

3-BU.2017.76

2016/1897

Urteil vom 5. Februar 2018

Besetzung

Präsident Heuscher
Gerichtsschreiber Stauffer

Anklagebehörde

Steueramt des Kantons Aargau

Angeklagte

A._____

Gegenstand

Strafbefehl Nr. 2016/1897
betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2017 wurde A. (nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2016 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 29. Juni 2017 erstmals gemahnt. Am 9. 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 die Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse bis CHF 10'000.00) hingewiesen.

2.

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

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 27. September 2017 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 50.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 11. Oktober 2017 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 24. Oktober 2017 beantragte das Gemeindesteueramt Q. die Abweisung der Einsprache.

6.

Mit Schreiben vom 27. Oktober [recte: November] 2017 reichte die Angeklagte eine Replik ein.

7.

Mit Schreiben vom 5. Dezember 2017 reichte das Gemeindesteueramt Q. eine Duplik ein.

8.

Am 14. Dezember 2017 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht gegen die Angeklagte 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."

9.

Mit Verfügung vom 18. Dezember 2017 wurde die Angeklagte auf den 17. Januar 2018 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

10.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde die Angeklagte befragt.

11.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 30. Januar 2018).

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 der 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.

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.

Die Angeklagte hatte am 31. Dezember 2016 unbestrittenermassen Wohnsitz in Q.. Somit war sie verpflichtet, dem zuständigen Gemeindesteueramt Q. die Steuererklärung 2016 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt.

1.3.2.

Die Angeklagte macht geltend, sie habe auf die Mahnung vom 9. August 2017 sofort reagiert und alles in die Wege geleitet, damit die ausgefüllte Steuererklärung beim Gemeindesteueramt Q. eingereicht werde. Sie habe die Steuererklärung Mitte August 2017 beim Bereich Soziales der Stadt Q. abgegeben. Die damals für sie zuständige Sozialarbeiterin der Stadt Q. habe die Steuererklärung am 23. August 2017 an C. zum Ausfüllen weitergeleitet. Die Sozialarbeiterin habe das Gemeindesteueramt Q. informiert, dass das Einreichen der Steuererklärung etwas länger dauern werde. Sie habe die Steuererklärung von C. am 11. Oktober 2017 erhalten und beim Gemeindesteueramt Q. nachgereicht. Sie habe alles in ihrer Macht stehende getan, um das Versäumte nachzuholen und sei ihren Verpflichtungen nachgekommen (Protokoll der Verhandlung vom 17. Januar 2018 [Protokoll]).

Die Angeklagte macht weiter geltend, sie sei per 31. Januar 2017 nach R. gezogen und habe die Steuererklärung des Kantons Luzern ausgefüllt und der Sozialarbeiterin in R. abgegeben. Es sei für sie nicht nachvollziehbar, dass sie bei einem Kantonswechsel zwei Steuererklärungen einreichen müsse.

Das Gemeindesteueramt Q. bringt vor, es sei kein Fristerstreckungsgesuch eingereicht worden. Es hält zudem fest, mit dem Wegzug per 26. Januar

2017 nach R. habe die Steuerpflicht im Kanton Aargau per 31. Dezember 2016 geendet. Die Steuerpflicht im Kanton Luzern bestehe seit dem 1. Januar 2017.

1.4.

Zu beurteilen ist die Frage, ob die Steuerpflichtige die aargauische Steuererklärung 2016 rechtzeitig innert der letzten Mahnfrist eingereicht hat. Die letzte Mahnfrist begann am 11. August 2017 zu laufen und betrug zwanzig Tage. Sie endete am 30. August 2017.

1.5.

Die Angeklagte gibt selber zu, die Steuererklärung 2016 erst am 11. Oktober 2017 von C. erhalten und gleichentags dem Gemeindesteueramt Q. nachgereicht zu haben. Das Gemeindesteueramt Q. bestätigt, dass die Steuererklärung 2016 am 11. Oktober 2017 eingegangen sei. Damit ist erstellt, dass die Angeklagte die Steuererklärung 2016 des Kantons Aargau nach Ablauf der letzten 20-tägigen Frist eingereicht hat.

1.6.

Auch der Einwand der Angeklagten, sie habe die Steuererklärung 2016 rechtzeitig zum Ausfüllen an C. bzw. den Sozialdienst Q., weitergeleitet, ist unbehelflich. Wird ein Vertreter beigezogen, hat sich der Vertretene dessen Handlungen - und Unterlassungen - als eigene zurechnen zu lassen (vgl. VGE vom 2. Mai 2012 [WBE.2011.380]). Dabei spielt es keine Rolle, ob die Angeklagte von einer Sozialarbeiterin betreut wird oder ob diese die Steuererklärung einer Drittperson zum Ausfüllen anvertraut. Es war der Angeklagten durchaus zuzumuten, sich spätestens vor Ablauf der letzten 20-tägigen Mahnfrist nach dem Stand der Steuererklärung zu erkundigen und allenfalls selbst ein Fristerstreckungsgesuch zu stellen.

Die Angeklagte hat an der Verhandlung vom 17. Januar 2018 selbst zu Recht festgestellt, sie sei schlussendlich für die Abgabe der Steuererklärung verantwortlich (Protokoll).

1.7.

Die Angeklagte macht zudem geltend, das Gemeindesteueramt Q. sei durch die Sozialarbeiterin der Stadt Q. informiert worden, dass es mit der Abgabe der Steuererklärung etwas länger dauere. In der E-Mail vom 23. August 2017 von D. (Sachbearbeiterin Soziales) an C. wird ausgeführt, "Das Steueramt ist informiert, dass es bis zur Einreichung etwas länger geht."

In den Steuerakten des Jahres 2016 der Angeklagten findet sich über diese Information keine Aktennotiz des Gemeindesteueramtes Q.. Das Gemeindesteueramt Q. verneint denn auch, von einer Fristerstreckung und späteren Abgabe der Steuererklärung gewusst zu haben.

Die telefonische Abklärung vom 30. Januar 2018 bei Frau D., Sachbearbeiterin Soziales der Stadt Q. hat ergeben, dass sie vermutlich das Gemeindesteueramt Q. nicht informiert habe, dass es "bis zur Einreichung für die Abgabe der Steuererklärung etwas länger geht". Sie hat angegeben, dass das Gemeindesteueramt Q. keine telefonischen Fristerstreckungen wünsche, aber eine solche per E-Mail gelten lasse. In den Steuerakten der Angeklagten findet sich keine Fristerstreckung per E-Mail (Aktennotiz vom 30. Januar 2018).

Die Angeklagte muss sich entgegenhalten lassen, dass Fristerstreckungsgesuche nach § 65 Abs. 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV) schriftlich zu stellen sind. Wird ein solches mündlich vorgetragen, muss die Steuerbehörde dieses weder akzeptieren noch beantworten. Von der Gewährung einer Fristerstreckung darf die steuerpflichtige Person nur dann ausgehen, wenn auf ihr mündlich gestelltes Gesuch eine schriftliche Bewilligung erteilt wurde. Insbesondere kann mit einer Fristerstreckung nicht mehr gerechnet werden, wenn bereits mit zweiter Mahnung eine letzte Frist angesetzt wurde (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 180 StG N 21, mit Hinweis auf VGE vom 28. September 2006 [WBE.2006.281]).

Die Angeklagte konnte aufgrund der letzten Mahnung vom 9. August 2017, die ihr am 10. August 2017 zugestellt wurde, grundsätzlich nicht von einer weiteren Fristerstreckung ausgehen. Vielmehr hätte sie sich innert letzter Frist versichern müssen, dass die Steuererklärung rechtzeitig eingereicht wird.

1.8.

Die Angeklagte macht sodann geltend, sie habe die Steuererklärung 2016 am 11. Oktober 2017 nachgereicht. Die Einreichung einer Steuererklärung nach Ablauf der letzten Frist ändert nichts an der Verfahrenspflichtverletzung. Der sanktionswürdige Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung war im Zeitpunkt, in welchem die angesetzte Frist ohne Einreichung der Steuererklärung abgelaufen ist, erfüllt. Die Erfüllung der Mitwirkungspflicht nach Ablauf der angesetzten Frist vermag die Ordnungswidrigkeit nicht mehr zu beseitigen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 235 StG N 49).

1.9.

Die Angeklagte legt des Weiteren dar, es sei für sie nicht nachvollziehbar, dass sie bei einem Kantonswechsel zwei Steuererklärungen einreichen müsse. Sollte die Angeklagte daraus schliessen, sie sei nur verpflichtet gewesen, eine Steuererklärung im Kanton Luzern einzureichen, die gleichzeitig auch für den Kanton Aargau gültig sei, so kann ihr nicht gefolgt werden. Im Kanton Aargau war die Angeklagte verpflichtet, eine

Steuererklärung für das Jahr 2016 einzureichen, weil sie am massgeblichen Stichtag 31. Dezember 2016 Wohnsitz in Q. hatte. Erst ab dem Jahr 2017 sind die Luzerner Steuerbehörden zuständig.

1.10.

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

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

Die Angeklagte hat damit ihre Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2016 verletzt.

1.11.

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.

Der 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 sie die ausgefüllte Steuererklärung bis zur angesetzten Frist hätte einreichen müssen. Dennoch hat sie es unterlassen, im Kanton Aargau eine Steuererklärung für das Jahr 2016 einzureichen, womit sie zumindest fahrlässig handelte. Folglich erweist sich auch der subjektive Tatbestand von § 235 Abs. 1 StG als erfüllt.

1.12.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die 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 50.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00).

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen der Angeklagten von CHF 0.00 aus. Dies wurde der Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. Die 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 werden. Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 0.00 sowie bei der ersten Widerhandlung CHF 50.00.

Nachdem sich die Angeklagte weder zum relevanten Einkommen noch zur Bussenhöhe äusserte und die beantragte Busse dem aktuellen Bussentarif entspricht, ist die von der Vorinstanz ausgefällte Busse von CHF 50.00 nicht zu beanstanden. Gründe für eine Reduktion der Busse sind keine ersichtlich.

4.

Die Angeklagte macht geltend, sie sei seit Jahren Sozialhilfeempfängerin und sie könne sich "eine Busse nicht leisten". Ob die Angeklagte die Busse bezahlen kann, ist für dieses Verfahren nicht relevant. Für den Erlass einer Busse müsste die Angeklagte ein Erlassgesuch gemäss § 230 StG beim Kantonalen Steueramt einreichen.

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 50.00 bestätigt wird, unterliegt die Angeklagte und die Verfahrenskosten sind ihr vollumfänglich aufzuerlegen. Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG)

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird die Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 50.00 verurteilt.

2.

Die Angeklagte hat die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 50.00 sowie der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 220.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

- die Angeklagte
- 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, 5. Februar 2018

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Stauffer