

3-BU.2020.19
2018/3171

Urteil vom 10. Juni 2020

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2018/3171**
 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 11. Juli 2019 erstmals gemahnt. Am 5. September 2019 erfolgte eine zweite, mit 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 bis CHF 10'000.00) hingewiesen.

2.

Da dem zuständigen Gemeindesteueramt Q. 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 17. Oktober 2019 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 400.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 200.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 16. November 2019 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 25. November 2019 beantragte das Gemeindesteueramt Q. die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 20. März 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 23. April 2020 wurde der Angeklagte auf den 10. Juni 2020 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt. Da diese Sendung nicht abgeholt wurde, wurde dem Angeklagten die Vorladung nochmals am 7. Mai 2010 mit A-Post Plus zugesandt.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteuernamt Q. weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 5. Juni 2020).

9.

Der Angeklagte 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 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 rechtsgenügender Zustellung der zweiten, mit A-Post Plus versandten Mahnung vom 5. September 2019 reichte er innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

1.3.2.

Der Angeklagte macht in der Einsprache geltend, er sei seit gut einem Jahr pensioniert und erledige alle administrativen und finanziellen Aufgaben in der Familie. In seinem ersten Rentenjahr habe er Mühe gehabt, den Einstieg in diese für ihn komplett neue Situation zu finden. Kurz nach Eintreffen des Strafbefehls habe er die Steuererklärung 2018 persönlich auf der Gemeinde vorbeigebracht und in einem Begleitschreiben seine Situation erläutert. In diesem führt er zusätzlich aus, er habe eine leichte Depression gehabt und sei nicht in der Lage gewesen, die Steuererklärung rechtzeitig abzugeben.

1.3.3.

Die Steuererklärung 2018 ging unbestrittenermassen am 21. Oktober 2019 beim Gemeindesteueramt Q. ein und somit nach Ablauf der angesetzten Frist.

Der Angeklagte macht jedoch geltend, aus gesundheitlichen Gründen (leichte Depression) die Frist verpasst zu haben. Fraglich ist, ob sich der Angeklagte in ärztlicher Behandlung befand. Die leichte Depression wird jedenfalls nicht mit Arztzeugnissen belegt. Der Einwand des Angeklagten

erscheint demnach unzureichend substantiiert und als blosser Schutzbehauptung. Insbesondere war es ihm nach Ablauf der angesetzten Frist und kurz nach Zustellung des Strafbefehls doch möglich, die Steuererklärung einzureichen. Selbst wenn der Angeklagte nachweislich unter einer Depression gelitten hätte und deswegen arbeitsunfähig gewesen wäre, ist nicht manifestiert, dass er während der gesamten letzten Mahnfrist nicht fähig war, die Steuererklärung auszufüllen und einzureichen oder eine Drittperson damit zu beauftragen. Es kann ohne detailliertes Arztzeugnis nicht davon ausgegangen werden, dass der Angeklagte während der letzten Mahnfrist überhaupt nicht in der Lage gewesen wäre, sich um seine steuerlichen Angelegenheiten zu kümmern. Demnach ist festzuhalten, dass der Einwand des Angeklagten unbehelflich ist und die Nichteinreichung der Steuererklärung 2018 bzw. eines Fristerstreckungsgesuches nicht zu begründen vermag.

Ferner vermag die Erfüllung der Mitwirkungspflicht nach Ablauf der angesetzten Frist die Ordnungswidrigkeit nicht mehr zu beseitigen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 235 StG N 49). Der sanktionswürdige Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung war im Zeitpunkt, in welchem die angesetzte Frist ohne Einreichung der Steuererklärung abgelaufen ist, erfüllt.

1.3.4.

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.

1.4.

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.

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, der früher ausgefallten Bussen 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.

1.5.

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.

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 400.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 200.00).

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 95'658.00 aus (rechtskräftiges steuerbares Einkommen 2017). Das in der Anklage erwähnte steuerbare Einkommen 2018 ist noch nicht rechtskräftig festgesetzt und daher für die Bussenbemessung im vorliegenden Verfahren nicht massgebend. Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2013 bis 2017) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits ein Mal gebüsst werden (2013). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 95'658.00 sowie bei der zweiten Widerhandlung CHF 400.00. Nachdem sich der Angeklagte weder zum relevanten Einkommen noch zur Bussenhöhe äusserte und die beantragte Busse dem aktuellen Bussentarif entspricht, ist die von der Vorinstanz ausgefallte Busse von CHF 400.00 nicht zu beanstanden. Gründe für eine Reduktion der Busse sind keine ersichtlich.

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 neben der Busse eine Gebühr von CHF 200.00 auferlegt. Diese ist nachfolgend zu prüfen.

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 der Angeklagten im Strafbefehlsverfahren – wie ausgeführt – eine Gebühr von CHF 200.00 auferlegt und beantragt die Bestrafung der angeklagten Person "im Sinne des Strafbefehls." 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 Kostende-

ckungsprinzip bedeutet, dass der Gesamtertrag der Gebühren die gesamten 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 (Anlagegebühr 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. Diese ist vom KStA mit der Busse zu beziehen.

3.

Zusammenfassend wird die vom KStA beantragte Busse von CHF 400.00 bestätigt. Die Gebühr ist von CHF 200.00 auf CHF 100.00 zu kürzen. Damit obsiegt der Angeklagte zu 20 %. Entsprechend hat er die Verfahrenskosten zu 80 % zu tragen. Der Rest geht zulasten der Staatskasse. 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 400.00 verurteilt.

2.

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

3.

Die Kosten des Gerichtsverfahren, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 100.00 sowie der Kanzleigebühr von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 270.00, werden zu 80 % dem Angeklagten mit CHF 216.00 auferlegt. Der Rest (CHF 54.00) wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

- den Angeklagten
- das Kantonale Steueramt
- das Gemeindesteueramt 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, 10. Juni 2020

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann