

3-BU.2017.73
2016/485

Urteil vom 17. Januar 2018

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiber Stauffer

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2016/485**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2017 wurde A. (nachfolgend Angeklagter) die Steuererklärung 2016 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde der Angeklagte am 20. Juni 2017 erstmals gemahnt. Am 3. August 2017 erfolgte eine zweite, eingeschriebene Mahnung unter Ansetzung einer Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Steuererklärung 2016 inklusive aller Beilagen. Des Weiteren wurde der Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse bis CHF 10'000.00) hingewiesen.

2.

Da dem zuständigen Gemeindesteueramt Q. innert der Mahnfrist keine Steuererklärung zugeing, wurde beim Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 6. September 2017 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 100.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 30. September 2017 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 19. Oktober 2017 beantragte das Gemeindesteueramt Q. die Abweisung der Einsprache.

6.

Der Angeklagte reichte mit Schreiben vom 23. Oktober 2017, 10. November 2017 und 1. Dezember 2017 (jeweils Eingangsstempel des KStA) weitere Stellungnahmen ein.

7.

Am 6. Dezember 2017 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht gegen den Angeklagten folgende Anklage:

"1. Gestützt auf den angefochtenen Strafbefehl sei das Verfahren vor Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern gemäss § 249 ff. des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 durchzuführen.

2. Die angeklagte Person sei im Sinne des Strafbefehls zu bestrafen."

8.

Mit Verfügung vom 7. Dezember 2017 wurde der Angeklagte auf den 17. Januar 2018 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt. Der Angeklagte ist nicht erschienen.

Der Präsident zieht in Erwägung:

I.

1.

Massgebend für die Beurteilung der vorliegenden Anklage ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Im Steuerstrafverfahren ist das KStA für Ermittlung, Untersuchung und Strafbefehl (§ 242 StG) zuständig. Nach Abschluss der Untersuchung wird ein Strafbefehl erlassen oder das Verfahren eingestellt (§ 245 Abs. 1 StG). Die angeschuldigte Person und der Gemeinderat können innert 30 Tagen nach Zustellung des Strafbefehls beim KStA schriftlich Einsprache erheben; diese bewirkt die Aufhebung des Strafbefehls (§ 247 Abs. 1 StG). Ist Einsprache erhoben worden, kann das KStA weitere Untersuchungen durchführen und bei veränderter Sach- oder Rechtslage einen neuen Strafbefehl erlassen (§ 247 Abs. 2 StG). Erachtet das KStA den Erlass eines neuen Strafbefehls nicht als geboten, stellt es das Verfahren ein oder erhebt Anklage beim Spezialverwaltungsgericht (§ 247 Abs. 3 StG). Der angefochtene Strafbefehl gilt als Anklageschrift (§ 247 Abs. 4 StG).

2.2.

Das KStA hat gegenüber dem Angeklagten einen Strafbefehl erlassen. Dieser gilt aufgrund der eingereichten Einsprache als aufgehoben. Gestützt auf die vorstehend zitierten Gesetzesbestimmungen ist das KStA befugt, Anklage zu erheben und das Spezialverwaltungsgericht ist zuständig für deren Beurteilung. Auf die Anklage ist dementsprechend einzutreten.

3.

Erscheint der Angeklagte - wie im vorliegenden Verfahren - trotz Vorladung nicht zur Verhandlung und wurde vorgängig nicht ausdrücklich um die Ansetzung eines neuen Gerichtstermins ersucht, geht das Spezialverwaltungsgericht davon aus, dass das Gericht ermächtigt wird, das Urteil in Abwesenheit aufgrund der Akten zu fällen (§ 250 Abs. 2 lit. c StG, Hinweis in der Vorladung).

II.

1.

1.1.

Eine Bestrafung nach § 235 Abs. 1 StG setzt drei Tatbestandselemente voraus: Eine Verfahrenspflicht nach Massgabe des Steuergesetzes, eine fruchtlos erfolgte Mahnung sowie die vorsätzliche oder fahrlässige Verletzung dieser gesetzlichen Verfahrenspflicht.

Zu den Verfahrenspflichten nach Steuergesetz gehört das Einreichen der Steuererklärung (§ 180 Abs. 2 StG). Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung trifft denjenigen unmittelbar, der kraft persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton und in der in Frage stehenden Einwohnergemeinde eine Steuerpflicht begründet (§§ 16 f. StG).

1.2.

Der Angeklagte hatte am 31. Dezember 2016 unbestrittenermassen Wohnsitz in Q.. Somit war er verpflichtet, dem zuständigen Steueramt die Steuererklärung 2016 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Der Angeklagte wurde mehrfach gemahnt.

1.3.2.

Der Angeklagte macht geltend, er habe nie eine Mahnung erhalten. Das Gemeindesteuernamt Q. legt dagegen dar, das Mahnverfahren sei ordnungsgemäss durchgeführt worden. Die Mahnung vom 3. August 2017 sei als A-Post Plus Sendung zugestellt worden.

1.3.3.

Dem Angeklagten ist beizupflichten, wenn er behauptet, er habe keine *eingeschriebene* Mahnung erhalten. Denn das Gemeindesteuernamt Q. hat die Mahnung als A-Post Plus Sendung verschickt.

Wenn der Angeklagte jedoch behauptet, er habe die Mahnung vom 3. August 2017 nicht erhalten, so kann ihm, wie nachfolgend gezeigt wird, nicht gefolgt werden.

1.3.4.

1.3.4.1.

Die Eröffnung eines Entscheides ist nicht eine annahmbedürftige, sondern eine bloss empfangsbedürftige Rechtshandlung. Die effektive Kenntnisnahme vom Inhalt der Verfügung ist nicht notwendig. Die Folgen davon hat, unter Vorbehalt der Wiederherstellung der Frist, der Verfügungsadressat zu tragen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 7 mit Hinweisen). Die Zustellung

wird in der Regel durch die Post vorgenommen. Die Steuerbehörden sind frei, auf welche Weise sie die postalische Zustellung vornehmen wollen, mit gewöhnlicher Post (A, A-Post Plus oder B), eingeschrieben oder gegen Empfangsbescheinigung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 8). Der Nachweis der Zustellung kann mit allen tauglichen Beweismitteln erbracht werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 9, N 26). Ob die Tatsache oder der Zeitpunkt einer Zustellung als gegeben anzunehmen ist, ist Frage der freien richterlichen Beweiswürdigung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 26). Die Beweislast für den Zugang und den Zeitpunkt der Zustellung der Mahnung tragen die Steuerbehörden.

1.3.4.2.

Der Versand der letzten Mahnung vom 3. August 2017 (Postaufgabe am 3. August 2017) erfolgte mit A-Post Plus. Bei dieser Versandmethode werden Briefe konventionell in uneingeschriebener Form (A-Post) befördert, d.h. die Zustellung erfolgt direkt in den Briefkasten oder ins Postfach des Adressaten, ohne dass dieser den Empfang unterschriftlich bestätigen müsste; entsprechend wird der Adressat im Falle seiner Abwesenheit auch nicht durch Hinterlegung einer Abholungseinladung avisiert. Im Unterschied zu herkömmlichen Postsendungen sind A-Post Plus-Sendungen jedoch mit einer Nummer versehen, was die elektronische Sendungsverfolgung im Internet ("Track & Trace") ermöglicht. Daraus ist u.a. ersichtlich, wann dem Empfänger die Sendung durch die Post in den Briefkasten/in das Postfach gelegt wurde.

Ausweislich der Sendungsverfolgung Nummer aaa, die sich in den Akten befindet, wurde die Sendung mit der letzten Mahnung am 4. August 2017 um 08:18 Uhr in den Briefkasten des Angeklagten gelegt. Bei der Versandmethode A-Post Plus ist nach dem vorstehend Ausgeführten die Entgegennahme einer Sendung durch den Empfänger (im Unterschied zu eingeschriebenen Sendungen) nicht zu quittieren – insofern wurde der Empfang nicht unterschriftlich bestätigt. Die Unterschrift auf der Barcodeliste ist diejenige eines Postbeamten. Entsprechend kann ein "Track & Trace"-Auszug in diesem Zusammenhang grundsätzlich auch nur über den Zeitpunkt dieses letzteren Ereignisses Aufschluss geben, wogegen die Behädigung der Sendung durch den Empfänger von der Post nicht registriert werden kann.

Der Angeklagte macht geltend, er habe die Mahnung nie erhalten. Wenn der Angeklagte damit behaupten will, die Sendung an sich sei ihm gar nie in den Briefkasten gelegt worden, so muss er sich die Sendungsverfolgung entgegenhalten lassen, die eindeutig das Gegenteil belegt. Weder macht der Angeklagte Probleme bei postalischen Briefzustellungen geltend, noch, dass er im Zeitpunkt der Zustellung in den Briefkasten an der X-Strasse 19 in Q. dort nicht mehr Wohnsitz gehabt hätte. Der Angeklagte macht keine

Gründe geltend und es sind auch keine Gründe ersichtlich, die es dem Gericht im Rahmen seiner Beweismwürdigung als glaubhaft erscheinen lassen würden, dass die Mahnung vom 3. August 2017 nicht durch die Post in den Briefkasten des Angeklagten gelegt wurde. Vielmehr hat das Spezialverwaltungsgericht keinen Zweifel daran, dass die Sendung in den Briefkasten des Angeklagten gelegt wurde.

Wenn der Angeklagte mit seinem Argument, er habe die Mahnung nie erhalten, damit allenfalls zum Ausdruck bringen will, er habe den Inhalt der Mahnung gar nie zur Kenntnis nehmen können, so muss er sich entgegenhalten lassen, dass es nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung genügt, wenn die Sendung in seinen Machtbereich gelangt und er demzufolge von ihr Kenntnis nehmen kann. Die Zustellung uneingeschriebener Post erfolgt nämlich bereits dadurch, dass die Sendung in den Briefkasten oder ins Postfach des Adressaten eingelegt wird und damit in den Verfügungsbereich des Empfängers gelangt (Bundesgerichtsurteil vom 24. Januar 2012 [2C_750/2011, 2C_577/2011]; Bundesgerichtsurteil vom 14. Januar 2010 [2C_430/2009] mit Hinweisen, in: StR 65/2010 S. 396 ff.). Bei einer nachgewiesenen A-Post Plus Zustellung wird damit – wie bei einer nach sieben Tagen nicht abgeholten eingeschriebenen Sendung – fingiert, dass die Zustellung der Mahnung am Tag des Einlegens in den Briefkasten erfolgt ist, selbst wenn der Empfänger den Briefkasten über Tage nicht leert.

1.3.4.3.

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass eine fingierte Zustellung im Anwendungsbereich von § 235 StG nicht in Betracht falle. Der Unrechtsgehalt von § 235 StG ergebe sich primär daraus, dass die mitwirkungspflichtige Person trotz Mahnung nicht tätig werde. Daher müsse der Eintritt der Rechtsfolge davon abhängig gemacht werden, dass sie von der Mahnung Kenntnis nehmen könne. Die Mahnung müsse ihr daher tatsächlich zugestellt werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 235 StG N 31, mit Hinweisen).

§ 235 StG ist von der Zielsetzung und vom Aufbau her vergleichbar mit Art. 292 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0). Mit diesen Strafbestimmungen soll erreicht werden, dass der Pflichtige einer Verfügung nachlebt bzw. seinen Pflichten nachkommt. Dazu wird er in beiden Fällen vorgängig mittels einer Verfügung oder Mahnung unter Strafandrohung zum ordnungsgemässen Handeln aufgefordert (vgl. Art. 292 StGB; § 65 Abs. 4 StGV). In Bezug auf Art. 292 StGB wird von der Strafrechtsliteratur teilweise angenommen, die Zustellung der strafandrohenden Verfügung dürfe nicht fingiert werden. Zur Begründung wird ausgeführt, dass der Adressat der Anordnung, deren Inhalt er nicht kennt, nicht vorsätzlich zuwider handeln kann, wie dies Art. 292 StGB voraussetzt (Andreas Donatsch/Wolfgang Wohlers, Strafrecht IV,

Zürich/Basel/Genf 2004, § 85 Rz. 2.1; forumpoenale 2011, S. 20). Dieser Auffassung gibt es hinsichtlich der Bestimmung von Art. 292 StGB nichts anzufügen.

Vorliegend ist jedoch zu differenzieren. Zum einen kennt der Steuerpflichtige die von ihm verlangte Mitwirkungshandlung zweifellos (§ 180 StG), werden doch die Steuerpflichtigen durch öffentliche Bekanntmachung auf die Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung aufmerksam gemacht. Zum anderen ist eine Verletzung von Verfahrenspflichten nach § 235 StG im Gegensatz zu Art. 292 StGB auch strafbar, wenn die angeklagte Person in fahrlässiger Weise bzw. in pflichtwidriger Unvorsichtigkeit die Steuererklärung nicht eingereicht hat. Eine solche Verletzung der Sorgfaltspflicht ist in Bezug auf die Mahnung zweifellos zu bejahen, wenn mit der Zustellung nach Treu und Glauben gerechnet werden muss und sie – durch Nichtkenntnisnahme der mit A-Post Plus zugestellten Sendung – vereitelt wird. Gestützt darauf ergibt sich – entgegen der in der Literatur vertretenen Auffassung – der sanktionswürdige Unrechtsgehalt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass - in Analogie - auch bei einer nachgewiesenen Zustellung einer Sendung durch A-Post Plus auf die Rechtsprechung zur Zustellfiktion abzustellen ist (vgl. zum Ganzen: RGE vom 23. Mai 2011 [3-BU.2011.41] sowie den bestätigenden VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.283]).

Die Mahnung ist dem Angeklagten damit rechtsgültig zugestellt worden.

1.3.5.

Es ist festzuhalten, dass sämtliche Einwände unbehelflich sind und die Nichteinreichung der Steuererklärung 2016 bzw. eines Fristerstreckungsgesuches nicht zu begründen vermögen.

Weitere Gründe, welche dem Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2016 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches verunmöglicht hätten, sind nicht ersichtlich.

Der Angeklagte hat damit seine Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2016 verletzt.

1.4.

Zu prüfen bleibt der subjektive Tatbestand. Ob dieser erfüllt ist, beurteilt sich aufgrund strafrechtlicher Grundsätze. In diesem Zusammenhang finden gemäss ständiger Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts die allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) Anwendung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 236 StG N 10, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Vorsatz (Art. 12 Abs. 2 StGB) setzt ein Wissen und

Wollen des Pflichtigen voraus. Fahrlässig begeht gemäss Art. 12 Abs. 3 StGB eine Tat, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat.

Dem Angeklagten musste aufgrund der allgemein bekannten Verpflichtung zur jährlichen Abgabe der Steuererklärung, der öffentlichen Bekanntmachung im Sinne von § 180 Abs. 1 StG, der Zustellung des Formulars zur Einreichung der Steuererklärung sowie der Mahnungen bewusst gewesen sein, dass er die ausgefüllte Steuererklärung bis zur angesetzten Frist hätte einreichen müssen. Dennoch hat er dies unterlassen, womit er zumindest fahrlässig handelte. Folglich erweist sich auch der subjektive Tatbestand von § 235 Abs. 1 StG als erfüllt.

1.5.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Angeklagte gegen § 235 Abs. 1 StG verstossen hat und dementsprechend zu bestrafen ist.

2.

Es liegen weder Rechtfertigungsgründe noch Schuldausschliessungs- oder -milderungsgründe vor.

3.

Liegt eine Verfahrenspflichtverletzung vor, ist eine Busse auszufällen (§ 235 Abs. 1 StG, letzter Teilsatz). Diese beträgt in leichten Fällen maximal CHF 1'000.00, in schweren Fällen oder bei Rückfall maximal CHF 10'000.00. Gemäss konstanter Praxis des KStA sowie des Spezialverwaltungsgerichts richtet sich die Stufung der Busse in der Regel nach der Höhe des letzten rechtskräftig veranlagten steuerbaren Einkommens und nach der Anzahl früherer Ordnungsbussen. Diesbezüglich hat das KStA einen nicht zu beanstandenden Bussentarif ausgearbeitet. Das KStA beantragt eine Busse in der Höhe des Strafbefehls, also von CHF 100.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00).

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 39'800.00 (provisorisch in Rechnung gestellter Betrag für die Steuerperiode 2016) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. Das letzte rechtskräftig veranlagte steuerbare Einkommen stammt jedoch aus dem Jahr 2012 und beträgt CHF 36'300.00 (satzbestimmend). Für die Bussenbemessung ist dieser Betrag massgebend.

Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2011 bis 2015) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten noch nie gebüsst wer-

den. Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 36'300.00 sowie bei der ersten Widerhandlung ebenfalls CHF 100.00.

Nachdem sich der Angeklagte weder zum relevanten Einkommen noch zur Bussenhöhe äusserte und die beantragte Busse dem aktuellen Bussentarif entspricht, ist die von der Vorinstanz ausgefallte Busse von CHF 100.00 nicht zu beanstanden. Gründe für eine Reduktion der Busse sind keine ersichtlich.

III.

Soweit die §§ 249 ff. StG betreffend das Strafverfahren vor Spezialverwaltungsgericht keine abweichenden Vorschriften enthalten, gelten die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei ordentlichen Veranlagungen sinngemäss (§ 251 StG). Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt; bei teilweisem Obsiegen/Unterliegen sind die Kosten anteilmässig zu verteilen.

Nachdem die vom KStA beantragte Busse von CHF 100.00 bestätigt wird, unterliegt der Angeklagte und die Verfahrenskosten sind ihm vollumfänglich aufzuerlegen. Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird der Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 100.00 verurteilt.

2.

Der Angeklagte hat die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 50.00 sowie der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 235.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

- den Angeklagten
- das Kantonale Steueramt (2)
- das Gemeindesteueramt Q.

Mitteilung an:

- die Gerichtskasse

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, 17. Januar 2018

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Stauffer