

3-BU.2023.87
2021/14767

Urteil vom 24. Oktober 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A.**_____

 vertreten durch B. _____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2021/14767**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2022 wurde dem Verein A._____ (nachfolgend Angeklagter) die Steuererklärung 2021 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde der Angeklagte am 15. November 2022 erstmals gemahnt. Am 17. Januar 2023 erfolgte eine zweite, per A-Post Plus versandte Mahnung unter Ansetzung einer Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Steuererklärung 2021 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 Steueramt 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 23. März 2023 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 4'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 30. März 2023 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 3. Juli 2023 beantragte das KStA, Sektion juristische Personen, die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 11. September 2023 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 13. September 2023 wurde der Angeklagte bzw. dessen Organ unter Beilage der Anklage auf den 24. Oktober 2023 vorgeladen.

8.

Der Angeklagte hat die eingeschriebene Vorladung vom 13. September 2023 nicht abgeholt, weshalb ihm diese nochmals nicht eingeschrieben zugestellt wurde.

9.

Mit Erklärung vom 18. September 2023 verzichtete der Angeklagte auf die Teilnahme an der Verhandlung und ermächtigte das Gericht, das Urteil in Abwesenheit auf Grundlage der Akten zu fällen.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim KStA weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 19. Oktober 2023).

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.

Mit Erklärung vom 18. September 2023 verzichtete der Angeklagte auf die Teilnahme an der Verhandlung und ermächtigte das Gericht, das Urteil in seiner Abwesenheit auf Grundlage 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 eine Steuerpflicht begründet (§§ 62 f. StG).

1.2.

Der Angeklagte behauptet, er sei seit mehreren Jahren nicht mehr im Kanton Aargau, sondern im Kanton Luzern ansässig. Er bringt in seiner Einsprache vor, er habe vor mehreren Jahren den Sitz von Q. _____ in den Kanton Luzern verlegt. Zudem existiere das Unternehmen C. _____ GmbH nicht mehr, bei welcher der Angeklagte Untermieter gewesen sei und deren Adresse er als Zustelladresse hinterlegt habe. Damit wird die Steuerpflicht im Jahr 2021 im Kanton Aargau bestritten. Er beantragt dementsprechend die Aufhebung des Strafbefehls.

1.3.

Das KStA, Sektion Juristische Personen, hält an der Busse fest, zumal zum Zeitpunkt der Bussenverfügung kein Sitzwechsel des Vereins bekannt gewesen und das Mahnverfahren ordnungsgemäss durchgeführt worden sei.

2.

2.1.

Nach § 62 Abs. 1 StG sind juristische Personen auf Grund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Unter Sitz ist der zivilrechtliche bzw. statutarische Sitz einer juristischen Person zu verstehen. Massgebend ist somit derjenige Ort, den die Statuten als Sitz bezeichnen. Bei Vereinen gilt als Sitz der Ort der Verwaltung, sofern die Statuten keinen Sitz bezeichnen (Art. 56 ZGB, vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 62 StG N 2). Die Steuerpflicht beginnt mit der Gründung der juristischen Person, mit der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung in den Kanton. Sie endet mit der Verlegung des Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung aus dem Kanton (§ 66 Abs. 1 StG).

2.2.

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung befindet sich der Ort der tatsächlichen Verwaltung als alternatives Anknüpfungsmerkmal für die persönliche Zugehörigkeit bzw. unbeschränkte Steuerpflicht im Kanton, wo eine Gesellschaft ihren "wirtschaftlichen und tatsächlichen Mittelpunkt ihrer Existenz hat" (BGE 54 I 308), wo "die normalerweise am Sitz sich abspielende Geschäftsführung besorgt wird" (BGE 50 I 103), wo jene Handlungen ergriffen werden, "welche in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zweckes dienen" (BGE 50 I 104 wie auch vom 13. Mai 2002 [2.A.196/2001] Bundesgerichtsurteil = StE 2002 DBG B 91.3 Nr. 3).

2.3.

In Bezug auf die Beweislast gilt damit grundsätzlich, dass es der Steuerbehörde obliegt, einen Verein am Hauptsteuerdomizil als steuerbegründende Tatsache darzutun. Dem Pflichtigen kann freilich der Gegenbeweis für die von ihm behauptete subjektive Steuerpflicht an einem neuen Ort auferlegt werden, wenn die von der Steuerbehörde angenommene bisherige subjektive Steuerpflicht als sehr wahrscheinlich gilt (vgl. ASA 39 S. 284). Diese ursprünglich für das internationale Verhältnis aufgestellte Regel ist nach der Praxis des Bundesgerichts auch im interkantonalen Verhältnis anwendbar. Sie kann selbst dann herangezogen werden, wenn zwar nicht der Ort des Hauptsteuerdomizils umstritten ist, sondern ein Nebensteuerdomizil (d.h. ein sekundäres Steuerdomizil oder ein Spezialsteuerdomizil) in Frage steht, sei es, dass ein solches Domizil neu begründet oder ein bisheriges aufgehoben wird (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 25. Mai 2011 [2C.726/2010] = StE 2011 A 24.24.41 Nr. 5; Bundesgerichtsurteil vom 4. März 2009 [2C.770/2008]; Pra2000 Nr.7, S.29). Im Strafverfahren ist der Angeklagte davon abweichend nicht zur Mitwirkung verpflichtet.

2.4.

Aus den Akten ist ersichtlich, dass der Angeklagte seit 2013 bis und mit 2021 stets nach Ermessen veranlagt wurde. Es sind bisher keine Steuererklärungen eingereicht worden und die Ermessensveranlagung 2021 vom 7. Juli 2023 hat die Rechtskraft erlangt. Ferner hat der Angeklagte bis heute keine Statuten eingereicht.

2.5.

Dem Angeklagten bzw. seinen Organen muss die Mahnung mit letzter Frist für die Einreichung der Steuererklärung 2021 bis zum 16. Februar 2023 und die Vorladung zur Verhandlung vom 24. Oktober 2023 zugegangen sein, zumal der Angeklagte mit Erklärung vom 18. September 2023 reagierte (Track and Trace zur Sendung vom 16. Januar 2023 und Eingabe vom 18. September 2023 [Posteingang beim Spezialverwaltungsgericht vom 27. September 2023]). Beide Schreiben wurden an die Adresse in Q._____ zugestellt. Das spricht klar für ein Steuerdomizil in Q._____.

2.6.

Da der Angeklagte bzw. seine Organe wirksam Einsprache gegen den an die Zustelladresse in Q._____ gerichteten Strafbefehl vom 23. März 2023 erhoben haben, ist ebenso davon auszugehen, dass zumindest bis Ende März 2023 der Sitz des Angeklagten unverändert in Q._____ geblieben ist.

2.7.

Was der Angeklagte gegen ein Steuerdomizil in Q._____ vorbringt, ist völlig unbelegt. Es ist daher von einer reinen Schutzbehauptung auszugehen.

2.8.

Mangels anderslautender Statuten, der Tatsache, dass sämtliche Post an das Organ (B._____) des Angeklagten erfolgreich in Q._____ zugestellt werden konnte und der Angeklagte bzw. seine Organe keine Beweismittel für die behauptete Sitzverlegung in den Kanton Luzern vorlegte, ist im Jahr 2021 von einem Steuerdomizil des Angeklagten im Kanton Aargau auszugehen. Somit war der Angeklagte im Kanton Aargau unbeschränkt steuerpflichtig und verpflichtet, dem KStA die Steuererklärung 2021 einzureichen.

2.9.

Der Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 17. Januar 2023 reichte er innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

2.10.

Weitere Gründe, welche dem Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2021 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches verunmöglicht hätten, sind nicht ersichtlich. Der Angeklagte hat damit seine Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2021 verletzt.

3.

3.1.

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.

3.2.

Werden mit Wirkung für eine juristische Person Verfahrenspflichten verletzt, wird die juristische Person gebüsst (§ 241 Abs. 1 StG; zur Verfassungsmässigkeit dieser Bestimmung vgl. Felix Richner, Die Strafbarkeit der juristischen Person im Steuerhinterziehungsverfahren, ASA 59 S. 456 f. mit Hinweisen). Zwar kann die juristische Person gemäss weit verbreiteter strafrechtlicher Lehre nicht selber schuldfähig sein, da ihr persönlich die Einsicht in das Unrecht der Tat und die Fähigkeit, gemäss dieser Einsicht zu handeln, in einem unmittelbaren Sinn fehlen. Die juristische Person handelt aber von Rechts wegen durch ihre Organe, denen als natürliche Personen die Schuldfähigkeit zukommt und die gleichzeitig einen Teil der juristischen Person bilden. Handelt somit ein Organ schuldhaft, so handelt infolge Zurechnung auch die juristische Person selbst schuldhaft; die Handlungsweise des Organs stellt für die betreffende juristische Person eigenes Handeln dar (Richner, a.a.O., S. 455 mit Hinweisen).

3.3.

Dem Angeklagten (bzw. dessen Organe) 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.

3.4.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Angeklagte gegen § 235 Abs. 1 StG verstossen hat und dementsprechend zu bestrafen ist.

4.

Es liegen weder Rechtfertigungsgründe noch Schuldausschliessungs- oder -milderungsgründe vor.

5.

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 Kapitals 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 4'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Kapital des Angeklagten von CHF 50'000.00 (letztes rechtskräftiges steuerbares/satzbestimmendes Kapital 2021) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2016 bis 2020) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits vier Mal gebüsst werden (2016, 2017, 2018, 2019). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Kapital von CHF 50'000.00 sowie bei der fünften Wiederhandlung CHF 4'000.00. Nachdem sich der Angeklagte weder zum relevanten Kapital noch zur Bussenhöhe äusserte und die beantragte Busse dem aktuellen Bussentarif entspricht, ist die von der Vorinstanz ausgefallte Busse von CHF 4'000.00 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 dem Angeklagten eine Gebühr von CHF 100.00 auferlegt. Diese ist angemessen und ist vom Angeklagten zu tragen (vgl. die ausführliche Begründung in SGE vom 27. Mai 2020 [3-BU.2020.17], Erw. III.2.).

3.

Nachdem die vom KStA beantragte Busse von CHF 4'000.00 bestätigt wird, unterliegt der Angeklagte und die Verfahrenskosten sind ihm vollumfänglich aufzuerlegen. 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 4'000.00 verurteilt.

2.

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

3.

Der Angeklagte hat die Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 450.00 sowie der Kanzleigebühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 635.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Angeklagten
den Vertreter des Angeklagten
das Kantonale Steueramt
das KStA, Sektion juristische Personen

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, 24. Oktober 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha