

3-BU.2017.77

2016/2537

Urteil vom 14. Februar 2018

Besetzung

Präsident Heuscher
Gerichtsschreiberin Bruder

Anklagebehörde

Steueramt des Kantons Aargau

Angeklagter

A._____

Gegenstand

Strafbefehl Nr. 2016/2537
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 4. Juli 2017 erstmals gemahnt. Am 23. 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 Steueramt 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 2. Oktober 2017 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 1'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 4. Oktober 2017 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 27. Oktober 2017 beantragte das Gemeindesteueramt Q. die Busse sei zu vollziehen.

6.

Am 14. Dezember 2017 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht gegen den Angeklagten folgende Anklage:

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

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

7.

Mit Verfügung vom 18. Dezember 2017 wurden der Angeklagte und dessen Vertreter auf den 17. Januar 2018 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Am 15. Januar 2017 teilte der Vertreter des Angeklagten telefonisch mit, dass er seinen Mandanten nicht erreiche und nicht zur Verhandlung erscheinen werde. Er habe den Angeklagten informiert, dass er das Mandat niederlege. Mit Eingabe vom 16. Januar 2018 bestätigte der Vertreter des Angeklagten diese Angaben schriftlich.

9.

Der Angeklagte ist der Verhandlung vom 17. Januar 2018 unentschuldigt ferngeblieben.

10.

Mit Verfügung vom 22. Januar 2018 (eingeschrieben und per A-Post Plus) wurde der Angeklagte neu auf den 14. Februar 2018 vorgeladen. Es wurde ihm gleichzeitig mitgeteilt, dass das Urteil bei nochmaligem unentschuldigtem Fernbleiben in Abwesenheit gefällt werde. Der Vertreter habe das Mandat niedergelegt. Sollte der Angeklagte sich wieder vertreten lassen wollen, habe er sich rechtzeitig darum zu bemühen. Die Verhandlung könne nicht mehr verschoben werden. Zudem sei aufgrund eines rechtskräftigen Urteils des Spezialverwaltungsgerichts vom 23. März 2017 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 neu von einem steuerbaren Einkommen von CHF 67'600.00 auszugehen. Dem Angeklagten werde dementsprechend eine Bussenerhöhung auf CHF 5'000.00 angedroht. Der Angeklagte habe die Möglichkeit, sich dazu schriftlich bis zur Verhandlung oder mündlich an der Verhandlung zu äussern. Beim Rückzug der Einsprache bliebe es bei der Busse gemäss Strafbefehl.

11.

Der Angeklagte ist zur Verhandlung vom 14. Februar 2018 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, ausdrücklicher 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 diejenigen 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.

Der Angeklagte wurde mehrfach gemahnt.

Er bringt vor, die Mahnungen nicht erhalten zu haben, weshalb es an einer Verfahrenspflichtverletzung im Sinne von § 235 StG fehle. Seit Jahren würden sich verschiedene Behörden um seine definitive Taxation bemühen. Sämtliche Steuerveranlagungen seit 2012 seien offen. Er wisse schon gar nicht mehr, was er den Behörden überhaupt zu liefern hätte, wenn diese über Jahre hinweg nicht in der Lage seien, eine definitive und verbindliche Steuertaxation vorzunehmen. Unter diesen Umständen könne es ihm nicht verargt werden, wenn er auf die (fehlenden) Aufforderungen zur Einreichung irgendwelcher Unterlagen nicht reagiert habe. Er sei der Auffassung, dass nun vorerst einmal die offenen Steuerjahre definitiv veranlagt werden müssten, damit nachher klar sei, was von ihm überhaupt verlangt werden könne.

1.4.

1.4.1.

Die Eröffnung einer Verfügung ist nicht eine annahmebedürftige, 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. Wird die Mahnung mit normaler Post versandt und reagiert der Mitwirkungspflichtige hierauf nicht, darf an der Busse nicht festgehalten werden, wenn der Mitwirkungspflichtige nach Erhalt der Busse bestreitet, dass ihm die Mahnung zugegangen ist. Diese Rechtsfolge ist deshalb gerechtfertigt, weil die Steuerbehörde durch den uneingeschriebenen Versand des Schreibens die Beweislosigkeit des Zugangs verursacht hat. Wird die Zustellung uneingeschriebener Sendungen bestritten, muss im Zweifel auf die Darstellung des Empfängers abgestellt werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 235 StG N 41 mit Hinweisen).

1.4.2.

Der Versand der letzten Mahnung vom 23. August 2017 erfolgte eingeschrieben durch die Schweizerische Post (Postaufgabe gleichentags) sowohl an den Angeklagten als auch an den damaligen Vertreter. Dem Vertreter wurde die Mahnung am 24. August 2017 zugestellt. Das Einschreiben an den Angeklagten wurde von der Post an den Absender zurückgesandt. Das Gemeindesteueramt Q. nahm am 8. September 2017 eine Zweitzustellung der Mahnung mit normaler Post vor.

1.4.3.

Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung gilt eine behördliche Sendung nicht erst dann als zugestellt, wenn der Adressat sie tatsächlich in Empfang genommen hat, sondern es genügt, dass sie in seinen Machtbereich gelangt ist und er sie demzufolge zur Kenntnis nehmen kann. Wird der Empfänger einer eingeschriebenen Briefpostsendung oder Gerichtsurkunde nicht angetroffen und wird daher eine Abholungseinladung in seinen Briefkasten oder in sein Postfach gelegt, so wird die Sendung in jenem Zeitpunkt als zugestellt betrachtet, in welchem sie auf der Poststelle abgeholt wird. Geschieht dies nicht innert der Abholfrist von sieben Tagen, so gilt die Sendung als am letzten Tag dieser Frist zugestellt. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass der Empfänger nach Treu und Glauben mit einer Zustellung aufgrund der Umstände mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit rechnen musste. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Verfahrens- oder Prozessrechtsverhältnis besteht (BGE 130 III 396).

Entgegen der erwähnten Rechtsprechung wird in der Literatur 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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 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 die Pflichtige einer Verfügung nachlebt bzw. ihren Pflichten nachkommt. Dazu wird sie 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.

1.4.4.

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 Nichtabholung der eingeschriebenen Sendung - vereitelt wird. Gestützt darauf ergibt sich - entgegen der in der Literatur vertretenen Auffassung - der sanktionswürdige Unrechtsgehalt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass vorliegend auf die Rechtsprechung zur Zustellfiktion abzustellen ist (vgl. zum Ganzen: RGE vom 23. Mai 2011 [3-BU.2011.41] sowie der bestätigende VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.283]).

Die Mahnung vom 23. August 2017 gilt somit als dem Angeklagten am letzten Tag der siebentägigen Abholfrist zugestellt. Der Angeklagte wurde damit rechtsgültig gemahnt.

1.5.

Schlussendlich kann die Frage nach der gültigen Zustellung an den Angeklagten aber offenbleiben. Selbst wenn davon auszugehen wäre, dass die Zustellung an den Angeklagten nicht oder nicht korrekt erfolgte, kann er daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten.

§ 235 Abs. 1 StG schreibt in objektiver Hinsicht nicht vor, dass die Mahnung an den Angeklagten direkt gesandt werden muss. Gemäss § 176 Abs. 1 StG kann sich der Steuerpflichtige vor den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden vertraglich vertreten lassen. Lässt sich die steuerpflichtige Person gegenüber den Steuerbehörden vertraglich vertreten (§ 176), ist die Mahnung dem Vertreter zuzustellen, obwohl der Vertretene Träger der Verfahrensrechte und -pflichten bleibt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 235 StG N 42, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Durch die an den im Zeitpunkt der Mahnung noch gültig mandatierten Vertreter (vgl. Vollmacht vom 21. August 2013; Mandatsauflösung am 16. Januar 2018) vorgenommene Zustellung ist das Tatbestandselement der Mahnung erfüllt.

1.6.

Liegt die Steuerveranlagung einer oder auch mehrerer Vorperioden noch nicht vor, entbindet dies den Steuerpflichtigen im Übrigen nicht von der Pflicht, die Steuererklärung einzureichen. Auch wenn dem Angeklagten für die Steuererklärung 2016 relevante Angaben gefehlt haben sollten, berechtigte ihn dieser Umstand nicht, mit der Einreichung der Steuererklärung zu warten. Die Steuererklärung ist eine Wissenserklärung. Der Angeklagte hätte somit selbst eine unvollständige Steuererklärung abgeben können und müssen mit Hinweis auf die fehlenden Informationen.

1.7.

Zusammenfassend 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.

1.8.

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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 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, der früher ausgefallten Bussen 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.

1.9.

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 1'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00).

Die Anklage ging ursprünglich von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 0.00 aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. Aufgrund des rechtskräftigen Urteils des Spezialverwaltungsgerichts vom 23. März 2017 (3-RV.

2017.20) betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 ist jedoch neu von einem steuerbaren Einkommen von CHF 67'786.00 auszugehen. Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2011 bis 2015) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits vier Mal gebüsst werden (2011, 2012, 2013, 2015). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 67'786.00 sowie bei der fünften Widerhandlung CHF 5'000.00. Die Bussenerhöhung (reformatio in peius) wurde dem Angeklagten mit der zweiten Vorladung vom 22. Januar 2018 rechtsgenügend (vgl. insbesondere die Ausführungen zur Zustellung in Erw. 1.4., welche analog anzuwenden sind) angedroht.

Nachdem sich der Angeklagte weder zum relevanten Einkommen noch zur Bussenhöhe äusserte ist die Busse auf CHF 5'000.00 festzusetzen. 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 1'000.00 auf CHF 5'000.00 erhöht 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 5'000.00 verurteilt.

2.

Der Angeklagte hat die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00 sowie der Kanzleigebühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 685.00, 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, 14. Februar 2018

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bruder