



Fall-Nr.: B 2025/196
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 14.08.2026
Entscheiddatum: 26.05.2026

Entscheid Verwaltungsgericht, 26.05.2026

Steuerrecht, Ausstand des Steuerkommissärs; Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG, Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 7 und 7bis VRP, Art. 29 Abs. 1 BV.

Steuerrechtliche Streitigkeiten ohne Strafcharakter fallen nicht in den Anwendungsbereich von Art. 6 Ziff. 1 EMRK. Die gilt auch für ein (Zwischen-)Verfahren zur Frage der Befangenheit der Veranlagungsbehörde. Das Gesuch um Durchführung einer öffentlichen Verhandlung wird deshalb abgewiesen. Die Ausstandspflicht ist im Recht der direkten Bundessteuer und im kantonalen Steuerrecht inhaltlich und verfahrensrechtlich übereinstimmend geregelt. Die Zuständigkeit des Leiters des kantonalen Steueramts zur Beurteilung eines gegen einen Steuerkommissär gerichteten Ausstandsbegehrens ist mit den gesetzlichen Vorgaben des Bundes und des Kantons vereinbar. Soweit das Verhalten des Steuerkommissärs gegenüber der Beschwerdeführerin im Veranlagungsverfahren für die Steuerperiode 2021, insbesondere aber die Behauptung, von einem E-Mail keine Kenntnis erhalten zu haben, unter dem konkreten Umständen überhaupt als Amtspflichtverletzung gewürdigt werden müsste, erreicht es jedenfalls nicht die Schwelle der besonderen Schwere, welche eine Ausstandspflicht nach sich zu ziehen vermöchte. (Verwaltungsgericht, B 2025/196)

Entscheid siehe pdf.



Verwaltungsgericht

Abteilung III

Entscheid vom 26. Mai 2026

Besetzung

Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder,
Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Scherrer

Geschäftsnr.

B 2025/196

Verfahrens-
beteiligte

A. __ AG,

Beschwerdeführerin,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Urs Pfister,
Advokaturbüro Pfister, Bischofszellerstrasse 53, 9200 Gossau SG,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen,
Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt,
Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

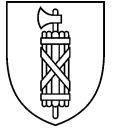
Beschwerdegegner,

B. __,

Beschwerdebeteiligter.

Gegenstand

Ausstand eines Steuerkommissärs



Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

Die A.____ AG mit Sitz in Z.____ wurde am 13. Juli 1993 im Handelsregister des Kantons St. Gallen eingetragen. Das Unternehmen bezweckt im Wesentlichen den Handel mit und die Vermittlung von Waren und Dienstleistungen aller Art im In- und Ausland. C.____ ist einziges Mitglied des Verwaltungsrats (vgl. Internet-Information aus dem kantonalen Handelsregister, <https://www.zefix.ch>, Stand: 24. April 2026).

B.

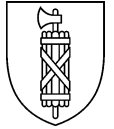
a.

Die E.____ Treuhand kündigte dem zuständigen Steuerkommissär, B.____, mit E-Mail vom 3. April 2023 die Einreichung der Steuererklärung 2021 für die A.____ AG an. Der Steuerkommissär ersuchte umgehend darum, wie in den Vorjahren auch für das Jahr 2021 die Kontendetails der Gesellschaft zur Verfügung zu stellen. Mit E-Mail vom 5. April 2023 reichte die E.____ Treuhand dem Steuerkommissär Steuererklärung, Jahresrechnung und Kontoblätter für das Geschäftsjahr 2021 ein. Die A.____ AG deklarierte dabei einen Reinverlust von CHF 47'796. Die Erfolgsrechnung wies unter anderem verbuchte Aufwände von CHF 9'957.90 im Konto 5880 (Sonst. Personalaufwand) und von CHF 7'670 im Konto 6640 (Reise- u. Repräsentationsspesen) aus (act. 9/6/1.2).

Noch am 5. April 2023 bestätigte der Steuerkommissär der E.____ Treuhand telefonisch den Eingang. Er bat darum, die Steuererklärung unterzeichnen zu lassen und auf dem Postweg einzureichen. Zudem wies er darauf hin, es erscheine ihm sonderbar, wenn eine Firma, die keinen Ertrag mehr erwirtschaftete, noch immer so hohe Kosten aufweise (act. 9/6/1.3). Die Aufforderung, die Steuererklärung bis 19. April 2023 rechtsgültig unterzeichnet einzureichen, erging gleichentags auch noch schriftlich (act. 9/6/1.4).

b.

Am 13. April 2023 ging beim kantonalen Steueramt die am 12. April 2023 von C.____ unterzeichnete Steuererklärung für das Geschäftsjahr 2021 samt Jahresrechnungen und Kontoblättern in physischer Form ein. Die A.____ AG deklarierte nun einen Reinverlust von CHF 30'168. Der Erfolgsrechnung nicht mehr belastet wurden die in den Konti 5880 und 6640 verbuchten Aufwendungen von zusammen CHF 17'627.90 (vgl. Bst. B.a hiavor). In einem Begleitschreiben äusserte sich C.____ zu den Hintergründen des deklarierten Verlustes und ersuchte um Anerkennung zumindest der BVG-Kosten. Auf der Steuererklärung war als Adresse die E.____ Treuhand vermerkt (act. 9/6/1.5).



Der Steuerkommissär rechnete einerseits den Personalaufwand (Konti 5400-5880), die Miete (Konto 6000), den Fahrzeugaufwand (Konto 6200), den Aufwand für Telefon und Fax (Konto 6510) sowie Aufwände für Rechtsberatung (unter anderem Konto 6530), insgesamt CHF 41'792, als geschäftsmässig nicht begründet auf, berücksichtigte andererseits von Amtes wegen zusätzliche Steuerrückstellungen von CHF 2'400 und legte gemäss Berechnung für die Steuerveranlagung am 17. April 2023 den steuerbaren Reingewinn der A.____ AG aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2021 auf CHF 14'100 fest. Veranlagungsverfügungen und Schlussrechnungen datieren vom 19. April 2023. Sie wurden gleichentags mit eingeschriebenem Brief der E.____ Treuhand zugestellt (act. 9/6/1.6).

c.

Am 9. Juni 2023 mahnte die Abteilung Inkasso des kantonalen Steueramts bei der E.____ Treuhand die Ausstände der A.____ AG für die Steuerperiode 2021 (act. 9/6/1.7). In der Folge teilte die E.____ Treuhand dem Steuerkommissär am 14. Juni 2023 telefonisch mit, sie habe bei ihm mit E-Mail vom 17. Mai 2023 eine Einsprache gegen die Veranlagungen eingereicht. Gleichentags habe sie eine Lesebestätigung erhalten. Mit E-Mail vom 10. August 2023 reichte die E.____ Treuhand dem Leiter der Hauptabteilung Juristische Personen das Mail vom 17. Mai 2023, 16:29, und die Lesebestätigung vom 17. Mai 2023, 17:00, ein. Am 11. August 2023 teilte der Leiter der Hauptabteilung Juristische Personen der E.____ Treuhand ebenfalls per E-Mail mit, bis heute liege keine rechtsgültige Einsprache vor. Deshalb gebe es keinen Ermessensspielraum (act. 9/6/1.9).

In der Folge erhob die E.____ Treuhand für die A.____ AG mit Schreiben vom 25. September 2023 Einsprache gegen die Veranlagungen für das Steuerjahr 2021 und ersuchte um Wiederherstellung der Einsprachefrist (act. 9/6/2.1). Das kantonale Steueramt, handelnd durch die Rechtsabteilung, wies am 23. Februar 2024 das Gesuch um Wiederherstellung der Frist unter anderem mit der Begründung ab, es sei – nachdem der Einsprecherin am 11. August 2023 bekannt geworden war, dass der Steuerkommissär keine Kenntnis vom E-Mail vom 17. Mai 2023 erhalten hatte – verspätet erhoben worden; entsprechend trat es auf die Einsprache wegen Verspätung nicht ein (act. 9/6/2.4). Der Rekurs blieb erfolglos (VRKE I/1-2024/51 und 52 vom 17. Oktober 2024; act. 9/6/2.7). Der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission wurde unangefochten rechtskräftig.

C.

a.

Am 6. Mai 2024 reichte die A.____ AG die Steuererklärung aufgrund des Jahresabschlusses per 31. Dezember 2022 ein und ersuchte um deren Bearbeitung durch eine im Rechtsmittelverfahren zur Veranlagung aufgrund des Jahresabschlusses per 31. Dezember 2021



nicht involvierte Person (act. 9/6/6.1). In der Folge informierte der Leiter der Hauptabteilung Juristische Personen die A.___ AG dahingehend, dass mit der Bearbeitung der Steuererklärung 2022 zugewartet werde, bis die Veranlagung des Jahres 2021 rechtskräftig erledigt sei (act. 9/6/6.2). Nachdem der Rechtsmittelentscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 17. Oktober 2024 unangefochten rechtskräftig geworden war, erhielt die A.___ AG am 21. November 2024 Gelegenheit, ihr Ausstandsbegehren näher zu begründen (act. 9/6/6.3). Am 20. Januar 2025 teilte die A.___ AG dem kantonalen Steueramt mit, sie betrachte B.___ als befangen. Der Leiter des kantonalen Steueramts wies das Ausstandsbegehren am 10. Februar 2025 ab.

b.

Die Verwaltungsrekurskommission wies den dagegen erhobenen Rekurs am 18. September 2025 ab, ohne den Steuerkommissär am Verfahren beteiligt zu haben. Zur Begründung hielt sie fest, der Leiter des kantonalen Steueramts sei als Aufsichtsinstanz zur Beurteilung eines gegen einen Steuerkommissär gestellten Ausstandsbegehrens zuständig. Es sei nicht ersichtlich, inwiefern sich aus dem Verhalten des Steuerkommissärs eine Befangenheit ableiten lasse. Im Zusammenhang mit der Veranlagungsverfügung für das Steuerjahr 2021 sei kein gravierender Verfahrensmangel ersichtlich. Die zügige Bearbeitung eines Steuerfalls sei kein Ausstandsgrund. Sollte die Veranlagung im Ergebnis nicht korrekt sein, sei dies im ordentlichen Rechtsmittelverfahren geltend zu machen. Der Steuerkommissär habe die Steuerpflichtige auf das Erfordernis der Schriftlichkeit hingewiesen. Selbst wenn das E-Mail vom 17. Mai 2023 beim Steuerkommissär eingegangen und von diesem gelesen worden wäre, ergäben sich allein daraus keine Anhaltspunkte für eine Befangenheit. Deshalb vermöchte auch die Einholung eines Amtsberichts beim Dienst für Informatikplanung des Kantons St. Gallen am Ergebnis nichts zu ändern.

c.

Die A.___ AG (Beschwerdeführerin) erhob gegen den am 7. Oktober 2025 versandten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 21. Oktober 2025 und Ergänzung vom 7. November 2025 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und das Ausstandsgesuch gegen den Steuerkommissär B.___ gutzuheissen, eventualiter sei die Angelegenheit zur Prüfung des Gesuchs an das Finanzdepartement zu überweisen (unter Kosten- und Entschädigungsfolge). In verfahrensrechtlicher Hinsicht beantragt die Beschwerdeführerin den Beizug der Akten ihrer Steuerveranlagungen für die Jahre 2018-2021, die Durchführung einer öffentlichen Verhandlung und die gerichtliche Befragung ihres einzigen Verwaltungsrats und des Steuerkommissärs.



Die Vorinstanz liess sich am 11. November 2025 vernehmen. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) beantragte am 27. November 2025, die Beschwerde sei abzuweisen. B.__ (Beschwerdebeteiligter) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Die Beschwerdeführerin nahm am 29. Januar 2026 Stellung. Vorinstanz, Beschwerdegegner und Beschwerdebeteiligter verzichteten stillschweigend darauf, sich dazu zu äussern. Die Vorinstanz reichte am 15. April 2026 dem Gericht die Akten des Steueramtes (act. 9/6/1.1-6.9) ein, welche irrtümlicherweise nicht mit den vorinstanzlichen Rekursakten übermittelt worden waren. Die Beschwerdeführerin verzichtete darauf, im Beschwerdeverfahren nochmals Einsicht in die steueramtlichen Akten zu nehmen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

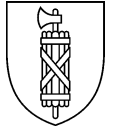
1.

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 109 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG, und Art. 111 in Verbindung mit Art. 86 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht, SR 174.110, BGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Erhebung der Beschwerde gegen den Entscheid der Vorinstanz, mit welchem ihr Rechtsmittel gegen die abschlägige Verfügung des Leiters des kantonalen Steueramts über das Ausstandsbegehren erfolglos blieb, befugt (Art. 64 in Verbindung mit Art. 45 Abs. 1 VRP; Art. 109 Abs. 2 DBG). Die Beschwerde gegen den am 7. Oktober 2025 versandten vorinstanzlichen Entscheid wurde mit Eingabe vom 21. Oktober 2025 rechtzeitig erhoben, und zwar unabhängig davon, ob sich die Rechtsmittelfrist – wie in der Rechtsmittelbelehrung angegeben – nach der Frist von 30 Tagen gemäss Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 DBG oder nach der allgemeinen Rechtsmittelfrist von 14 Tagen gemäss Art. 109 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 59 Abs. 1, Art. 64 und Art. 45 Abs. 1 VRP richtet (vgl. Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP, mit der Möglichkeit, die Beschwerde innert einer richterlichen Nachfrist zu ergänzen). Die Beschwerde erfüllt zudem zusammen mit der noch innerhalb der 30-tägigen Rechtsmittelfrist eingereichten Ergänzung vom 7. November 2025 in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Darauf ist einzutreten.

2. *Öffentliche Verhandlung und Parteibefragung*

2.1. *Öffentliche Verhandlung*

Die Beschwerdeführerin beantragt ohne nähere Begründung gestützt auf Art. 6 der Kon-



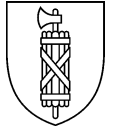
vention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (SR 0.101, EMRK) die Durchführung einer öffentlichen Verhandlung.

Nach Art. 6 Ziff. 1 EMRK hat jede Person ein Recht darauf, dass über Streitigkeiten in Bezug auf ihre zivilrechtlichen Ansprüche und Verpflichtungen oder über eine gegen sie erhobene strafrechtliche Anklage von einem unabhängigen und unparteiischen, auf Gesetz beruhenden Gericht in einem fairen Verfahren, öffentlich und innerhalb angemessener Frist verhandelt wird. Die Angelegenheit betrifft offenkundig keine gegen die Beschwerdeführerin erhobene strafrechtliche Anklage im Sinn dieser Bestimmung. Der Begriff der zivilrechtlichen Ansprüche und Verpflichtungen wird zwar von der Rechtsprechung in einem weiten Sinn verstanden, jedoch fallen Streitigkeiten aus dem Kernbereich des öffentlichen Rechts, insbesondere Steuerverfahren ohne Strafcharakter nicht in den Anwendungsbereich von Art. 6 Ziff. 1 EMRK (vgl. BGE 147 I 153 E. 3.4.2; BGE 144 I 340 E. 3.3.5 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes für Menschenrechte; BGE 140 I 68 E. 9.2; BGer 2C_715/2022 vom 21. September 2022 E. 2.3.2; vgl. HARRENDORF/KÖNIG/VOIGT, in: Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer [Hrsg.], EMRK, Europäische Menschenrechtskonvention, 5. Aufl. 2023, N 15 zu Art. 6).

Das muss ebenso für ein (Zwischen-)Verfahren zur Frage der Befangenheit der Veranlagungsbehörde gelten, zumal die Rüge auch im Zusammenhang mit einer konkreten, nicht in den Anwendungsbereich von Art. 6 Ziff. 1 EMRK fallenden Veranlagung erhoben werden kann und die Entscheidung über die Ausstandspflicht sich auf den Ausgang des Veranlagungsverfahrens ohnehin nicht unmittelbar auswirkt (vgl. BGer 9F_25/2025 vom 13. Januar 2026 E. 2.3.3 für ein steuerrechtliches Revisionsverfahren; vgl. W. PEUKERT, in: Frowein/Peukert, Europäische Menschenrechtskonvention, EMRK-Kommentar, 3. Aufl. 2009, N 16 zu Art. 6). Der Antrag auf Durchführung einer öffentlichen Verhandlung ist dementsprechend abzuweisen.

2.2. Parteibefragung

Die Beschwerdeführerin beantragt die Befragung ihres Mitglieds des Verwaltungsrats und des Steuerkommissärs. Sie stützt sich dabei in allgemeiner Weise auf den Anspruch der Wahrung des rechtlichen Gehörs und den Anspruch auf persönliche Anhörung durch das Gericht (vgl. S. 5 und 15 der Beschwerde). Weder die Pflicht zu Wahrung des rechtlichen Gehörs gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV; BGE 134 I 140 E. 5.3, 130 II 425 E. 2.1; vgl. für das Steuermozivilverfahren BGer 2C_311/2014 vom 30. April 2015 E. 3.3) noch die Rechtsweggarantie gemäss Art. 29a BV vermitteln indessen einen Anspruch auf mündliche Anhörung (vgl. BGer 2C_1033/2013 vom 4. Juli 2014 E. 2). Es besteht auch sonst kein Anlass zu einer



Parteibefragung, zumal die Beschwerdeführerin sich ohne Weiteres schriftlich in das vorliegende Verfahren einbringen konnte.

Den Antrag auf Anhörung des Steuerkommissärs begründet die Beschwerdeführerin so- dann damit, dieser habe seine Mitwirkungspflichten verletzt und den Wahrheitsbeweis nicht erbracht (S. 15 der Beschwerde). Eine Befragung erübrigt sich allerdings, weil die Feststel- lung, dass das E-Mail im Mailkonto des Steuerkommissärs eingegangen und dort auch ge- öffnet worden ist, an der rechtlichen Würdigung des Ausstandsbegehrens im Ergebnis nichts zu ändern vermöchte (vgl. dazu nachfolgend Erwägung 5.3.2). Selbst wenn der Steu- erkommissär anlässlich einer solchen Befragung ausführen würde, er habe auf das E-Mail bewusst nicht reagiert, hätte dieses Verhalten die Rechte der Beschwerdeführerin nicht in unzulässiger Weise beschnitten, zumal ihr aus dem Veranlagungsverfahren und aus der Rechtsmittelbelehrung zu den Veranlagungsverfügungen bekannt war, dass rechtsgültiges Handeln schriftliche Eingaben erfordert.

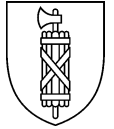
3. *Verfahrensrechtliche Rügen*

3.1.

Die Beschwerdeführerin beanstandet, die Vorinstanz habe zwar die Zuständigkeitsordnung zur Behandlung von Ausstandsbegehren dargelegt (E. 2b des angefochtenen Entscheids), die Zuständigkeit des Leiters des kantonalen Steueramts aber inhaltlich nicht begründet (E. 2c des angefochtenen Entscheids, S. 11 der Beschwerde).

3.2.

Rekursentscheide sollen die Tatsachen, die Vorschriften und die Gründe enthalten, auf die sie sich stützen (Art. 58 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 24 Abs. 1 lit. a VRP). Die Rekurs- instanz muss sich mit den wesentlichen, vom Rekurrenten aufgeworfenen Streitpunkten in den Entscheidungsmotiven auseinandersetzen (GVP 1982 Nr. 38). Inhaltlich richten sich die An- forderungen am verfassungsrechtlichen Anspruch der Parteien auf rechtliches Gehör ge- mäss Art. 29 Abs. 2 BV aus. Aus dem Gehörsanspruch folgt die Pflicht der Behörden, ihren Entscheid zu begründen. Das Gericht muss wenigstens kurz die wesentlichen Überlegun- gen nennen, von denen es sich hat leiten lassen und auf die es seinen Entscheid stützt. Es darf sich auf die massgebenden Gesichtspunkte beschränken und muss sich nicht aus- drücklich mit jeder tatsächlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinander- setzen. Eine Begründung ist ausreichend, wenn die Parteien die Tragweite des sie betref- fenden Entscheids erkennen und in Kenntnis der Sachlage gegebenenfalls dagegen vor- gehen können (vgl. BGer 9C_652/2024 vom 10. Juli 2025 E. 4.2 mit Hinweisen auf BGE 147 IV 409 E. 5.3.4, 142 I 135 E. 2.1, 129 V 196 E. 3.1). Umfang und Dichte der verfas- sungsrechtlich geforderten Begründung richten sich nach den Umständen des Einzelfalls



(BGer 2C_159/2024 vom 23. Januar 2025 E. 4.1). Bei klarer Sachlage und bestimmten Normen können Hinweise auf die Rechtsgrundlagen genügen (vgl. STEINMANN/SCHINDLER/WYSS, in: Ehrenzeller et al. [Hrsg.], St. Galler Kommentar zur BV, 4. Aufl. 2023, N 65 zu Art. 29 BV).

3.3.

Die Vorinstanz hat in der Begründung festgehalten, die Zuständigkeit richte sich nach dem Auffangtatbestand von Art. 7^{bis} lit. e VRP. Nach dieser Regel entscheidet die Aufsichtsinstanz über Ausstandsgesuche. Zwar hat die Vorinstanz nicht dargelegt, weshalb sie den Leiter des Steueramts – und nicht das kantonale Finanzdepartement – als Aufsichtsinstanz über die zur Veranlagung befugten Steuerkommissärinnen und Steuerkommissäre behandelt. Jedoch war es der Beschwerdeführerin ohne weiteres möglich, ihre gegenteilige Auffassung in der Beschwerde darzulegen. Selbst wenn die von der Beschwerdeführerin vermissten Ausführungen zu einer Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör geführt haben sollten, wäre der Mangel also im Beschwerdeverfahren zu heilen (vgl. zur Heilung von Gehörsverletzungen im Rechtsmittelverfahren BGE 145 I 167 E. 4.4, 142 II 218 E. 2.8.1; vgl. zur Frage der Zuständigkeit nachfolgend Erwägung 4). Die von der Beschwerdeführerin beantragte Aufhebung des angefochtenen Entscheides aus formellen Gründen erübrigt sich deshalb.

4. *Zuständigkeit*

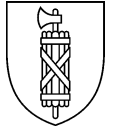
4.1.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht bestreitet die Beschwerdeführerin die Zuständigkeit des Leiters des kantonalen Steueramts zur Behandlung des Ausstandsbegehrens. Sie macht geltend, der Sachverhalt des verwaltungsgerichtlichen Entscheids, der von der Vorinstanz zur Begründung des angefochtenen Entscheids angerufen werde (VerwGE B 2016/127 vom 23. Mai 2018), sei mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. Über den Ausstand eines juristischen Mitarbeiters habe dort nicht der unmittelbar vorgesetzte Leiter der Amtsstelle, sondern der Departementsvorsteher entschieden.

4.2.

Das Verfahren betrifft eine Streitigkeit über die Ausstandspflicht des kantonalen Steuerkommissärs, welcher für die Beschwerdeführerin – soweit aktenkundig – seit der Veranlagung aufgrund des Geschäftsabschlusses per 31. Dezember 2018 zuständig ist (vgl. act. 9/6/1.1-5.6). Die Ausstandspflicht ist im Recht über die direkte Bundessteuer und im kantonalen Steuerrecht inhaltlich und verfahrensrechtlich übereinstimmend geregelt:

Nach Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG muss beim Vollzug des Gesetzes in den Ausstand treten,



wer aus anderen – als den in lit. a, b, b^{bis} und c genannten und vorliegend nicht geltend gemachten – Gründen in der Sache befangen sein könnte; ist ein Ausstandsgrund streitig, entscheidet für kantonale Beamte die vom kantonalen Recht bestimmte Behörde (Abs. 3).

Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG), das teils auch verfahrensrechtliche Vorgaben enthält (vgl. Art. 129 Abs. 2 BV; zur vertikalen Steuerharmonisierung vgl. auch BGE 143 II 382 E. 4.1, 133 II 114 E. 3.2), äussert sich nicht zum Ausstand. Auch das st. gallische Steuergesetz regelt den Ausstand nicht ausdrücklich. Deshalb gelten gemäss Art. 161 StG die allgemeinen Vorschriften von Art. 7 und 7^{bis} VRP. Nach Art. 7 lit. c VRP treten öffentliche Angestellte in den Ausstand, wenn sie aus anderen – als den von der Beschwerdeführerin nicht angerufenen, in Art. 7 lit. a, b und b^{bis} VRP genannten – Gründen befangen erscheinen. Nach Art. 7^{bis} Abs. 1 lit. e VRP – die in lit. a-d geregelten Sachverhalte sind nicht einschlägig – entscheidet Anstände über die Ausstandspflicht «in den übrigen Fällen die Aufsichtsinstanz».

4.3.

Art. 7^{bis} Abs. 1 lit. e VRP verwendet den Begriff der «Aufsichtsinstanz». In anderen Bestimmungen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege erscheint der Begriff der «Aufsichtsbehörde» (Art. 28 Abs. 1 VRP im Zusammenhang mit der Befugnis zum Widerruf von Verfügungen; Art. 80 Abs. 2 VRP im Zusammenhang mit der Klage auf Gestaltung des Arbeitsvertrags). Das Gesetz konkretisiert den Inhalt dieser beiden Begriffe nicht. Im Zusammenhang mit der – im Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege nicht geregelten – Aufsichtsbeschwerde, unterscheiden Lehre und Praxis zwischen der – hier nicht interessierenden – Verbandsaufsicht und der Dienstaufsicht, verstanden als Aufsicht einer oberen Instanz innerhalb der gleichen Verwaltungshierarchie (vgl. H.R. ARTA, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, 2020, N 86 des Überblicks). In der hierarchisch strukturierten Verwaltung erfolgt die Aufsicht gewöhnlich über den Dienstweg, indem die übergeordnete Stelle die ihr untergeordnete beaufsichtigt (vgl. TH. SÄGESSER, Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz RVOG, Stämpflis Handkommentar, 2007, N 40 zu Art. 8 RVOG).

4.4.

Art. 109 Abs. 3 DBG verweist für kantonale Beamte auf «die vom kantonalen Recht bestimmte Behörde» (vgl. E. 4.2 hiavor). Soweit die Kantone die Aufsichtsbehörde als zuständig erklären, wird im Schrifttum die Auffassung vertreten, es handle sich dabei um die kantonale Finanzdirektion (vgl. P. LOCHER, Kommentar DBG, Teil III, 2015, N 43 zu Art. 109 DBG). Eine Zuständigkeit des kantonalen Finanzdepartements ergibt sich wohl auch aus



der Darstellung, zuständig sei «in der Regel die Aufsichtsbehörde für die Steuerverwaltung» (vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N 31 zu Art. 109 DBG). Demgegenüber legen einzelne kantonale Steuergesetze ausdrücklich fest, dass die Amtsleitung des kantonalen Steueramtes über streitige Ausstände entscheide (vgl. § 119 Abs. 3 StG/ZH) beziehungsweise die Vorsteherin oder der Vorsteher der Dienststelle Steuern des Kantons (vgl. § 133 Abs. 3 StG/LU).

4.5.

4.5.1.

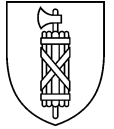
Der Sachverhalt, der in VerwGE B 2016/127 vom 23. Mai 2018 zu beurteilen war, unterscheidet sich von der vorliegenden Konstellation wesentlich, zumal der Vorwurf der Befangenheit eine bei der Vorbereitung, nicht aber am Entscheid selbst mitwirkende Person betraf. Im Übrigen schliesst der Entscheid nicht aus, dass auch dann eine vorgesetzte Dienststelle das Ausstandsbegehren beurteilt, wenn es um die Befangenheit einer entscheidbefugten Person geht.

4.5.2.

Das kantonale Steueramt ist in Hauptabteilungen, Abteilungen und Teams gegliedert (vgl. zur Organisation StB Abschnitte A, B und C; <https://www.sg.ch> > Steuern & Finanzen > Steuern > Steuerbuch und rechtliche Grundlagen > Inhaltsverzeichnis > Art. 1-12 StG; Stand 23. April 2026). Organisatorisch ist die Hauptabteilung «Juristische Personen» nach Regionen strukturiert. B.____ amtet nicht nur als Steuerkommissär für die Veranlagung juristischer Personen, sondern leitet gleichzeitig die Region «Y.____». Hierarchisch ist er dem Leiter der Hauptabteilung «Juristische Personen» unterstellt, der seinerseits dem Leiter des kantonalen Steueramts untersteht. Bei einer strikt hierarchischen Betrachtung im Sinn des Dienstwegs müsste über den Ausstand eines Steuerkommissärs demnach der regionale Teamleiter, über dessen Ausstand wiederum der Hauptabteilungsleiter entscheiden.

4.5.3.

Zuständig zur Veranlagung der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer ist das (kantonale) Steueramt (vgl. Art. 158 Abs. 1 sowie Art. 176, 177 und 178 StG; vgl. Art. 130 und 131 DBG; Art. 1 Abs. 1 und Art. 2 lit. a der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1). Die Veranlagung der (kantonalen) Einkommens- und Vermögenssteuer erfolgt durch den vom kantonalen Steueramt für jede politische Gemeinde bezeichneten Steuerkommissär (Art. 70 der Steuerverordnung; sGS 811.11, StV). Für die Gewinn- und Kapitalsteuern und für die direkte Bundessteuern ergibt sich die Zuständigkeit der Steuerkommissärinnen und Steuerkommissäre aus der



Delegationsverordnung (sGS 141.11, DelV, vgl. Nr. FD.B.02.01). Da der Verordnungsgeber die Veranlagungskompetenz des kantonalen Steueramts an die Steuerkommissärinnen und Steuerkommissäre delegiert hat, erscheint es sachgerecht, als deren Aufsichtsinstanz im Sinn von Art. 7^{bis} Abs. 1 lit. e VRP den Leiter des kantonalen Steueramts zu behandeln, welcher für diese Dienststelle handelt (Art. 26 Abs. 1 des Staatsverwaltungsgesetzes; sGS 140.1, StVG).

4.5.4.

Soweit die Beschwerdeführerin die Auffassung vertritt, mit dem Leiter des kantonalen Steueramts habe erstinstanzlich eine unzuständige Person das Ausstandsbegehren behandelt, erweist sich die Beschwerde damit als unbegründet.

5. *Materielle Rügen*

5.1.

In der Sache erachtet die Beschwerdeführerin das Vorgehen des Steuerkommissärs bei der Veranlagung mit der Gewinn- und Kapitalsteuer aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2021 als «absolut unüblich» und «schikanös», zumal er bereits 48 Stunden nach Eingang der Deklaration veranlagt habe, ohne zu den Aufrechnungen von CHF 47'192 das rechtliche Gehör zu gewähren. Das Vorgehen entspreche auch nicht dem auf der Homepage des Kantons St. Gallen angeführten Leitbild der kantonalen Steuerverwaltung (vgl. dazu nachfolgend Erwägung 5.3.1). Die Beschwerdeführerin bringt sodann vor, sie habe durch die E.____ Treuhand, D.____, mit E-Mail vom 17. Mai 2023, 16.29 Uhr, beim zuständigen Steuerkommissäre Einsprache erhoben. Dieser habe – gemäss der elektronisch an die E.____ Treuhand gesandten Lesebestätigung – das Mail um 16.59.40 Uhr geöffnet. Im weiteren Verfahren habe er aber bestritten, diese E-Mail erhalten und gelesen zu haben (vgl. dazu nachfolgend Erwägung 5.3.2). Der Steuerkommissär erscheine aufgrund dieses Verhaltens bei der Veranlagung der Beschwerdeführerin als befangen.

5.2.

5.2.1.

Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist. Der Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung gemäss Art. 29 Abs. 1 BV umfasst nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch das Gebot der Unbefangenheit als Teilgehalt des Anspruchs auf ein faires Verfahren (vgl. BGE 140 I 326 E. 5.2; BGer 2C_909/2020 vom 8. März 2021 E. 4.2.1; 2C_382/2018 vom 15. März 2019



E. 2.3). 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 (vgl. BGE 147 I 173 E. 5.1; 144 I 234 E. 5.2; 140 I 240 E. 2.2; 137 I 227 E. 2.1). 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 (vgl. BGE 140 I 326 E. 5.2; BGer 2C_399/2020 vom 28. Dezember 2020 E. 5.1 ff.). Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss ein Ausstandsgrund unverzüglich nach Kenntnisnahme geltend gemacht werden (vgl. BGE 147 I 173 E. 5.1 am Schluss; BGE 140 I 240 E. 2.4).

5.2.2.

Für verwaltungsinterne Verfahren gilt nicht der gleich strenge Massstab wie gemäss Art. 30 BV und Art. 6 Ziff. 1 EMRK für unabhängige gerichtliche Behörden (vgl. BGE 137 II 431 E. 5.2; 125 I 209 E. 8). 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 (vgl. BGer 2C_717/2018 vom 24. Januar 2020 E. 4.1; 2C_382/2018 vom 15. März 2019 E. 3; 2C_238/2018 vom 28. Mai 2018 E. 4.2; 2C_433/2011 vom 1. Juni 2012 E. 2.3.1). Ungeschickte Äusserungen einer Amtsperson kommen als Ausstandsgrund nur in Frage, wenn es sich dabei um eine schwere Verfehlung gegenüber der betroffenen Partei handelt (vgl. BGE 141 IV 178 E. 3.2.3; 127 I 196 E. 2d; 116 Ia 14 E. 6).

5.2.3.

In Konkretisierung von Art. 29 Abs. 1 BV regelt Art. 109 DBG die Ausstandsgründe für das Verfahren der direkten Bundessteuer in vergleichbarer Weise (vgl. BGer 2C_989/2020 vom 29. April 2021 E. 2.3; 2C_991/2011 und 2C_992/2011 vom 18. Juli 2021 E. 2.2). Wer beim Vollzug des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer in einer Sache zu entscheiden oder an einer Verfügung oder Entscheidung in massgeblicher Stellung mitzuwirken hat, ist unter anderem verpflichtet, in Ausstand zu treten, wenn er aus anderen Gründen in der Sache befangen sein könnte (vgl. Art. 109 Abs. 1 lit. d DBG). Da das st. gallische Steuergesetz für die Steuerbehörden keine besonderen Ausstandsregeln vorsieht, gelten für das Veranlagungsverfahren zu den kantonalen Steuern die einschlägigen Vorschriften des



Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (Art. 161 StG). Behördenmitglieder und öffentliche Angestellte treten gemäss Art. 7 lit. c VRP in den Ausstand, wenn sie aus anderen – als den in Art. 7 lit. a, b und b^{bis} VRP genannten Gründen – befangen erscheinen. Die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung lehnt sich bei der Auslegung und Anwendung des Begriffs der Befangenheit eng an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum verfassungsrechtlichen Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung im Sinn von Art. 29 Abs. 1 BV an (vgl. CAVELTI/VÖGELI, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 192; VerwGE B 2012/128 und 137 vom 22. Mai 2013 E. 3.6; Präsidialverfügung B 2023/167 vom 30. November 2023 E. 3.2). Auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung orientiert sich im Hinblick auf die Notwendigkeit eines einheitlichen Verfahrens für die direkte Bundessteuer und die kantonalen direkten Steuern an den Garantien, wie sie sich aus Art. 29 Abs. 1 BV ergeben (vgl. BGer 2C_991/2011 und 2C_992/2011 vom 18. Juli 2012 E. 2.3).

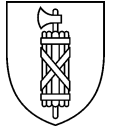
5.3.

5.3.1.

In tatsächlicher Hinsicht ergibt sich aus den Akten, dass der Steuerkommissär mit den Fragen der geschäftsmässigen Begründetheit verbuchter Aufwendungen insbesondere in den Bereichen der Abgrenzung von Spesen und Lebensaufwand des Inhabers der Beschwerdeführerin sowie dessen beruflicher Vorsorge bereits vor der Veranlagung der Gewinn- und Kapitalsteuer der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2021 aus früheren Steuerperioden vertraut war. Ein – erster – Rechnungsabschluss per 31. Dezember 2021 lag ihm zudem schon am 5. April 2023 vor. Der Steuerkommissär nahm in diesem Zeitpunkt insbesondere das Ergebnis der Erfolgsrechnung zur Kenntnis. Er äusserte sich dazu gegenüber dem Steuervertreter der Beschwerdeführerin gleichentags telefonisch und wies auf die hohen Aufwände trotz fehlender Erträge hin.

In der Folge hat die Beschwerdeführerin den Rechnungsabschluss angepasst, auf die Verbuchung von Aufwendungen in der Grössenordnung von CHF 17'500 in den Konti 5880 (Sonst. Personalaufwand) und 6640 (Reise- u. Repräsentationsspesen) verzichtet und am 12. April 2023 die unterzeichnete Steuererklärung samt Jahresrechnung und Kontoblättern eingereicht (Eingang 13. April 2023). In einem Beilageschreiben wies der Inhaber der Beschwerdeführerin auf die bereits im Vorjahr umstrittene Behandlung der Abzüge der Arbeitgeberin für seine berufliche Vorsorge hin. Das Visum zur vorgenommenen Veranlagung brachte der Steuerkommissär auf der Steuererklärung am 17. April 2023 an (act. 9/6/1.5).

Die Veranlagung der Beschwerdeführerin aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2021 selbst warf einzig die grundsätzliche Frage auf, inwieweit bei einem



Unternehmen, welches keinerlei Betriebserträge erwirtschaftet, Aufwände als geschäftsmässig begründet zum Abzug zuzulassen sind. Eine eingehende Prüfung einzelner Positionen war nicht erforderlich. Der Steuerkommissär hatte sich zudem bereits am 5. April 2023 mit der Erfolgsrechnung der Beschwerdeführerin und insbesondere mit der Frage der Verbuchung von Aufwänden bei fehlenden Betriebserträgen auseinandergesetzt. Der zeitliche Aufwand zur Vornahme der Veranlagung nach dem Eingang der unterzeichneten Steuererklärung am Donnerstag, 13. April 2023, erscheint damit lediglich noch als geringfügig. Aus dem Umstand, dass die Veranlagung am Montag, 17. April 2023 erfolgte, lässt sich nichts entnehmen, das auf eine Befangenheit des Steuerkommissärs schliessen liesse.

5.3.2.

Nicht auszuschliessen ist, dass der Steuerkommissär das E-Mail vom 17. Mai 2023, in dessen Anhang die Beschwerdeführerin eine Einsprache gegen die Veranlagung einreichte, erhalten und auch geöffnet hat (vgl. VRKE I/1-2024/51 und 52 vom 17. Oktober 2024 E. 4c/aa). In den Rechtsmittelbelehrungen der Veranlagungen zur Steuerperiode 2021 wurde indessen ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Einsprache schriftlich an die Postadresse des kantonalen Steueramts zu erheben sei (act. 9/6/1.6). Aufgrund der bisherigen Korrespondenz, insbesondere auch zur Steuererklärung 2021, musste dem berufsmässig handelnden Steuervertreter der Beschwerdeführerin klar sein, dass eine Erklärung des Einsprachewillens mit einer E-Mail rechtlich nicht verbindlich ist. Zudem musste ihm auch bekannt sein, dass in jenem Zeitpunkt für juristische Personen eine vollumfängliche elektronische Einreichung der Steuererklärung, mithin ein elektronischer Datenaustausch, bei welchem anstelle der persönlichen Unterzeichnung eine elektronische Bestätigung der Angaben durch den Steuerpflichtigen tritt (Art. 168 Abs. 2 Satz 2 in Verbindung mit Art. 163^{ter} Abs. 2 StG; Art. 104a DBG), nicht möglich war, sondern das unterzeichnete Formular auf dem Postweg an das Kantonale Steueramt zu senden war (vgl. <https://www.sg.ch> > Steuern & Finanzen > Steuern > Elektronische Steuererklärung > Elektronische Steuererklärung Juristische Personen > Fragen/Antworten zur Downloadlösung 2025 und älter; Stand: 12. Mai 2026). Auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg wurde schliesslich rechtskräftig festgestellt, die Beschwerdeführerin habe vor diesem Hintergrund nicht in guten Treuen darauf vertrauen dürfen, die Einsprache könne auch per E-Mail rechtmässig erhoben werden (vgl. VRKE I/1-2024/51 und 52 vom 17. Oktober 2024 E. 4c/bb).

Dass eine Reaktion des Steuerkommissärs – aus welchen Gründen auch immer – auf das E-Mail des Steuerververtreters der Beschwerdeführerin vom 17. Mai 2023 unterblieb, läuft jedenfalls nicht auf eine gravierende Verletzung ihrer Amtspflichten gegenüber der Beschwerdeführerin hinaus, zumal ohnehin fraglich erscheint, ob der Steuerkommissär verpflichtet gewesen wäre, erneut auf das Erfordernis der Schriftlichkeit hinzuweisen. Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin ihrerseits das Gesuch um Wiederherstellung der



Einsprachefrist am 25. September 2023 verspätet erhoben hat – nämlich mehr als einen Monat, nachdem ihr am 11. August 2023 bekannt geworden war, dass der Steuerkommissär ihre E-Mail vom 17. Mai 2023 nicht erhalten habe. Die von der Beschwerdeführerin beantragte Einholung eines Amtsberichts beim Dienst für Informatikplanung des Kantons St. Gallen erübrigt sich unter diesen Umständen (vgl. S. 13 der Beschwerde).

5.3.3.

Soweit das Verhalten des Steuerkommissärs gegenüber der Beschwerdeführerin im Veranlagungsverfahren für die Steuerperiode 2021, insbesondere aber die Behauptung, er habe von der E-Mail vom 17. Mai 2023 keine Kenntnis erhalten, überhaupt als Amtspflichtverletzung gewürdigt werden müsste, erreicht es jedenfalls nicht die Schwelle der besonderen Schwere, welche eine Ausstandspflicht nach sich zu ziehen vermöchte (vgl. E. 5.2.1 bis 5.3.2 hiervor).

6.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Leiter des kantonalen Steueramts das Ausstandsbegehren gegen den Steuerkommissär, welcher soweit aktenkundig die Beschwerdeführerin seit der Steuerperiode 2018 veranlagt, in Übereinstimmung mit der gesetzlichen Zuständigkeitsordnung beurteilt hat. Es liegen keine Gründe vor, welche den Steuerkommissär für künftige Veranlagungen der Beschwerdeführerin objektiv als befangen erscheinen lassen könnten. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Ausgang sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von der Beschwerdeführerin zu tragen (Art. 95 Abs. 1 StG; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von CHF 1'500 ist angemessen (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG). Sie ist mit dem von der Beschwerdeführerin in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschuss gedeckt. Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98^{bis} VRP; Art. 144 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren, Verwaltungsverfahrensgesetz, SR 172.021, VwVG).



Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführerin trägt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'500. Sie sind mit dem von ihr in der gleichen Höhe geleisteten Kostenvorschuss gedeckt.

3.

Ausseramtliche Kosten werden für das Beschwerdeverfahren nicht entschädigt.