

3-BU.2019.78

2017/12580

Urteil vom 11. März 2020

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Anklagebehörde ***Steueramt des Kantons Aargau***

Angeklagte **A._____ GmbH**

 vertreten durch die Eutag Eugster Treuhand AG, Kasinostrasse 38,
 5000 Aarau

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2017/12580**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2018 wurde der A. GmbH (nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2017 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 14. Januar 2019 erstmals gemahnt. Am 11. März 2019 erfolgte eine zweite, eingeschriebene Mahnung unter Ansetzung einer Frist bis zum 10. April 2019 zur Einreichung der Steuererklärung 2017 inklusive aller Beilagen. Des Weiteren wurde die Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse bis CHF 10'000.00) hingewiesen.

2.

Da dem Kantonalen Steueramt (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 16. Mai 2019 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 3'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Eingabe vom 27. Mai 2019 (nachträglich unterzeichnete E-Mail; vgl. Schreiben des KStA, Sektion Bezug, vom 6. Juni 2019) sinngemäss Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 5. Juni 2019 beantragte das KStA, Sektion juristische Personen, die Abweisung der Einsprache.

6.

Mit Eingabe vom 25. Juni 2019 präzisierte die Angeklagte ihre Einsprache.

7.

Das KStA, Sektion juristische Personen, nahm mit Schreiben vom 15. August 2019 Stellung.

8.

Am 26. August 2019 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."

9.

Mit Verfügung vom 29. August 2019 wurde die Angeklagte bzw. deren Organ auf den 23. Oktober 2019 vorgeladen. Gleichzeitig wurden die Anklage und die Stellungnahme des KStA, Sektion juristische Personen, zugestellt.

10.

Die Angeklagte hat die eingeschriebene Vorladung nicht abgeholt, weshalb ihr diese nochmals nicht eingeschrieben zugestellt wurde.

11.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde C., Geschäftsführer und Gesellschafter der A. GmbH, befragt (Protokoll der Verhandlung vom 23. Oktober 2019 [nachfolgend Protokoll]).

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 kann 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. Der Strafbefehl 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 eine Steuerpflicht begründet (§§ 62 f. StG).

1.2.

Die Angeklagte hatte am 31. Dezember 2017 unbestrittenermassen Sitz im Kanton Aargau. Somit war sie verpflichtet, dem KStA die Steuererklärung 2017 einzureichen.

1.3.

Das KStA macht geltend, dass Mahnverfahren sei ordnungsgemäss durchgeführt worden. Die Angeklagte sei mehrfach gemahnt worden, zuletzt unter Androhung der Säumnisfolgen mit eingeschriebener Mahnung vom 11. März 2019 gesetzten Frist sei keine Steuererklärung 2017 eingereicht worden.

1.4.

1.4.1.

Die Angeklagte führte in der Einsprache aus, sie habe ihrem Treuhänder und Vertreter, D., die Mahnung vom 11. März 2019 übergeben. Dieser sei damit beim KStA vorstellig geworden: "Herr D. wollte schon mehrmals die Steuererklärung und Abschlüsse für das Jahr 2016 bei Herrn E. einreichen. Laut Herrn D. nahm dieser [Herr E.] die Unterlagen nicht entgegen mit der Begründung, er müsse zuerst das Jahr 2015 revidieren. Aus diesem Grunde haben wir weitere Abschlüsse zurückbehalten und auf die entsprechende Aufforderung von Herrn E. gewartet."

1.4.2.

Der Revisor des KStA führte in seiner Stellungnahme vom 15. August 2019 aus, die Annahme der Steuererklärung 2016 sei nie verweigert worden. Auch sei kein Aufschub gewährt worden. Vielmehr seien keine weiteren Steuererklärungen mehr eingereicht worden, da anlässlich der Revision der Steuerperiode 2015 erhebliche Mängel aufgedeckt worden seien, die zur Eröffnung eines Nachsteuer- und Bussenverfahren geführt hätten.

1.4.3.

Der Geschäftsführer der Angeklagten, Herr C., gab anlässlich der Verhandlung zu Protokoll, dass er dem Vertreter und Treuhänder der Angeklagten die (letzte) Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung 2017 übergeben habe mit dem Auftrag, dieser solle die Angelegenheit erledigen. Er habe diesen aber nicht ausdrücklich darum ersucht, ein Fristerstreckung zu stellen.

1.4.4.

An der Verhandlung erklärte der Vertreter und Treuhänder der Angeklagten, die Steuerrevision 2015 sei noch nicht abgeschlossen. Wegen der erheblichen Diskrepanzen zwischen Jahresabschluss 2015 und Ergebnis der Steuerrevision 2015 habe er die Steuererklärungen 2016 und 2017 nicht einreichen können. Umstritten sei bei der Steuerrevision 2015 vor allem die Führung des "Paypal"-Kontos gewesen. Nach Auffassung der Angeklagten handle es sich dabei um ein blosses Durchlaufkonto. Herr D. habe dem Steuerrevisor auch diverse Auszüge des "Paypal"-Kontos geschickt. Allerdings sei das rückwirkend nicht mit korrektem Saldo möglich gewesen. Alle Einnahmen des fortlaufend geführten "Paypal"-Kontos würden auf die "ordentlichen" UBS-Konti übertragen, welche in der Buchhaltung enthalten seien. Dieses Vorgehen sei bisher bei der Steuerrevision nicht bemängelt worden. Es habe keine steuerlichen Aufrechnungen gegeben.

Der Vertreter der Angeklagten führte weiter aus, dass er nach der letzten Mahnung persönlich bei Herrn E. vom KStA vorstellig geworden sei und weitere Unterlagen für das Steuerjahr 2015 eingereicht habe. Er habe mitgeteilt, dass er wegen des fortlaufenden "Paypal"-Kontos den Jahresabschluss 2016 nicht einreichen könne, solange die Steuerrevision 2015 nicht erledigt sei. Ansonsten müsste der Jahresabschluss möglicherweise zwei Mal eingereicht werden. Gemäss Herrn D. habe er "dann nichts mehr von Herrn E. gehört". Der Vertreter der Angeklagten habe gehofft, die definitive Veranlagung 2015 zu erhalten, damit er unmittelbar anschliessend den bis auf das "Paypal"-Konto fertigen Jahresabschluss 2016 und ebenso denjenigen für 2017 hätte einreichen können. Daher sei auch nicht über eine Fristerstreckung gesprochen worden. Eine schriftliche Fristerstreckung sei nicht gewährt worden (Protokoll).

1.5.

Es ist nach dem Gesagten unbestritten, dass der Angeklagten und deren Vertreter die Mahnung mit einer letzten Frist für die Einreichung der Steuererklärung 2017 bis zum 10. April 2019 zugegangen ist. Ebenso ist unbestritten, dass innert dieser Frist die Steuererklärung 2017 nicht eingereicht wurde.

1.6.

1.6.1.

Es ist nachfolgend zu prüfen, ob Gründe vorlagen, welche der Angeklagten die rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung 2017 verunmöglichten.

1.6.2.

Der Einwand der Angeklagten, sie habe die Steuererklärung 2017 nicht einreichen können, da die Vorperioden 2015 und 2016 noch nicht veranlagt worden seien, ist unbehelflich. Für die periodisch geschuldeten Gewinn- und Kapitalsteuern besteht die Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung für jede Steuerperiode (§ 91 StG, § 180 StG). Das rechtzeitige Einreichen der vollständigen Steuererklärung kann nicht mit der Begründung verweigert werden, dass die Steuerveranlagung für die Vorperiode(n) noch nicht rechtskräftig veranlagt ist oder ein relevanter Rechtsstreit noch nicht beigelegt ist. Allfällige Unklarheiten, auch in der Beurteilung der Jahresabschlüsse, mit Auswirkungen auf die aktuell einzureichende Steuererklärung müssen durch einen Vermerk oder Vorbehalt in der Steuererklärung berücksichtigt werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, §180 StG N 7 und 18, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Die Angeklagte hätte in der Steuererklärung 2017 für einzelne noch unsichere Positionen Bemerkungen anbringen können und müssen.

1.6.3.

Die Erklärung des Vertreters der Angeklagten, der Revisor des KStA habe die Steuererklärung 2016 nicht entgegengenommen, da er "zuerst das Jahr 2015 revidieren müsse" ist nicht glaubhaft. Sie widerspricht nicht nur den Angaben des Revisors des KStA im Schreiben vom 23. August 2019, sondern ganz allgemein der aargauischen Steuerpraxis. Selbst im Falle einer Annahmeverweigerung, wäre die Einreichung von Steuererklärungen per Post ohnehin möglich und zumutbar gewesen.

Ebenso ist nicht nachvollziehbar, dass der seit mehr als 30 Jahren für die Angeklagte in Steuerangelegenheiten tätige Vertreter trotz der letzten Mahnung des KStA "alle weiteren Jahresabschlüsse zurückbehalten" und die Steuererklärung 2017 nicht fristgerecht eingereicht haben will, weil das Steuerjahr 2015 noch nicht abgeschlossen gewesen sei und er "nichts mehr von Herrn E. hörte".

Ohnehin könnte – selbst wenn auf die Angaben der Angeklagten abgestellt würde – daraus keine gewährte Fristerstreckung abgeleitet werden, zumal es sich nach den Angaben der Angeklagten nicht um die vorliegend streitbetroffene Steuererklärung 2017, sondern um die Steuerrevision 2015 bzw. die Steuererklärung 2016 gehandelt haben soll. An der Verhandlung wurde angegeben, dass keine schriftliche Fristerstreckung gewährt worden sei.

1.6.4.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die von der Angeklagten vorgebrachten Gründe für die Nichtabgabe der Steuererklärung 2017 nicht stichhaltig sind. Die durch einen fachkundigen Treuhänder vertretene Angeklagte hätte die Steuererklärung 2017 fristgerecht einreichen oder zumindest ein (schriftliches) Fristerstreckungsgesuch stellen müssen.

1.7.

Weitere Gründe, welche der Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2017 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches verunmöglicht hätten, sind nicht ersichtlich. Folglich ist festzuhalten, dass sämtliche Einwände unbehelflich sind und die Nichteinreichung der Steuererklärung 2017 bzw. eines Fristerstreckungsgesuches nicht zu begründen vermögen. Die Angeklagte hat damit ihre Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2017 verletzt.

1.8.

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, 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.

1.9.

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.

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 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 3'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00).

3.2.

3.2.1.

Die Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2012 bis 2016) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits zwei Mal gebüsst werden (2015, 2016). Das ist unbestritten.

3.2.2.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Kapital der Angeklagten von CHF 250'000.00 aus (vgl. auch Aktennotiz vom 17. Oktober 2019). Dies wurde der Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. Demgegenüber beträgt das letzte rechtskräftig veranlagte Kapital CHF 1'030'656.00 (definitiven Steuerveranlagung 2014; Aktennotizen vom 23. Oktober 2019 und 5. Dezember 2019), was – würde darauf abgestellt – eine Bussenerhöhung nach sich ziehen müsste.

Dass das KStA vorliegend zu Gunsten der Angeklagten nur auf ein für die Bussenbemessung massgebliches Kapital von CHF 250'000.00 gemäss provisorischer Steuerrechnung 2016 abstellt, ist jedoch vertretbar, zumal auch die Angeklagte anlässlich der Verhandlung eine (nicht völlig von der Hand zu weisende) aktuell schwierige finanzielle Situation geltend machte (Protokoll). Auf eine Bussenerhöhung ist daher zu verzichten. Gleichzeitig kann aber auch eine Bussenreduktion nicht in Frage kommen.

3.3.

Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Kapital von CHF 250'000.00 sowie bei der dritten Widerhandlung CHF 3'000.00. Gründe für eine Reduktion der Busse sind keine ersichtlich. Nachdem die beantragte Busse dem aktuellen Bussentarif entspricht, ist die von der Vorinstanz ausgefallte Busse von CHF 3'000.00 nicht zu be-
anstanden.

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 3'000.00 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 3'000.00 verurteilt.

2.

Die Angeklagte hat die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 350.00 sowie der Kanzleigebür von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 545.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

- die Vertreterin der Angeklagten (2; mit Aktennotizen)
- das Kantonale Steueramt, Sektion Bezug
- 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, 11. März 2020

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann