

WBE.2024.5 / sp / we

(3-RV.2023.27)

Art. 86

Urteil vom 16. Dezember 2025

Besetzung Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz
Verwaltungsrichter Cotti
Verwaltungsrichterin Schircks
Gerichtsschreiberin Peter

Beschwerde- **A.**_____

Beschwerde- **B.**_____

fürherin 2

gegen

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

Steuerkommission T._____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern
2016–2020; Ausstandsbegehren gegen Steuerkommissarin C. _____

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 23. November 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

A._____ ist seit 1986 Alleineigentümer eines Reiheneinfamilienhauses an der U-Strasse in T._____, Kanton Aargau (LIG T._____ Nr. [...]), wo er mehrere Jahre mit seiner Ehefrau, B._____, und den gemeinsamen Töchtern gewohnt hatte. Später wohnten B._____ und A._____ in V._____. Per 1. Mai 2015 meldeten sie sich erneut mit Wohnsitz an der U-Strasse in T._____ an und per 30. November 2015 wieder ab. Als neuen Wohnsitz gaben sie R._____, Kanton W._____, an, wo sie eine Einzimmerwohnung mieteten.

Die Steuerkommission T._____ veranlagte B._____ und A._____ mit Verfügung vom 11. Oktober 2018 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 infolge persönlicher Zugehörigkeit als in T._____ und dem Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig. Die von B._____ und A._____ dagegen erhobenen Rechtsmittel wurden allesamt abgewiesen, zuletzt mit Urteil des Bundesgerichts 2C_41/2021 vom 5. August 2021.

2.

Im Zusammenhang mit der Veranlagung für die Steuerperioden 2016–2020 ersuchten B._____ und A._____ um ein persönliches Gespräch mit dem Steueramt T._____. Am 12. Mai 2022 fand eine solche Besprechung statt wobei seitens des Steueramts Steuerkommissärin C._____ und der Leiter Steuern, E._____, teilnahmen. Gemäss dem Protokoll ging es an der Verhandlung hauptsächlich darum, ob das Ehepaar A und B._____ auch in der Steuerperiode 2016 und den folgenden Steuerperioden in T._____ und dem Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig sei. In der Folge wurden B._____ und A._____ von der Steuerkommission T._____ für die Steuerperioden 2016–2020 als unbeschränkt steuerpflichtig veranlagt.

B.

Dagegen erhoben B._____ und A._____ mit Eingabe vom 23. Juli 2022 Einsprache und beantragten die Aufhebung der angefochtenen Steuerveranlagungen. Als Begründung gaben sie ihren Wegzug nach R._____, Kanton W._____, an. Gleichzeitig ersuchte das Ehepaar A und B._____ um den Ausstand von C._____ und E._____ für die Behandlung der Einsprache.

Mit Verfügung vom 22. September 2022 wies die Steuerkommission T._____ das Ausstandsbegehren gegen C._____ ab, wobei C._____ für diesen Entscheid der Steuerkommission in den Ausstand getreten war. Das Ausstandsbegehren betreffend E._____ wurde in einem separaten Verfahren behandelt.

Die von B._____ und A._____ gegen die Verfügung vom 22. September 2022 erhobene Einsprache wurde von der Steuerkommission T._____ mit Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2022 abgewiesen. C._____ trat für diesen Entscheid erneut in den Ausstand.

C.

Mit Eingabe vom 23. Januar 2023 (Postaufgabe) erhoben B._____ und A._____ gegen den Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2022 beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, Rekurs und beantragten sinngemäss die Aufhebung des angefochtenen Entscheids, den Ausstand von Steuerkommissärin C._____, die Zustellung an die Adresse des Ehepaars A und B._____ in R._____, Kanton W._____, und den Erlass der Gerichtsgebühren.

Die Steuerkommission T._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragten die Abweisung des Rekurses. A._____ und B._____ reichten eine Replik zu den Akten.

Mit Urteil vom 23. November 2023 wies das Spezialverwaltungsgericht den Rekurs vollumfänglich ab.

D.

1.

B._____ und A._____ erhoben gegen den Rekursentscheid vom 23. November 2023 mit Eingabe vom 29. Dezember 2023 (Postaufgabe: 30. Dezember 2023) beim Verwaltungsgericht Beschwerde und stellten folgende Anträge:

1.

C._____ ist als Mitglied der Steuerkommission T._____ ([...]) in unserer Sache in Ausstand zu versetzen.

2.

Unsere in der untenstehenden detaillierten Begründung gegebene rechtliche Argumentation ist materiell zu prüfen mit dem Ergebnis, dass festgestellt wird, ob und was daran falsch sein könnte.

3.

Alle Gerichtsgebühren in dieser Sache sind uns zu erlassen, weil, wie unten dargelegt, starke Ausstandsgründe vorliegen, welche Ursache der Gerichtsverfahren sind.

2.

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

3.

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.

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).

Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

II.

1.

1.1

Strittig und vorliegend zu prüfen ist, ob Steuerkommissärin C._____ im noch laufenden Rechtsmittelverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016–2020 in den Ausstand treten muss. Die Vorinstanz hat dies verneint.

1.2

Die Beschwerdeführenden machen im Wesentlichen geltend, die Beschwerdeführerin 2 sei im Jahr 2015 von T._____ in einen anderen Kanton weggezogen und sei daher nicht länger im Kanton Aargau steuerpflichtig. Ohne Begründung und unter Berufung auf das die Steuerperiode 2015 betreffende Urteil des Bundesgerichts, welches sich auf unzutreffende Sachverhaltselemente stütze, sei die Beschwerdeführerin 2 dennoch von der Steuerkommission T._____ veranlagt worden. Auf die anlässlich der Verhandlung vom 12. Mai 2022 vorgebrachte Argumentation der Beschwerdeführenden sei nicht eingegangen worden. Auch habe sich C._____ geweigert, mit den Beschwerdeführenden ein Gespräch zu führen, um die richtigen und massgebenden Verhältnisse festzustellen. Das uneinsichtige Verhalten von C._____ und von E._____ sei für die Verzögerung betreffend Steuerperiode 2015 verantwortlich. Deshalb sei es auch unmoralisch, dass die Beschwerdeführenden für diese Verzögerung mit einem Verzugszins von 5 % belastet würden. Vor diesem Hintergrund liege es denn auch nahe, dass C._____ ein persönliches Interesse am Entscheid habe, da sie bei einem zugunsten der Beschwerdeführenden ausfallenden

Verfahrensausgang nach diesem langjährigen Streit sicherlich gerügt würde. Anlässlich der Verhandlung vom 12. Mai 2022 sei C._____ nicht auf die schriftlich und mündlich vorgebrachten und zudem bundesrechtlich gestützten Argumente der Beschwerdeführenden eingegangen, obschon die Wohn- und Aufenthaltssituation der Beschwerdeführenden unbestritten sei. Dies könne nur als extreme Geringschätzung kombiniert mit einer persönlichen Abneigung gegenüber den Beschwerdeführenden verstanden werden. Indem die Beschwerdeführenden nun für mehrere Steuerperioden im falschen Kanton veranlagt worden seien, seien nun auch wiederholt krasse Rechtsfehler begangen worden, was einen Ausstand der Steuerkommissärin C._____ zur Folge haben müsse.

2.

2.1

Nach Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) hat in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen jede Person Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung. In Verfahren vor nicht-gerichtlichen Behörden – wie der Steuerkommission T._____ – 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 seit dem 1. Januar 2020 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).

Die Beschwerdeführenden beziehen sich in der Beschwerde noch auf die bis am 31. Dezember 2019 in Kraft stehende Fassung des StG (nachfolgend aStG). Diese hatte in § 169 Abs. 1 lit. a–c aStG im Wesentlichen denselben Inhalt wie § 16 Abs. 1 lit. a–c VPRG und verwies in lit. d auf § 16 Abs. 1 lit. d und e VPRG, weshalb die am 1. Januar 2020 in Kraft getretene Revision von § 169 Abs. 1 StG zu keinen materiellen Änderungen führte.

2.2

2.2.1

Was die Beschwerdeführenden gegen die Steuerkommissarin C._____ vorbringen, vermag nicht den Anschein einer Befangenheit zu begründen. Vielmehr geht aus den Vorbringen der Beschwerdeführenden hervor, dass sie mit den Veranlagungen als in T._____ und dem Kanton Aargau unbeschränkt Steuerpflichtige und der rechtlichen Würdigung des Sachverhalts durch die Steuerkommission T._____ bzw. der Steuerkommissarin C._____ nicht einverstanden sind.

2.2.2

So machen die Beschwerdeführenden geltend, ihre Standpunkte seien von C._____ nicht beachtet worden. Wie die Vorinstanz bereits zutreffend darauf hingewiesen hat, sind materielle Rechtsfehler und allfällige Verletzungen des rechtlichen Gehörs grundsätzlich im Rahmen des Rechtsmittelvermittlungsverfahrens geltend zu machen. Auf die in diesem Zusammenhang von den Beschwerdeführenden geltend gemachten diversen Verletzungen der Bundesverfassung und des Steuergesetzes ist daher nicht weiter einzugehen. Diese Vorbringen haben einzig zum Inhalt, dass die Steuerkommissarin C._____ den Sachverhalt materiell nicht richtig gewürdigt haben soll.

2.2.3

Die Beschwerdeführenden legen auch nicht dar, mit welchen konkreten Äusserungen oder welchem konkreten Verhalten die Steuerkommissarin C._____ ihre persönliche Geringschätzung gegenüber den Beschwerdeführenden zum Ausdruck gegeben haben soll. Eine solche den Anschein der Befangenheit umfassende Komponente lässt sich jedenfalls anhand der Ausführungen der Beschwerdeführenden nicht objektivieren und hierfür ergeben sich auch aufgrund der Akten keinerlei Anhaltspunkte.

2.2.4

Im Übrigen haben die Beschwerdeführenden nicht aufgezeigt, inwieweit die Steuerkommissarin C._____ ein von den Beschwerdeführenden ersuchtes

Gespräch unbegründet verweigert habe. Weshalb C._____ von sich aus ein Gespräch mit den Beschwerdeführenden hätte suchen müssen, bloss weil diese für die Steuerperiode 2016 in einem anderen Kanton eine Steuererklärung eingereicht hatten und nachdem das Bundesgericht zumindest für die Steuerperiode 2015 eine Steuerpflicht der Beschwerdeführenden im Kanton Aargau bestätigt hatte, begründen die Beschwerdeführenden nicht substantiiert. Hinzu kommt, dass am 12. Mai 2022 eine Besprechung für die Steuerperioden 2016–2020 stattgefunden hat, anlässlich derer die Beschwerdeführenden ihre Standpunkte einbringen konnten. Dass dieses Gespräch in materiell-rechtlicher Hinsicht nicht zu dem von den Beschwerdeführenden gewünschten Resultat führte, vermag für sich allein grundsätzlich kein Ausstand zu begründen.

2.2.5

Die Beschwerdeführenden machen sodann geltend, dass die ihrer Ansicht nach rechtlich falsche Veranlagung und die Gehörsverletzung nun mehrere Steuerperioden betreffe und C._____ somit bereits wiederholt materielle und prozessuale Rechtsfehler begangen habe. Darin könne nur eine Voreingenommenheit und ein persönliches Interesse der Steuerkommissarin C._____ erblickt werden.

Auch mit diesem Vorbringen vermögen die Beschwerdeführende keinen Ausstandsgrund darzulegen. Zum einen ändert der Umstand, dass gemäss der Ansicht der Beschwerdeführenden mehrere Steuerperioden rechtlich falsch beurteilt worden seien, nichts daran, dass materiell-rechtliche Beanstandungen im Rechtsmittelverfahren geltend zu machen sind. Zum anderen ist nicht erkennbar, dass die Steuerkommissarin C._____ nachweislich wiederholt materielle und oder prozessuale Rechtsfehler begangen hätte. Zumindest werden solche bislang nur von den Beschwerdeführenden geltend gemacht und wurden insbesondere im rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2015 von keiner Rechtsmittelinstanz bestätigt. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden liegt damit keine Fallkonstellation vor, bei der wiederholt begangene Fehler besonders krasser Natur, welche einer schweren Amtspflichtverletzung gleichkommen, einen Ausstand zu begründen vermöchten (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_425/2018 vom 25. März 2019, Erw. 2.3 mit Verweis auf BGE 141 IV 178, Erw. 3.2.3).

2.2.6

Die Beschwerdeführenden monieren weiter, dass sie für die Steuerperiode 2015 Verzugszinsen zu bezahlen haben, obwohl das Steueramt T._____, und insbesondere das Verhalten der Steuerkommissarin C._____, die Verfahrensverzögerung zu verantworten hätten. Hierauf ist nicht weiter einzugehen, da es im vorliegenden Verfahren um den Ausstand von Steuerkommissarin C._____ betreffend die Veranlagung der Steuerperioden 2016–

2020 geht. Die Veranlagung der Steuerperiode 2015 ist bereits in Rechtskraft erwachsen.

2.2.7

Auch was die Beschwerdeführenden betreffend Verletzung von Art. 30 Abs. 1 BV im Zusammenhang mit dem von der Steuerkommission durchgeführten Ausstandsverfahren vorbringen, verfährt nicht. Zum einen handelte es sich beim Entscheid der Steuerkommission über den Ausstand von C._____ nicht um ein gerichtliches Verfahren, weshalb – wie die Vorinstanz zutreffend ausführte – nicht der gleich strenge Massstab anzusetzen ist. Zum anderen hat die Steuerkommission ihren Entscheid gemäss den Vorgaben von § 16 Abs. 4 VRPG gefällt.

Die Begründung der Beschwerdeführenden, ihr Ausstandsgesuch sei nicht von unparteiischen und unabhängigen Mitgliedern der Steuerkommission beurteilt worden, da diese bei Bejahung des Ausstands die "Detailarbeit" selbst zu erledigen hätten, ist aus der Luft gegriffen. Auf diese unsubstantiierte Behauptung ist nicht weiter einzugehen.

2.3

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 den Beschwerdeführenden 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 (§ 29 des Gebührendekrets vom 19. September 2023 [GebührD; SAR 662.110] i. V. m. § 22 Abs. 1 lit. c des Dekrets über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 [Verfahrenskostendekret, VKD; SAR 221.150]). Unter Berücksichtigung des Zeitaufwands und der Bedeutung der Sache ist die Staatsgebühr auf Fr. 1'000.00 festzusetzen (§ 3 Abs. 1 VKD).

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

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'000.00 sowie der Kanzleigebür und den Auslagen von Fr. 158.00, gesamthaft Fr. 1'158.00, sind von den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

4.

Zustellung der Beschwerde vom 29. Dezember 2023 an das Kantonale Steueramt und die Steuerkommission T. _____ zur Kenntnisnahme.

Zustellung an:
die Beschwerdeführenden
das Kantonale Steueramt
die Steuerkommission T. _____
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 Bundesge-richt**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden (Art. 92 Abs. 1 des Bundes-gerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG; SR 173.110]). Die Beschwer-defrist 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 ange-fochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der an-gefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind bei-zulegen (Art. 42 BGG).

Aarau, 16. Dezember 2025

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Peter