

**3-BU.2019.91**

2017/12623

**Urteil vom 27. Februar 2020**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Präsident Heuscher  
                    Gerichtsschreiberin Bernhard

\_\_\_\_\_  
Anklagebehörde    **Steueramt des Kantons Aargau**

\_\_\_\_\_  
Angeklagte        **A.\_\_\_\_\_ GmbH, c/o B.\_\_\_\_\_**

\_\_\_\_\_  
Gegenstand        **Strafbefehl Nr. 2017/12623**  
                          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 von 20 Tagen 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 zuständigen Steueramt innert der Mahnfrist keine Steuererklärung zugeing, wurde beim Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

### **3.**

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 16. Mai 2019 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 4'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00) auferlegt.

### **4.**

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 14. Juni 2019 Einsprache.

### **5.**

In seiner Stellungnahme vom 24. September 2019 beantragte das KStA, Sektion juristische Personen (JP), die Abweisung der Einsprache.

### **6.**

Am 26. November 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."

### **7.**

Mit Verfügung vom 9. Dezember 2019 wurde die Angeklagte bzw. deren Organ auf den 27. Februar 2020 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt und der Vertreter der Angeklagten aufgefordert, das von ihm in der Einsprache erwähnte Arztzeugnis bis zum 15. Januar 2020 einzureichen.

**8.**

**8.1.**

Mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichts vom 12. Februar 2020 wurde die Angeklagte aufgefordert, bis zum 20. Februar 2020 eine Vollmacht für B. einzureichen, welcher die Einsprache gegen den Strafbefehl unterzeichnet hat, jedoch nicht im Handelsregister als zeichnungsberechtigte Person eingetragen ist.

**8.2.**

Mit Eingabe vom 20. Februar 2020 (Eingang Spezialverwaltungsgericht 24. Februar 2020) hat die Angeklagte eine (undatierte) Vollmacht für B. eingereicht.

**9.**

Die Angeklagte bzw. deren Organ ist nicht zur Verhandlung vom 27. Februar 2020 erschienen.

---

## **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.**

Erscheint die Angeklagte bzw. deren Organ - wie im vorliegenden Verfahren - trotz Vorladung nicht zur Verhandlung und wurde vorgängig nicht ausdrücklich um die Ansetzung eines neuen Gerichtstermins ersucht, geht das Spezialverwaltungsgericht davon aus, dass das Gericht ermächtigt wird, 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 2017 unbestrittenermassen Sitz im Kanton Aargau. Somit war sie verpflichtet, dem KStA JP die Steuererklärung 2017 einzureichen.

#### **1.3.**

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, eingeschriebenen Mahnung vom 11. März 2019 reichte sie innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

#### **1.4.**

B. bringt für die Angeklagte vor, infolge gesundheitlicher Gründe sei es ihm nicht möglich gewesen, innert der Mahnfrist die Steuererklärung 2017 einzureichen.

Die Angeklagte reichte jedoch trotz Aufforderung kein Arztzeugnis ein, welches nachweist, weshalb ihr Vertreter – wie geltend gemacht – dem KStA JP innert der Mahnfrist keine ausgefüllte Steuererklärung zustellen konnte. Die behaupteten gesundheitlichen Gründe sind somit als unbelegte Schutzbehauptung zu qualifizieren.

Des Weiteren wurde innert Frist weder ein Fristerstreckungsgesuch gestellt noch die Steuererklärung 2017 eingereicht. Letztere ist erst mit Datum vom 5. November 2019 und damit verspätet eingegangen.

#### **1.5.**

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.

### **1.6.**

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. F. 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 (F. 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.

### **1.7.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Angeklagte gegen § 235 Abs. 1 StG verstossen hat und dementsprechend zu bestrafen ist.

### **2.**

Es liegen weder Rechtfertigungsgründe noch Schuldausschluss- 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 4'000.00 (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 Steueranlagungen der Jahre 2012 bis 2016) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits vier Mal gebüsst werden (2013, 2014, 2015, 2016). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Kapital von CHF 20'000.00 sowie bei der fünften Wiederhandlung CHF 4'000.00.

#### **3.2.**

Die Angeklagte macht geltend, sie habe die Steuererklärungen 2015 und 2016 eingereicht. Die Steuererklärung 2017 sei verspätet eingereicht worden. Dennoch erachte sie die Höhe der Busse als ausserordentlich hoch, da die Firma seit dem 1. Januar 2019 nicht mehr aktiv sei und demnächst liquidiert werde. Sie bitte daher um eine Reduktion auf CHF 400.00.

#### **3.3.**

Das KStA JP hält fest, dass auch für die Einreichung der Steuererklärungen 2015 und 2016 jeweils das vollständige Mahnverfahren habe erfolglos durchgeführt werden müssen. Letztendlich habe dies zu Ermessenstaxationen geführt und im Einspracheverfahren geendet. Es lägen keine nachvollziehbaren Gründe vor, weshalb die Ordnungsbussen herabgesetzt werden sollte. Vielmehr würden die Gesamtumstände aufzeigen, dass sich die Versäumnisse regelmässig ereignen würden.

#### **3.4.**

Weder das Einreichen der Steuererklärungen in den Vorjahren – selbst wenn diese ordnungsgemäss eingereicht worden wären – noch die in Aussicht gestellte Liquidation der angeklagten Unternehmung (gemäss Internetauszug aus dem Handelsregister vom 27. Februar 2020 ist die Angeklagte jedoch auch heute noch aktiv, ein Eintrag betreffend einen allfälligen

Liquidationsbeschluss besteht nicht) vermögen eine Reduktion der Busse zu begründen.

**3.5.**

Die beantragte Busse entspricht dem aktuellen Bussentarif, daher ist die von der Vorinstanz ausgefallte Busse von CHF 4'000.00 nicht zu beanstanden.



**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 4'000.00 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 4'000.00 verurteilt.

**2.**

Die Angeklagte hat die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 450.00 sowie der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 610.00, zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:

- die Angeklagte
- das Kantonale Steueramt
- 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, 27. Februar 2020

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Heuscher

Die Gerichtsschreiberin:

Bernhard