

3-BU.2020.17
2018/5391

Urteil vom 27. Mai 2020

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Hammerer

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2018/5391**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2019 wurde A. (nachfolgend Angeklagter) die Steuererklärung 2018 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde der Angeklagte am 22. August 2019 erstmals gemahnt. Am 26. September 2019 erfolgte eine zweite, per A-Post Plus versandte Mahnung unter Ansetzung einer Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Steuererklärung 2018 inklusive aller Beilagen. Des Weiteren wurde der Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse) 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 1. November 2019 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 600.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 200.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 5. November 2019 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 20. November 2019 beantragte das Gemeindesteueramt Q. die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 27. Februar 2020 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht gegen den Angeklagten 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 13. März 2020 wurde der Angeklagte auf den 7. Mai 2020 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt und auf die mögliche Bussenerhöhung hingewiesen

8.

Der Angeklagte ist nicht zur Verhandlung vom 7. Mai 2020 erschienen.

9.

Mit Schreiben vom 13. Mai 2020 wurde dem Angeklagten eine korrigierte Bussenerhöhung mit der Möglichkeit zur Stellungnahme angedroht.

10.

Mit Schreiben vom 25. Mai 2020 nahm der Angeklagte Stellung und beantragte neu die Zusprechung einer Genugtuung.

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 dem 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 der Angeklagte - 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 und in der in Frage stehenden Einwohnergemeinde eine Steuerpflicht begründet (§§ 16 f. StG).

1.2.

Der Angeklagte hatte am 31. Dezember 2018 unbestrittenermassen Wohnsitz in Q.. Somit war er verpflichtet, dem zuständigen Steueramt die Steuererklärung 2018 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Der Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 26. September 2019 reichte er innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

1.3.2.

Der Angeklagte bringt vor, er habe die Steuererklärung 2018 am 4. November 2019 und somit innert Frist eingereicht, da vom 28. September 2019 bis 14. Oktober 2019 ein Postrückhaltungsauftrag gelaufen sei. Er habe erst am 17. Oktober 2019 von der Mahnung vom 26. September 2019 Kenntnis erhalten. Zudem erfülle die Zustellung der Mahnung mit A-Post Plus nicht die gesetzlichen Vorgaben, da gemäss § 65 Abs. 4 StGV Mahnungen zur Einreichung der Steuererklärung durch eingeschriebenen Brief oder gegen Empfangsbestätigung zuzustellen seien. Voraussetzung für den Beginn des Fristenlaufs sei eine ordnungsgemässe Zustellung. Als ordnungsgemässe Zustellung gelte die tatsächliche Aushändigung der fristauslösenden Korrespondenz. A-Post-Plus Sendungen vermöchten keineswegs eine ordnungsgemässe Zustellung darzustellen und hätten nicht den Zweck einer fristauslösenden Korrespondenz ab Datum der postalischen Zustellung. Eine Rechtfertigung zur Ausstellung einer Busse bestünde vorliegend nicht ansatzweise. Diese sei somit ersatzlos zu streichen. Mit Stellungnahme vom 25. Mai 2020 wiederholte der Angeklagte unter Verweis auf Urteile verschiedener Instanzen, er habe die Mahnung erst am 17. Oktober 2019 durch persönliche Übergabe erhalten. Die Steuerbehörde müsse folglich, weitere Indizien oder Umstände dartun, mit welchen eine frühere Zustellung bewiesen werden könne.

1.3.3.

Das Gemeindesteuernamt Q. hält fest, das Mahnverfahren sei ordnungsgemäss durchgeführt worden. Die zweite Mahnung sei am 26. September 2019 bei der schweizerischen Post aufgegeben und dem Angeklagten am 27. September 2019 zugestellt worden. Die Mahnung dürfe gemäss aktuellem Bundesgerichtsentscheid mit A-Post Plus zugestellt werden. Somit liege kein Verfahrensfehler vor. Ein Postrückbehaltungsauftrag habe keine fristenunterbrechende Wirkung. Zudem sei die Mahnung am 27. September 2019 und damit vor dem Postrückbehaltungsauftrag vom 28. September 2019 bis 14. Oktober 2019 zugestellt worden. Mit Einreichdatum vom 4. November 2019 (Postaufgabe) sei die Frist von 20 Tagen nicht eingehalten worden.

1.4.

1.4.1.

Die Eröffnung einer Verfügung ist nicht eine annahmebedürftige, sondern eine bloss empfangsbedürftige Rechtshandlung. Die effektive Kenntnisnahme vom Inhalt der Verfügung ist nicht notwendig (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 7 mit Hinweisen). Die Zustellung wird in der Regel durch die Post vorgenommen. Die Steuerbehörden sind frei, auf welche Weise sie die postalische Zustellung vornehmen wollen, mit gewöhnlicher Post (A, A-Post Plus oder B), eingeschrieben oder gegen Empfangsbescheinigung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 8). Der Nachweis der Zustellung kann mit allen tauglichen Beweismitteln erbracht werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 9, N 26). Ob die Tatsache oder der Zeitpunkt einer Zustellung als gegeben anzunehmen ist, ist Frage der freien richterlichen Beweiswürdigung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 26). Die Beweislast für den Zugang und den Zeitpunkt der Zustellung der Mahnung tragen die Steuerbehörden.

Der Versand der letzten Mahnung vom 26. September 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) erfolgte mit A-Post Plus. Bei dieser Versandart werden Briefe konventionell in uneingeschriebener Form (A-Post) befördert, d.h. die Zustellung erfolgt direkt in den Briefkasten oder in Postfach des Adressaten, ohne dass dieser den Empfang unterschriftlich bestätigen muss; entsprechend wird der Adressat im Falle seiner Abwesenheit auch nicht durch die Hinterlegung einer Abholungseinladung avisiert. Im Unterschied zu herkömmlichen Postsendungen sind A-Post Plus Sendungen jedoch mit einer Nummer versehen, was die elektronische Sendungsverfolgung im Internet ("Track & Trace") ermöglicht. Daraus ist ersichtlich, wann dem Empfänger die Sendung durch die Post in den Briefkasten/das Postfach gelegt wurde und somit in seinen Verfügungsbereich gelangte (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 24. Januar 2012 [2C_750/2011, 2C_577/2011]; Bundesgerichtsurteil vom 14. Januar 2010 [2C_430/2009] mit Hinweisen, in: StR 65/ 2010

S. 396 ff.). Bei einem nachgewiesenen A-Post Plus Versand erfolgt die Zustellung der Mahnung am Tag des Einlegens in den Briefkasten, selbst wenn der Empfänger den Briefkasten über Tage nicht leeren oder den Inhalt des Briefkastens ungelesen entsorgen sollte.

Ausweislich der Sendungsverfolgung (aaa) wurde die Sendung mit der letzten Mahnung am 27. September 2019 um 10:26 in den Briefkasten des Angeklagten gelegt. Sie gilt in diesem Zeitpunkt als zugestellt. Soweit der Angeklagte folglich behauptet, die Mahnung sei ihm erst am 17. Oktober 2019 persönlich übergeben worden, so muss er sich die Sendungsverfolgung (aaa) entgegenhalten lassen, die eindeutig das Gegenteil belegt. Für die Behauptung die Mahnung sei ihm erst am 17. Oktober 2019 persönlich übergeben worden, finden sich keine Indizien oder Beweise in den Akten. Entgegen der Auffassung des Angeklagten basiert die A-Post-Plus-Zustellung nicht auf einer Zustellfiktion. Die Einwendung kann als Schutzbehauptung nicht gehört werden.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung vermögen gesonderte Abmachungen über die Zustellung, wie nach ständiger Praxis insbesondere der Postrückbehaltungsauftrag, den Zeitpunkt der rechtlich relevanten Zustellung nicht zugunsten des Empfängers auf später zu verlegen und Sendungen sind nicht erst bei der effektiven Empfangnahme als erfolgt zu betrachten (BGE 107 V 187; siehe auch Urteile des Bundesgerichts vom 2. März 2017 [(C_53/2017] E. 4.2.; vom 22. März 2016 [5A_704/2015] E. 9.2; vom 18. März 2014 [6B_169/2014] E. 2). Da der Postrückbehaltungsauftrag nach den Angaben des Angeklagten erst ab 28. September 2019 gültig war, spielt dieser ohnehin keine Rolle.

Zusammenfassend liegen keine Gründe vor, die es dem Gericht als glaubhaft erscheinen lassen, dass die Mahnung vom 26. September 2019 nicht durch die Post am 27. September 2019 in den Briefkasten der Angeklagten gelegt wurde. Vielmehr hat das Spezialverwaltungsgericht keinen Zweifel daran. Die abweichenden Ausführungen des Angeklagten – insbesondere in der Stellungnahme vom 25. Mai 2020 – sind daher unbehelflich.

1.4.2.

Gemäss § 65 Abs. 4 der Verordnung zum Steuergesetz (StGV) vom 11. September 2000 in der ab 1. Januar 2019 gültigen Fassung werden Steuerpflichtige, welche die Steuererklärung nicht rechtzeitig eingereicht bzw. die zur Behebung von formellen Mängeln angesetzte Frist nicht eingehalten haben, unter Hinweis auf die Folgen der Unterlassung gemahnt, die Verfahrenspflichten innerhalb einer letzten Frist von mindestens 20 Tagen vollständig und richtig zu erfüllen. Der vom Angeklagten zitierte letzte Satz, dass Mahnungen zur Einreichung der Steuererklärung durch eingeschriebenen Brief oder gegen Empfangsbestätigung zuzustellen seien, wurde mit Änderung vom 17. Oktober 2018 ersatzlos gestrichen.

Das Mahnverfahren wurde folglich mit der Zustellung der Mahnung mit A-Post Plus ordnungsgemäss durchgeführt und ist nicht zu beanstanden. Mit Stellungnahme vom 25. Mai 2020 legte der Angeklagte somit zu Recht dar, dass gemäss § 65 Abs. 4 StGV der Versand der Mahnung per A-Post Plus zulässig sei.

1.4.3.

Die letzte Mahnfrist begann demnach am 28. September 2019 zu laufen und endete am 17. Oktober 2019. Der Angeklagte führt selbst aus, er habe die Steuererklärung dem Gemeindesteueramts am 4. November 2019 eingereicht. Damit ist erstellt, dass der Angeklagte die Steuererklärung 2018 nach Ablauf der letzten Mahnfrist einreichte. Die unzutreffende Fristberechnung durch den Angeklagten ändert daran nichts.

1.4.4.

Die Einreichung einer Steuererklärung nach Ablauf der letzten Frist ändert nichts an der Verfahrenspflichtverletzung. Der sanktionswürdige Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung war im Zeitpunkt, in welchem die angesetzte Frist ohne Einreichung der Steuererklärung abgelaufen ist, erfüllt. Die Erfüllung der Mitwirkungspflicht nach Ablauf der angesetzten Frist vermag die Ordnungswidrigkeit nicht mehr zu beseitigen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 235 StG N 49).

1.4.5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sämtliche Einwände unbehelflich sind und die Nichteinreichung bzw. nicht rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung 2018 bzw. eines Fristerstreckungsgesuches nicht zu begründen vermögen.

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

Der Angeklagte hat damit seine 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, 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.

Dem Angeklagten 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, sowie der Mahnungen bewusst gewesen sein, dass er die ausgefüllte Steuererklärung bis zur angesetzten Frist hätte einreichen müssen. Dennoch hat er dies unterlassen, womit er zumindest fahrlässig handelte. Folglich erweist sich auch der subjektive Tatbestand von § 235 Abs. 1 StG als erfüllt.

1.6.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der 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 Einkommens 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 600.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 200.00).

3.2.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 137'700.00 (provisorisches steuerbares Einkommen 2017) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt.

Das letzte rechtskräftig veranlagte (satzbestimmende) Einkommen 2013 beträgt CHF 196'942.00 und liegt höher als das vom KStA für die Bussenbemessung herangezogene provisorische Einkommen 2017. Mit Schreiben vom 13. Mai 2020 (Korrektur) wurde der Angeklagte deshalb darauf hingewiesen, dass er mit einer Erhöhung der Busse auf CHF 900.00 rechnen müsse.

Der Angeklagte hat sich dazu – auch in seiner Stellungnahme vom 25. Mai 2020 – nicht vernehmen lassen. Für die Bussenbemessung ist auf dieses letzte rechtskräftige steuerbare Einkommen abzustellen.

3.3.

Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2013 bis 2017) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten noch nie gebüsst werden. Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren (satzbestimmenden) Einkommen von CHF 196'942.00 sowie bei der ersten Widerhandlung CHF 900.00.

3.4.

Die von der Vorinstanz ausgefallte Busse ist demnach von CHF 600.00 auf CHF 900.00 zu erhöhen.

4.

Mit Schreiben vom 25. Mai 2020 forderte der Angeklagte zusätzlich eine Genugtuung von CHF 50.00.

Vorab ist festzuhalten, dass die gestellte Genugtuungsforderung nicht substantiiert ist. Nachdem die Busse im vorliegenden Verfahren erhöht werden muss, fehlt ohnehin eine Anspruchsgrundlage. Hinzu kommt – und das ist vorliegend entscheidend – dass für die Zusprechung einer Genugtuung das Steuergesetz keine entsprechende Rechtsgrundlage enthält (VGE vom 18. März 2014 [WBE.2014.43]).

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.

2.1.

Das KStA hat dem Angeklagten eine Gebühr von CHF 200.00 auferlegt. Es beantragt die Bestrafung der angeklagten Person "im Sinne des Strafbefehls."

2.2.

Im Strafbefehlsverfahren werden gemäss § 245 Abs. 2 StG Kosten und Entschädigung nach den Bestimmungen der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO) festgelegt. Das ist insoweit folgerichtig, als das steuerliche Strafbefehlsverfahren demjenigen in den ordentlichen Strafverfahren nachgebildet worden ist.

Mit der Einsprache wird der Strafbefehl aufgehoben (§ 247 Abs. 1 StG). Es erfolgt auf Anklage des KStA eine gerichtliche Beurteilung (§ 247 Abs. 3 StG und § 249 StG). Soweit die Verfahrensbestimmungen der §§ 242 ff. StG nichts Anderes vorschreiben, gelten die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei ordentlichen Veranlagungen sinngemäss (§ 251 Abs. 1 StG).

Nach dem Gesagten sind die Kosten des KStA nach den (besonderen) Bestimmungen der Strafprozessordnung festzusetzen. Der Verweis auf die Bestimmungen des Rekursverfahrens bei ordentlichen Veranlagungen kommt nicht zum Tragen, ebensowenig – aufgrund des ausdrücklichen Verweises auf die StPO – der Vorbehalt in § 1 Abs. 2 des Einführungsgesetzes zur schweizerischen Strafprozessordnung vom 16. März 2010 (EG StPO).

2.3.

Nach Art. 353 Abs. 1 lit. g StPO enthält der Strafbefehl die Kosten- und Entschädigungsfolgen. Erhebt die Staatsanwaltschaft Anklage – im Steuerstrafverfahren kommt die Funktion der Staatsanwaltschaft dem KStA zu – hat das erstinstanzliche Gericht auch über die Kostenfolgen zu entscheiden (e contrario Art. 356 Abs. 6 StPO; Art. 351 StPO). Nach Art. 426 Abs. 1 StPO hat die verurteilte Person die Verfahrenskosten zu tragen. Die Verfahrenskosten setzen sich zusammen aus den Gebühren zur Deckung des Aufwands und den Auslagen im konkreten Straffall. Daraus ergibt sich,

dass der Einzelrichter auch im gerichtlichen Verfahren über die im Strafbefehlsverfahren auferlegten Kosten zu befinden hat, insbesondere in welchem Umfang diese bei einer Verurteilung zu tragen sind.

2.4.

Das KStA hat dem Angeklagten im Strafbefehlsverfahren – wie ausgeführt – eine Gebühr von CHF 200.00 auferlegt. Es stützt sich dabei auf das Dekret über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 (VKD). Nach § 15 Abs. 1 VKD beträgt die Gebühr für das Strafbefehlsverfahren einschliesslich des Vorverfahrens inklusive der Kanzleiaufwendungen CHF 200.00 bis CHF 10'000.00. Die Gebühr für Anklagen einschliesslich des Vorverfahrens und inklusive der Kanzleiaufwendungen beträgt CHF 300.00 bis CHF 15'000.00 (§ 15 Abs. 1^{bis} VKD).

2.5.

Vorerst ist davon auszugehen, dass sich die Gerichtsgebühren im Verfahren vor dem Einzelrichter des Spezialverwaltungsgerichtes nach den für das Spezialverwaltungsgericht aufgestellten Grundsätzen, konkret § 22 Abs. 1 lit. b VKD, bemessen. Zu prüfen ist somit, ob die im Strafbefehlsverfahren auferlegte Gebühr von CHF 200.00 angemessen ist bzw. ob eine Anklagegebühr von mindestens CHF 300.00 erhoben werden könnte.

2.6.

Bis zum 30. Juni 2019 hat das KStA eine Strafbefehlsgebühr von CHF 65.00 erhoben. Dieser Betrag basiert auf einem detaillierten Kostenausweis des KStA (Berechnung KStA vom 16. Oktober 2011). Nach der Erhöhung der Strafbefehlsgebühr auf CHF 200.00 wurde das KStA aufgefordert, den Nachweis des (erhöhten) Aufwandes des KStA zu erbringen. In einer ersten Eingabe vom 24. Oktober 2019 wurde ein Aufwand von rund CHF 60.00 ausgewiesen. In einer weiteren Stellungnahme wurde geltend gemacht, dass bisher nicht ausgewiesene allgemeine Kosten (betriebswirtschaftliche Kostenrechnung) wie angemessener Anteil an Miet- und Stromkosten, Gebäude- und Mobiliarunterhalt, Support durch andere Stellen wie HR, IT und Rechtsdienst sowie weitere anteilige Personalkosten zu berücksichtigen seien. Ebenso seien bei den Gemeindesteuerämtern anfallende allgemeine Kosten zu berücksichtigen. Insgesamt wurde eine Gebühr von CHF 100.00 als vertretbar erachtet.

2.7.

Bei der Festsetzung von Gebühren als Entschädigung für staatliche Leistungen sind das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip zu beachten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 245 StG N 6; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich 2016, N 2762; AGVE 1998 S. 181). Das Kostendeckungsprinzip bedeutet, dass der Gesamtertrag der Gebühren die gesam-

ten Kosten des betreffenden Verwaltungszweiges nicht oder nur geringfügig übersteigen darf (Ulrich Häfelin / Georg Müller / Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, a.a.O., N 2778). Das Äquivalenzprinzip konkretisiert das Verhältnismässigkeitsprinzip sowie das Willkürverbot. Demnach muss die Höhe der Gebühr im Einzelfall in einem vernünftigen Verhältnis stehen zum Wert, den die staatliche Leistung für die Abgabepflichtigen hat (Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, a.a.O., N 2786 ff.).

2.8.

Bei Anwendung der genannten Grundsätze ist leicht erkennbar, dass sich bei noch glaubhaften Kosten von CHF 100.00 weder eine Gebühr von CHF 300.00 (Anklagegebühr gemäss § 15 Abs. 1^{bis} VKD), noch eine Gebühr von CHF 200.00 (Strafbefehlsgebühr gemäss § 15 Abs. 1 VKD) halten lassen. Es liegt offensichtlich eine Verletzung des Kostendeckungsprinzips vor.

Ebenso wird das Äquivalenzprinzip verletzt. Die Ordnungsbussenverfahren sind im Regelfall aufgrund des weitgehend systematisierten Verfahrens und des in der Praxis entwickelten Ordnungsbussentarifs mit einem geringen Aufwand verbunden. Das zeigt sich geradezu exemplarisch, wenn bei Bussen von CHF 40.00 (Verletzung der Mitwirkungspflicht bei Aktenergänzungen) oder minimalen Bussen von CHF 50.00 Gebühren von CHF 200.00 erhoben werden.

2.9.

Das VKD ist in Ordnungsbussenverfahren damit nur insoweit anwendbar, als die im Sinne der §§ 15 Abs. 1 und 1^{bis} VKD angemessene Gebühr auf CHF 100.00 festzusetzen ist.

2.10.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat der Angeklagte eine Gebühr von CHF 100.00 zu tragen. Diese ist vom KStA zusammen mit der Busse zu beziehen.

3.

Zusammenfassend wird die vom KStA Busse in Reformatio in peius von CHF 600.00 auf CHF 900.00 erhöht. Die Gebühr ist von CHF 200.00 auf CHF 100.00 zu kürzen. Eine Genugtuung ist nicht auszurichten. Damit unterliegt der Angeklagte vollumfänglich. Er hat die Verfahrenskosten vollumfänglich zu tragen. Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird der Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 900.00 verurteilt.

2.

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

3.

Es ist keine Genugtuung auszurichten.

4.

Der Angeklagte hat die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 200.00 sowie der Kanzleigebühr von CHF 165.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 405.00, zu bezahlen.

5.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

- den Angeklagten
- das Kantonale Steueramt
- das Steueramt Q.

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. Mai 2020

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Hammerer