabe viel oder wenig sehr unterschiedlich verstanden werden kann.

### **E. 3.3.2**

Aufgrund des Schreibens des Beschwerdeführers vom 14. November 2019 ist hingegen die Frage zu stellen, ob der Steuerkommissär, in dem er auf dieses Schreiben nicht mehr reagierte, objektiv den Anschein der Befangenheit bzw. Voreingenommenheit auslöste. Wie dargelegt, braucht es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei nichtrichterlichen Amtspersonen Verfahrens- oder Ermessensfehler, die nach ihrer Natur oder wegen ihrer aussergewöhnlichen Häufung besonders schwer wiegen und auf eine gravierende Verletzung ihrer Amtspflichten gegenüber dem Betroffenen hinauslaufen. Vor dem Hintergrund der vollständigen Gutheissung der Akteneinsicht sowie dem zeitlichen Ablauf der Schreiben des Steuerkommissärs und der gewählten Formulierung kann, wie gesagt, nicht von einer bewussten Unterdrückung von Akten und der Kommunikation mit dem ASU ausgegangen werden. Die unterbliebene Richtigstellung der Interpretation des Beschwerdeführers im Schreiben vom 14. November 2019 wäre für diesen zwar wünschbar gewesen, jedoch kann in dieser keine krasse Verfahrensverletzung gesehen werden. Wie die Vorinstanz korrekt darlegte, stellt sich diesbezüglich vielmehr die Frage, ob nicht eine Gehörsverletzung vorliegt und der Beschwerdeführer vor Erlass der Einschätzung vom 22. November 2019 explizit zur Stellungnahme zum Untersuchungsbericht der ASU/ESTV hätte aufgefordert werden müssen. Die Frage der Gehörsverletzung stellt jedoch vorliegend kein Prozessgegenstand dar und müsste im ordentlichen Verfahren gegen den Einspracheentscheid geprüft werden. Wie die Vorinstanz zur Recht anmerkte, gilt dies auch für Vorbringen bezüglich unrechtmässiger Amtshilfe und Rechtshilfe seitens des ASU. Den Ausführungen des Beschwerdeführers, dass er bei Wahrnehmen der Akteneinsicht die E-Mail des Steuerkommissärs an das ASU/ESTV vom 1. Oktober 2019 sowie das Begleitschreiben des ASU/ESTV zum Bericht zur Kenntnis genommen hätte, ist beizupflichten. Es handelt sich hier um Unterlagen, von denen er bislang keine Kenntnis hatte, weshalb sie sich nicht unter die Formulierung des Steuerkommissärs subsumieren lassen. Daraus lässt sich jedoch keine bewusste taktische Täuschung oder eine Lüge ableiten, auch wenn dem Steuerkommissär bewusst war, dass der Beschwerdeführer diese Akten nicht im Verfahren akzeptiert. Die Schreiben des Steuerkommissärs sind nicht geeignet, die Befangenheit resp. Voreingenommenheit des Steuersekretärs zu begründen. In der Abklärung, ob der Untersuchungsbericht überhaupt Relevanz für die Steuerbehörde des Kantons Zürich hat und der Nichtbekanntmachung der Nachfrage an den Beschwerdeführer, kann keine schwerwiegende Verletzung einer Amtspflicht oder ein besonders krasser Rechtsverstoss gesehen werden. Wie dargelegt kann eine rechtliche Fehlleistung nur bei besonders krassen und wiederholten Irrtümern eine Befangenheit begründen, was vorliegend nicht gegeben ist.

### **E. 3.3.3**

Zusammenfassend ist mit der Vorinstanz festzuhalten, dass vorliegend keine Umstände ersichtlich sind, die den Steuerkommissär als in objektiver Weise befangen oder voreingenommen erscheinen lassen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 13 Abs. 2 in Verbindung mit § 65a Abs. 2 VRG) und steht ihm 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 bestimmbaren 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).

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