

3-BU.2018.32

2016/7670

Urteil vom 23. Mai 2018

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiber Stauffer

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

vertreten durch Reto Ackermann, Ackermann+Partner Treuhand AG,
Reiherweg 2, 5034 Suhr

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2016/7670**
 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 16. August 2017 erstmals gemahnt. Am 9. Oktober 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 zuing, wurde beim Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 15. November 2017 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 7'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl liess der Angeklagte mit Schreiben vom 14. Dezember 2017 Einsprache erheben.

5.

In seiner Stellungnahme vom 5. Januar 2018 beantragte das Gemeindesteueramt Q. die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 9. März 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 15. März 2018 wurden der Angeklagte und dessen Vertreterin auf den 23. Mai 2018 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

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

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.

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.

1.3.1.

Der Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten Mahnung vom 9. Oktober 2017 (A-Post Plus Sendung, Sendungsnummer C, Zustellung am 10. Oktober 2017 um 07:45 Uhr) – der Erhalt der Mahnung wurde an der Verhandlung nicht bestritten (Protokoll der Verhandlung [Protokoll]) – reichte er innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

1.3.2.

Der Angeklagte lässt vorbringen, die Steuererklärung sei am 14. Dezember 2017 an das Gemeindesteueramt Q. verschickt worden. Er sei auch gewillt, seine künftigen Steuererklärungen rechtzeitig einzureichen. Er habe deshalb auch die Betreuung seiner Firma an die Vertreterin übergeben. Die geschäftlichen Turbulenzen der vergangenen Jahre sowie die unprofessionelle Handhabung der Geschäftsbuchhaltungen hätten unter anderem dazu geführt, dass er auch seinen privaten Steuerpflichten nicht immer im erforderlichen Masse nachgekommen sei. Das Gemeindesteueramt Q. legt dar, das Mahnverfahren sei ordnungsgemäss durchgeführt worden.

1.3.3.

Mit der Zustellung der letzten Mahnung am 10. Oktober 2017 begann die letzte Frist für die Abgabe der Steuererklärung 2016 am 11. Oktober 2017 zu laufen und endete am 30. Oktober 2017. Der Angeklagte lässt vorbringen, er habe die Steuererklärung 2016 am 14. Dezember 2017 nach-

reichen lassen. Aus den Steuerakten 2016 ergibt sich, dass die Steuererklärung 2016 am 18. Dezember 2017 beim Gemeindesteuernamt Q. einging. Damit ist nachgewiesen, dass die Steuererklärung 2016 erst nach Ablauf der letzten Mahnfrist, die am 30. Oktober 2017 ablief, eingereicht wurde. Die Erfüllung der Mitwirkungspflicht nach Ablauf der angesetzten Frist vermag die Ordnungswidrigkeit nicht mehr zu beseitigen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 235 StG N 49). Der sanktionswürdige Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung war im Zeitpunkt, in welchem die angesetzte Frist ohne Einreichung der Steuererklärung abgelaufen ist, erfüllt. Dieser Einwand ist daher unbehelflich.

Vollständigkeitshalber ist zu erwähnen, dass das angekündigte, zukünftige Wohlverhalten des Angeklagten, seinen Steuerpflichten nachzukommen, nichts an der hier zu beurteilenden Verfahrenspflichtverletzung zu ändern vermag. Ebenso wenig kann die an der Verhandlung vorgebrachte Behauptung, aufgrund der Bezahlung der Bussen und der zu hoch veranlagten Steuern sei niemand zu Schaden gekommen (Protokoll), an der Verfahrenspflichtverletzung etwas ändern.

1.3.4.

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.

1.4.

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, 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.

1.5.

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.

3.1.

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 Spezialverwaltungsgericht 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 7'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00).

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 82'828.00 (steuerbares Einkommen 2015 [satzbestimmend]) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. 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 (2012, 2013, 2014, 2015). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 82'828.00 sowie bei der fünften Wiederhandlung CHF 7'000.00.

3.2.

Vorstrafen werden strafferhöhend gewichtet (BGE 136 IV 1 ff., Erw. 2.6.2, mit Hinweisen). Darin, dass der Angeklagte trotz vier Vorstrafen die Steuererklärung 2016 ein weiteres Mal nicht fristgerecht einreichte, zeigt sich eine gravierende Uneinsichtigkeit in das strafbare Verhalten. Er war einmal

mehr mit fadenscheiniger Begründung nicht bereit, seine Mitwirkungspflicht innert Frist zu erfüllen. Allein dieser Umstand muss eine massive Strafschärfung zur Folge haben. Insofern ist die Busse nach Bussentarif deutlich höher anzusetzen, als die letzte Vorstrafe. Eine Busse von CHF 1'000.00 (Vorschlag des Angeklagten anlässlich der Verhandlung; Protokoll) kann unter keinem Titel in Frage kommen.

3.3.

3.3.1.

Der Angeklagte lässt in der Einsprache vorbringen, sein steuerbares Einkommen des Jahres 2016 betrage lediglich CHF 7'500.00. Eine allfällige Busse sei entsprechend nach unten zu korrigieren.

3.3.2.

Es trifft zu, dass mit der Steuererklärung 2016 ein steuerbares Einkommen von CHF 7'500.00 deklariert wurde. Die Steuererklärung 2016 wurde vom Gemeindesteueramts Q. mit Ausnahme des Wertschriftenverzeichnisses geprüft. Die Veranlagung konnte aber aufgrund der noch nicht abgeschlossenen Prüfung nicht abschliessend vorgenommen werden. Es ist aber – ohne Wertschriftenverzeichnis – von einem Einkommen von rund CHF 7'500.00 auszugehen.

3.3.3.

In der Vorperiode 2015 waren dem Angeklagten geldwerte Leistungen von CHF 50'000.00 zugerechnet worden. Würde eine analoge Aufrechnung für das Jahr 2016 angenommen – was aufgrund der von Angeklagten anlässlich der Verhandlung geschilderten Buchführungspraxis nicht unwahrscheinlich erscheint – müsste das steuerbare Einkommen aber zwischen CHF 50'000.00 bis 60'000.00 betragen. Auch wenn die Veranlagung 2016 noch nicht rechtskräftig abgeschlossen werden konnte, ist dennoch zu Gunsten des Angeklagten von diesem tieferen (ausschliesslich für die Bussenbemessung massgeblichen) Einkommen auszugehen.

3.4.

Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 50'000.00 bis CHF 60'000.00 sowie bei der fünften Widerhandlung CHF 4'000.00. Weitere Gründe für eine Reduktion der Busse sind nicht 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 7'000.00 auf CHF 4'000.00 reduziert wird, unterliegt der Angeklagte zu rund 60 %. Er hat daher 60 % der Verfahrenskosten zu tragen. 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 4'000.00 verurteilt.

2.

Der Angeklagte hat die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 750.00 sowie der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 910.00, zu 60 % mit CHF 546.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

- den Angeklagten (Vertreterin, im Doppel)
- 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]).