

3-BU.2020.40
2018/9064

Urteil vom 7. Juli 2020

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Betsche

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2018/9064**
 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 21. August 2019 erstmals gemahnt. Am 21. 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 27. November 2019 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 5'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 200.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 9. Dezember 2019 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 10. Januar 2020 beantragte das Gemeindesteueramt Q. die Abweisung der Einsprache.

6.

Die Angeklagte hat sich mit Schreiben vom 3. März 2020 zur Stellungnahme des Gemeindesteueramts Q. geäußert.

7.

Am 26. Mai 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 8. Juni 2020 wurde die Angeklagte auf den 7. Juli 2020 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. vorgenommen (E-Mail vom 30. Juni 2020).

10.

Die 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 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 - 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.

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

1.3.

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 21. Oktober 2019 reichte sie innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

1.4.

1.4.1.

Die Angeklagte bringt vor, sie habe die Steuererklärung eingereicht, "zwar nicht fristgerecht, aber immerhin eingereicht". Sie habe die Steuererklärung in den Briefkasten der Gemeinde gelegt. Die Steuererklärung sei möglicherweise nicht vollständig gewesen, aber alle Unterlagen seien dabei gewesen, so dass das Gemeindesteueramt die Steuern hätte veranlagern können.

Nach der Stellungnahme des Gemeindesteueramtes Q. bestätigte die Angeklagte, dass sie die Steuererklärung zu spät eingereicht habe. Die eingeschriebene Mahnung (richtig: die per A-Post Plus versandte Mahnung, welche in der Stellungnahme des Gemeindesteueramtes Q. jedoch fälschlicherweise als eingeschriebene Mahnung bezeichnet wurde) habe sie verpasst, weil sie zu jenem Zeitpunkt nicht in der Schweiz gewesen sei. Danach sei keine weitere Mahnung eingegangen.

1.4.2.

Das Gemeindesteueramt Q. führte im E-Mail vom 30. Juni 2020 aus, die Steuererklärung 2018 sei nie eingereicht worden. Die Steuern 2018 seien in der Folge nach Ermessen veranlagt worden. Die Veranlagung vom 19.

Februar 2020 sei in Rechtskraft erwachsen. Vor der ersten Mahnung vom 22. August 2019 sei die Angeklagte mit Kurzbriefen vom 17. Juni 2019 und 8. August 2019 darauf hingewiesen worden, dass die unterschriebene Steuererklärung oder bei (elektronischer) Übermittlung der Steuererklärung das unterschriebene Quittungsblatt fehle.

1.4.3.

Im Kurzbrief des Gemeindesteueramtes Q. vom 17. Juni 2019 bedankt sich dieses zwar zunächst für die eingereichte Steuererklärung 2018. Im nächsten Satz wird jedoch festgehalten, dass die Angeklagte nur die Belege eingereicht habe. Die Angeklagte wird weiter aufgefordert, entweder das unterschriebene Datenblatt oder – bei online-Einreichung der Steuererklärung – das unterschriebene Quittungsblatt einzureichen. Auch dem folgenden Kurzbrief vom 8. August 2019 mit der Aufforderung, die noch fehlenden Belege sowie das unterschriebene Datenblatt und den EasyTax-Ausdruck oder (bei online-Einreichung) das unterschriebene Quittungsblatt einzureichen, kann nur entnommen werden, dass die Angeklagte die Steuererklärung weiterhin nicht eingereicht hat. Schliesslich zeigen auch die Mahnungen vom 22. August und 21. Oktober 2019, dass die Angeklagte die Steuererklärung bis zu jenem Zeitpunkt nicht eingereicht hat.

Dies wird von der Angeklagten auch gar nicht bestritten. Sie räumt sowohl in der Einsprache als auch in ihrem Schreiben zur Stellungnahme des Gemeindesteueramtes Q. vom 3. März 2020 ein, dass sie die Steuererklärung "nicht fristgerecht" bzw. "zu spät" durch Einwurf in den Gemeindebriefkasten eingereicht habe. Ihre Behauptung, sie habe die Steuererklärung in den Briefkasten der Gemeinde gelegt, substantiiert sie nicht weiter und legt dazu keine Unterlagen vor. Allerdings macht sie geltend, sie habe die zweite "eingeschriebene" Mahnung verpasst, weil sie zu jenem Zeitpunkt auslandsabwesend gewesen sei.

1.4.4.

Sofern die Angeklagte mit ihrem Einwand, sie habe die Mahnung aufgrund eines Auslandsaufenthaltes verpasst, geltend machen will, dass sie die zweite Mahnung nicht erhalten oder zu spät zur Kenntnis genommen hat, so ist ihr Folgendes entgegen zu halten:

Die Eröffnung einer Verfügung ist keine annahmebedürftige, sondern eine bloss empfangsbedürftige Rechtshandlung. Die effektive Kenntnisnahme vom Inhalt der Verfügung ist nicht notwendig. Die Folgen davon hat, unter Vorbehalt der Wiederherstellung der Frist, der Verfügungsadressat zu tragen (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).

Der Versand der letzten Mahnung vom 21. Oktober 2019 (Postaufgabe gleichentags um 16.16 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] in StR 65/2010 S. 396 ff.).

Ausweislich der Sendungsverfolgung für die Nummer aaa wurde der Brief mit der letzten Mahnung am 22. Oktober 2019 um 13.20 Uhr in den Briefkasten der Angeklagten gelegt. Wenn die Angeklagte somit mit ihrer Äusserung, sie habe die Mahnung verpasst, geltend machen will, die Sendung an sich sei ihr gar nie in den Briefkasten gelegt worden, so muss sie sich die Sendungsverfolgung Nr. aaa entgegenhalten lassen, die eindeutig das Gegenteil beweist.

Die Angeklagte macht keine Gründe geltend und es sind auch keine Gründe ersichtlich, die es dem Gericht im Rahmen seiner Beweismwürdigung als glaubhaft erscheinen lassen, dass die Mahnung vom 21. Oktober 2019 nicht durch die Post in den Briefkasten der Angeklagten gelegt wurde.

Vielmehr hat das Gericht keinen Zweifel daran, dass der Brief in den Briefkasten der Angeklagten gelegt wurde. Damit ist die Sendung in den Machtbereich der Angeklagten gelangt, was auch dann als Zustellung gilt, falls die Angeklagte den Inhalt der Mahnung nicht zur Kenntnis genommen haben sollte (Urteil des Bundesgerichts vom 24. Januar 2012 [2C_570/2011, 2C_577/2011]; Urteil des Bundesgerichts vom 14. Januar 2010 [2C_430/2009] mit Hinweisen, in StR 65/2010 S. 396 ff.). Dies gilt auch im Falle einer allfälligen nicht rechtzeitigen Kenntnisnahme der Mahnung durch die Angeklagte infolge Auslandsabwesenheit, die vorliegend zudem weder substantiiert noch belegt wurde. Selbst wenn aber der Zeitpunkt der Kenntnisnahme der Mahnung entscheidend wäre, so könnte die Angeklagte daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Sie hat die Steuererklärung 2018 nämlich nicht zu spät, sondern gar nicht eingereicht.

1.4.5.

Somit sind die Einwände der Angeklagten unbehelflich und vermögen die Nichteinreichung der Steuererklärung 2018 bzw. eines Fristerstreckungsgesuches 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, 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.

Der 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 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 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 5'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 200.00).

3.2.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die Ausfällung einer Busse für jeden Ehegatten – trotz der gemeinsamen Steuerpflicht – nach seinem eigenen Verschulden vorzunehmen ist (Art. 47 f. StGB). Das Prinzip der individuellen Strafzumessung gilt auch in Bezug auf Ehegatten, welche ihre Verfahrenspflichten verletzen (RGE vom 23. Februar 2011 [3-BU.2010.51]).

3.3.

Bei der Bussenbemessung nach dem Ordnungsbussentarif wird bei Verheirateten in der Regel die aufgrund des gemeinsamen Einkommens berechnete Gesamtbusse je zur Hälfte den Ehegatten zugerechnet. Damit entspricht die Summe beider Bussen nach Ehegattentarif der Bussenhöhe, die sich für eine Einzelperson mit demselben (alleinigen) Einkommen ergäbe.

3.4.

3.4.1.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen der Angeklagten von CHF 141'200.00 (rechtskräftiges steuerbares Einkommen 2017) aus. Dies wurde der Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt.

In der Zwischenzeit wurde das steuerbare Einkommen für das Jahr 2018 mit CHF 122'900.00 rechtskräftig veranlagt (vgl. Anklageschrift, Veranlagung 2018 sowie E-Mail vom 30. Juni 2020). Da dieser Betrag somit das letzte rechtskräftig veranlagte steuerbare Einkommen darstellt, ist für die Bussenbemessung im Strafverfahren auf dieses tiefere Einkommen abzustellen. Dies hat vorliegend jedoch keine Bedeutung, da bei einem massgeblichen Einkommen von CHF 141'200.00 gleich wie bei einem Einkommen von CHF 122'900.00 gemäss aktuellem Bussentarif die gleiche Busse resultiert.

3.4.2.

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 vier Mal gebüsst werden (2013, 2014, 2015, 2017). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 122'900.00 sowie bei der fünften Widerhandlung CHF 5'000.00. Nachdem sich die 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 5'000.00 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.

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 5'000.00 bestätigt. Die Gebühr ist von CHF 200.00 auf CHF 100.00 zu kürzen.

Nachdem die Angeklagte keinen konkreten Bussenantrag gestellt hat, ist von einem Antrag auf Aufhebung der Busse auszugehen. Vorliegend wird der Gesamtbetrag von Busse und Gebühr von den vom KStA beantragten CHF 5'200.00 auf CHF 5'100.00 gesenkt. Damit unterliegt die Angeklagte nahezu vollständig. Sie hat daher 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 die Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 5'000.00 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 500.00 sowie der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 685.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

- die Angeklagte
- 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, 7. Juli 2020

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche