

3-BU.2020.113
2018/12216

Urteil vom 14. Januar 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Betsche

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A. _____ GmbH**

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2018/12216**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2019 wurde der A. GmbH (nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2018 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 11. November 2019 erstmals gemahnt. Am 13. Januar 2020 erfolgte eine zweite, per Einschreiben versandte Mahnung unter Ansetzung einer Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Steuererklärung 2018 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 11. März 2020 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 2'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 200.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 3. April 2020 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 26. Mai 2020 beantragte das KStA, Sektion juristische Personen, die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 17. November 2020 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 1. Dezember 2020 wurde die Angeklagte bzw. deren Organ auf den 14. Januar 2021 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim KStA, Sektion juristische Personen, getätigt (Telefonnotiz vom 17. Dezember 2020).

9.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2020 wurde der Angeklagten vom Spezialverwaltungsgericht eine Erhöhung der Busse angedroht und die Möglichkeit zur Stellungnahme bzw. zum Rückzug der Einsprache gegeben.

10.

Die Angeklagte bzw. deren Organ hat mit Schreiben vom 31. Dezember 2020 zur angedrohten Bussenerhöhung Stellung genommen.

11.

Die Angeklagte bzw. deren Organ ist nicht zur Verhandlung 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 2018 unbestrittenermassen Sitz im Kanton Aargau. Somit war sie verpflichtet, dem KStA die Steuererklärung 2018 einzureichen.

1.3.

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, eingeschriebenen Mahnung vom 13. Januar 2020 reichte sie innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

1.4.

1.4.1.

Die Angeklagte bzw. deren Organ bringt vor, zwar sei die Buchhaltung 2018 seit längerem provisorisch fertiggestellt worden. Jedoch seien eine Schlussbesprechung mit der Buchhalterin und der definitive Jahresabschluss 2018 nicht möglich gewesen, weil der Gesellschafter und Geschäftsführer der Angeklagten, C., seit Anfang März 2020 in Italien gewesen und eine Rückreise von dort aufgrund der Covid-19- Pandemie schwierig gewesen sei.

Weiter führt C. für die Angeklagte aus, es sei beabsichtigt gewesen, die Steuererklärung 2020 (richtig: 2018) im März 2020 einzureichen. Dies sei aber nicht möglich gewesen, da sich sowohl Italien als auch die Schweiz im Lockdown befunden hätten. Zwar habe sich die Situation für die Branche der Angeklagten – das Eventmanagement – seither nicht verbessert, die Zeit habe aber genutzt werden können, um die Steuerklärungen 2018 und 2019 zu erstellen. Die Angeklagte kämpfe seit dem Lockdown ums Überleben und habe seit März 2020 keine Einnahmen mehr erzielt.

1.4.2.

Wie das KStA, Sektion juristische Personen, in seiner Stellungnahme vom 26. Mai 2020 zutreffend ausführt, datierte die letzte Mahnung vom 13. Januar 2020. Die darin angesetzte letzte Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2018 dauerte bis zum 12. Februar 2020. Selbst wenn C. demnach seit Anfang März in Italien gewilt hätte und deshalb an der Fertigstellung der Buchhaltung der Angeklagten gehindert worden wäre, so war die letzte Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2018 bereits Wochen zuvor abgelaufen. Ein Aufenthalt in Italien ab März 2020 ist für die Verspätung deshalb nicht kausal. Somit kann dieser Einwand nicht gehört werden.

Die vermehrten Grenzkontrollen bzw. erschwerten Einreisebedingungen aus Italien in die Schweiz begannen zudem erst am 13. März 2020 (vgl. <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-78452.html>). Dies war ein Monat nach Ablauf der letzten Einreichungsfrist, weshalb dieser Umstand das Versäumnis der Angeklagten ebenso wenig zu erklären vermag.

1.4.3.

Die Einwände der Angeklagten bzw. deren Organs sind deshalb unbehelflich und vermögen die Nichteinreichung der Steuererklärung 2018 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuchs nicht zu begründen.

Weitere Gründe, welche der Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2018 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches verunmöglicht hätten, sind nicht ersichtlich.

Die Angeklagte hat damit ihre Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2018 verletzt.

1.5.

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 Organen) 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.

1.6.

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 200.00).

Von der grundsätzlichen Bussenbemessung gemäss den finanziellen Verhältnissen der letzten rechtskräftigen Steuerveranlagung ist nur abzuweichen, wenn klare Anzeichen dafür bestehen, dass die aktuelle finanzielle Situation (insbesondere das aktuelle Einkommen) massiv von der letzten rechtskräftigen Steuerveranlagung abweicht (SGE vom 18. Juni 2015 [3-BU.2015.45]).

3.2.

3.2.1.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Kapital der Angeklagten von CHF 36'850.00 aus. Dies wurde der Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt.

In der Zwischenzeit wurde das steuerbare Kapital für das Jahr 2018 mit CHF 116'265.00 nach Ermessen rechtskräftig veranlagt (vgl. Anklageschrift sowie Telefonnotiz vom 17. Dezember 2020). Da dieser Betrag somit das letzte rechtskräftig veranlagte steuerbare Kapital darstellt, ist für die Bussenbemessung im Strafverfahren grundsätzlich auf dieses höhere Kapital abzustellen.

3.2.2.

Die Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2013 bis 2017) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits drei Mal gebüsst werden (2013, 2016, 2017). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Kapital von CHF 116'265.00 sowie bei der vierten Widerhandlung CHF 6'000.00. Bis zu einem steuerbaren Kapital von CHF 100'000.00 beträgt die Busse bei der vierten Widerhandlung hingegen CHF 4'000.00.

Die Angeklagte hat sich weder zum relevanten Kapital noch zur Bussenhöhe geäussert. Jedoch macht sie bzw. deren Organ in der Stellungnahme zur angedrohten Bussenerhöhung geltend, sie habe seit März 2020 keine Einnahmen mehr erzielt. Allerdings substantiiert sie diese Angaben nicht und reicht keine Unterlagen dazu ein.

Gemäss Handelsregisterauszug bezweckt die Angeklagte den Betrieb von Reisebüros sowie Veranstaltungen von Reisen aller Art. Gemäss Website <http://www.A..ch/> verkauft die Angeklagte unter anderem Tickets zu internationalen Fussballspielen (Serie A, Champions League, Premier League), organisiert die Reisen an die Austragungsorte und vermittelt Ferienwohnungen in Italien. Vor diesem Hintergrund ist es glaubhaft, dass der Umsatz der Angeklagten im Jahr 2020 aufgrund der mit der Covid-19-Pandemie zusammenhängenden aussergewöhnlichen Reise- und Veranstaltungsbeschränkungen stark zurückgegangen ist. Unter Berücksichtigung dieser Umstände ist es deshalb gerechtfertigt, die Busse

gestützt auf ein reduziertes steuerbares Kapital bis CHF 100'000.00 auf CHF 4'000.00 festzulegen. Eine weitere Reduktion ist ohne Nachweis des tatsächlichen Erwerbsausfalls und allfälliger staatlicher Kompensationen nicht möglich.

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.

Das KStA hat der Angeklagten neben der Busse eine Gebühr von CHF 200.00 auferlegt. Es beantragt die Bestrafung der angeklagten Person "im Sinne des Strafbefehls". Die gerichtliche Überprüfung der Gebührenhöhe hat ergeben, dass diese weder dem Kostendeckungs- noch dem Äquivalenzprinzip entspricht (vgl. die ausführliche Begründung im SGE vom 7. Mai 2020 [3-BU.2020.17], Erw. III 2.). Die Gebühr ist deshalb auf CHF 100.00 zu senken. Sie ist vom KStA zusammen mit der Busse zu beziehen.

3.

Zusammenfassend wird die vom KStA beantragte Busse von CHF 2'000.00 auf CHF 4'000.00 erhöht. Die Gebühr ist von CHF 200.00 auf CHF 100.00 zu kürzen. Damit unterliegt die Angeklagte und die Verfahrenskosten sind ihr vollumfänglich aufzuerlegen. Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

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 Kosten von CHF 100.00 zu tragen, welche vom KStA zusammen mit der Busse bezogen werden.

3.

Die Angeklagte hat die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 450.00 sowie der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 620.00, zu bezahlen.

4.

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, 14. Januar 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche