



STEUERREKURSKOMMISSION III
DES KANTONS ZÜRICH

3 AU.2010.1

Entscheid

26. April 2010

Mitwirkend:

Präsident Ch. Mäder, die Mitglieder M. Roth, A. Widl und Sekretärin S. Weigold

In Sachen

A,

Rekurrent,

gegen

1. B,

2. C,

Rekursgegner,

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Bücherrevision,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Mitbeteiligter,

betreffend

Ausstand

hat sich ergeben:

A. Mit Eingabe vom 10. November 2008 an den Chef des kantonalen Steueramts beantragte A, dass B sowie C der Division Bücherrevision, in der vorliegenden Bücherrevision der Anwaltskanzlei des Gesuchstellers wegen Befangenheit in den Ausstand zu treten hätten. Am 13. Februar 2009 wies die Finanzdirektion dieses Begehren ab.

B. Entsprechend der Rechtsmittelbelehrung erhob A am 23. März 2009 hiergegen beim Regierungsrat Rekurs mit folgendem Antrag:

"Es sei die Verfügung der Finanzdirektion ... aufzuheben und es sei entsprechend dem im vorinstanzlichen Verfahren gestellten Gesuch der Ausstand für B und C anzuordnen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Staatskasse."

Die Staatskanzlei überwies die Eingabe am 22. Juli 2009 an das Verwaltungsgericht mit dem Hinweis, dass dieses zur Behandlung des Rechtsmittels zuständig sei.

Das Verwaltungsgericht nahm den Rekurs als Beschwerde entgegen, trat mit Beschluss vom 9. Dezember 2009 wegen fehlender Zuständigkeit darauf nicht ein und überwies die Akten den Steuerrekurskommissionen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Das Verwaltungsgericht erwog, die seit 1. Januar 2009 zu gewährleistende Rechtsweggarantie (Art. 29a der Bundesverfassung vom 18. April 1999; Art. 130 Abs. 3 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005) gebe jeder Person Anspruch, dass ihre Rechtsstreitigkeit durch eine richterliche Behörde beurteilt werde, welche die Streitigkeit unter rechtlichen und tatsächlichen Gesichtspunkten umfassend überprüfen könne. Wenn ein Ausstandsgrund streitig sei, entscheide nach § 119 Abs. 3 des Steu-

ergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die vorgesetzte Behörde, bei Mitgliedern von Kollegialbehörden diese Behörde selbst. Bei Ausstandsgesuchen gegen Mitarbeitende des kantonalen Steueramts gelte praxismässig die Finanzdirektion als vorgesetzte Behörde; ob diese Aufgabe stattdessen nicht eher der Amtsleitung des kantonalen Steueramts zustehe, könne offenbleiben. Das Steuergesetz schweige sich darüber aus, ob und wenn ja bei welcher Instanz der Entscheid der Finanzdirektion über das Ausstandsbegehren gegen Mitglieder von Einschätzungsbehörden angefochten werden könne. Darüber sei nach der neusten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts (Entscheid SB.2008.00077 vom 10. Dezember 2008; www.vgrzh.ch) in einem Zwischenentscheid zu befinden, der nur noch selbstständig angefochten werden könne. Bei der angefochtenen Verfügung der Finanzdirektion handle es sich somit um einen im Rahmen des Einschätzungsverfahrens ergangenen Zwischenentscheid. Die Anfechtung eines solchen habe im Licht des gesetzlichen Instanzenzugs sinnvollerweise durch Rekurs an die in der Sache selbst zuständige Rekurskommission zu erfolgen.

2. Die Finanzdirektion hat die Voraussetzungen, unter denen ein mit der Einschätzung befasster Steuerkommissär oder Revisor in den Ausstand treten muss, zutreffend dargelegt. Von den in § 119 Abs. 1 StG aufgeführten Ausstandsgründen kommt vorliegend einzig die in lit. d aufgeführte Befangenheit "aus anderen Gründen" in Betracht. Dabei braucht der betreffende Funktionär nicht tatsächlich befangen zu sein – was sich als innerseelische Tatsache ohnehin nicht nachweisen lässt –, vielmehr ergibt sich die Ausstandspflicht schon aus dem Vorliegen von Umständen, die bei objektiver Betrachtungsweise den Anschein der Befangenheit und die Gefahr der Voreingenommenheit begründen (BGE 134 I 20 = Pra 2008 Nr. 73; BGE 131 I 113; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 119 N 16). Der Angehörige einer Steuerbehörde kann befangen sein, wenn es um Angelegenheiten von Personen geht, zu denen er in einem besonderen Freundschafts- oder Feindschaftsverhältnis steht oder mit denen er durch ein besonderes Pflicht- oder Abhängigkeitsverhältnis verbunden ist (RB 1999 Nr. 3; AGVE 1990, 374). Sind einem Behördemitglied oder einem Verwaltungsangestellten formelle oder materielle Fehler anzulasten, lässt dies nur dann auf Befangenheit schliessen, wenn es sich dabei um wiederholte, krasse Irrtümer handelt, die zugleich als schwere Amtspflichtverletzungen zu würdigen sind (BGE 116 Ia 135 E. 3a; RB 1996 Nr. 3 [Leitsatz]; Kölz/Bosshart/Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., 1999, § 5a N 14). Äussern zuständige Behördemitglieder im Verlauf des

Verfahrens ihre persönliche – aufgrund des jeweiligen Verfahrensstands vorläufig gebildete – Meinung, erörtern sie die Prozessaussichten oder unterbreiten sie einen Vergleichsvorschlag, begründet dies keine Befangenheit (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 119 N 21). Ebenso wenig trifft dies zu, wenn eine Amtsperson sich ungeschickt oder scherzhaft äussert, selbst wenn die Ausführungen deplatziert sind und vom Betroffenen als negativ empfunden werden (BGE 127 I 196 E. 2d, S. 200).

3. a) Die Finanzdirektion erwog in der Verfügung vom 13. Februar 2009 zur Sache, dass die zwischen dem Rekurrenten und B aufgetretenen Meinungsverschiedenheiten keine Ausstandspflicht der Revisorin begründeten; vielmehr seien unterschiedliche Rechtsauffassungen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren zu klären. Im Übrigen habe die Revisorin ihren Einschätzungsvorschlag korrigiert, nachdem ihr Vorgesetzter sie auf die Unzulässigkeit einer vorgesehenen Aufrechnung hingewiesen habe. Auch aus dem Vorwurf, dass die Revisorin Verfahrens- oder Amtspflichten verletzt habe, lasse sich keine Ausstandspflicht ableiten. Dem Gesuch wäre nur dann stattzugeben, wenn sich als Folge der behaupteten Pflichtverletzung Umstände ergeben hätten, die objektive Zweifel an der Unparteilichkeit der Revisorin rechtfertigten. Entsprechende Tatsachen bringe der Rekurrent indessen nicht vor. Weil nach dem Gesagten eine Ausstandspflicht der Revisorin nicht bestehe, liege auch im Verhalten ihres Vorgesetzten C kein Ausstandsgrund.

b) Zur Begründung seines Rechtsmittels macht der Rekurrent zusammengefasst geltend, dass die angefochtene Verfügung der Finanzdirektion lediglich von einem juristischen Sekretär unterzeichnet und daher nichtig sei. Weil sich die umstrittene Revision auch auf die Bundessteuern auswirke, habe das Ausstandsverfahren den Mindestvoraussetzungen des Bundesrechts zu genügen. Hierzu gehöre eine Stellungnahme der vom Ausstandsbegehren betroffenen Person. Dies habe die Finanzdirektion mit Bezug auf C unterlassen und somit das rechtliche Gehör verletzt. Sodann habe die Finanzdirektion den Sachverhalt ungenügend und damit unrichtig festgestellt. Namentlich mit Bezug auf die Besprechung zwischen der Revisorin und dem Rekurrenten vom 30. Mai 2008 sei kein Protokoll einverlangt worden. Ferner müsse der unzulässige Informationsaustausch zwischen der Revisorin und dem Steueramt des Kantons Solothurn zu den Akten genommen werden; denn dieser Akt belege, dass es der Revisorin nicht um eine sachliche Überprüfung seiner Bücher gegangen sei. Auch die von der Revisorin an andere Behörden erstattete Mitteilung über das Revisionsergebnis müsse

zu den Akten genommen werden. Weil die Revisorin dem Rekurrenten unzulässige Fragen gestellt habe, was aus dem Protokoll vom 15. Februar 2008 nicht hervorgehe, müssten ihre Handnotizen und ihr Laptop sichergestellt werden. Eine zunächst vorgesehene Aufrechnung im Umfang von rund 1 Mio. Franken habe die Revisorin nach Intervention von C fallengelassen, weil es sich bei den gewonnenen Erkenntnissen um eine rechtswidrige "Fishing Expedition" gehandelt habe. Mit ihrem Verhalten habe die Revisorin verschiedene – näher bezeichnete – Straftatbestände erfüllt, die überdies eine Staatshaftung des Kantons Zürich begründeten.

4. a) Laut § 5 Abs. 3 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 (VRG), das mangels einer eigenständigen Regelung im Steuerverfahrensrecht analog zum Zug kommt, werden unleserliche, ungebührliche und übermässig weitschweifige Eingaben zur Verbesserung zurückgewiesen. Die Rekursschrift vom 23. März 2009 ist teilweise weitschweifig und enthält Passagen, welche den prozessualen Anstand verletzen. Im Interesse einer beförderlichen Verfahrenserledigung ist jedoch davon abzusehen, den Rekurrenten zu einer Verbesserung der Rechtsschrift aufzufordern.

b) Die Verfügung der Finanzdirektion vom 13. Februar 2009 ist im Original von der Direktionsvorsteherin, F, unterzeichnet. Die dem Rekurrenten zugestellte Fassung trägt die Unterschrift des juristischen Sekretärs lic.iur. D, der "die Richtigkeit der Ausfertigung" bescheinigt. Ein Verfahrensfehler ist in diesem Vorgehen nicht zu erblicken. Entgegen dem Einwand des Rekurrenten hat der genannte juristische Sekretär nicht selbstständig entschieden, sondern lediglich die entsprechende Anordnung durch die Direktionsvorsteherin bescheinigt.

c) Das kantonale Recht enthält weder in § 119 StG noch in § 5a VRG nähere Verfahrensvorschriften zum Ausstandsverfahren; vielmehr beschränken sich diese Bestimmungen auf die Festlegung der zur Beurteilung des Ausstandsbegehrens zuständigen Instanz. Das Gesagte gilt auch nach Art. 109 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990. Dass der von einem Ausstandsbegehren betroffene Vollzugsbeamte oder Richter hierzu angehört wird, versteht sich von selbst; denn die gesetzliche Zuständigkeitsordnung und der Einsatz einer mit dem Gesetzesvollzug betrauten Person sollen nicht durch haltlose Ausstandsbegehren geändert bzw. eingeschränkt werden. Nachdem der Rekurrent am 10. November 2008 ein

Ausstandsbegehren gegen B und C gestellt hatte, wurde letzterer von der Finanzdirektion am 12. November 2008 zu einer Stellungnahme eingeladen. Dieser holte bei B und deren Teamleiter E einen Bericht vom 17. November 2008 ein und leitete diesen – zusammen mit der eigenen Beurteilung, wonach das Ausstandsbegehren unbegründet sei – an die Finanzdirektion weiter. Mit dieser Stellungnahme sind die Rekursgegner hinreichend angehört worden.

d) Der Vorwurf des Rekurrenten, dass die Rekursgegner den massgebenden Sachverhalt unrichtig festgestellt hätten, vermöchte nach E. 2 nur in krassen Fällen auf Befangenheit zu schliessen. In einem Einschätzungsverfahren besteht ein weites Ermessen, in welchem Umfang Besprechungen zwischen dem Steueramt und einem Steuerpflichtigen protokolliert werden. Angebliche Mängel bei der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts begründen in aller Regel keine Befangenheit. Im Übrigen liegt vorliegend noch keine Einschätzung vor, die auf einer unrichtigen Sachverhaltsermittlung beruhen könnte. Der Umstand, dass die Rekursgegner im korrigierten Einschätzungsvorschlag vom 26. Juni 2008 Aufrechnungen fallen liessen, nachdem sie diese als verfahrensrechtlich unzulässig anerkannt hatten, spricht vielmehr für ihre Unbefangenheit.

e) Es ist nicht Sache der Steuerrekurskommission III, das Verhalten der Rekursgegner in strafrechtlicher Hinsicht zu würdigen. Die Vorbringen des Rekurrenten in diesem Zusammenhang enthalten keine weiteren Tatsachen, die auf Befangenheit der Rekursgegner hindeuten würden.

f) Zusammenfassend lässt sich weder nach den Vorbringen des Rekurrenten noch aufgrund der Akten sagen, dass mit Bezug auf die Revisorin B der Anschein der Befangenheit besteht und sie deshalb hätte in den Ausstand treten müssen. Ebenso wenig gilt das Gesagte hinsichtlich ihres Vorgesetzten C oder des Teamleiters E. Unter diesen Umständen spielt es keine Rolle, ob zwischen B und dem leitenden Steuerkommissär F eine verwandtschaftliche oder sonstige Beziehung besteht. Ebenso wenig ist das Verhältnis zwischen dem zuständigen Steuerkommissär G und E, dem Teamleiter und direkten Vorgesetzten von B, von Belang. Der Rekurs ist daher abzuweisen.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig (§ 151 Abs. 1 StG) und muss ihm eine Parteientschädigung versagt bleiben (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 VRG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]