

3-BU.2018.62

2016/9321

Urteil vom 20. September 2018

Besetzung

Präsident Heuscher

Gerichtsschreiber Höliner

Anklagebehörde

Steueramt des Kantons Aargau

Angeklagter

A._____

vertreten durch ConsAlta Gerhard Theiler, Postfach 10,
5452 Oberrohrdorf

Gegenstand

Strafbefehl Nr. 2016/9321

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 11. Oktober 2017 erstmals gemahnt. Am 16. November 2017 erfolgte eine zweite Mahnung (A-Post Plus) an den Angeklagten und dessen Vertreter 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 19. Dezember 2017 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 1'750.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl liess der Angeklagte mit Schreiben vom 20. Januar 2018 Einsprache erheben.

5.

In seiner Stellungnahme vom 30. Januar 2018 beantragte das Gemeindesteueramt Q. die Abweisung der Einsprache.

6.

Der Angeklagte hat eine Replik erstatten lassen.

7.

Am 27. April 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."

8.

Mit Verfügung vom 1. Juni 2018 wurden der Angeklagte und sein Vertreter auf den 8. August 2018 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

9.

Mit E-Mail vom 6. Juni 2018 erkundigte sich das Spezialverwaltungsgericht beim Gemeindesteueramt Q. über die Rechtskraft der Veranlagung des Jahres 2016.

10.

An der Verhandlung vom 8. August 2018 wurde der Vertreter des Angeklagten befragt.

11.

Mit E-Mail vom 10. August 2018 wurde das Gemeindesteueramt Q. aufgefordert, dem Spezialverwaltungsgericht die Steuerakten des Angeklagten der Jahre 2014 und 2015 einzureichen.

12.

Mit Eingabe vom 16. August 2018 wurden dem Spezialverwaltungsgericht die Steuerakten des Angeklagten des Jahres 2015 zugestellt.

13.

Mit E-Mail vom 12. September 2018 übermittelte der Angeklagte dem Spezialverwaltungsgericht den Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014.

14.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Ordnungsbussenverfahrens 3-BU.2011.67 in Sachen des Angeklagten beigezogen.

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 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.

Am 16. November 2017 verschickte das Gemeindesteueramt Q. an den Angeklagten und seinem Vertreter je eine Mahnung mit A-Post Plus.

1.3.2.

Der Angeklagte lässt vorbringen, die Mahnung vom 16. November 2017 sei seinem Vertreter nicht zugestellt worden. Er stellt sich auf den Standpunkt, nur die Zustellung an seinen Vertreter und nicht die an ihn gerichtete Zustellung sei massgeblich. Er lässt des Weiteren geltend machen, die gesetzlich vorgeschriebene, letzte Mahnung habe der Vertreter weder per Einschreiben noch mit einfacher Post erhalten (Einsprache).

Mit einer A-Post Plus Sendung werde lediglich der Nachweis erbracht, dass diese durch das Gemeindesteueramt Q. aufgegeben worden und dass die Sendung bei der Poststelle in R. angekommen sei. Bei der A-Post Plus Sendung erfolge keine Übergabe der Sendung gegen Unterschrift. Wenn die Sendung in ein falsches Postfach gelegt werde, so sei für den Empfänger der Sendung nicht erkennbar, dass eine Zustellung erfolgt sei. Die vorliegende Sendung sei beim Vertreter nicht angekommen (Replik).

Anlässlich der Verhandlung vom 8. August 2018 hat der Vertreter des Angeklagten erneut darauf hingewiesen, dass ihm die Mahnung vom 16. November 2017 nicht zugegangen sei. Das ergebe sich insbesondere aus dem Track & Trace, wo eine Zustellung am Schalter erwähnt werde. Bei A-Post Plus Sendungen erfolge keine Zustellung am Schalter, was sich anhand des Track & Trace-Auszugs betreffend Zustellung der Mahnung an

den Angeklagten zeigen lasse (vgl. Protokoll der Verhandlung vom 8. August 2018 [nachfolgend: Protokoll]).

Das Gemeindesteueramt Q. hält fest, das Mahnverfahren sei ordnungsgemäss durchgeführt worden.

1.4.

Es ist unbestritten geblieben (Protokoll), dass die Mahnung vom 16. November 2017 dem Angeklagten zugestellt worden ist.

1.5.

1.5.1.

Hat der Steuerpflichtige einen gewillkürten Vertreter, so müssen Zustellungen an diesen erfolgen (VGE vom 15. Juni 2006 [WBE.2005.60]). Dementsprechend ist zu prüfen, ob die Mahnung vom 16. November 2017 auch dem Vertreter zugestellt wurde.

1.5.2.

Art. 85 Abs. 2 der Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO) sieht explizit vor, dass Zustellungen durch eingeschriebene Postsendung oder auf andere Weise gegen Empfangsbestätigung zu erfolgen haben. In BGE 144 IV 57 hat das Bundesgericht entschieden, dass es bei dieser besonderen Zustellungsart (gegen Empfangsbestätigung) nicht genüge, dass die Sendung in den Machtbereich des Empfängers gelange. Massgebend sei vielmehr die tatsächliche Kenntnismahme durch den Adressaten. Dies gilt jedoch nicht für das (kantonale) Ordnungsbussenverfahren, obwohl es sich beim Verfahren nach § 235 StG ebenfalls um ein Strafverfahren handelt. Zum einen ist § 85 Abs. 2 StPO nicht anwendbar. Zum anderen statuiert § 175 StG i.V.m. § 251 StG keine besondere Zustellungsart. Verlangt wird lediglich die schriftliche Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden.

Im Ordnungsbussenverfahren ist die Zustellung von Mahnungen per A-Post Plus demnach zweifellos zulässig.

1.5.3.

Das Verwaltungsgericht hat sich in seinem Entscheid vom 18. Juli 2018 (WBE 2018.155) zur Zustellung von A-Post Plus Sendungen wie folgt geäussert:

"2.3.

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung erfolgt die fristauslösende Zustellung einer uneingeschriebenen Sendung (A- oder B-Post) bereits dadurch, dass sie in den Briefkasten oder in das Postfach des Adressaten gelegt wird und sich damit in dessen Verfügungsbereich befindet. Nicht erforderlich ist, dass der Adressat sie tatsächlich in Empfang nimmt; es genügt, wenn sie in seinen Machtbereich gelangt und er demzufolge von ihr Kenntnis nehmen kann. A-Post Plus-Sendungen entsprechen grundsätzlich A-Post Sendungen. Im Unterschied zu diesen sind

sie mit einer Nummer versehen, welche die elektronische Sendungsverfolgung im Internet ("Track & Trace") ermöglicht; daraus ist u.a. ersichtlich, wann dem Empfänger die Sendung durch die Post zugestellt wurde. Insofern stellt diese Art von Sendung eine Möglichkeit dar, zu beweisen, dass die Post zugestellt worden ist (Urteil des Bundesgerichtes vom 2. Oktober 2015 [2C_875/2015] E. 2.2.1; grundlegend Urteil 2C_430/2009 vom 14. Januar 2010).

Ein Fehler bei der Postzustellung liegt jedoch nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit, so dass damit nicht gerechnet werden müsste. Eine fehlerhafte Postzustellung ist allerdings nicht zu vermuten, sondern nur anzunehmen, wenn sie aufgrund der Umstände plausibel erscheint. Auf die Darstellung des Steuerpflichtigen, dass eine fehlerhafte Postzustellung vorliegt, ist daher abzustellen, wenn seine Darlegung der Umstände nachvollziehbar ist und einer gewissen Wahrscheinlichkeit entspricht, wobei sein guter Glaube zu vermuten ist (Urteil des Bundesgerichts vom 24. Januar 2012 [2C_570/2011] E. 4.3 mit Hinweisen).

(...)

2.5.

In diesem Zusammenhang trifft der vorinstanzliche Hinweis, wonach bei einer nachgewiesenen A-Post Plus-Zustellung eine Zustellung fingiert werde (...), nicht zu. Die Vorinstanz widerspricht dadurch ihrer zutreffenden Erwägung, wonach die Zustellung uneingeschriebener Post durch Einlegen in den Briefkasten oder in das Postfach des Adressaten erfolgt und dies mittels elektronischer Sendungsverfolgung nachgewiesen werden kann. Ist eine Zustellung nachgewiesen – was eine Frage der Beweiswürdigung darstellt – besteht für die Annahme einer fingierten Zustellung kein Raum mehr. (...)."

1.5.4.

Vorliegend ist unklar, ob die Mahnung vom 16. November 2017 dem Vertreter des Angeklagten tatsächlich zugestellt wurde.

Zum einen hat der Vertreter des Angeklagten dargelegt, dass Fehlzustellungen in sein Postfach wiederholt vorgekommen seien. Zum anderen aber – und das ist vorliegend entscheidend – ergeben sich berechtigte Zweifel an einer korrekten Zustellung der Mahnung vom 16. November 2017 an den Vertreter des Angeklagten aus dem Track & Trace-Auszug der Post. Dort wird ausgeführt "Zugestellt am Schalter". Wie sich im Vergleich mit dem Track & Trace-Auszug für die Zustellung an den Angeklagten ergibt, wird bei A-Post Plus-Sendungen üblicherweise nur "Zugestellt durch" erfasst.

Zwar ist die Aushändigung der A-Post Plus Sendung an den Vertreter des Angeklagten am Schalter nicht völlig ausgeschlossen. In Anwendung des Grundsatzes in dubio pro reo ist jedoch davon auszugehen, dass die Mahnung vom 16. November 2017 dem Vertreter des Angeklagten nicht am Schalter ausgehändigt bzw. nicht zugestellt wurde.

Es ist daher weiter zu prüfen, ob auf die Zustellung der Mahnung an den Angeklagten abgestellt werden kann.

1.6.

1.6.1.

Hat ein Steuerpflichtiger einen vertraglichen Vertreter, muss die Zustellung an den Vertreter erfolgen (§ 175 Abs. 1 StG i.V.m. § 27 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]). Zustellungen von Verfügungen und Entscheiden haben bei vorliegender vertraglicher Vertretung an den Vertreter zu erfolgen, wenn und solange das Vertretungsverhältnis der Behörde bekannt ist. Erfolgt trotzdem die Zustellung an den vertretenen Steuerpflichtigen anstatt an den Vertreter, leidet die Eröffnung an einem Mangel. Dies führt aber nicht dazu, dass die Verfügung keine Rechtswirkungen entfaltet oder auch nicht in Rechtskraft erwachsen könnte. Dem Steuerpflichtigen darf aus der fehlerhaften Eröffnung kein Nachteil erwachsen. Demgemäss läuft die Rechtsmittelfrist in dem Zeitpunkt, in welchem der Steuerpflichtige oder der Vertreter vom Zustellungsmangel tatsächlich Kenntnis erhalten hat. Dem Steuerpflichtigen ist es zuzumuten, sich spätestens gegen Ende der Rechtsmittelfrist mit dem Vertreter in Verbindung zu setzen, um sich zu vergewissern, ob diesem die Notwendigkeit, eine Rechtshandlung – hier die Einreichung der Steuererklärung – vorzunehmen, bewusst war. Allgemein gilt, dass der steuerpflichtigen Person nur dann ein Nachteil erwächst, wenn die Zustellung an sie persönlich statt an ihren Vertreter während der Abwesenheit der steuerpflichtigen Person erfolgte oder sie wegen eines Fehlers einer in ihrem Geschäft oder Haushalt mit der Entgegennahme betrauten Person von der Zustellung keine Kenntnis erhielt (VGE vom 10. November 2015 [WBE.2015.224]).

1.6.2.

Anlässlich der Verhandlung vom 8. August 2018 hat der Vertreter des Angeklagten geltend gemacht, dass am 14. November 2017 eine Einspracheverhandlung mit der Steuerkommission Q. stattgefunden habe. Der Einspracheentscheid betreffend die Steuern 2014 sei für die nächsten Tage in Aussicht gestellt worden. Das Ergebnis dieser Einspracheverhandlung habe auch Einfluss auf die Veranlagung 2016 gehabt (Dauersachverhalt). Der Vertreter des Angeklagten führte aus, dass er die Steuererklärung 2016 "bereit" gehabt habe, in Absprache mit der Steueramtsvorsteherin aber den Einspracheentscheid 2014 noch habe abwarten dürfen. Über das Ergebnis der Einspracheverhandlung habe er den Angeklagten informiert und ihm mitgeteilt, dass der Einspracheentscheid vor Einreichung der Steuererklärung 2016 abgewartet werden könne. Trotz der Abmachung mit der Steueramtsvorsteherin sei die Mahnung vom 16. November 2017 verschickt worden (vgl. Protokoll).

Weiter machte der Vertreter des Angeklagten geltend, von Seiten des Gemeindesteueramtes Q. sei die seit Jahren bestehende Dauervollmacht als "aufgehoben" erklärt worden. Das habe aber nicht zugetragen und habe richtiggestellt werden können. Daraufhin habe sich eine Lernende des Gemeindesteueramtes einen Fehler eingeräumt und sich dafür entschuldigt (Protokoll).

1.6.3.

Das Spezialverwaltungsgericht hat zur Erwahrung der anlässlich der Verhandlung vom 8. August 2018 gemachten Angaben des Vertreters die Steuerakten des Angeklagten der Jahre 2014 und 2015 einverlangt. Mit Schreiben vom 3. April 2018 (dem Spezialverwaltungsgericht am 16. August 2018 zugegangen), wurden die Steuerakten 2015 eingereicht. Zudem wurde erklärt: "Da wir die Steuererklärung für das Jahr 2014 nicht auffinden können, befindet sich in der Beilage lediglich die Steuererklärung des Jahres 2015." Der Angeklagte hat aufforderungsgemäss den Einspracheentscheid vom 14. November 2017 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 eingereicht welcher am 19. Dezember 2017 versandt wurde.

1.6.4.

Aus der Steuererklärung 2015 ergibt sich der signierte Vermerk "Vollmacht aufgehoben! 17.10.2016". Die Angaben des Vertreters des Angeklagten stimmen insoweit mit den an der Verhandlung vom 8. August 2018 gemachten mündlichen Angaben überein. Die weiteren Angaben zum Steueranlagungs- und Einspracheverfahren 2014 lassen sich hingegen mangels Unterlagen – die Steuerakten 2014 sind dem Gemeindesteueramt Q. offenbar vollständig abhandengekommen – nicht überprüfen. Insbesondere kann im vorliegenden Strafverfahren das allenfalls entlastende Moment, der Einspracheentscheid für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 könne abgewartet werden – nicht überprüft werden. Diese Folge hat nicht der im Strafverfahren Angeklagte zu verantworten.

Unter diesen Umständen ist auf die Angaben des Vertreters des Angeklagten abzustellen, die soweit überprüfbar richtig (2015) und – unter diesen besonderen (einmaligen) Umständen – als glaubhaft eingeschätzt werden.

1.7.

Wird darauf abgestellt, dass der Vertreter den Angeklagten im Anschluss an die Einspracheverhandlung vom 14. November 2017 betreffend Steueranlagung 2014 über das Ergebnis orientierte und mitteilte, der Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 könne abgewartet werden, hatte der Angeklagte keine Veranlassung, auf die ihm zugestellte Mahnung vom 16. November 2017 zu reagieren. Die Pflicht, mit dem Vertreter Rücksprache zu nehmen, entfiel. Dementsprechend liegt keine gültige Mahnung vor.

1.8.

Liegt keine gültige Mahnung vor, fehlt es an einer objektiven Strafbarkeitsvoraussetzung. Dementsprechend ist der Strafbefehl aufzuheben. Der Angeklagte ist von Schuld und Strafe freizusprechen.

III.

1.

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 aufgehoben wird, obsiegt der Angeklagte und die Verfahrenskosten sind vollumfänglich auf die Staatskasse zu nehmen.

2.

Ausserdem ist dem Angeklagten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Diese wird auf CHF 500.00 (inklusive Mehrwertsteuer und Auslagen) festgesetzt.

Der Präsident erkennt:

1.

Der Angeklagte wird freigesprochen. Der Strafbefehl des Kantonalen Steueramtes Nr. 2016/9321 vom 19. Dezember 2017 wird ersatzlos aufgehoben.

2.

Die Kosten des Gerichtsverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 500.00 (inkl. Mehrwertsteuer und Auslagen) ausgerichtet.

Zustellung an:

- den Angeklagten
- (Vertreter, im Doppel)
- das Kantonale Steueramt
- das Gemeindesteuernamt 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, 20. September 2018

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Höliner