

3-BU.2021.32
2019/7857

Urteil vom 8. Juni 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A._____**

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2019/7857**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2020 wurde A. (nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2019 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 10. August 2020 erstmals gemahnt. Am 24. September 2020 erfolgte eine zweite, per A-Post Plus versandte Mahnung unter Ansetzung einer Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Steuererklärung 2019 inklusive aller Beilagen. Des Weiteren wurde die Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse bis CHF 10'000.00) hingewiesen.

2.

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

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 6. November 2020 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 25.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 4. Dezember 2020 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 23. Dezember 2020 beantragte das Steueramt Q. die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 14. April 2021 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."

7.

Mit Verfügung vom 16. April 2021 wurde die Angeklagte auf den 8. Juni 2021 vorgeladen und eine Erhöhung der Busse angedroht. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt. Die Angeklagte ist nicht 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 2019 unbestrittenermassen Wohnsitz in Q.. Somit war sie verpflichtet, dem zuständigen Gemeindesteueramt Q. die Steuererklärung 2019 einzureichen.

1.3.

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, mit A-Post Plus versandten Mahnung vom 24. September 2020 reichte sie innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

1.4.

1.4.1.

Die Angeklagte bringt vor, sie und ihr Ehemann hätten die Steuererklärung 2019 am 14. Oktober 2020 an das Gemeindesteueramt gesandt. Danach sei der Strafbefehl zugestellt worden. Wegen der Pandemie hätten sie und ihr Ehemann keine Möglichkeit gehabt, die Unterlagen für die Grundstücke in der Türkei zu holen. Sie seien beide in der Risikogruppe. Zudem hätten sie keine eingeschriebene Mahnung erhalten. Nach der erhaltenen Mahnung hätten sie die Steuererklärung sofort eingereicht (Einsprache; Replik).

1.4.2.

Sofern die Angeklagte mit ihrem Vorbringen, sie habe "keine eingeschriebene Mahnung erhalten" geltend machen will, sie habe die zweite Mahnung nicht erhalten, so ist ihr Folgendes entgegenzuhalten:

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 Beweiswürdigung (Kommentar zum Aargau 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 24. September 2020 (Postaufgabe gleichentags; 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. 396ff.)

Ausweislich der Sendungsverfolgung für die Nummer aaa wurde der Brief mit der letzten Mahnung am 25. September 2019 um 9:25 Uhr in den Briefkasten der Angeklagten gelegt. Wenn die Angeklagte somit mit ihrer Äusserung, sie habe "die eingeschriebene Mahnung nicht erhalten", 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 Beweiswürdigung als glaubhaft erscheinen lassen, dass die Mahnung vom 24. September 2020 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 (Urteile 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.).

1.4.3.

In der zweiten Mahnung vom 24. September 2020 wurde die Angeklagte aufgefordert, die Steuererklärung 2019 innert 20 Tagen einzureichen. Die Frist lief demnach am 15. Oktober 2020 ab. Die Steuererklärung 2019 trägt zwar das Druckdatum 13. Oktober 2020, aber ging erst am 5. November 2020 beim Gemeindesteueramt Q. ein (vgl. Posteingangsstempel).

Das Spezialverwaltungsgericht hat keinen Anlass, an der Richtigkeit der Angaben des Gemeindesteueramtes Q. zu zweifeln, wonach es von der Angeklagten die Steuererklärung erst am 5. November 2020 erhalten hat. Davon ist auch auszugehen, nachdem die Angeklagte keine weiteren Ausführungen macht, wann und unter welchen Umständen sie die Steuererklärung 2019 eingereicht haben soll.

Wesentlich ist, dass Fälle, in denen eine Inland-Postsendung gänzlich verschwindet, bekanntermassen äusserst selten sind. Es muss unter diesen Umständen davon ausgegangen werden, dass die Steuererklärung 2019 der Angeklagten dem Gemeindesteueramt Q. nicht fristgerecht eingereicht wurde.

1.4.4.

Weiter macht die Angeklagte geltend, sie habe über nicht alle Unterlagen der Grundstücke in der Türkei verfügt. Hierzu ist festzuhalten, dass dieser Einwand unbehelflich ist und die Nichteinreichung der Steuererklärung 2019 nicht zu begründen vermag. Das Fehlen von Unterlagen entbindet die steuerpflichtige Person nicht von der Pflicht, die Steuererklärung fristgerecht einzureichen. Auch wenn der Angeklagten für die Steuererklärung 2019 relevante Angaben gefehlt haben sollten, berechtigte sie dieser Umstand nicht, mit der Einreichung der Steuererklärung zuzuwarten. Die Steuererklärung ist eine Wissenserklärung. Die Angeklagte hätte somit selbst eine unvollständige Steuererklärung abgeben können und müssen, mit dem Hinweis auf die fehlenden Informationen.

1.4.5.

Weitere Gründe, welche der Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2019 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches verunmöglicht hätten, sind nicht ersichtlich.

Die Angeklagte hat damit ihre Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2019 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, 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.

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 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 25.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

3.2.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen der Angeklagten von CHF 0.00 (Steuerperiode unbekannt) aus. Da das steuerbare Einkommen für das Jahr 2017 CHF 123'845.00 betrage und dieses rechtskräftig veranlagt sei, habe die beschuldigte Person unter Umständen mit einer Erhöhung der Busse auf CHF 275.00 zu rechnen.

Inzwischen ist die Steuerperiode 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 123'845.00 rechtskräftig veranlagt worden. Die Angeklagte wurde deshalb mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichts vom 16. April 2021 darauf aufmerksam gemacht, dass aufgrund des höheren steuerbaren Einkommens eine allfällige Erhöhung der Busse in Betracht zu ziehen sei. Die Angeklagte hat sich dazu nicht vernehmen lassen. Für die Bussenbemessung ist – wie oben erwähnt – auf dieses letzte rechtskräftige steuerbare Einkommen abzustellen.

Die Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2014 bis 2018) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten noch nie gebüsst werden. Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 123'845.00 sowie bei der ersten Widerhandlung CHF 275.00. Nachdem sich die Angeklagte weder zum relevanten Einkommen noch zur Bussenhöhe äusserte, ist die von der Vorinstanz ausgefallte Busse auf CHF 275.00 zu erhöhen. 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 zudem eine Gebühr von CHF 100.00 auferlegt. Diese ist angemessen und ist von der Angeklagten zu tragen (vgl. die ausführliche Begründung in SGE vom 27. Mai 2020 [3-BU.2020.17], Erw. III.2.).

3.

Nachdem die Busse auf CHF 275.00 zu erhöhen und die Gebühr von CHF 100.00 zu bestätigen ist, unterliegt die Angeklagte vollumfänglich und die Verfahrenskosten sind ihr vollumfänglich aufzuerlegen. 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 275.00 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 50.00 sowie der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 210.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Angeklagte
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.
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, 8. Juni 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann