

3-BU.2018.85

2016/11906

Urteil vom 24. Oktober 2018

Besetzung

Präsident Heuscher

Gerichtsschreiberin Hammerer

Anklagebehörde

Steueramt des Kantons Aargau

Angeklagte

A._____

Gegenstand

Strafbefehl Nr. 2016/11906

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 11. Januar 2018 erstmals gemahnt. Am 12. März 2018 erfolgte eine zweite, eingeschriebene Mahnung unter Ansetzung einer Frist bis 11. April 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 zuständigen Steueramt innert der Mahnfrist keine Steuererklärung zugeht, wurde beim Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 17. Mai 2018 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 1'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 12. Juni 2018 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 27. Juni 2018 beantragte das KStA, Sektion juristische Personen, die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 10. August 2018 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht gegen die Angeklagte 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 17. August 2018 wurde die Angeklagte bzw. deren Organ auf den 24. Oktober 2018 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Mit Erklärung vom 20. Oktober 2018 verzichtete die Angeklagte bzw. deren Organ auf eine Teilnahme an der Verhandlung und ermächtigte das Gericht, das Urteil in ihrer Abwesenheit auf Grundlage der Akten zu fällen.

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 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.

Die Angeklagte hat das Spezialverwaltungsgericht mit Erklärung vom 20. Oktober ermächtigt, 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 eine Steuerpflicht begründet (§§ 62 f. StG).

1.2.

Die Angeklagte hatte am 31. Dezember 2016 unbestrittenermassen Sitz im Kanton Aargau. 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 12. März 2018 reichte sie innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

Die Angeklagte lässt vorbringen, die Firma sei seit über zehn Jahren nicht mehr tätig und es sei auch kein Kapital vorhanden. Die Bankkonten seien vor Jahren saldiert worden. Die Buchhaltung habe immer das C. in Q. erledigt. Die Gesellschafter hätten mehrmals gebeten die Firma zu schliessen. Der Vorsitzende der Geschäftsführung sei gesundheitlich sehr angeschlagen. Beide Gesellschafter hätten zusammen nur die AHV von etwas über CHF 3'000.00 pro Monat.

Mit der Erklärung vom 20. Oktober 2018 weist die Angeklagte erneut daraufhin, dass sie in Liquidation sei und über kein Vermögen verfüge. Das C. habe fälschlicherweise in den Steuerunterlagen Beträge erwähnt, die nirgends existierten. Der Gesellschafter D. sei jetzt im 83. Lebensjahr und gesundheitlich sehr angeschlagen.

Das KStA macht geltend, dass die Angeklagte im Handelsregister bis heute noch nicht gelöscht sei. Gemäss Jahresabschluss per 31. Dezember 2015 habe das Eigenkapital CHF 114'414.00 betragen. Auch wenn keine Aktivitäten mehr stattgefunden hätten, sei eine Steuererklärung einzureichen. Die Steuerpflicht ende erst mit dem Abschluss der Liquidation (Eingang Löschungsanmeldung beim Handelsregisteramt), frühestens am ersten Tag nach Ablauf des Sperrjahres oder dem Eingang der Bestätigung des

zugelassenen Revisionsexperten beim Handelsregisteramt des Kantons Aargau. Die Liquidation einer juristischen Person gelte dann als abgeschlossen, wenn in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Vorschriften alle wesentlichen Liquidationshandlungen durchgeführt worden seien. Zu beachten gelte es auch, dass die Löschung einer juristischen Person im Handelsregister nur mit Einwilligung des KStA vorgenommen werden dürfe (§ 134 StG). Die Löschungsbewilligung durch das KStA erfolge nach Bezahlung sämtlicher offenen Rechnungen.

1.3.2.

Dem Vorbringen der Angeklagten ist entgegenzuhalten, dass die Steuerpflicht einer juristischen Person gemäss § 66 Abs. 1 StG mit dem Abschluss der Liquidation, mit der Verlegung des Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung aus dem Kanton endet. Die Liquidation ist dann beendet, wenn laufende Geschäfte erledigt, die Aktiven verwertet und die Verbindlichkeiten getilgt sind (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 234 StG N 2). Gemäss Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau wurde die Gesellschaft bis dato weder gelöscht noch ist eine Löschanmeldung eingegangen. Die blosse Inaktivität der Angeklagten ändert an der Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung nichts. Eine Steuererklärung müsste die Angeklagte erst dann nicht mehr einreichen, wenn sie sich in Liquidation befände und die Liquidation rechtlich abgeschlossen wäre (vergleiche Merkblatt des KStA "Vorgehen für die Liquidation und Löschung einer AG, GmbH, Genossenschaft oder eines Vereins" vom 20. November 2013). Vollständigkeitshalber ist zu erwähnen, dass auch der faktische Abschluss der Liquidation als Ende der Steuerpflicht betrachtet werden kann (SGE vom 26. August 2013 [3-BU.2013.50]). Auch diese Voraussetzungen sind aber vorliegend nicht erfüllt. Die Angeklagte hat somit ihre Verfahrenspflicht, eine Steuererklärung einzureichen, verletzt.

Des Weiteren können die gesundheitlichen Probleme des Gesellschafters D. nicht berücksichtigt werden, da E. als Gesellschafterin und Geschäftsführerin mit Einzelunterschrift in der Lage gewesen wäre, für die Angeklagte zu handeln, d.h. die Steuererklärung auszufüllen und einzureichen oder aber mindestens ein Fristerstreckungsgesuch zu stellen.

1.3.3.

Es ist zusammenfassend 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, a.a.O., § 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, der früher ausgefallten Bussen 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 1'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00).

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Kapital der Angeklagten von CHF 114'414.00 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 bereits ein Mal gebüsst werden (2014). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Kapital von CHF 114'414.00 sowie bei der zweiten Wiederhandlung CHF 1'000.00.

Die Angeklagte hat sich nicht konkret zum für die Bussenbemessung relevanten Kapital von CHF 114'414.00 geäussert. Sie hat nur in allgemeiner Weise festgestellt, dass kein Kapital vorhanden sei. Deshalb kann auf diesen Einwand nicht abgestellt werden. Einerseits entspricht das für die Bussenbemessung herangezogene Eigenkapital der letzten rechtskräftigen Veranlagung. Andererseits hat sich die Angeklagte anrechnen zu lassen, dass gerade wegen der Verfahrenspflichtverletzung keine "aktuelleren" Angaben vorliegen.

Zur Bussenhöhe hat sich die Angeklagte nur dahingehend geäussert, dass die Gesellschafter lediglich über ein monatliches Renteneinkommen von rund CHF 3'000.00 verfügen. Konkrete Begründungen oder Einwendungen, welche die Angeklagte betreffen, fehlen.

Nachdem die beantragte Busse dem aktuellen Bussentarif entspricht, ist die von der Vorinstanz ausgefallte Busse von CHF 1'000.00 nicht zu beanstanden. 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 bestätigt wird, unterliegt die Angeklagte und die Verfahrenskosten sind ihr vollumfänglich aufzuerlegen.

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird die Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 1'000.00 verurteilt.

2.

Die Angeklagte hat die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 150.00 sowie der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 310.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

- die Angeklagte
- 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, 24. Oktober 2018

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Hammerer