

Art. 48 Abs. 1 StHG; Art. 126 und Art. 155 StG. Einspracheverfahren im Steuerrecht; Zusammensetzung der Einsprachebehörde; Ausstand des für die Veranlagung zuständigen Steuerbeamten (OGE 66/2007/8 vom 14. November 2008)

Die Zusammensetzung der Einsprachebehörde (kantonale Steuerkommission) muss im Einspracheentscheid nicht angegeben werden; es genügt, dass sie dem Schaffhauser Staatskalender entnommen werden kann bzw. auf Anfrage hin Auskunft erteilt wird (E. 2a aa).

Die Einsprache im Steuerrecht bildet kein Rechtsmittel an eine von der Veranlagungsbehörde unabhängige Instanz, sondern dient einer formalisierten Wiedererwägung der Steuerveranlagung durch die Veranlagungsbehörde. Der Beizug des für die Steuerveranlagung zuständigen Steuerbeamten erfüllt nicht den Ausstandsgrund der Vorbefassung (E. 2a bb).

Aus den Erwägungen:

2.– Die Rekurrenten machen ... Verfahrensfehler geltend, welche nach ihrer Auffassung zu einer Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheids und einer Rückweisung zur Neubeurteilung an die Kantonale Steuerkommission führen müssen.

a) Als Erstes machen die Rekurrenten geltend, die Zusammensetzung der Kantonalen Steuerkommission, welche den angefochtenen Entscheid erlassen habe, sei in diesem Entscheid nicht genannt worden, was an sich schon unhaltbar sei. Gemäss Auskunft des Chefs der Steuerverwaltung habe sodann der für ihre Veranlagung zuständige städtische Steuerkommissär an der Einspracheberatung teilgenommen, obwohl er nicht Mitglied der Steuerkommission sei und an der Behandlung der Sache schon in anderer Funktion (als Veranlagungsbeamter) mitgewirkt habe. Es gehe nicht an, dass der Veranlagungsbeamte auf den Einspracheentscheid Einfluss nehmen könne. Da eine Verletzung der Ausstandspflicht vorliege (vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. d des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen vom 20. September 1971 [VRG, SHR 172.200]), müsse der angefochtene Entscheid schon aus formellen Gründen aufgehoben werden.

aa) Was zunächst die Rüge der mangelnden Angabe der Zusammensetzung der Kantonalen Steuerkommission im angefochtenen Entscheid anbetrifft, weist die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zu Recht darauf hin, dass es nach der Praxis des Bundesgerichts genügt, wenn die Zusammensetzung der entscheidenden Behörde aus allgemein zugänglichen Publikationen (im vorliegenden Fall aus dem Schaffhauser Staatskalender) entnommen werden kann und auf Anfrage hin Auskunft erteilt wird, wie dies vorliegend geschehen ist (vgl. dazu die Hinweise bei *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 119 Rz. 3, S. 1023, mit Hinweisen). Im Unterschied zu den Vorschriften für die Gerichtsverfahren (vgl. insbesondere Art. 260 Abs. 1 Ziff. 1 der Zivilprozessordnung für den Kanton Schaffhausen vom 3. September 1951 [ZPO, SHR 273.100]) bestehen denn auch für Verwaltungsentscheidungsverfahren keine Vorschriften, wonach die Zusammensetzung des entscheidenden Organs in der Ausfertigung des Entscheids angegeben werden muss. Dementsprechend fehlt eine entsprechende Angabe regelmässig auch bei Rekursentscheiden des Regierungsrats und des Erziehungsrats.

bb) Wie die Kantonale Steuerkommission in ihrer Vernehmlassung ebenfalls zu Recht festgehalten hat, ist die Ausstandspflicht in Steuersachen in Art. 126 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG, SHR 641.100) geregelt, welche Vorschrift als besondere Regelung der allgemeinen Bestimmung von Art. 2 VRG vorgeht (Art. 1 VRG). Die Regelung von Art. 126 StG enthält keinen ausdrücklichen Ausstandsgrund der Vorbefassung i.S.v. Art. 2 Abs. 1 lit. e VRG, doch kann ein solcher auch aus dem allgemeinen Ausstandsgrund der Befangenheit von Art. 126 Abs. 1 lit. d StG abgeleitet werden (vgl. dazu auch *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, § 199 Rz. 18, S. 1026, zur entsprechenden Bestimmung des Zürcher Steuerrechts). Wenn die Rekurrenten dem an der Einspracheberatung anwesenden Veranlagungsbeamten aber eine Vorbefassung vorwerfen, verkennen sie Wesen und Funktion der Einsprache im Steuerrecht. Die in Art. 150 ff. StG geregelte Einsprache ist kein Rechtsmittel an eine übergeordnete, von der Veranlagungsbehörde unabhängige Instanz, sondern ein nicht devolutives Rechtsmittel, das gleichsam eine formalisierte Wiedererwägung durch die Veranlagungsbehörde und damit eine Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens auf erweiterter Grundlage zur Folge hat (vgl. dazu *Martin Zweifel*, Basler Kommentar, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 48 Rz. 1 f., S. 779; zum Einspracheverfahren allgemein *Häfelin/Müller/Uhlmann*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 1815 ff., S. 388 f.). Einsprachebehörde ist dementsprechend die Veranlagungsbehörde, wobei es den Kantonen nicht verwehrt ist, innerhalb der Veranlagungsbehör-

de eine andere Person oder anstelle einer einzelnen Person einen besonderen Ausschuss zu betrauen (*Zweifel*, Art. 48 Rz. 4 f., S. 780).

Im Kanton Schaffhausen ist die Kantonale Steuerkommission entscheidende Einsprachebehörde, welche aus dem Chef der Steuerverwaltung und zwei verwaltungsunabhängigen Mitgliedern sowie einem Sekretär oder einer Sekretärin besteht (Art. 155 StG). Schon aufgrund des Bundesrechts (Art. 48 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG, SR 642.14]) handelt es sich hierbei zwingend um ein Organ der Veranlagungsbehörde, weshalb der Mitwirkung des zuständigen Veranlagungsbeamten nicht der Ausstandsgrund der Vorbefassung entgegengehalten werden kann. Dem zuständigen Veranlagungsbeamten kommen denn auch im Rahmen des Einspracheverfahrens besondere Aufgaben zu. So ergibt sich aus Art. 154 Abs. 1 und 2 StG i.V.m. § 86 Abs. 1 der Verordnung über die direkten Steuern vom 26. Januar 2001 (StV, SHR 641.111), dass der zuständige Veranlagungsbeamte die Einsprache zu prüfen und den Steuerpflichtigen anzuhören hat. Allenfalls kann er die Veranlagung gemäss Art. 154 StG – wohl grundsätzlich in Absprache mit dem Chef der Steuerverwaltung – in Wiedererwägung ziehen. Ist eine solche Einigung nicht möglich, wird die Einsprache durch die Kantonale Steuerkommission entschieden (Art. 154 StG). § 87 Abs. 1 StV sieht für diesen Fall vor, dass die an der Veranlagungsverfügung beteiligten Personen der Gemeindesteuerverwaltung und der Kantonalen Steuerverwaltung zu den Einsprachegründen Stellung zu nehmen und einen Antrag zu stellen haben. Die gesetzlichen Vorschriften sehen nicht ausdrücklich vor, ob dies auf schriftlichem Weg oder mündlich zu geschehen hat, doch erleichtert es ohne Zweifel die Beschlussfassung, wenn die Personen, welche das Einspracheverfahren zu instruieren haben, an der Sitzung der Kantonalen Steuerkommission teilnehmen. Die Rüge einer Verletzung von Ausstandsvorschriften durch die Teilnahme des zuständigen städtischen Veranlagungsbeamten an der Sitzung der Kantonalen Steuerkommission geht daher fehl.