

3-RV.2023.27

P 199

Urteil vom 23. November 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Senn Richterin Sramek Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 15. Dezember 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 - 2020; Ausstandsbegehren gegen Steuerkommissarin C._____
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. September 2022 wies die Steuerkommission Q._____ das Ausstandsbegehren von A._____ und B._____ gegen die Steuerkommissarin C._____ ab.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. September 2022 (Versanddatum 29. September 2022) erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 27. Oktober 2022 Einsprache und stellten das folgende Begehren:

"Wir beantragen, dass unser Ausstandsbegehren von einer der Steuerkommission übergeordneten kantonalen Stelle beurteilt wird, bevor unsere Einsprache gegen die Steuerveranlagungen ab 2020 [recte: 2016] behandelt wird."

3.

Mit Entscheid vom 15. Dezember 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 15. Dezember 2022 (Zustellung am 27. Dezember 2022) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 21. Januar 2023 (Postaufgabe am 23. Januar 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen die folgenden Anträge:

- "1. Für das Beschwerdeverfahren [recte: Einspracheverfahren] vor der STK Q._____ betreffend unsere Steuerpflicht in Q._____ muss C._____ in Ausstand treten.
2. Wir bitten das Spezialverwaltungsgericht auch um alle Zustellungen an unsere unbestrittene zivilrechtliche Adresse, deren Missachtung C._____ toleriert hat.
3. In Anbetracht der glasklar bundesrechtswidrigen Haltung der STK Q._____ soll uns die Gerichtsgebühr in jedem Fall erlassen werden."

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

5.

Das Gemeindesteueramtsamt Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 – 2020. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Rekurrenten ersuchen um Zustellung der Post an ihre Adresse in R. _____. Diesem Begehren wird stattgegeben.

3.

3.1.

3.1.1.

Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 5. August 2021 entschieden, dass die Rekurrenten den steuerrechtlichen Wohnsitz per Ende 2015 nicht wie von ihnen geltend gemacht in R. _____, sondern in Q. _____ haben und demnach im Kanton Aargau der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen sind. Die Rekurrenten sind der Auffassung, dass für die Steuerperioden 2016 ff. die Bezugnahme auf diesen Bundesgerichtsentscheid nicht zulässig sei, weil sich ab 2016 wesentliche Fakten geändert hätten und weil das Bundesgericht nicht berücksichtigt habe, dass sich die Liegenschaft in Q. _____ nicht im gemeinsamen Besitz der Rekurrenten befinde, sondern der Rekurrent Alleineigentümer sei. Daher hätten sie als Ehepaar mindestens seit der Steuerperiode 2016 Steuerwohnsitz in R. _____. Die Rekurrenten haben daher gegen die Steuerveranlagungen 2016 bis 2020 Einsprache erhoben und unter anderem den Ausstand der Steuerkommissärin C. _____ verlangt, weil sie bisher ein bundesrechtskonformes Vorgehen abgelehnt habe (vgl. Einsprache vom 23. Juli 2022 gegen die Steuerveranlagungen 2016 bis 2020).

3.1.2.

Nach Auffassung der Steuerkommission Q. _____ liegt kein Ausstandsgrund vor (vgl. Einspracheentscheid).

3.2.

Die Rekurrenten beantragen im Rekurs, für ihr Verfahren betreffend unbeschränkte Steuerpflicht in Q. _____ habe die Steuerkommissärin C. _____ in den Ausstand zu treten.

4.

4.1.

4.1.1.

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.

4.1.2.

In der seit dem Jahr 2020 geltenden Fassung lautet § 169 StG wie folgt:

- 1 Der Ausstand im Anwendungsbereich dieses Gesetzes richtet sich nach § 16 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG) vom 4. Dezember 2007.

4.1.3.

§ 16 VRPG lautet wie folgt:

- 1 Am Erlass von Entscheiden darf nicht mitwirken, wer
 - a) in der Sache ein persönliches Interesse hat,
 - b) 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,
 - c) eine Partei vertritt oder für eine Partei in der gleichen Sache tätig war,
 - 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.

5.

5.1.

Die Rekurrenten weisen darauf hin, dass die Abweisung ihres Ausstandsbegehrens durch die gleiche Behörde, welche die Veranlagung vorgenommen hat, rechtsstaatlich bedenklich sei und vor der EMRK (Art. 6: Recht auf ein faires Verfahren) kaum Bestand hätte.

5.2.

5.2.1.

Der bis Ende 2019 geltende § 62 StGV lautet wie folgt:

- 1 Ist streitig, ob ein Ausstandsgrund gegeben ist, entscheidet bei Mitgliedern einer Kollegialbehörde diese selbst, bei Vertreterinnen oder Vertretern des

Kantons das Departement Finanzen und Ressourcen, bei Vertreterinnen oder Vertretern der Gemeinde die gesamte Steuerkommission.

5.2.2.

§ 16 Abs. 4 VRPG lautet wie folgt:

Ist der Ausstand streitig, entscheidet darüber die Aufsichtsbehörde oder, wenn es sich um den Ausstand eines Mitglieds einer Kollegialbehörde handelt, diese Behörde unter Ausschluss des betreffenden Mitgliedes.

5.3.

5.3.1.

Die Steuerkommission besteht aus einer kantonalen Steuerkommissärin oder einem kantonalen Steuerkommissär, der Vorsteherin oder dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes sowie 3 von der Einwohnergemeinde gewählten Mitgliedern. Jede Einwohnergemeinde wählt zudem ein Ersatzmitglied (§ 164 Abs. 2 StG).

5.3.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat als Kollegialbehörde unter Ausschluss der Steuerkommissärin (und des Leiters Steuern) über das Ausstandsbegehren entschieden (vgl. Einspracheentscheid). Dieses Vorgehen steht in Einklang mit § 16 Abs. 4 VRPG bzw. § 62 StGV und ist nicht zu beanstanden. Dass eine Behörde selber über das Ausstandsbegehren, das sich gegen einzelne Mitglieder richtet, ohne deren Mitwirkung entscheidet, ist eine gängige Regelung (VGE vom 24. Juli 2006 [WBE.2006.201]).

Art. 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten vom 4. November 1950 (EMRK) findet keine Anwendung in Steuerverfahren, die keinen strafrechtlichen Charakter haben (Bundesgerichtsurteil vom 6. Dezember 2022 [2C_265/2022]). Das vorliegende Ausstandsverfahren dient nicht der Bestrafung der Rekurrenten. Sie können sich folglich nicht auf Art. 6 Abs. 1 EMRK berufen.

6.

6.1.

Die Rekurrenten machen im Rekurs geltend, die Steuerkommissärin wolle die Fakten betreffend den Wohnsitz der Rekurrenten (Q._____ bzw. R._____) nicht sehen oder sie verstehe es nicht und habe ein Gespräch darüber verweigert. Der Umstand, dass die Rekurrenten ihre Steuererklärungen ab 2016 in R._____ eingereicht hätten, hätte die Steuerkommission Q._____ veranlassen müssen, sie nach zwischen 2015 und 2016 veränderten, für den steuerrechtlichen Wohnsitz relevanten Umständen zu fragen. Es liege die Vermutung nahe, dass ihr Steuersubstrat der wesentliche, rechtlich jedoch irrelevante Grund für die widerrechtliche Behauptung des steuerlichen Wohnsitzes in Q._____ war. Als rechtliches Gewissen hätte die Steuerkommissärin intervenieren müssen, was sie jedoch nicht getan

habe. Anlässlich der Aussprache vom 12. Mai 2022 mit der Delegation der Steuerkommission Q._____ sei auf die veränderten Fakten ab 2016, unter Bezug auf das überholte Bundesgerichtsurteil, nicht eingegangen worden. Auch eine Diskussion betreffend die signalisierte Verhandlungsbereitschaft zu einer Aufteilung der Steuerpflicht habe die Delegation verweigert. Die Steuerkommissarin habe auch die Zustellung amtlicher Post an eine nicht mehr gültige Wohnsitzadresse in Q._____ toleriert, womit sie den Rekurrenten die verfassungsmässige Niederlassungsfreiheit aberkannt habe. Ihre Erfahrungen mit der Steuerkommissarin würden zeigen, dass diese wild entschlossen sei, die rekurrentische Rechtsfindung durch ihre Handlungen und Unterlassungen zu behindern. Dies belege ihre Voreingenommenheit gegen die Rekurrenten und deren rechtliche Argumentation.

In der Replik machen die Rekurrenten des Weitern geltend, die Formulierung der Steuerkommission Q._____ im Schreiben vom 15. Dezember 2022 beweise klar, dass die Steuerkommissarin (und der Leiter Steuern) die übrigen Mitglieder der Steuerkommission, welche an der Anhörung nicht anwesend gewesen seien, weder über die bundesrechtliche Argumentation der Rekurrenten noch über die vorgebrachten veränderten steuerpflichtrelevanten Fakten informiert hätten. Dies sei ein sehr starkes Indiz für ihre persönliche Voreingenommenheit und gleichzeitig für eine krasse Pflichtverletzung ihrer behördlichen Obliegenheit. Ausserdem seien bei der Anhörung 5 Artikel der Bundesverfassung (Art. 5, Art. 8 Abs. 3, Art. 29, Art. 49 Abs. 1 und Art. 127) verletzt worden, was Ausdruck einer extremen Voreingenommenheit sei. Mit der Sendung der Post an die Adresse in Q._____ werde ausserdem willentlich die Niederlassungsfreiheit verletzt.

6.2.

6.2.1.

Der Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung gemäss Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (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 Unbefangenheit 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.

6.2.2.

Für verwaltungsinterne Verfahren gilt aber nicht der gleiche strenge Massstab wie gemäss Art. 30 BV und Art. 6 Ziff. 1 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).

Auch allfällige negative Äusserungen eines Mitgliedes der Steuerbehörde über einen Steuerpflichtigen anlässlich einer Besprechung erwecken objektiv noch nicht den Anschein der Befangenheit (Bundesgerichtsurteil vom 15. Dezember 2016 [2C_649/2016, 2C_650/2016]).

6.3.

Die Rekurrenten werfen der Steuerkommissärin im Wesentlichen materielle und prozessuale Rechtsfehler vor und leiten daraus eine Voreingenommenheit ab. Dies genügt aber nicht, um die Steuerkommissärin als befangen abzulehnen, denn eine angeblich falsche Rechtsauffassung begründet für sich allein noch keinen Anschein der Befangenheit (Bundesgerichtsurteil vom 19. November 2010 [2C_223/2010]), auch wenn dadurch das Einvernehmen der Parteien stark leidet (Bundesgerichtsurteil vom 6. Oktober 2016 [2C_811/2016 / 2C_812/2016]). Ein Ausstandsgrund aus angeblichen materiellen oder prozessualen Rechtsfehlern ist nur dann wesentlich, wenn diese Fehler besonders krass sind oder wiederholt auftreten, so dass sie einer schweren Amtspflichtverletzung gleichkommen und sich einseitig zu Lasten einer Partei auswirken (Bundesgerichtsurteil vom 25. März 2019 [2C_425/2018] Erw. 2.3). So hat das Bundesgericht das Vorliegen eines

besonders krassen oder wiederholten, als eigentliche Amtspflichtverletzung einzustufenden Fehlers, bei einem Steuerrevisor verneint, dessen Auffassung möglicherweise unzutreffend und die in Aussicht genommene Ermessensveranlagung übertrieben hoch war. Diese Umstände würden nicht genügen, um den Steuerrevisor als befangen abzulehnen (Bundesgerichtsurteil vom 11. Februar 2010 [2C_598/2009]).

Auch wenn sich die von der Steuerkommissärin zu den verschiedenen streitigen Themen (Steuerpflicht ab 2016, Gewährung des rechtlichen Gehörs, Zustelladresse) vertretenen Auffassungen (teilweise) als unzutreffend herausstellen sollten, was vorliegend offengelassen werden kann, könnte von besonders krassen, als Amtspflichtverletzung einzustufenden Fehlern keine Rede sein. Es handelt sich dabei vielmehr um zwischen den Rekurrenten und der Steuerkommissärin bestehende Meinungsdivergenzen, wie sie vorkommen können. Ausserdem haben die Rekurrenten die Möglichkeit, die Angelegenheit auf gerichtlichem Weg materiell überprüfen zu lassen.

7.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Antrag auf Erlass der Gerichtsgebühr wird abgewiesen, weil keine Gründe für eine Kostenverteilung gemäss § 189 Abs. 3 StG vorliegen. Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 510.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
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, Laurenzenvorstadt 9, 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, 23. November 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic