

3-RV.2021.69

P 133

Urteil vom 29. August 2024

Besetzung Präsident Fischer
Richter Lämmli
Richterin Sramek
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch MLaw Michèle Vögeli, Rechtsanwältin,
Stadthausstrasse 39, Postfach 2411, 8401 Winterthur

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 31. März 2021
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Januar 2021 wies die Steuerkommission Q._____ das Ausstandsbegehren von A._____ gegen die Steuerkommissarin B._____ ab.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Januar 2021 erhob A._____ mit Schreiben vom 19. Februar 2021 Einsprache und stellte die folgenden Anträge:

- "3.1 Nachreichungen, Ergänzungen und Korrekturen der Einsprache seien bis mindestens zum 04.03.2021 gestattet
- 3.2 Aufheben bzw. Feststellen der Nichtigkeit der Verfügung bzgl. Ausstand von B._____ vom 20.01.2021
- 3.3 Ausstand und Ausschluss von Frau Steuerkommissarin B._____ vom weiteren Verfahren
- 3.4 Elektronische Aktenedition in vorgeschlagener bzw. dargelegter Weise
- 3.5 Einräumen einer mindestens 30tägigen Nachbegründungsfrist bzgl. des Ausstandes und Ausschluss von Frau Steuerkommissarin B._____ nach Erhalt der Akten
- 3.6 Aufheben bzw. Feststellen der Nichtigkeit der Definitiven Steuerveranlagung vom 17.12.2018 und Erstattung bzw. Rückzahlung bereits an das Steueramt Q._____ entrichteter Steuern für das Jahr 2015"

3.

Mit Entscheid vom 31. März 2021 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 31. März 2021 (Zustellung am 9. April 2021) hat A._____ mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 11. Mai 2021 (elektronische Übermittlung gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "3.1 Erlass vorsorglicher bzw. superprovisorischer Massnahmen u. Herausgabeanordnung für die unverzügliche kontaktlose bzw. elektronische Eröffnung der nach [2, 3] einverlangten Akten aus den im Abschnitt 2 dargelegten Gründen.

- 3.2 Zustellung von Mitteilungen des Spezialverwaltungsgericht AG, Abt. Steuern, über den elektronischen Rechtsverkehr
- 3.3 Kostenfolgen und Verfahrenskosten für vorsorgliche bzw. superprovisorische Massnahmen gilt es vornherein nicht der Antragstellerin zuzulasten bzw. von ihr abzuwenden
- 3.4 Der Einsprache-Entscheid der Steuerkommission Q._____ vom 31.03.2021 einschliesslich sämtlicher Vorentscheide seien aufzuheben
- 3.5 Ausstand und Ausschluss von Frau Steuerkommissärin B._____ vom weiteren Verfahren
- 3.6 Einräumen einer mindestens 30tägigen Nachbegründungsfrist bzgl. des Ausstandes und Ausschluss von Frau Steuerkommissärin B._____ nach Erhalt der Akten"

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ hat trotz 17 (!) gewährten Fristerstreckungen, letztmals bis am 31. Dezember 2022, keine Replik eingereicht.

7.

Mit Eingabe vom 23. Dezember 2022 hat MLaw Michèle Vögeli eine Vollmacht vom 26. August 2022 betreffend "Gemeinde Q._____" eingereicht und ersuchte um Sistierung des vorliegenden Verfahrens.

8.

In Absprache mit der Vertreterin wurden ihr am 13. Mai 2024 die vollständigen Steuerakten der Jahre 2009 bis 2015 sowie die Rekursakten 3-RV. 2021.69 physisch zugestellt.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Vertreterin der Rekurrentin führt im Schreiben vom 23. Dezember 2022 das Folgende aus:

"Bedauerlicherweise unterliess es die Gemeinde Q. _____ auch im Rahmen der seitens des Spezialverwaltungsgerichts Steuern AG gewährten letztmaligen Fristerstreckung, die in der Sache bestehenden Akten A. _____ und C. _____ zur Einsicht zukommen zu lassen. Dies, obwohl in derselben Sache bereits im Juni 2022 beim Departement Bau, Verkehr und Umwelt eine Aufsichtsanzeige eingegeben worden ist und darüber hinaus zusätzliche Unterstützung durch die D. _____ AG in Erwartung steht.

Das Aufsichtsverfahren beim Departement Bau, Verkehr und Umwelt ist noch am Laufen. Die Gemeinde liess sich am 22. September 2022 verlauten und wir haben unsere Replik am 6. Oktober 2022 eingegeben. Wir gehen davon aus, dass bald mit einem Entscheid gerechnet werden kann. Bis zum jetzigen Zeitpunkt steht der Entscheid zu der in diesem Fall aus medizinischen Gründen erforderlichen kontaktlosen Herausgabe der Akten jedoch noch aus.

In Anbetracht dieser aussergewöhnlichen Situation ersuchen wir Sie höflich, das unter 3-RV.2021.69 / ck geführte Verfahren mindestens bis zum Erhalt der Akten für die Abgabe einer Stellungnahme gegenüber dem Spezialverwaltungsgericht Steuern zu sistieren."

2.2.

Am 6. April 2023 hat das Departement Bau, Verkehr und Umwelt zur Aufsichtsanzeige der Rekurrentin gegen den Gemeinderat Q. _____ vom 30. Juni 2022 Stellung genommen. Die Vertreterin der Rekurrentin als Adressatin dieser Stellungnahme hat das Spezialverwaltungsgericht darüber nicht in Kenntnis gesetzt. Letzteres hat davon erst Ende Januar 2024 vom Gemeindesteueramts Q. _____ erfahren. Damit liegt kein Grund mehr für eine Sistierung des vorliegenden Verfahrens vor.

3.

3.1.

Die Rekurrentin beantragt (analog dem vorinstanzlichen Verfahren) den "Erlass vorsorglicher bzw. superprovisorischer Massnahmen u. Herausgabeanordnung für die unverzügliche kontaktlose bzw. elektronische Eröff-

nung der nach [2, 3] einverlangten Akten aus den im Abschnitt 2 dargelegten Gründen." Aus dem vorangehenden Abschnitt ergibt sich, dass die Rekurrentin einen ungehinderten Einblick in die fallbetreffenden Akten verlangt. Aus medizinischen Gründen sei es ihr jedoch nicht erlaubt, die Akten andernorts als auf elektronischem Weg einzusehen, weil dies für sie eine zu grosse Gefahr für Leib und Leben bedeute. Es sei seitens der Behörden alles zu unterlassen, was das Infektionsgeschehen gerade im Zusammenhang mit Corona nicht einzudämmen vermöge und hierzu gehöre zweifelsfrei Akteneinsicht vor Ort bei Gemeindeverwaltungen und Behörden, egal unter welchen Massnahmen auch immer, die sich allesamt als nicht unbedingt zuverlässig erwiesen, ausser strikte Kontaktvermeidung durch Verbleib in eigenen nicht von anderen besuchten Räumlichkeiten. Die Akteneinsicht sei notwendig, da es ja unter anderem insbesondere um den Auszustand der Steuerkommissarin B._____ gehe, deren Aktivitäten aus jener Zeit eine Reihe ungeklärter Fragen aufwerfe und unbedingte Offenlegung verlange.

3.2.

Das Recht auf Akteneinsicht ist als Teilgehalt des rechtlichen Gehörs im Sinne von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) zu verstehen. Im kantonalen Verwaltungsverfahren ist dieses Recht ausdrücklich in § 173 StG (vgl. auch § 22 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]) geregelt. Daraus fliesst das Recht einer am Verfahren beteiligten Partei, vorbehaltlos Einsicht in die Verfahrensakten zu nehmen. Die Akteneinsicht wird auf Gesuch hin gewährt. Die Akten sind am Sitz der zuständigen Behörde einzusehen, jedoch wird kein Recht auf Zusendung von Verfahrensakten an Private vermittelt (VGE vom 6. April 2021 [WBE.2021.61], mit Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

3.3.

Die Steuerkommission Q._____ hat, der dargelegten Rechtsprechung entsprechend, der Rekurrentin mehrmals die Möglichkeit eingeräumt, vor Ort Einsicht in die Akten zu nehmen. Die Rekurrentin hat dies aus gesundheitlichen Gründen abgelehnt. Das von der Rekurrentin eingereichte "Arztzeugnis" von Dr.med. Dr.sc.nat. E._____ vom 2. Juni 2020 lautet wie folgt:

"A._____ ist mir seit 09/2010 ärztlich bekannt.

Sie leidet an einer Krankheit, durch die sie bei der jetzigen Corona-Situation besonders gefährdet ist."

Daraus geht keineswegs hervor, dass es für die Rekurrentin aus gesundheitlichen Gründen unmöglich bzw. unzumutbar war, unter Einhaltung der damals geltenden Corona-Schutzmassnahmen (Tragen einer Schutz-

maske, Aktenaufgabe in einem gut belüfteten Raum ohne unnötigen Aufenthalt anderer Personen) die Akten in den Räumlichkeiten der Gemeinde Q._____ einzusehen. Der wahre Grund für die beantragte kontaktlose Akteneinsicht dürfte in nach Auffassung der Rekurrentin "extrem angespannten Verhältnis zum Q._____ Steueramtsvorsteher" liegen (Schreiben vom 11. März 2019). Mit dem in diesem Schreiben enthaltenen Hinweis, es liege der Rekurrentin sehr viel daran, "die Akten an einem neutralen Ort wie beispielsweise beim kantonalen Steueramt einsehen zu können", räumt sie selbst ein, dass eine physische Akteneinsicht durchaus zumutbar war. Da gemäss der dargelegten Rechtsprechung kein Recht auf Zusendung von Akten an Private besteht, hat die Vorinstanz das Recht auf Akteneinsicht nicht verletzt.

4.

In Absprache mit der Vertreterin wurden ihr am 13. Mai 2024 vom Spezialverwaltungsgericht praxisgemäss die vollständigen Steuerakten der Jahre 2009 bis 2015 sowie die Rekursakten 3-RV.2021.69 physisch zugestellt. Damit wurde auch im Rekursverfahren das Recht auf Akteneinsicht gewährt. Innerhalb der "mindestens 30tägigen Nachbegründungsfrist bzgl. des Ausstandes und Ausschlusses von Frau Steuerkommissärin B._____ nach Erhalt der Akten" (vgl. Rekursantrag 3.6) bzw. bis zum heutigen Tag ist beim Spezialverwaltungsgericht keine Stellungnahme eingegangen.

5.

5.1.

Die Rekurrentin beantragt im Rekursverfahren, es seien der Einspracheentscheid vom 31. März 2021 einschliesslich sämtlicher Vorentscheide aufzuheben und die Steuerkommissärin B._____ vom weiteren Verfahren auszuschliessen. Zur Begründung wird das Folgende ausgeführt:

"Aber auch schon vor Öffnung der Akten lässt sich festhalten, dass Frau Steuerkommissärin B._____ wichtige Schriftsätze in einer für mich sehr schwierigen Situation unbeantwortet liess, was klar gegen die von der Kantonsverfassung geforderten Antwortpflichten wie auch gegen kantonsverfassungsrechtliche Grundsätze bei Unbeholfenheit des Einzelnen gegenüber den Behörden spricht und allein schon deshalb dringend wie zwingend den Ausstand und Ausschluss von Frau Steuerkommissärin B._____ vorschreibt."

Diese Einwendungen wurden auch mit der Einsprache vom 19. Februar 2021 gemacht.

5.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat das Vorliegen eines Ausstandsgrundes mit der folgenden Begründung verneint (vgl. Einspracheentscheid, S. 3):

"Die Steuerpflichtige hat nie konkret einen Grund für den Ausstand der Steuerkommissärin genannt. Das Ausstandsbegehren wurde nach Einforderung zusätzlicher Akten zur Beurteilung der Einsprache der Steuerperiode 2015 gestellt. Weshalb ein Ausstandsgrund aufgrund dieser Aktenergänzung oder anderer Unterlagen, namentlich der Unterlagen der Vorjahre, vorliegen könnte, ist nicht ersichtlich und kann nicht nachvollzogen werden.

Im Weiteren kann keiner der gesetzlich genannten Ausstandsgründe gemäss § 16 Abs. 1 lit. a bis e VRPG der Steuerkommissärin subsumiert werden."

6.

6.1.

Der bis Ende 2019 geltende § 169 StG lautet wie folgt:

- 1 Wer beim Vollzug dieses Gesetzes in einer Sache zu entscheiden oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitzuwirken hat, ist verpflichtet, in den Ausstand zu treten, wenn sie oder er
 - a) an der Sache ein persönliches Interesse hat;
 - b) mit einer Partei durch Ehe oder eine eingetragene Partnerschaft verbunden ist, mit ihr eine faktische Lebensgemeinschaft führt oder mit einer Partei in gerader Linie oder in der Seitenlinie bis zum dritten Grade verwandt oder verschwägert ist;
 - c) Vertreterin oder Vertreter einer Partei ist oder für eine Partei in der gleichen Sache tätig war;
 - d) Gemäss § 16 Abs. 1 lit. d und e des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG) vom 4. Dezember 2007 in der Sache befangen sein könnte.

6.2.

§ 16 Abs. 1 lit. d und e VRPG lauten wie folgt:

- d) Mitglied, Mitarbeiterin oder Mitarbeiter der Behörde ist, deren Entscheid angefochten ist oder die mittels verbindlicher Weisung oder Teilentscheid am angefochtenen Entscheid beteiligt war.
- e) aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnte.

6.3.

6.3.1.

Der Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung gemäss Art. 29 Abs. 1 BV in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen umfasst nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch das Gebot der Unbefangenheit als Teilgehalt des Anspruchs auf ein faires Verfahren. 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. Im Kern der Garantie der Unbe-

fangenheit steht sowohl für Behördenmitglieder wie für Mitglieder der Gerichte, dass sie sich in Bezug auf die Beurteilung eines Sachverhalts nicht bereits festgelegt haben. Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss ein Ausstandsgrund unverzüglich nach Kenntnisnahme geltend gemacht werden.

6.3.2.

Für verwaltungsinterne Verfahren gilt aber nicht der gleiche strenge Massstab wie gemäss Art. 30 BV und Art. 6 Ziff. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK) für unabhängige gerichtliche Behörden. 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. Ungeschickte Äusserungen einer Amtsperson kommen als Ausstandsgrund nur in Frage, wenn es sich dabei um eine schwere Verfehlung gegenüber der betroffenen Person handelt. Ob eine Befangenheit vorliegt, bestimmt sich nicht nach dem subjektiven Empfinden der Steuerpflichtigen. 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. zum Ganzen Bundesgerichtsurteil vom 21. Oktober 2021, in: StE 2022 B 91.6 Nr. 5).

6.4.

Im Rekurs wirft die Rekurrentin der Steuerkommissärin einen Verstoss gegen die Antwortpflicht, also einen prozessualen Rechtsfehler vor. Dies genügt aber nicht, um die Steuerkommissärin als befangen abzulehnen, denn prozessuale Fehler (und auch materiell fehlerhafte Entscheide) begründen nicht den Anschein der Befangenheit; sie sind in dem dazu vorgesehenen Rechtsmittelverfahren zu korrigieren. Anders kann es sich nur verhalten, wenn besonders krasse oder wiederholte Fehler vorliegen, die als eigentliche Amtspflichtverletzungen qualifiziert werden müssten und auf diese Weise auf Parteilichkeit schliessen liessen (Bundesgerichtsurteil vom 11. Februar 2010 [2C_598/2009] Erw. 3.4; Bundesgerichtsurteil vom 25. März 2019 [2C_425/2018] Erw. 2.3). Auch wenn die Steuerkommissärin zu gewissen Anliegen der Rekurrentin keine Stellung genommen haben sollte, was vorliegend offen gelassen werden kann, könnte von besonders krassem, als Amtspflichtverletzung einzustufenden Fehlern keine Rede sein. Es besteht daher kein Grund, den "Einspracheentscheid vom 31. März 2021 einschliesslich sämtlicher Vorentscheide" aufzuheben (vgl.

Rekursantrag 3.4) und die Steuerkommissarin B._____ vom weiteren Verfahren" auszuschliessen (vgl. Rekursantrag 3.5).

7.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet ist abzuweisen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 530.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 29. August 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs