

3-BU.2019.92

2017/12612

Urteil vom 28. Februar 2020

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Bernhard

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A._____ GMBH (B._____ LLC)**

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2017/12612**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2018 wurde der A. GMBH (B. LLC; nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2017 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 12. November 2018 erstmals gemahnt. Am 8. April 2019 erfolgte eine zweite, eingeschriebene Mahnung unter Ansetzung einer Frist bis zum 8. Mai 2019 zur Einreichung der Steuererklärung 2017 inklusive aller Beilagen sowie der von der Generalversammlung genehmigten Jahresrechnung 2017 mit Anhang. Des Weiteren wurde die Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse bis CHF 10'000.00) hingewiesen.

2.

Da dem zuständigen Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion juristische Personen (JP), 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 2'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 30. Mai 2019 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 24. September 2019 beantragte das KStA JP die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 26. November 2019 erhob das KStA, Sektion Bezug, 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.

8.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde E., Vertreter der Angeklagten, befragt (Protokoll vom 27. Februar 2020 [nachfolgend Protokoll]).

9.

Mit Eingabe vom 27. Februar 2020 präzisierte der Vertreter der Angeklagten seinen Antrag, welchen er an der Verhandlung gestellt hatte.

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 das KStA (JP) 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.

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.

Das KStA JP führt aus, dass das Mahnverfahren ordnungsgemäss durchgeführt worden sei. Am 30. März 2019 sei zudem ein Telefax bei der Steuerverwaltung eingegangen, mit der Bitte um Fristverlängerung bis 23. April 2019 (Fristverlängerungsgesuch datiert vom 29. März 2019). Folglich sei die Aussage, die Steuererklärung sei bereits anfangs März 2019 eingereicht worden, nicht nachvollziehbar. Für eine bereits eingereichte Steuererklärung sei keine erneute Fristverlängerung notwendig.

1.4.

Die Angeklagte bzw. deren Organ bringt vor, sie habe die Steuererklärung samt Beilagen anfangs März 2019 per A- oder B-Post dem KStA JP gesendet. Mit Replik vom 12. Oktober 2019 macht die Angeklagte erneut geltend, sie habe die Steuererklärung 2017 rechtzeitig eingereicht. Der vom KStA JP erwähnte Fax sei wahrscheinlich ein Fehler gewesen, da der Schreibende mehrere Firmen treuhänderisch betreue. Deshalb sei möglicherweise ein Blocksatz in ein falsches Dokument kopiert worden, was den Irrtum erkläre. Die Angeklagte habe keinen Grund, die Steuererklärung nicht einzureichen, da sie nur die Minimalsteuer von CHF 845.00 bezahlen müsse.

1.5.

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, eingeschriebenen Mahnung vom 8. April 2019 reichte sie innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein. Die Steuererklärung 2017 (am 1. Dezember 2018 unterzeichnet) ging erst am 15. September 2019 (Eingangsstempel 16. September 2019) – und damit verspätet – beim

KStA JP ein. Die Angeklagte hat nicht belegt (z.B. Zustellnachweis der Post, Zeugenbeweis), dass sie die Steuererklärung rechtzeitig eingereicht hat.

Der Vertreter der Angeklagten erinnerte sich an der Verhandlung nicht daran, Mahnungen erhalten zu haben. Demgegenüber behauptete er, die Steuererklärung 2017 Ende Februar, Anfang März sicher eingereicht zu haben (Protokoll). Die Angaben der Angeklagten bzw. ihres Vertreters sind ohne weiteren Nachweis nicht glaubwürdig und erscheinen als reine Schutzbehauptungen. Dies muss umso mehr gelten, als die Angeklagte zwei Telefax an die Steuerverwaltung sandte, mit der Bitte um Fristverlängerung bis 30. März 2019, welche gewährt wurde bis 31. März 2019 (Fristverlängerungsgesuch datiert vom 8. Februar 2019, Eingang gleichentags) bzw. bis 23. April 2019 (Fristverlängerungsgesuch datiert vom 29. März 2019, Eingang 30. März 2019). Dass es sich bei zwei aufeinanderfolgenden Fristerstreckungsgesuchen um einen "Fehler" gehandelt haben soll, ist absolut unglaubwürdig. Festzuhalten ist zudem, dass die Steuererklärung 2017, welche sich bei den Akten befindet, den 1. Dezember 2018 als Unterschriftsdatum trägt. Weshalb diese fertige Steuererklärung erst anfangs März 2019 eingereicht worden sein soll, ist – auch vor dem Hintergrund gesundheitlicher Probleme des Vertreters – kaum nachvollziehbar. Weiter wäre die letzte Mahnung vom 8. April 2019 nach der behaupteten Einreichung der Steuererklärung 2017 erfolgt. Weshalb die Angeklagte darauf trotz behaupteter Einreichung der Steuererklärung nicht reagierte, ist nicht nachvollziehbar.

1.6.

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.

1.7.

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.

1.8.

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 2'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 65.00).

3.2.

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 drei Mal gebüsst werden (2012, 2013, 2014). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Kapital von CHF 20'000.00 sowie bei der vierten Wiederhandlung CHF 2'000.00.

3.3.

Mit der Einsprache beantragte die Angeklagte die Aufhebung der Busse, eventualiter eine Busse von maximal CHF 150.00. An der Verhandlung wurde der Antrag modifiziert. Es wurde neu eine Minimalbusse, maximal CHF 300.00 beantragt (vgl. auch Eingabe vom 27. Februar 2020).

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 2'000.00 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 2'000.00 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 2'000.00 verurteilt.

2.

Die Angeklagte hat die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 250.00 sowie der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 410.00, 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, 28. Februar 2020

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard