

WBE.2024.382 / jh / sp

(3-RV.2021.69)

Art. 38

Urteil vom 23. Juni 2025

Besetzung

Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz

Verwaltungsrichter Michel

Verwaltungsrichterin Schircks

Gerichtsschreiberin Peter

Beschwerdefüh-
rerin

A._____

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Steuerkommission Q._____

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 29. August 2024

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

A._____ war in der gesamten Steuerperiode 2015 hälftige Miteigentümerin der Liegenschaft Q._____ Nr. 4079 (X-Strasse-Strasse [...], [...] Q._____), welche sie bis am 22. Dezember 2014 selbst bewohnte. Am 22. Dezember 2015 zog sie nach R._____, Kanton Schwyz, und war bei der Einwohnerkontrolle der Gemeinde Q._____ ab dem 23. Dezember 2015 abgemeldet.

2.

Mit Veranlagungsverfügung vom 17. Dezember 2018 veranlagte die Steuerkommission Q._____ A._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 23'700.00 (satzbestimmendes Einkommen: Fr. 24'200.00) und einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. 0.00.

B.

1.

Dagegen erhob A._____ mit Eingabe vom 17. Januar 2019 Einsprache und beantragte die Aufhebung der angefochtenen Steuerveranlagung bzw. die Feststellung deren Nichtigkeit. Als Begründung gab A._____ den Wegzug nach R._____ an.

Die zuständige Steuerkommissarin B._____ forderte A._____ mit Schreiben vom 13. Februar 2019 auf, zu präzisieren, gegen welche konkreten Punkte der Veranlagungsverfügung sich ihre Einsprache richte.

2.

2.1

A._____ gelangte daraufhin mit Eingabe vom 11. März 2019 an das Kantonale Steueramt (KStA) und beantragte unter anderem den Ausstand von Steuerkommissarin B._____ "von allen weiteren mich betreffenden Fallbearbeitungen". Konkrete Ausstandsgründe machte A._____ dabei nicht geltend. Zudem ersuchte sie um "Einsicht in die vom Steueramt und der Steuerkommission Q._____ bislang verweigerten bzw. unter Vorbehalt zurückgehaltenen Akten bei Ihnen in den Räumlichkeiten des kantonalen Steueramtes ab dem Steuerjahr 2009".

2.2

Das KStA reagierte erst mit Schreiben vom 17. April 2020 auf das Ausstandsbegehren und begründete dies damit, dass zuerst die Zuständigkeit für das Ausstandsbegehren habe geklärt werden müssen. Diese liege bei der Steuerkommission Q._____. Dem Gesuch um Akteneinsicht in den Räumlichkeiten des KStA könne nicht entsprochen werden, da die

Steuerakten der natürlichen Personen von den zuständigen Gemeindesteuerämtern geführt würden. Die Akteneinsicht sei dort vorzunehmen.

2.3

In der Folge kam es zu einem Schriftenwechsel zwischen dem Steueramt Q._____ und A._____. Dabei forderte das Steueramt A._____ mehrfach auf, eine substantiierte Stellungnahme zum Ausstandsbegehren einzureichen und insbesondere den Ausstandsgrund zu nennen. Im Gegenzug forderte A._____ das Steueramt mehrfach auf, ihr in elektronischer Form (Übermittlung per Datenträger oder online) vollumfänglich Akteneinsicht in alle Steuer- sowie damit in Zusammenhang stehende Verfahrensakten ab 2009 zu gewähren. Die vom Steueramt angebotene Akteneinsicht am Sitz der Amtsstelle lehnte A._____ zuerst mit der Begründung ab, aufgrund des angespannten Verhältnisses mit dem Vorsteher des Steueramts Q._____ ziehe sie es vor, die Akten an einem neutralen Ort wie beispielsweise dem KStA einzusehen. Ab dem 15. Mai 2020 führte sie jeweils aus, im Zusammenhang mit den Coronapandemie gelte für sie aus gesundheitlichen Gründen ein "Kontaktverbot", weshalb die Akteneinsicht auf elektronischem Weg erfolgen müsse. Das Steueramt Q._____ wies A._____ mehrfach darauf hin, dass die Akteneinsicht am Sitz der Amtsstelle zu erfolgen habe.

2.4

Mit Verfügung vom 20. Januar 2021 wies die Steuerkommission Q._____ das Ausstandsbegehren gegen B._____ schliesslich ab, wobei B._____ für diesen Entscheid in den Ausstand getreten war. Die Steuerkommission hielt im Wesentlichen fest, A._____ habe nie einen konkreten Ausstandsgrund genannt. Zudem sei weder aus dem Schreiben von B._____ vom 13. Februar 2019, welches dem Ausstandsbegehren voranging, noch aus den Unterlagen der Vorjahre ersichtlich, weshalb ein Ausstandsgrund vorliegen soll.

2.5

A._____ erhob gegen diese Verfügung wiederum Einsprache. Diese wurde mit Einspracheentscheid vom 31. März 2021 von der Steuerkommission Q._____ abgewiesen. B._____ trat für diesen Entscheid erneut in den Ausstand.

C.

1.

Mit Eingabe vom 11. Mai 2021 erhob A._____ gegen den Einspracheentscheid vom 31. März 2021 beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, Rekurs und beantragte unter anderem den Erlass vorsorglicher Massnahmen zur elektronischen Herausgabe der einverlangten Akten, die Aufhebung des angefochtenen Entscheids und den Ausstand und Ausschluss der Steuerkommissarin B._____ vom weiteren Verfahren.

2.

Die Steuerkommission Q._____ und das KStA beantragten die Abweisung des Rekurses und verwiesen dabei auf den angefochtenen Einspracheentscheid.

3.

A._____ ersuchte daraufhin vierzehnmal um Fristerstreckung für die Einreichung einer Replik und begründete dies jeweils damit, dass es ihr aufgrund des "Kontaktverbots" weiterhin nicht möglich sei, vor Ort Einsicht in die Akten zu nehmen und ihr keine Akten in elektronischer Form zugestellt worden seien. Mit Schreiben vom 2. November 2022 teilte ihr der instruierende Präsident des Spezialverwaltungsgerichts mit, dass die Frist letztmals bis am 31. Dezember 2022 erstreckt werde.

4.

Mit Schreiben vom 23. Dezember 2022 zeigte Rechtsanwältin C._____ an, dass sie von A._____ mit der Interessenwahrung beauftragt worden sei, und ersuchte um Sistierung des Verfahrens bis zum Erhalt der Akten.

5.

Nach einer längeren E-Mail-Korrespondenz zwischen der Vertreterin von A._____ und dem instruierenden Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts sandte das Steueramt Q._____ am 30. April 2024 die originalen Steuerakten 2009–2014 zur Akteneinsicht an die Vertreterin von A._____. Ebenso stellte das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, der Vertreterin am 13. Mai 2024 die Rekursakten im Verfahren 3-RV.2021.69 zur Akteneinsicht zu. Die Vertreterin von A._____ retournierte die Akten innert der erstreckten Frist, reichte aber auch nach erfolgter Akteneinsicht keine Stellungnahme ein.

6.

Mit Urteil vom 29. August 2024 wies das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, den Rekurs vollumfänglich ab.

D.

1.

A._____, welche mittlerweile nicht mehr vertreten war, erhob gegen den Rekursentscheid vom 29. August 2024 mit Eingabe vom 24. Oktober 2024 beim Verwaltungsgericht Beschwerde, mit den folgenden Anträgen:

3.1

Aufheben des Urteils [1] des Spezialverwaltungsgerichtes Steuern AG vom 29.08.2024

3.2

Erlass vorsorglicher bzw. superprovisorischer Massnahmen u. Herausgabeanordnung für die kontaktlose bzw. elektronische Eröffnung der nach [9] einverlangten Akten und aus den in Abs. 1 u.2 dargelegten Gründen.

3.3

Zustellung von Mitteilungen des Verwaltungsgericht AG über den elektronischen Rechtsverkehr

3.4

Kostenfolgen und Verfahrenskosten für vorsorgliche bzw. superprovisorische Massnahmen gilt es vornherein nicht der Antragstellerin zuzulasten bzw. von ihr abzuwenden

3.5

Der Einsprache-Entscheid der Steuerkommission Q._____ vom 31.03.2021 einschliesslich sämtlicher Vorentscheide seien aufzuheben

3.6

Ausstand und Ausschluss von B._____ vom weiteren Verfahren

3.7

Einräumen einer mindestens 30tägigen Nachbegründungsfrist bzgl. des Ausstandes und Ausschlusses von Frau Steuerkommissarin B._____ nach Erhalt der vollständigen bzw. vervollständigten Akten

3.8

Antrag auf unentgeltliche Rechtspflege

In Ziffer 3.2 der Beschwerde bezieht sich der Verweis auf die "nach [9] einverlangten Akten" auf das von der Beschwerdeführerin als Beilage 9 eingereichte Schreiben vom 5. April 2024 an Frau D._____, Leiterin Finanzen, Finanzverwaltung Q._____ (richtig: Gemeindeverwaltung, Abteilung Finanzen), welches seinerseits folgenden Antrag enthält:

Begründetes Gesuch um Einsicht in sämtliche bei der Gemeindefinanzverwaltung Q._____ über die Gesuchstellerin geführten und gelagerten Akten bzw. Datensammlungen einschliesslich Steuerunterlagen

- insbesondere ab dem Jahr 2009;
- auf elektronischem Wege, wegen medizinisch gebotener wie ärztlicherseits verordneter physischer Kontaktvermeidung.

2.

Das Spezialverwaltungsgericht verzichtete mit Schreiben vom 25. Oktober 2024 auf eine Vernehmlassung. Der instruierende Verwaltungsrichter sah davon ab, die Beschwerde dem KStA und der Steuerkommission Q._____ zur Beschwerdeantwort zuzustellen (§ 45 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]).

3.

Mit Verfügung vom 5. November 2024 lehnte der instruierende Verwaltungsrichter das Gesuch der Beschwerdeführerin um Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege (Ziff. 3.8 der Beschwerde) ab und verlangte einen Kostenvorschuss ein. Ebenso lehnte er das Gesuch um Zustellung von "Mitteilungen" des Verwaltungsgerichts über den elektronischen Rechtsverkehr (Ziff. 3.3 der Beschwerde) ab und führte aus, dass nach geltendem

Recht weder für die elektronische Aktenführung noch für die elektronische Akteneinsicht hinreichende gesetzliche Grundlagen bestünden. Ohne elektronische Akten könnten auch keine Akten auf elektronischem Weg zugestellt werden.

4.

Auf die von der Beschwerdeführerin gegen die Verfügung vom 5. November 2024 erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht mit Urteil 9C_712/2024 vom 23. Dezember 2024 nicht ein, womit die Verfügung rechtskräftig wurde.

5.

Der mit Verfügung vom 5. November 2024 einverlangte Kostenvorschuss ging innerhalb der am 17. Februar 2025 verfügten letzten Frist beim Verwaltungsgericht ein.

6.

Mit elektronischer Eingabe vom 10. März 2025 reichte die Beschwerdeführerin beim Verwaltungsgericht einen Nachweis zur Entrichtung des Kostenvorschusses ein sowie eine Kopie ihres Schreibens vom 7. März 2025 an die Finanzverwaltung Q._____. Zudem stellte die Beschwerdeführerin folgendes Gesuch:

Begründetes Gesuch um:

- Erteilung einer Nachbegründungsfrist nach von Seiten der Beschwerdeführerin noch anzuzeigendem Erhalt der mit [2] einverlangten Datensammlungen.

Die Beschwerdeführerin bezieht sich hinsichtlich der "mit [2] einverlangten Datensammlung" auf ihr Schreiben vom 7. März 2025 an die Finanzverwaltung Q._____. In diesem stellte die Beschwerdeführerin der Finanzverwaltung Q._____ folgendes Gesuch:

Begründet wiederholtes Gesuch um Einsicht in sämtliche bei der Gemeindefinanzverwaltung Q._____ über die Gesuchstellerin geführten und gelagerten Akten bzw. Datensammlungen einschliesslich Steuerunterlagen

- insbesondere ab dem Jahr 2009 und speziell auch die Unterlagen, die in Zusammenhang mit den Vorkommnissen und Versäumnissen jener Steuerkommissionssitzung vom 11.11.2015 einschliesslich im Vorfeld stattgefundener Ereignisse stehen;
- auf elektronischem Wege, wegen medizinisch gebotener wie ärztlicherseits verordneter physischer Kontaktvermeidung.

7.

Mit Verfügung vom 14. März 2025 wies der instruierende Verwaltungsrichter folgende Gesuche der Beschwerdeführerin ab:

- a) Das Gesuch gemäss Ziffer 3.2 der Beschwerde um Erlass vorsorglicher bzw. superprovisorischer Massnahmen und

"Herausgabeanordnung" für die kontaktlose bzw. elektronische Eröffnung der einverlangten Akten.

- b) Das Gesuch gemäss Ziffer 3.7 der Beschwerde um "Nachbegründungsfrist" bezüglich des Ausstandes und Ausschlusses der Steuerkommissärin B._____.
- c) Das Gesuch gemäss Eingabe der Beschwerdeführerin vom 10. März 2025 um Erteilung einer "Nachbegründungsfrist".

Im Weiteren forderte der instruierende Verwaltungsrichter die Beschwerdeführerin auf, innert Frist das Passwort zu einer im elektronischen Rechtsverkehr eingereichten PDF-Datei mitzuteilen und den Nachweis zu erbringen, dass sie die in Ziffer 1.2 der Beschwerde erwähnten Arztzeugnisse vom 21. April 2023 – wie behauptet – bereits am 25. März 2024 (oder allenfalls zu einem anderen Zeitpunkt im Rekursverfahren) bei der Vorinstanz eingereicht hat.

8.

Nach Ansetzung einer letzten Frist mit Verfügung vom 7. April 2025, welche der Beschwerdeführerin aufgrund deren Eingabe vom 17. April 2025 nochmals per A-Post zugestellt wurde, reichte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 30. April 2025 das verlangte Passwort sowie zwei weitere Arztzeugnisse ein. Mit Eingaben vom 2. und 5. Mai 2025 reichte sie zudem weitere ergänzende Stellungnahmen ein. Die letzte Eingabe der Beschwerdeführerin erfolgte am 2. Juni 2025.

9.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 VRPG). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die Beschwerdeführerin beantragt in Ziffer 3.5 der Beschwerde die Aufhebung des Einspracheentscheids der Steuerkommission Q._____ vom 31. März 2021 "einschliesslich sämtlicher Vorentscheide" (siehe vorne lit. D/1).

Das Ausstandsbegehren der Beschwerdeführerin gegen B._____ wurde von der Steuerkommission Q._____ mit Verfügung vom 20. Januar 2021 abgewiesen. Diese Verfügung wurde durch den Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 31. März 2021 ersetzt und der Einspracheentscheid wiederum durch das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 29. August 2024 (sog. Devolutiveffekt; vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2022.434 vom 7. März 2023, Erw. I/2 mit Hinweisen). Anfechtungsobjekt der vorliegenden Verwaltungsgerichtsbeschwerde bildet deshalb ausschliesslich das angefochtene Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 29. August 2024. Auf den Antrag um Aufhebung des Einspracheentscheids vom 31. März 2021 und der Verfügung vom 20. Januar 2021 darf deshalb mangels Anfechtungsobjekts nicht eingetreten werden.

Soweit die Beschwerdeführerin mit der Formulierung "einschliesslich sämtlicher Vorentscheide" auch die Veranlagungsverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 vom 17. Dezember 2018 anfechten will (siehe vorne lit. A/2), darf auf den entsprechenden Antrag ebenfalls nicht eingetreten werden, weil die dagegen erhobene Einsprache immer noch bei der Steuerkommission Q._____ hängig ist und somit kein gültiges Anfechtungsobjekt vorliegt.

3.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist unter Vorbehalt der Erwägung I/2 einzutreten.

II.

1.

Der instruierende Verwaltungsrichter hat bereits über die in den Ziffern 3.2, 3.3, 3.7 und 3.8 der Beschwerde gestellten prozessualen Anträge entschieden (siehe vorne lit. D/3 f. und D/7).

Der mit Verfügung vom 5. November 2024 ergangene Entscheid über die Abweisung des Gesuchs um Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege (Ziff. 3.8 der Beschwerde) und die Abweisung des Gesuchs um Zustellung von "Mitteilungen" des Verwaltungsgerichts über den elektronischen Rechtsverkehr (Ziff. 3.3 der Beschwerde) ist mit dem Nichteintretensentscheid des Bundesgerichts 9C_712/2024 vom 23. Dezember 2024 in Rechtskraft erwachsen.

Die Gesuche um Erlass vorsorglicher bzw. superprovisorischer Massnahmen und "Herausgabeanordnung" für die kontaktlose bzw. elektronische Eröffnung der einverlangten Akten (Ziff. 3.2 der Beschwerde), um "Nachbegründungsfrist" bezüglich des Ausstandes und Ausschlusses der Steuerkommissarin B._____ (Ziff. 3.7 der Beschwerde) wurden mit Verfügung vom 14. März 2025 abgewiesen. Dieser Entscheid ist mit Ablauf der ungenutzten Rechtsmittelfrist rechtskräftig geworden.

Für die entsprechenden Begründungen wird auf die Verfügungen vom 5. November 2024 und 14. März 2025 verwiesen.

2.

Streitgegenstand bildet die Frage, ob Steuerkommissarin B._____ im noch laufenden Rechtsmittelverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 in den Ausstand treten muss. Die Vorinstanz hat dies verneint.

Die Beschwerdeführerin macht in ihrer Beschwerde im Wesentlichen geltend, sie habe noch immer keine Einsicht in die vollständigen Akten erhalten, bzw. bei den im Rekursverfahren ihrer Vertreterin zugestellten Akten sei es zu einer "unzulässigen Aktensäuberung" gekommen. Auch sei das bei der Finanzverwaltung Q._____ eingereichte Akteneinsichtsgesuch unbeantwortet geblieben. Dies stelle insgesamt eine Gehörsverletzung dar. Weiter führt die Beschwerdeführerin aus, die Vorinstanz habe nicht alle eingereichten Arztzeugnisse berücksichtigt. Konkrete Ausstandsgründe gegen B._____ macht die Beschwerdeführerin auch in der Beschwerde keine geltend.

Als erstes ist zu prüfen, ob das Akteneinsichtsrecht der Beschwerdeführerin verletzt worden ist.

3.

3.1

Das Akteneinsichtsrecht stellt einen Teilgehalt des in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verankerten rechtlichen Gehörs dar. Das Akteneinsichtsrecht bezieht sich grundsätzlich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass ein besonderes Interesse an der Akteneinsicht geltend gemacht werden müsste und unabhängig davon, ob die fraglichen Akten aus Sicht der Behörde überhaupt entscheidenderheblich sind (Urteil des Bundesgerichts 9C_545/2023 vom 19. Dezember 2023, Erw. 2.3.1 mit Verweis auf BGE 146 IV 218, Erw. 3.1.1; 144 II 427, Erw. 3.1.1; 140 V 454, Erw. 4.1 und 132 V 387, Erw. 3.2). Es findet seine Grenzen an überwiegenden öffentlichen Interessen des Staates oder an berechtigten Interessen Dritter (BGE 147 II 227, Erw. 5.4.5.2 und 129 I 249, Erw. 3).

Nach dem kantonalen Steuerrecht sind die Steuerpflichtigen gemäss § 173 Abs. 1 StG berechtigt, die von ihnen eingereichten oder unterzeichneten Akten einzusehen. Die übrigen Akten stehen den Steuerpflichtigen zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhaltes abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen. Das im kantonalen Steuergesetz verankerte Akteneinsichtsrecht entspricht den bundesrechtlichen Bestimmungen im harmonisierten Steuerrecht (Art. 41 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14] und Art. 114 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]) und geht auch nicht über den Gehalt von Art. 29 Abs. 2 BV hinaus (Urteil des Bundesgerichts 9C_545/2023 vom 19. Dezember 2023, Erw. 2.3.3 m. w. H.).

§ 22 Abs. 1 VRPG präzisiert das Akteneinsichtsrecht dahingehend, dass Notizen, Entwürfe, Referate und dergleichen nicht zu den Verfahrensakten gehören, wenn sie nur dem internen Gebrauch dienen. Über die Akteneinsicht entscheidet die Behörde, bei welcher das Verfahren hängig ist (§ 22 Abs. 4 VRPG).

3.2

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung umfasst die verfassungsmässige Garantie der Akteneinsicht hinsichtlich der konkreten Durchführung das Recht, Akten am Sitz der Behörde einzusehen, sich Notizen zu machen und Fotokopien anzufertigen, sofern dies nicht zu einem übermässigen Mehraufwand für die Behörde führt (BGE 131 V 35, Erw. 4.2; 126 I 7, Erw. 2b, 122 I 112, Erw. 2b; 108 Ia 5, Erw. 3). Es besteht somit weder ein verfassungsmässiges Recht auf Zusendung von Verfahrensakten noch auf die Zusendung von Kopien, sei es in physischer oder elektronischer Form.

Die weit verbreitete und auch vom Verwaltungsgericht geübte Praxis, Originalakten nur an eingetragene Anwältinnen und Anwälte zuzustellen, nicht aber an private Beschwerdeführende, ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung durch sachliche Gründe gerechtfertigt, weshalb darin keine Verletzung des Gleichbehandlungsprinzip vorliegt (vgl. BGE 123 II 534, Erw. 3d; 122 I 109, Erw. 2b; Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2021.138 vom 27. April 2022, Erw. II/2.3.1). Eine unterschiedliche Behandlung lässt sich insbesondere damit begründen, dass eingetragene Anwältinnen und Anwälte besonderen Berufsregeln (Art. 12 des Bundesgesetzes über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte vom 23. Juni 2000 [Anwaltsgesetz, BGFA; SR 935.61]), einem strengen Berufsgeheimnis (Art. 13 BGFA) und einer Disziplinaraufsicht (Art. 14 ff. BGFA) unterliegen und deshalb besser als andere Personen Gewähr dafür bieten, dass ausgehändigte Akten vollständig und unverändert an die Behörde

zurückgelangen und nicht an Drittpersonen weitergegeben werden (vgl. BGE 123 II 534, Erw. 3d; 108 Ia 5, Erw. 3).

3.3

Die Beschwerdeführerin ersuchte erstmals mit Eingabe vom 11. März 2019 beim KStA um Akteneinsicht und verlangte, dass diese in den Räumlichkeiten des KStA gewährt werde (siehe vorne lit. B/2.1). Nach Abklärung der Zuständigkeit teilte das KStA der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 17. April 2020 mit, für die Behandlung des Akteneinsichtsgesuchs sei die für das Einspracheverfahren zuständige Steuerkommission Q._____ zuständig und die Akteneinsicht habe in deren Amtsräumen zu erfolgen (siehe vorne lit. B/2.2). Diese Auskunft des KStA entspricht den rechtlichen Vorgaben und ist deshalb nicht zu beanstanden (§ 22 Abs. 4 VRPG). Das rechtliche Gehör und insbesondere das Akteneinsichtsrecht der Beschwerdeführerin wurde damit nicht verletzt.

3.4

Im Einspracheverfahren bot die Steuerkommission Q._____ der Beschwerdeführerin mehrfach Gelegenheit, die angeforderten Akten beim Gemeindesteueramt Q._____ einzusehen. Die Beschwerdeführerin lehnte dies jeweils mit der Begründung ab, im Zusammenhang mit der Coronapandemie gelte für sie aus gesundheitlichen Gründen ein "Kontaktverbot", weshalb die Akteneinsicht vor Ort nicht möglich sei.

Ob es der Beschwerdeführerin aufgrund des geltend gemachten "Kontaktverbots" tatsächlich nicht möglich war, die Akten vor Ort beim Gemeindesteueramt Q._____ einzusehen, kann offenbleiben. Denn selbst wenn es der Beschwerdeführerin aufgrund ihres Gesundheitszustandes nicht möglich gewesen wäre, die Akten selbst einzusehen, stand es ihr ohne Weiteres offen, sich bei der Akteneinsicht vor Ort durch eine bevollmächtigte Person vertreten zu lassen. Auf diese Möglichkeit wurde sie auch hingewiesen. Auch hätte sie sich von einer eingetragenen Anwältin oder einem eingetragenen Anwalt vertreten lassen können, was eine Zusendung der Akten an die Anwältin oder den Anwalt ermöglicht hätte. Die Beschwerdeführerin hat keine dieser Alternativen erwogen, sondern sie bestand auf einer Akteneinsicht auf elektronischem Weg. Damit hat es sich die Beschwerdeführerin selbst zuzuschreiben, dass sie im Einspracheverfahren schliesslich keine Einsicht in die Akten nehmen konnte. Im Einspracheverfahren wurde das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Akteneinsichtsrecht nicht verletzt.

3.5

Im Rekursverfahren liess sich die Beschwerdeführerin während einiger Zeit durch eine im Anwaltsregister eingetragene Anwältin vertreten. Praxisgemäss stellte das Spezialverwaltungsgericht der Anwältin auf deren Gesuch hin die (damals) aktuellen Verfahrensakten im Original zu und das

Steueramt Q._____ sandte ihr die zusätzlich angeforderten Originalakten zu den Steuerperioden 2009–2014 (siehe vorne lit. C/5). Die Anwältin der Beschwerdeführerin konnte somit in sämtliche von der Beschwerdeführerin angeforderten Akten Einsicht nehmen. Eine Verletzung des Akteneinsichtsrechts im Rekursverfahren ist deshalb nicht erkennbar.

3.6

Die Beschwerdeführerin machte während des gesamten bisherigen Verfahrens jeweils geltend, sie könne ihr Ausstandsbegehren erst nach Einsicht in die einverlangten Akten substantizieren. Obwohl die Beschwerdeführerin bzw. ihre Anwältin im Rekursverfahren Einsicht in diese Akten erhalten hatte, wiederholt sie diese Argumentation auch in der Beschwerde (siehe Ziff. 1.1 der Beschwerde):

Das Substantiieren speziell des Ausstandsbegehrens der Steuerkommissarin B._____ verlangt das Eröffnen des vollumfänglichen Aktenbestandes insbesondere zu den Vorkommnissen und Versäumnissen jener Steuerkommissionssitzung vom 11.11.2015 einschliesslich im Vorfeld stattgefundener Ereignisse. Da die Beschwerdeführerin hierzu so gut wie nichts in den ihr zugereichten Gerichtsunterlagen zu finden vermag, liegt der Verdacht einer unzulässigen Aktensäuberung nah, gerade bzgl. B._____ belastenden Materials.

Aus diesen Ausführungen ist zu schliessen, dass die Beschwerdeführerin selbst Einsicht in die ihrer Anwältin zugestellten Akten nehmen konnte, zumal ihre damalige Anwältin mit Schreiben vom 31. Mai 2024 um eine Fristerstreckung für die Rücksendung der Akten ersuchte, um diese für die Beschwerdeführerin scannen zu können. Jedenfalls hält die Beschwerdeführerin selbst fest, dass sie in diesen Akten kein "belastendes Material" hinsichtlich der Steuerkommissarin B._____ finden konnte. Die Beschwerdeführerin schliesst daraus, dass es zu einer "Aktensäuberung" gekommen sei. Konkrete Anhaltspunkte, welche für die behauptete "Aktensäuberung" sprechen würden, nennt die Beschwerdeführerin aber keine. Vielmehr legt sie diesem Schluss einzig die Tatsache zu Grunde, dass sie in den Akten kein "belastendes Material" finden konnte. Dabei führt die Beschwerdeführerin nicht aus, aufgrund welcher Gegebenheiten überhaupt „belastendes Material“ in den Akten zu erwarten gewesen wäre, und sie macht auch nicht geltend, welches „Material“ sie vorzufinden erhoffte.

Die Beschwerdeführerin kann mit diesen Ausführungen weder belegen noch glaubhaft machen, dass es zu einer "Aktensäuberung" gekommen ist bzw. die Akten insbesondere hinsichtlich des Verhaltens von B._____ unvollständig sind. Das Verwaltungsgericht hat deshalb keinen Anlass, in diesem Zusammenhang weitere Abklärungen vorzunehmen. Die geltend gemachte "Aktensäuberung" ist ohne weitere Abklärungen als blosser (Schutz-)Behauptung der Beschwerdeführerin zurückzuweisen. Dementsprechend liegt im Zusammenhang mit der im Rekursverfahren gewährten

Akteneinsicht keine Verletzung des rechtlichen Gehörs infolge Zustellung unvollständiger Akten vor.

3.7

Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, ihr rechtliches Gehör sei verletzt worden, weil ihr mit Schreiben vom 5. April 2024 an Frau D._____, Leiterin der Abteilung Finanzen der Gemeinde Q._____, gestelltes Akteneinsichtsgesuch unbeantwortet geblieben sei (siehe vorne lit. D/1). Der instruierende Verwaltungsrichter hat dazu bereits in Erwägung 2.3.3 der Verfügung vom 14. März 2025 dargelegt, dass es der Beschwerdeführerin mit diesem Akteneinsichtsgesuch in erster Linie um die Steuerunterlagen der Steuerperioden 2009–2015 ging. Die entsprechenden Akten befanden sich ordnungsgemäss zuerst beim Steueramt Q._____ und wurden dann im Laufe des Rekursverfahrens an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, übermittelt. Bei beiden Instanzen hatte die Beschwerdeführerin bereits entsprechende Akteneinsichtsgesuche eingereicht und diese wurden auch beantwortet (siehe vorne Erw. II/3.3–3.5). Die Abteilung Finanzen hingegen verfügte zu keinem Zeitpunkt über die von der Beschwerdeführerin einverlangten Steuerakten und war im laufenden Verfahren auch nie die zuständige Behörde (für die Begründung wird auf Erwägung 2.3.3 der Verfügung des Verwaltungsgerichts vom 14. März 2025 verwiesen).

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin während des laufenden Verfahrens wissentlich bei einer für das Verfahren unzuständigen Behörde (Abteilung Finanzen) ein Akteneinsichtsgesuch gestellt, nachdem die für den Fall zuständigen Behörden (Steuerkommission und Spezialverwaltungsgericht) über ihre Akteneinsichtsgesuche nicht wie von ihr gewünscht entschieden hatten. Ein solches Vorgehen ist missbräuchlich und kann nicht geschützt werden. Die Beschwerdeführerin könnte gestützt auf ihr bei der unzuständigen Abteilung Finanzen eingereichtes Akteneinsichtsgesuch deshalb selbst dann keine Verletzung des Akteneinsichtsrechts oder des rechtlichen Gehörs ableiten, wenn die unzuständige Behörde – wie von ihr behauptet – nicht auf ihr Schreiben reagiert und dieses auch nicht an die zuständige Behörde weitergeleitet haben sollte. Das Verwaltungsgericht hat deshalb keinen Grund, weiter abzuklären, ob und wie die Abteilung Finanzen der Gemeinde Q._____ auf das Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführerin reagiert hat.

Es liegt im Zusammenhang mit dem Akteneinsichtsgesuch der Beschwerdeführerin an die Abteilung Finanzen der Gemeinde Q._____ keine Gehörsverletzung und insbesondere keine Verletzung des Akteneinsichtsrechts vor.

3.8

Zusammenfassend ergibt sich, dass im vorliegenden Fall im Zusammenhang mit den von der Beschwerdeführerin gestellten Begehren um

Akteneinsicht das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin nicht verletzt wurde. Ob die Beschwerdeführerin aufgrund ihres Gesundheitszustands tatsächlich nicht in der Lage war, die Akteneinsicht persönlich bei der jeweiligen Amtsstelle vor Ort wahrzunehmen, kann dabei offenbleiben. Folglich ist auf die Ausführungen der Beschwerdeführerin zu ihrem Gesundheitszustand und den damit verbundenen Arztzeugnissen nicht weiter einzugehen.

4.

4.1

Zu prüfen bleibt somit noch, ob die Steuerkommissarin B._____ für die Beurteilung der hängigen Einsprache gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2015 in den Ausstand treten muss.

4.2

Nach Art. 29 Abs. 1 BV hat in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen jede Person Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung. In Verfahren vor nicht-gerichtlichen Behörden – wie der Steuerkommission Q._____ – umfasst Art. 29 Abs. 1 BV auch das Gebot der Unbefangenheit als Teilgehalt des Anspruchs auf ein faires Verfahren (BGE 140 I 326, Erw. 5.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_328/2022 vom 3. Oktober 2022, Erw. 5.1 m. w. H.). Dieses Gebot bringt mit sich, dass kein befangenes Behördenmitglied am Entscheid mitwirken darf (Urteil des Bundesgerichts 2C_994/2016 vom 9. März 2018, Erw. 3.1.1. m. w. H.). 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 (Urteile des Bundesgerichts 2C_649/2021 vom 21. Oktober 2021, Erw. 4.1; 2C_328/2022 vom 3. Oktober 2022, Erw. 5.1; BGE 144 II 177, Erw. 5.1; je mit weiteren Hinweisen). Bei den Anforderungen an die Unparteilichkeit von Verwaltungs- und Exekutivbehörden muss allerdings berücksichtigt werden, dass ihr Amt mit einer sachbedingten Kumulation verschiedener, auch politischer Aufgaben einhergeht. Im verwaltungsinternen Verfahren bejaht das Bundesgericht eine Ausstandspflicht in der Regel nur dann, wenn das betreffende Behördenmitglied oder der Beamte bzw. die Beamtin ein persönliches Interesse an dem zu behandelnden Geschäft hat (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts 1C_278/2010 vom 31. Januar 2011, Erw. 2.2. m. w. H.).

Auf kantonaler Ebene verweist das Steuergesetz in § 169 Abs. 1 StG auf die in § 16 VRPG genannten Ausstandsgründe für das verwaltungsrechtliche Verfahren. Gemäss § 16 Abs. 1 VRPG darf am Erlass von Entscheiden nicht mitwirken, wer in der Sache ein persönliches Interesse hat (lit. a), mit einer Partei in gerader Linie oder in der Seitenlinie bis zum dritten Grad verwandt, verschwägert oder durch Ehe, eingetragene Partnerschaft, Verlobung oder Kindesannahme verbunden ist (lit. b), eine Partei vertritt oder für eine Partei in der gleichen Sache tätig war (lit. c), Mitglied, Mitarbeiterin

oder Mitarbeiter einer Behörde ist, deren Entscheid angefochten ist oder die mittels verbindlicher Weisung oder Teilentscheid am angefochtenen Entscheid beteiligt war (lit. d), und schliesslich wer aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnte (lit. e).

4.3

Die Beschwerdeführerin stellte das Ausstandsbegehren gegen die Steuerkommissarin B._____, nachdem die Steuerkommissarin sie mit Schreiben vom 13. Februar 2019 aufgefordert hatte, zu präzisieren, gegen welche konkreten Punkte der Veranlagungsverfügung sich ihre Einsprache richte (siehe vorne lit. B/1 und 2.1). Als Begründung für das Ausstandsbegehren verwies die Beschwerdeführerin auf nicht näher bezeichnete "Vorereignisse" sowie die Einsprache. Konkrete Ausstandsgründe nannte die Beschwerdeführerin nicht.

Die Beschwerdeführerin nannte im weiteren Verlauf des Verfahrens auch dann keine konkreten Ausstandsgründe, als sie von der Steuerkommission Q._____ mehrfach dazu aufgefordert worden war. Die Steuerkommission Q._____ lehnte das Ausstandsbegehren deshalb mit Verfügung vom 20. Januar 2021 ab, wobei B._____ für diesen Entscheid in den Ausstand getreten war (siehe vorne lit. B/2.4).

Auch im weiteren Verfahren machte die Beschwerdeführerin keine konkreten Ausstandsgründe gegen B._____ geltend, sondern führte jeweils aus, sie könne die Ausstandsgründe erst nach erfolgter Akteneinsicht substantisieren. Doch auch nachdem die Beschwerdeführerin über ihre Anwältin im Rekursverfahren Einsicht in die Akten nehmen konnte, machte sie keine konkreten Ausstandsgründe geltend (siehe vorne lit. C/5).

Die Beschwerdeführerin behauptet zwar in der Beschwerde, sie habe "im Juni 2024" auf die Aktenunvollständigkeit hingewiesen (Ziff. 2.3 der Beschwerde), eine entsprechende Eingabe findet sich allerdings weder in den Akten noch wurde eine solche von der Beschwerdeführerin als Beweismittel eingereicht. Weitere Abklärungen dazu erübrigen sich, denn selbst wenn die Beschwerdeführerin wie behauptet die Aktenunvollständigkeit gerügt hätte, würde dies in keiner Weise ihr Ausstandsbegehren begründen.

4.4

In der Einsprache vom 4. März 2021 sowie im Rekurs vom 11. Mai 2021 führte die Beschwerdeführerin aus, dass B._____ "wichtige Schriftsätze in einer für mich [die Beschwerdeführerin] sehr schwierigen Situation unbeantwortet liess", ohne diese jedoch konkret zu nennen oder ihre "schwierige Situation" näher zu beschreiben. Erst in der Beschwerde verwies sie in diesem Zusammenhang auf nicht näher bezeichnete "Vorkommnisse und Versäumnisse" der Steuerkommissionsitzung vom 11. November 2015 (Ziff. 2.3 der Beschwerde).

Bei der von der Beschwerdeführerin ins Feld geführten Steuerkommissionssitzung vom 11. November 2015 hat die Steuerkommission Q._____ den Einspracheentscheid betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 der Beschwerdeführerin gefällt. Die dagegen von der Beschwerdeführerin erhobenen Rechtsmittel blieben erfolglos und die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 ist mit Urteil des Bundesgerichts 2C_721/2017 vom 4. September 2017 in Rechtskraft erwachsen. Ausstandsgründe gegen B._____ wurden damals nicht geltend gemacht und die Beschwerdeführerin begründet auch nicht, weshalb nun solche vorliegen sollen.

Diese Ausführungen der Beschwerdeführerin erweisen sich somit als blosser unsubstanzierte Behauptungen. Das Verwaltungsgericht ist deshalb nicht veranlasst, in dieser Hinsicht weitere Abklärungen zu treffen.

Mangels substantzierter Ausführungen vermag der gegen B._____ erhobene Vorwurf nicht ansatzweise eine Ausstandspflicht zu begründen.

4.5

Würden tatsächlich objektiv nachvollziehbare Ausstandsgründe gegen B._____ vorliegen, wäre es der Beschwerdeführerin ohne Weiteres möglich gewesen, ihr Ausstandsbegehren bereits zu Beginn des Verfahrens zu begründen. Die Akteneinsicht hätte dann dazu dienen können, die vorgebrachten Gründe zu substantzieren und zu belegen.

Vorliegend hat die Beschwerdeführerin bis heute keine konkrete Begründung für ihr Ausstandsgesuch vorgebracht. Vor diesem Hintergrund ist die während der gesamten Verfahrensdauer immer wieder geltend gemachte Verletzung ihres Akteneinsichtsrechts bzw. einer angeblichen "Aktensäuberung" als blosser Schutzbehauptung zu werten.

Da die Beschwerdeführerin ihr Ausstandsgesuch nie wirklich begründet und insbesondere keine konkreten Ausstandsgründe geltend gemacht hat, wurde dieses zu Recht abgewiesen.

5.

5.1

Die weiteren Ausführungen der Beschwerdeführerin, insbesondere jene zu einem Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR), sind für den vorliegenden Fall nicht entscheidend, weshalb darauf nicht einzugehen ist.

5.2

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist folglich abzuweisen. Dies gilt namentlich auch in Bezug auf die Kostenfolgen. Die Verfahrenskosten werden nach dem Ausgang des Verfahrens verlegt und es besteht kein Anlass, auf die Erhebung von Verfahrenskosten zu verzichten.

III.

Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten vollumfänglich der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG).

In der Verwaltungsrechtspflege beträgt die Gerichtsgebühr für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Fr. 500.00 bis Fr. 30'000.00 (§ 20 Abs. 1 lit. b des Gebührendekrets vom 19. September 2023 [GebührD; SAR 662.110]). In nicht vermögensrechtlichen Streitsachen bemisst sich die Gerichtsgebühr innerhalb dieses Gebührenrahmens gemäss den angefallenen Kosten und der Bedeutung der Sache (§ 5 Abs. 1 GebührD). Im vorliegenden Verfahren sind nicht nur die Kosten für dieses Urteil, sondern auch jene für die mit den Verfügungen vom 5. November 2024 und 14. März 2025 ergangenen Zwischenentscheide zu verlegen. Zu berücksichtigen ist auch, dass die Beschwerdeführerin während des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zahlreiche Eingaben gemacht und damit Kosten verursacht hat. Aufgrund dieser Umstände ist die Gerichtsgebühr auf Fr. 1'500.00 festzusetzen.

Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 1'500.00, sind von der Beschwerdeführerin zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

4.

Zustellung der Beschwerde vom 24. Oktober 2024 sowie der Eingaben der Beschwerdeführerin vom 10. März 2025, 17. und 30. April 2025, 2. und 5. Mai 2025 sowie 2. Juni 2025 an das Kantonale Steueramt und die Steuerkommission Q._____ zur Kenntnisnahme.

Zustellung an:
die Beschwerdeführerin
das Kantonale Steueramt
die Steuerkommission Q. _____
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Zwischenentscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantona-
lem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden (Art. 92 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]). Die Beschwerdefrist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Dieser Entscheid kann später nicht mehr angefochten werden (Art. 92 Abs. 2 BGG).

Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 42 BGG).

Aarau, 23. Juni 2025

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Peter