

3-BU.2018.84

2016/10766

Urteil vom 12. September 2018

Besetzung

Präsident Heuscher

Gerichtsschreiber Stauffer

Anklagebehörde

Steueramt des Kantons Aargau

Angeklagte

A._____

vertreten durch Treuhand Jatón, Degenmattstrasse 68,
4421 St. Pantaleon

Gegenstand

Strafbefehl Nr. 2016/10766

betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2017 wurde der A. (nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2016 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 17. November 2017 erstmals gemahnt. Am 11. Januar 2018 erfolgte eine zweite, eingeschriebene Mahnung unter Ansetzung einer Frist bis zum 10. Februar 2018 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 Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion juristische Personen, innert der Mahnfrist keine Steuererklärung zugeing, wurde beim KStA, Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 14. März 2018 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 100.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl liess die Angeklagte mit Schreiben vom 9. April 2018 Einsprache erheben.

5.

In seiner Stellungnahme vom 5. Juni 2018 beantragte das KStA, Sektion juristische Personen, das "Festhalten am Strafbefehl" und damit sinngemäss die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 30. Juli 2018 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."

7.

Mit Verfügung vom 31. Juli 2018 wurde die Angeklagte bzw. deren Organ auf den 12. September 2018 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim KStA, Sektion juristische Personen, und bei der Schweizerischen Post AG Abklärungen getroffen (E-Mail Verkehr vom 17. August 2018/21. August 2018).

9.

Das KStA hat am 17. August 2018 eine Steuererklärung 2016 des Kantons Luzern nachgereicht.

10.

10.1.

Der Vertreter der Angeklagten ist zur Verhandlung erschienen. Er stellt die Anträge:

- "1. Es sei eine Parteientschädigung von CHF 150.00 zuzüglich Wegentschädigung von CHF 50.00 zuzusprechen.
2. Die Busse sei zu annullieren."

10.2.

Das KStA teilte mit, dass die Busse inkl. Kosten am 11. April 2018 bezahlt worden sei.

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 trotz Bezahlung der Busse vom 11. April 2018 (vgl. Protokoll der Verhandlung vom 12. September 2018 [nachfolgend: Protokoll]) 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 eine Steuerpflicht begründet (§§ 62 f. StG).

1.2.

Die Angeklagte hatte am 31. Dezember 2016 unbestrittenermassen eine Zweigniederlassung in R. (Steuererklärung LU 2016, Seite 2 [Ausdruck vom 13. Juli 2017/16:26:39 Uhr]). Somit war sie verpflichtet, dem KStA die Steuererklärung 2016 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, eingeschriebenen Mahnung vom 11. Januar 2018 reichte sie innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

1.3.2.

Der Vertreter der Angeklagten bringt vor, die Steuerklärungen 2016 der Kantone Aargau und Luzern seien am 13. Juli 2017 ausgefertigt und der Angeklagten übergeben worden. In der Folge seien diese auch eingereicht worden. Das zeige die Abrechnung des Hauptsitzkantons Luzern. Ende Februar/März 2018 sei der Angeklagten zudem eine weitere Mahnung zugestellt worden. Auf dem daraufhin retournierten Original der Mahnung hätte die Angeklagte klar erwähnt, dass die Steuererklärung 2016 eingereicht worden sei. Das KStA habe darauf weder reagiert noch irgendeine Rückfrage vorgenommen. Diese Ausführungen wurden an der Verhandlung vom 12. September 2018 wiederholt (vgl. Protokoll).

Das KStA hält daran fest, dass die Steuererklärung 2016 nicht fristgerecht eingereicht worden sei. Die Einsprache sei daher abzuweisen.

Den Akten ist zu entnehmen, dass beide Mahnungen vom 17. November 2017 und vom 11. Januar 2018 an die Domiziladresse der Angeklagten (vgl. Internet-Handelsregistrauszug vom 18. April 2018) verschickt wurden. Ausweislich der Akten ist die erste Mahnung dem KStA nicht retour-

nirt worden. Die Angeklagte lässt dies auch nicht geltend machen. Aufgrund der Akten ist zudem erstellt, dass die zweite, eingeschriebene Mahnung am 22. Januar 2018 am Schalter zugestellt wurde. Dass eine zweite Mahnung zugestellt wurde, wird zu Recht nicht bestritten. Spätestens aufgrund dieser zweiten eingeschriebenen Mahnung wäre es der Angeklagten zuzumuten gewesen, sich beim KStA zu erkundigen, wenn sie die Steuererklärung 2016 doch bereits eingereicht haben will.

Das KStA verneint, Ende Februar/März 2018 eine weitere Mahnung verschickt zu haben. In den Akten findet sich auch kein solches Dokument. Auch wenn an der Verhandlung vom 12. September 2018 (vgl. Protokoll) an der Sachdarstellung festgehalten wurde, muss es als Schutzbehauptung der Angeklagten qualifiziert werden, wenn sie darlegen lässt, sie habe die Mahnung von Ende Februar/März 2018 im Original an das KStA zurückgeschickt und darauf festgehalten, die Steuererklärung 2016 sei bereits eingereicht worden.

In den Akten des KStA findet sich eine Veranlagungsverfügung 2016 mit Einspracherecht des Kantons Luzern mit Eingangsstempel des KStA vom 15. Dezember 2017. Der zuständige Luzerner Sachbearbeiter, C., gab gegenüber dem KStA an, diese sei ohne Kopie der beim Kanton Luzern eingereichten Steuererklärung 2016 an das KStA verschickt worden (E-Mail vom 17. August 2018). Es muss daher davon ausgegangen werden, dass dem KStA am 15. Dezember 2017 keine Kopie der Steuererklärung 2016 des Kantons Luzern vorlag.

Das KStA hat erst am 17. August 2018 vom Kanton Luzern einen Ausdruck der Luzerner Steuererklärung 2016 vom 13. Juli 2017 erhalten. Diese enthält auf Seite 5 eine Unterschrift von D., Gesellschafter der Angeklagten. Das KStA hat diese Steuererklärung dem Spezialverwaltungsgericht gleichentags weitergereicht. In den bisherigen Akten des KStA, Sektion juristische Personen, findet sich lediglich eine nicht unterzeichnete Steuererklärung 2016 des Kantons Luzern. Diese Kopie der Steuererklärung 2016 des Kantons Luzern liess die Angeklagte erst mit ihrer Einsprache vom 9. April 2018 einreichen (vgl. Einsprache, 3. Abschnitt, "Wir übersenden [...] die zutreffende Erklärung [...]"). Auch dieser Umstand spricht gegen die Annahme, dass die Angeklagte dem KStA eine unterzeichnete Luzerner Steuererklärung 2016 vor dem 9. April 2018 eingereicht hat.

Es ergibt sich aus den Akten des KStA, dass die Angeklagte am 14. Dezember 2017 durch den Kanton Luzern für die Steuerperiode 2016 veranlagt wurde. Daraus kann zwar gefolgert werden, dass die Angeklagte die am 13. Juli 2017 ausgedruckte Steuererklärung des Kantons Luzern nicht nur unterzeichnete, sondern auch der Dienststelle Steuern, Juristische Personen des Kantons Luzern, einreichte. Mit dieser Eingabe

war jedoch die Deklarationspflicht gegenüber den aargauischen Steuerbehörden nicht erfüllt worden.

1.3.3.

Für die Annahme, die Steuererklärung 2016 sei dem KStA zwischen dem 14. Juli 2017 und dem 10. Februar 2018 (Ablauf der letzten Mahnfrist), eingereicht worden, fehlen jegliche Anhaltspunkte, insbesondere eine Empfangsbestätigung oder eine Bestätigung für die Postaufgabe. Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb das KStA wahrheitswidrig behaupten sollte, die Steuererklärung 2016 nicht innerhalb der letzten Frist erhalten zu haben. Pauschale Behauptungen der Angeklagten, bei der aargauischen Steuerverwaltung herrsche ein "Durcheinander" (vgl. Protokoll), ändern daran nichts.

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 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.

1.4.

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.

Werden mit Wirkung für eine juristische Person Verfahrenspflichten verletzt, wird die juristische Person gebüsst (§ 241 Abs. 1 StG; zur Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung vgl. Felix Richner, Die Strafbarkeit der juristischen Person im Steuerhinterziehungsverfahren, ASA 59 S. 456 f. mit Hinweisen). Zwar kann die juristische Person gemäss weit verbreiteter strafrechtlicher Lehre nicht selber schuldfähig sein, da ihr persönlich die Einsicht in das Unrecht der Tat und die Fähigkeit, gemäss dieser Einsicht

zu handeln, in einem unmittelbaren Sinn fehlen. Die juristische Person handelt aber von Rechts wegen durch ihre Organe, denen als natürliche Personen die Schuldfähigkeit zukommt und die gleichzeitig einen Teil der juristischen Person bilden. Handelt somit ein Organ schuldhaft, so handelt infolge Zurechnung auch die juristische Person selbst schuldhaft; die Handlungsweise des Organs stellt für die betreffende juristische Person eigenes Handeln dar (Richner, a.a.O., S. 455 mit Hinweisen).

Der Angeklagten (bzw. deren Organe) 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 dies unterlassen, womit sie zumindest fahrlässig handelte. Folglich erweist sich auch der subjektive Tatbestand von § 235 Abs. 1 StG als erfüllt.

1.5.

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 Kapitals 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 100.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00).

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Kapital der Angeklagten von CHF 20'000.00 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 Kapital von CHF 20'000.00 sowie bei der ersten Widerhandlung CHF 100.00. Nach-

dem sich die Angeklagte weder zum relevanten Kapital noch zur Bussenhöhe äusserte und die beantragte Busse dem aktuellen Bussentarif entspricht, ist die von der Vorinstanz ausgefallte Busse von CHF 100.00 nicht zu beanstanden. Gründe für eine Reduktion der Busse sind keine ersichtlich.

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.

2.

Nachdem die Angeklagte vollständig unterliegt, hat sie die Verfahrenskosten zu tragen. Sodann ist keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird die Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 100.00 verurteilt.

2.

Die Angeklagte hat die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 50.00 sowie der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 235.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

- die Angeklagte (Vertreter, im Doppel)
- das Kantonale Steueramt (2)
- das KStA, Sektion juristische Personen

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, 12. September 2018

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber::

Heuscher

Stauffer