

3-BU.2020.30
2018/6371

Urteil vom 10. Juni 2020

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Betsche

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2018/6371**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2019 wurde A. (nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2018 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 22. August 2019 erstmals gemahnt. Am 2. Oktober 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 die Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse) hingewiesen.

2.

Da dem zuständigen Steueramt innert Mahnfrist keine Steuererklärung zugeing, wurde beim Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 8. November 2019 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 225.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 200.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 5. Dezember 2019 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 7. Januar 2020 beantragte das Regionalsteueramt Q. die Abweisung der Einsprache.

6.

Die Angeklagte hat sich mit Schreiben vom 24. Februar 2020 zur Stellungnahme des Regionalsteueramtes Q. geäussert.

7.

Am 30. April 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."

8.

Mit Verfügung vom 6. Mai 2020 wurde die Angeklagte auf den 10. Juni 2020 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

9.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde die Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 10. Juni 2020 [nachfolgend: Protokoll]).

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.

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.

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

1.3.

1.3.1.

Die Angeklagte wurde gemahnt. In der Vernehmlassung des Regionalsteueramtes Q. werden die erste Mahnung vom 22. August 2019 und die zweite Mahnung vom 2. Oktober 2019 erwähnt. Das Regionalsteueramt Q. hält fest, das Mahnverfahren sei ordnungsgemäss durchgeführt worden. Die Mahnung vom 2. Oktober 2019 sei als A-Post Plus Sendung zugestellt worden. Innert der mit letzter Mahnung vom 2. Oktober 2019 gesetzten Frist wurde keine Steuererklärung eingereicht.

1.3.2.

Die Angeklagte bringt vor, es sei ihr keine Mahnung zugestellt worden (Einsprache). In ihrer Stellungnahme zur Vernehmlassung des Regionalsteueramtes Q. präzisiert sie, weder sie noch ihr Ehemann hätten die zweite Mahnung vom 2. Oktober 2019 erhalten oder gar persönlich entgegengenommen.

1.4.

1.4.1.

Die Eröffnung einer Verfügung ist keine 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; M. Zweifel/S. Hunziker, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 133 DBG N 3 und 4).

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 26). Ob die Tatsache oder der Zeitpunkt einer Zustellung als gegeben anzunehmen ist, ist eine Frage der freien richterlichen Beweismwürdigung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 26). Die Beweislast für den Zugang und den Zeitpunkt der Zustellung der Bussenverfügung tragen die Steuerbehörden (M. Zweifel/ S. Hunziker, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 133 DBG N 9).

1.4.2.

Der Versand der letzten Mahnung vom 2. Oktober 2019 (Postaufgabe gleichentags um 10.34 Uhr; vgl. Track & Trace-Auszug der Post) 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 ins Postfach des Adressaten, ohne dass dieser den Empfang unterschriftlich bestätigen müsste; 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 oder das Postfach gelegt wurde. Insofern stellt diese Art von Sendung eine Möglichkeit dar, zu beweisen, dass die Post zugestellt worden ist (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Oktober 2015 [2C_875/2015] E. 2.2.1; grundlegend Urteil des Bundesgerichts vom 14. Januar 2010 [2C_430/2009]).

Ausweislich der Sendungsverfolgung für die Nummer aaa wurde der Brief mit der letzten Mahnung am 3. Oktober 2019 um 8.16 Uhr in den Briefkasten der Angeklagten gelegt. Bei der Versandart A-Post Plus ist (im Unterschied zu eingeschriebenen Sendungen) nach dem vorstehend Ausgeführten die Entgegennahme einer Sendung durch den Empfänger nicht zu quittieren – insofern wurde der Empfang nicht unterschriftlich bestätigt. Entsprechend kann ein Track & Trace-Auszug in diesem Zusammenhang grundsätzlich auch nur über den Zeitpunkt der Zustellung Aufschluss geben, wogegen die Behändigung der Sendung durch den Empfänger von der Post nicht registriert werden kann.

1.4.3.

Ein Fehler bei der Postzustellung liegt jedoch nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit, so dass damit nicht gerechnet werden müsste. Eine fehlerhafte Postzustellung ist allerdings nicht zu vermuten, sondern nur anzunehmen, wenn sie aufgrund der Umstände plausibel erscheint. Auf die Darstellung des Steuerpflichtigen, dass eine fehlerhafte Postzustellung vorliegt, ist daher abzustellen, wenn seine Darlegung der Umstände nachvollziehbar ist und einer gewissen Wahrscheinlichkeit entspricht, wobei sein guter Glaube zu vermuten ist (Urteil des Bundesgerichts vom 24. Januar 2012 [2C_570/2011] E. 4.3 mit Hinweisen).

1.4.4.

Die Angeklagte führte aus, sie sei gelernte Floristin, aber derzeit als Mutter von vier Kindern und Hausfrau tätig. Stundenweise arbeite sie auch im Betrieb ihres Ehemannes mit.

Der Ehemann der Angeklagten erklärte, er sei gelernter Gärtnermeister und arbeite als Kompost- und Vergärungsfachmann mit seinem Bruder in einem familieneigenen Betrieb mit rund dreissig Mitarbeitenden. Die Betriebsbuchhaltung werde von seiner Mutter geführt, die ebenfalls Gärtnerin sei. Seine private Buchhaltung mache er selber.

An seiner Wohnadresse, X-Strasse, gebe es nur einen Briefkasten, da dort nur der Ehemann, die Angeklagte und ihre Kinder wohnten. Für den Betrieb (insgesamt 3 Unternehmungen: C., D. und E. [welche kürzlich verkauft worden sei]) werde ein gemeinsames Postfach benutzt, da es in Q. nur wenige Postfächer gebe. Es sei dabei schon öfters vorgekommen, dass private Post ins betriebliche Postfach gelegt worden sei. Dagegen komme es nicht vor, dass betriebliche Post in den privaten Briefkasten an der Wohnadresse zugestellt werde. Etwa alle drei Monate werde Post, die weder für die Firmen, noch für die Familie privat bestimmt sei, in das Postfach zugestellt. Das betriebliche Postfach werde von seiner Mutter geleert. Die Mutter sei 70 Jahre alt und bei guter Gesundheit.

Die Angeklagte brachte zudem vor, ihr Ehemann sei für die Steuererklärung zuständig. Den privaten Briefkasten an der Wohnadresse leere sie regelmässig. Sie öffne die Post und erfasse das Eingangsdatum. Wenn es sich um eine Mahnung handle, weise sie besonders darauf hin, indem sie entsprechende Textpassagen mit einem Leuchtstift markiere oder mit einem gewöhnlichen Stift umkreise. Zweiten Mahnungen würde sie noch mehr Aufmerksamkeit widmen und diese rot markieren. Sie bestätigte, dass sie ihren Ehemann dann besonders auf die zweite Mahnung hinweise und ihn dazu anhalte, die Sache zeitnah zu erledigen. Die Mahnung vom 2. Oktober 2019 sei nicht in den privaten Briefkasten gelegt worden.

Der Ehemann der Angeklagten bestätigte, er habe die erste Mahnung erhalten. Danach habe er mit dem Regionalsteueramt Q. telefonisch Kontakt aufgenommen. Er habe mitgeteilt, dass er die Steuererklärung noch nicht erstellt habe und dass er dafür noch etwas Zeit brauche. Allerdings sei kein neuer Termin vereinbart worden. Auch habe er keine schriftliche Bestätigung einer Fristerstreckung erhalten. Die zweite Mahnung habe er definitiv nicht erhalten. Es sei deshalb von einer fehlerhaften Postzustellung auszugehen.

Er mache die Steuererklärung normalerweise im Winter, da er dann aufgrund seiner Berufstätigkeit und auch seines Engagements in diversen Vereinen mehr Zeit dafür habe als im Sommer. Das habe all die anderen Jahre immer gut geklappt (Protokoll).

1.4.5.

Wie ausgeführt wurde die letzte Mahnung vom 2. Oktober 2019 gleichentags mit A-Post Plus versandt. Ausweislich der Sendungsverfolgung der Post wurde der Brief am 3. Oktober 2019 um 8.16 Uhr zugestellt. Die damit bestehende Vermutung der Zustellung der letzten Mahnung kann dann umgestossen werden, wenn geltend gemachte Umstände plausibel erscheinen und eine fehlerhafte Postzustellung aufgrund der Darstellung des Steuerpflichtigen mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit nachvollziehbar ist. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

Der Strafbefehl vom 8. November 2019 ist der Angeklagten am 9. November 2019 zugestellt worden. Am 11. November 2019 ist die Steuererklärung 2018 der Angeklagten beim Regionalsteueramt Q. eingegangen. Daraus ist zu schliessen, dass die Angeklagte auf Mitteilungen und Verfügungen der Steuerbehörden grundsätzlich reagiert. Es ist nicht auf eine Gleichgültigkeit zu schliessen, was sich auch aus der telefonischen Reaktion des Ehemannes auf die erste Mahnung ergibt.

Der private Briefkasten der Angeklagten steht alleine an ihrer Wohnadresse. Es ist deshalb unwahrscheinlich, dass die zweite Mahnung bei der Zustellung irrtümlich in einen falschen (z.B. danebenliegenden) privaten Briefkasten eingeworfen worden wäre. Die von der Angeklagten beschriebenen exakten Abläufe bei der Bearbeitung der an die Privatadresse zugestellten Post sprechen gegen die Zustellung der zweiten Mahnung an die Privatadresse, schliessen diese jedoch nicht vollständig aus.

Hingegen führt der Ehemann der Angeklagten aus, dass immer wieder private Post in das betriebliche Postfach (C., D., E.) zugestellt werde. Eine solche fehlerhafte Zustellung kann auch für die zweite Mahnung nicht ausgeschlossen werden. Ebenso ist eine fehlerhafte Zustellung in einen dritten Briefkasten oder ein drittes Postfach unter diesen Umständen mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit möglich. Die Schilderungen des

Ehemannes der Angeklagten sind in Bezug auf Fehlzustellungen schlüssig und glaubhaft. Unter diesen Umständen ist das Einlesen des privat adressierten Briefes kein Nachweis für die Zustellung. Die Angeklagte ist mit ihrem Vorbringen, die zweite Mahnung nicht erhalten zu haben, auch deshalb glaubhaft, weil sie keine einschlägigen Vorstrafen hat und die Steuererklärung 2018 nach Erhalt des Strafbefehls offensichtlich sofort eingereicht hat. Dies deckt sich mit ihren Schilderungen zum Umgang mit Mahnungen.

Zusammenfassend sind die Schilderungen der Angeklagten und ihres Ehemannes bezüglich der nicht erhaltenen Mahnung plausibel. Vor dem Hintergrund der glaubhaft vorgetragenen gelegentlichen Falschzustellungen von privater Post in den betrieblichen Briefkasten und unter Berücksichtigung der übrigen Umstände – namentlich dem Fehlen einschlägiger Vorstrafen – kann nicht ausgeschlossen werden, dass die zweite Mahnung der Angeklagten nicht korrekt in den privaten Briefkasten zugestellt wurde.

1.4.6.

Die zweite Mahnung wurde der Angeklagten somit nicht ordnungsgemäss zugestellt. Die erste Mahnung, welche sie unbestrittenermassen erhalten hat, erfüllt aufgrund der fehlenden Strafdrohung nicht das Erfordernis der gemäss § 235 Abs. 1 StG notwendigen Mahnung. Damit fehlt es am objektiven Tatbestandsmerkmal der Mahnung, weshalb der objektive Tatbestand nicht erfüllt ist. Die Angeklagte ist vom Vorwurf der Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss § 235 Abs. 1 StG freizusprechen.

1.5.

Die Angeklagte ist abschliessend darauf hinzuweisen, dass sie sich nach der ersten Mahnung nur unzureichend um die Erfüllung ihrer Pflicht zur rechtzeitigen Einreichung der Steuererklärung kümmerte, indem ihr Ehemann beim telefonischen Kontakt mit dem Regionalsteueramt Q. auch für die Angeklagte keinen neuen konkreten Abgabetermin vereinbart hat. Wer eine Fristverlängerung beantragt, hat sich aber auf einen neuen Termin festlegen zu lassen. Es liegt nicht in der Hand der Steuerpflichtigen, den Verfahrensablauf nach eigenem Gutdünken zu bestimmen. Die Angeklagte ist deshalb an ihre Pflicht zu erinnern, die Steuererklärung künftig fristgerecht einzureichen oder Fristverlängerungen schriftlich unter Beantragung eines neuen Termins zu vereinbaren. Damit sei auch gesagt, dass die Gut- und Glaubwürdigkeit der Angeklagten bei künftigen Verfehlungen nicht mehr angenommen werden könnte.

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 225.00 nicht bestätigt wird, sind der Angeklagten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Nicht vertretenen Angeklagten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Der Präsident erkennt:

1.

Die Angeklagte wird freigesprochen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

- die Angeklagte
- das Kantonale Steueramt
- das Regionalsteueramt 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

Betsche