

3-BU.2020.4
2017/13298

Urteil vom 16. Juni 2020

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Betsche

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2017/13298**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2018 wurde A. (nachfolgend Angeklagter) die Steuererklärung 2017 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde der Angeklagte am 27. August 2018 erstmals gemahnt. Am 3. Juni 2019 erfolgte eine zweite, per A-Post Plus versandte Mahnung unter Ansetzung einer Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Steuererklärung 2017 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, Sektion Bezug (KStA), ein Bussenantrag gestellt.

3.

Mit Strafbefehl des KStA vom 20. September 2019 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 10'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 200.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 15. Oktober 2019 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 28. Oktober 2019 beantragte das Gemeindesteueramt Q. die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 21. Januar 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.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q. weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 15. Mai 2020).

8.

8.1.

Mit Verfügung vom 28. Januar 2020 wurde der Angeklagte auf den 2. April 2020 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt. Mit Schreiben vom 17. März 2020 wurde die Verhandlung aufgrund der besonderen Lage abgesagt.

8.2.

Mit Verfügung vom 29. April 2020 wurde der Angeklagte neu auf den 27. Mai 2020 vorgeladen.

8.3.

Mit Erklärung vom 24. Mai 2020 beantragte der Angeklagte eine Verschiebung der Verhandlung aufgrund seines Auslandsaufenthaltes und der bestehenden Reisebeschränkungen (Coronavirus).

8.4.

Mit Verfügung vom 26. Mai 2020 wurde der Angeklagte neu auf den 9. Juni 2020 vorgeladen.

9.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde der Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 9. Juni 2020 [nachfolgend: Protokoll]).

10.

Der Angeklagte reichte am 15. Juni 2020 (Eingang) weitere Unterlagen ein.

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.

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 2017 unbestrittenermassen Wohnsitz in Q.. Somit war er verpflichtet, dem zuständigen Gemeindesteueramt Q. die Steuererklärung 2017 einzureichen.

1.3.

Der Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 3. Juni 2019 reichte er innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

1.4.

Der Angeklagte bringt vor, es liege ihm keine Mahnung vom 29. Mai 2019 (wie im Strafbefehl erwähnt) vor. Zudem habe er gemäss seinem Schreiben vom 12. Juni 2019 bereits die relevanten Angaben unterbreitet, hierauf aber – aufgrund des laufenden Einspracheverfahrens betreffend Veranlagung 2016 – kein Feedback erhalten.

1.5.

Das Gemeindesteueramt Q. führt aus, das Mahnverfahren sei ordnungsgemäss durchgeführt worden. Es sei zweimal eine Fristverlängerung gewährt worden, zuletzt bis am 28. Februar 2019. Nach Ablauf der gewährten Frist sei (nochmals) eine eingeschriebene (richtig: per A-Post Plus versandte) Mahnung mit Bussenandrohung zugestellt worden. Diese letzte Mahnung sei nicht beachtet worden.

Der Deklarationspflicht sei nach Gesetz auch dann nachzukommen, wenn die Veranlagung für die Vorperiode aus irgendwelchen Gründen noch offen sei. Auch in seinem solchen Fall habe die steuerpflichtige Person rechtzeitig die Steuererklärung soweit als möglich auszufüllen und einzureichen.

Das Schreiben vom 12. Juni 2019 (Fristerstreckungsgesuch) sei beim Gemeindesteueramt Q. nicht eingegangen. Der Beschuldigte lege keine

Beweismittel vor, welche die Zustellung dieses Fristerstreckungsgesuchs belegen würden. Dem Angeklagten könne zugutegehalten werden, dass er sich in einem Beweisnotstand befinde, den er allerdings selber verursacht habe. Unter diesen Umständen lasse sich eine Herabsetzung der Busse rechtfertigen.

Aufgrund der Umstände sei von einem Verschulden leichteren Grades auszugehen. Mit einer Herabsetzung der Busse könne der milderen Betrachtungsweise Rechnung getragen werden.

1.6.

Es ist nicht ersichtlich, was der Angeklagte daraus ableiten will, dass ihm eine Mahnung vom "29. Mai 2019" nicht vorliegen soll. Zwar ist das diesbezüglich im Strafbefehl genannte Datum der zweiten Mahnung nicht zutreffend (die zweite Mahnung datierte richtigerweise vom 3. Juni 2019). Doch hat der Angeklagte sich in seinem eingereichten Schreiben vom 12. Juni 2019 im Betreff auf "Ihr Schreiben vom 3. Juni" bezogen. Wie er in der Verhandlung bestätigte, muss er damit die zweite Mahnung vom 3. Juni 2019 gemeint haben (Protokoll), die er demzufolge erhalten hat. Die Zustellung der zweiten Mahnung am 4. Juni 2019 um 9.08 Uhr ergibt sich im Übrigen auch aus dem "Track&Trace" Auszug der Post.

Es finden sich in den Akten keine Anhaltspunkte dafür, dass der Angeklagte eine Fristverlängerung für die Einreichung der Steuererklärung 2017 mit Schreiben vom 12. Juni 2019 beantragt hätte. Das der Einsprache im Ordnungsbussenverfahren beigelegte Schreiben vom 12. Juni 2019 hat das Gemeindesteueramt Q. nicht erhalten (vgl. Aktennotiz vom 15. Mai 2020). Der Angeklagte reicht hierzu keinen Zustellnachweis ein. Er hat lediglich an der Verhandlung ausgeführt, das Schreiben vom 12. Juni 2019 in den Briefkasten der Gemeinde geworfen zu haben (Protokoll). Es sind keine Gründe ersichtlich, dass das Gemeindesteueramt Q. tatsachenwidrig behaupten sollte, das Schreiben nicht erhalten zu haben. Es ist daher von einer reinen Schutzbehauptung des Angeklagten auszugehen.

Selbst wenn der Angeklagte das Schreiben vom 12. Juni 2019 eingereicht hätte, würde ihn dies nicht von der Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung 2017 entbinden. Denn in § 180 StG ist die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung gesetzlich vorgeschrieben und inhaltlich klar. Ausnahmen von dieser gesetzlichen Regelung gibt es nicht, selbst wenn Veranlagungen von Vorperioden noch ausstehend sein sollten. In diesem Fall hätte der Angeklagte die Möglichkeit gehabt, entsprechende Bemerkungen über noch fehlende Angaben in der Steuererklärung zu machen.

Und schliesslich berechtigt das Fehlen von Unterlagen nicht dazu, mit dem Einreichen der Steuererklärung zuzuwarten, geschweige denn befreit dies

den Steuerpflichtigen von der allgemeinen Pflicht, diese rechtzeitig einzureichen. Die Steuererklärung ist eine Wissenserklärung. Fehlen notwendige Angaben oder Belege, die nicht bis zur Abgabefrist ermittelt bzw. beschafft werden können, muss die Steuererklärung dennoch abgegeben werden mit dem Hinweis auf die fehlenden Informationen. Der Angeklagte hätte somit eine unvollständige Steuererklärung unter Bezeichnung der fehlenden Angaben und Belege abgeben können und müssen oder eine Fristerstreckung beantragen können. Unter diesen Umständen besteht auch keine Schuldverminderung des Angeklagten.

Es ist festzuhalten, dass sämtliche Einwände unbehelflich sind und die Nichteinreichung der Steuererklärung 2017 bzw. eines Fristerstreckungsgesuches nicht zu begründen vermögen. Der Angeklagte hat damit seine Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2017 verletzt.

1.7.

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.

1.8.

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 10'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 200.00).

3.2.

3.2.1.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 266'657.00 aus (nicht rechtskräftige Veranlagung 2016). Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. Tatsächlich beträgt das letzte rechtskräftige steuerbare Einkommen der Steuerperiode 2015 CHF 199'800.00.

Der Angeklagte machte an der Verhandlung geltend, sein Einkommen habe sich massiv reduziert. Die Tätigkeit als Versicherungsmakler habe er aufgeben müssen. Er verfüge nur noch über das Einkommen aus der Anstellung als Bademeister, welches CHF 2'000.00 brutto pro Monat betrage. Die Anstellungsdauer sei auf die Badesaison und damit auf vier Monate beschränkt (Protokoll). Der nach der Verhandlung eingereichte Lohnausweis 2019 der Gemeinde R. weist einen Nettolohn von CHF 8'997.00 aus.

Zum einen ist glaubhaft, dass sich das Einkommen des Angeklagten aktuell reduziert hat, zum anderen trägt der Angeklagte mit der Nichteinreichung der Steuererklärung gerade dazu bei, dass seine finanziellen Verhältnisse unklar bleiben. In Berücksichtigung dieser Umstände ist für die Bussenbemessung von einem massgeblichen Einkommen von CHF 100'000.00 auszugehen.

3.2.2.

Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2012 bis 2016) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits drei Mal gebüsst werden (2012, 2013, 2014).

Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 100'000.00 sowie bei der vierten Widerhandlung

CHF 4'000.00. Dementsprechend ist die von der Vorinstanz ausgesprochene Busse von CHF 10'000.00 auf CHF 4'000.00 zu reduzieren.

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 dem 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 in 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 10'000.00 auf CHF 4'000.00 reduziert. Die Gebühr ist von CHF 200.00 auf CHF 100.00 zu kürzen.

Nachdem der 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 10'200.00 auf CHF 4'100.00 gesenkt. Damit obsiegt der Angeklagte zu rund 60 %, weshalb ihm die Verfahrenskosten im Umfang von 40 % aufzuerlegen sind.

Nicht vertretenen Angeklagten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 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 4'000.00 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 Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 450.00 sowie der Kanzleigebühr von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 620.00, werden zu 40 % dem Angeklagten mit CHF 248.00 auferlegt. Der Rest (CHF 372.00) 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, 16. Juni 2020

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche