

3-BU.2018.10
2016/4082

Urteil vom 14. März 2018

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiber Stauffer

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2016/4082**
 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 6. September 2017 erfolgte eine zweite Mahnung (A-Post Plus) 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 19. Oktober 2017 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 1'600.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl liess der Angeklagte mit Schreiben vom 3. November 2017 Einsprache erheben.

5.

In seiner Stellungnahme vom 10. November 2017 beantragte das Gemeindesteueramt Q. die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 25. Januar 2018 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."

7.

Mit Verfügung vom 12. Februar 2018 wurden der Angeklagte und dessen Vertreterin auf den 14. März 2018 vorgeladen. Zudem wurde der Angeklagte aufgefordert ein Arztzeugnis einzureichen, aus dem detailliert hervorgeht, aus welchen medizinischen Gründen er im Zeitraum vom 8. September 2017 bis zum 28. September 2017 nicht in der Lage war, eine Steuererklärung auszufüllen und einzureichen oder aber wenigstens ein

Fristerstreckungsgesuch zu stellen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Telefonisch teilte die Vertreterin mit, dass sie den Angeklagten nicht veretrete. Sie werde den Angeklagten jedoch auf die Vorladung aufmerksam machen (Aktennotiz vom 6. März 2018).

9.

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.

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).

3.

Am 6. März 2018 teilte die Vertreterin des Angeklagten dem Spezialverwaltungsgericht mit, dass sie den Angeklagten nicht vertrete. Nachdem die Vertreterin eine vom Angeklagten am 13. Oktober 2017 unterzeichnete Vollmacht eingereicht hatte, haben das KStA wie auch das Spezialverwaltungsgericht zu Recht angenommen, C. vertrete die Interessen des Angeklagten. Mit der telefonischen Mitteilung ist davon auszugehen, dass das Vertretungsverhältnis erst ab dem 6. März 2018 nicht mehr besteht.

4.

Das KStA ist befugt, Anklage zu erheben und das Spezialverwaltungsgericht ist zuständig für deren Beurteilung. Vorab ist zu prüfen, ob das Spezialverwaltungsgericht auf die Einsprache einzutreten hat.

5.

5.1.

Am 21. Oktober 2017 wurde A. der Strafbefehl vom 19. Oktober 2017 zugestellt. Mit E-Mail vom 3. November 2017 erhob die Vertreterin Einsprache. Mit Schreiben vom 7. November 2017 und vom 21. November 2017 forderte das KStA die Vertreterin auf, die Einsprache noch persönlich zu unterschreiben. Am 23. November 2017 ging die Einsprache mit Originalunterschrift beim Kantonalen Steueramt ein.

5.2.

Eine gesetzliche Frist ist eingehalten, wenn der Steuerpflichtige das Rechtsmittel innerhalb dieser Frist einreicht. Es wird vorausgesetzt, dass die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist bei der bezeichneten Behörde bzw. bei der Rechtsmittelinstantz eingeht oder der schweizerischen Post übergeben worden ist. Nach dem Grundsatz, dass die Rechtzeitigkeit einer Parteihandlung im Verfahren von derjenigen Partei nachzuweisen ist, welche die Rechtshandlung vorzunehmen hat, trifft die Beweislast für das Einhalten der Frist den Steuerpflichtigen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 186 StG N 15, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

Die Eingabe eines Rechtsmittels per Telefax genügt zur Fristwahrung nicht, selbst wenn sie rechtzeitig erfolgt ist. Ein mittels Fax eingereichtes Rechtsmittel ist nach geltender Lehre und Rechtsprechung nicht gültig, da es am Erfordernis der Originalunterschrift mangelt. Im Zusammenhang mit der Vornahme prozessual relevanter Eingaben wird die Praxis bezüglich Fax für Eingaben per E-Mail analog übernommen (RGE vom 24. September 2009 [3-RV.2009.58] und vom 20. September 2007 [3-BB.2007.12]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 186 StG N 15a; Urteil des Verwaltungsgericht des Kantons Zürich vom 25. Oktober 2006 = RB 2006 2006 Nr. 91 S. 170; Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 114/2007 vom 13. März 2008 = BStPra 2009 S. 493; Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 14. Februar 2014 = BStPra 2014 S. 72).

Fehlt die Originalunterschrift, so ist die Ansetzung einer Nachfrist zur Verbesserung dieses Mangels nicht nötig. Trotz der gesetzlichen Verbesserungsmöglichkeit innerhalb einer Nachholfrist, welche für ein unvollständiges Rechtsmittel vorgesehen ist, wird wegen Verspätung auf die Eingabe insbesondere dann nicht eingetreten, wenn ein Fax respektive eine E-Mail zwar innert der Rechtsmittelfrist bei der Rechtsmittelinstantz eingeht, die Nachreichung des Originals indessen nach Fristende erfolgt (BGE 121 II 253; AGVE 1996, 385 ff.; VGE vom 23. Oktober 2012 [BE.2002.00254]; RGE vom 20. September 2007 [3-BB.2007.12]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 186 StG N 15b).

5.3.

Die gesetzliche Einsprachefrist beträgt 30 Tage. Sie begann am 22. Oktober 2017 zu laufen und endete am 20. November 2017. Die Einsprache mit der Originalunterschrift ging erst am 23. November 2017 beim KStA ein. Damit fehlt es am Gültigkeitserfordernis der Originalunterschrift innert Rechtsmittelfrist. Im Grundsatz wäre die Folge, dass das Spezialverwaltungsgericht auf die Anklage nicht eintreten kann.

5.4.

Überspitzter Formalismus liegt vor, wenn eine prozessuale Formstrenge als exzessiv erscheint, durch kein schutzwürdiges Interesse gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder gar verhindert. Die Missachtung der Garantie eines gerechten Verfahrens (Art. 29 Abs. 1 BV) liegt in der sachfremden Übersteigerung an sich berechtigter formeller Anforderungen (Gerold Steinmann in: Ehrenzeller/Schindler/Schweizer/Vallender, Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Auflage, Zürich/St. Gallen 2014, Art. 29 BV N 28, mit Hinweisen). Vor diesem Hintergrund sind Eingaben von Parteien mit Blick auf die konkreten Gegebenheiten nach Treu und Glauben auszulegen (Urteile des Bundesgerichts vom 22. September 2009 [1C_519/2009] und vom 24. Juli 2009 [2C_133/2009]). Ist ein formeller Mangel bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist verbesserlich und besteht hierzu genügend Zeit, ist es daher geboten, dem Betroffenen Gelegenheit zur (rechtzeitigen) Behebung zu geben (Urteile des Bundesgerichts vom 16. Januar 2013 [5A_376/2012] und vom 3. August 2012 [1B_194/2012]).

5.5.

Nachdem die Vertreterin bereits am 7. November 2017 aufgefordert wurde, die Einsprache noch persönlich zu unterschreiben, steht fest, dass die Vorinstanz den offensichtlichen formellen Mangel der fehlenden Originalunterschrift erkannt hatte. Es war genügend Zeit vorhanden, um den formellen Mangel vor Ablauf der Einsprachefrist beheben zu lassen. Die Vorinstanz wartete jedoch bis zum 21. November 2017 ab, um die Vertreterin nochmals darauf aufmerksam zu machen, dass die Einsprache unbedingt persönlich zu unterschreiben sei. In diesem Zeitpunkt war die Einsprachefrist abgelaufen. Unter den vorliegenden Umständen wäre die Vorinstanz gehalten gewesen, die Vertreterin rechtzeitig darauf aufmerksam zu machen, dass die Originalunterschrift vor Ablauf der Rechtsmittelfrist am 20. November 2017 beizubringen war. Gleichzeitig wäre auf den drohenden Rechtsmittelverlust hinzuweisen gewesen. Sie hat dies jedoch nicht getan. Die Vorgehensweise der Vorinstanz führte dazu, dass sich ein verbesserlicher Mangel nicht mehr heilen liess, was nicht dazu führen darf, dass dem Angeklagten daraus ein Rechtsnachteil erwächst.

Es wäre deshalb überspitzt formalistisch, wenn das Spezialverwaltungsgericht als Folge der nachträglich festgestellten "Ungültigkeit" der Einsprache auf diese nicht eintreten und die Rechtskraft des Strafbefehls feststellen würde (vgl. auch BGE 114 Ia 20, BGE 111 Ia 169). Solches Verhalten widerspräche darüber hinaus dem Prinzip von Treu und Glauben, welches gerade auch für das Handeln staatlicher Organe gilt (Art. 9 BV).

5.6.

Dementsprechend muss der vom KStA gegenüber dem Angeklagten erlassene Strafbefehl aufgrund der eingereichten Einsprache als aufgehoben gelten, obwohl die Originalunterschrift erst drei Tage nach Ablauf der Rechtsmittelfrist beim KStA eintraf. Auf die Anklage ist dementsprechend einzutreten.

6.

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 Gemeindesteueramt Q. die Steuererklärung 2016 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Der Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz Zustellung der letzten Mahnung vom 6. September 2017 (A-Post Plus; Sendungsnummer B; Zustellung am 7. September 2017 um 09:45) reichte er innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

1.3.2.

Der Angeklagte lässt vorbringen, er sei am Gehirn operiert worden und sei seit Ende 2016 nicht im Stande gewesen, seine Steuererklärung und diejenige seines Sohnes zu bearbeiten und einzureichen. Sein Buchhalter habe es für ihn auch nicht erledigt. Aufgrund der Operation sei er gesundheitlich eingeschränkt. Er sei momentan weder physisch noch psychisch in der Lage, seinen Aufgaben nachzukommen. Er sei nach wie vor in ärztlicher Behandlung und sein Zustand habe sich verschlechtert. Das Gemeindesteueramt Q. bringt vor, das Mahnverfahren sei ordnungsgemäss durchgeführt worden.

1.3.3.

Trotz Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichtes vom 12. Februar 2018 liess der Angeklagte kein Arztzeugnis einreichen, aus dem hervorgeht, aus welchen medizinischen Gründen der Angeklagte im Zeitraum vom 8. September 2017 bis zum 28. September 2017 nicht in der Lage war, eine Steuererklärung auszufüllen und einzureichen oder aber ein Fristerstreckungsgesuch zu stellen. Damit ist die behauptete gesundheitliche Beeinträchtigung während der letzten Mahnfrist nicht belegt und

vermag die nicht rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung 2016 nicht zu begründen.

1.4.

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.

1.5.

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.

1.6.

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 1'600.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00).

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 95'400.00 (rechtskräftiges steuerbares Einkommen 2015) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. Inzwischen ist die Steuerperiode 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 68'000.00 rechtskräftig veranlagt worden. Es ist daher für die Bussenmessung zu Gunsten des Angeklagten auf dieses tiefere steuerbare Einkommen abzustellen. 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 zwei Mal gebüsst werden (2012, 2015). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 68'000.00 sowie bei der dritten Wiederhandlung CHF 1'000.00. 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 1'600.00 auf CHF 1'000.00 zu reduzieren. Gründe für eine weitere 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 der Angeklagte keinen konkreten Bussenantrag gestellt hat, ist von einem Antrag auf Aufhebung der Busse auszugehen. Vorliegend wird die vom KStA beantragte Busse von CHF 1'600.00 auf CHF 1'000.00 reduziert. Damit unterliegt der Angeklagte zu rund 60 % weshalb ihm die Verfahrenskosten im Umfang von 60 % aufzuerlegen sind.

Nicht vertretenen Angeklagten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 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 1'000.00 verurteilt.

2.

Die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 150.00 sowie der Kanzleigebühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 335.00, werden zu 60 % dem Angeklagten mit CHF 201.00 auferlegt. Der Rest (CHF 134.00) wird auf die Staatskasse genommen.

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. März 2018

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Stauffer