

3-BU.2024.139
2022/17452

Urteil vom 19. November 2024

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A._____ GmbH**

 vertreten durch TANDURA TREUHAND AG, Baselstrasse 8,
 4532 Feldbrunnen

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2022/17452**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Am 30. Januar 2023 wurde der A. _____ GmbH (nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2022 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 16. Januar 2024 erstmals gemahnt. Am 12. März 2024 erfolgte eine zweite, per A-Post Plus versandte Mahnung unter Ansetzung einer Frist bis am 11. April 2024 zur Einreichung der Steuererklärung 2022 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 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 24. Mai 2024 (Zustellung am 25. Mai 2024) wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 6'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl liess die Angeklagte mit Schreiben vom 18. Juni 2024 Einsprache erheben.

5.

In seiner Stellungnahme vom 21. Juni 2024 beantragte das KStA, Sektion juristische Personen, die Abweisung der Einsprache.

6.

Mit Schreiben vom 8. Juli 2024 liess die Angeklagte Stellung nehmen.

7.

Das KStA, Sektion juristische Personen, nahm mit Schreiben vom 14. August 2024 Stellung.

8.

Am 30. September 2024 erhob das KStA, Sektion Bezug, 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."

9.

Mit Verfügung vom 3. Oktober 2024 wurden die Angeklagte bzw. deren Organ und ihre Vertreterin auf den 22. Oktober 2024 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

10.

Die Angeklagte liess die Verschiebung des Verhandlungstermins beantragen (Aktennotiz vom 15. Oktober 2024).

11.

Mit Verfügung vom 21. Oktober 2024 wurden die Angeklagte bzw. deren Organ und ihre Vertreterin auf den 19. November 2024 vorgeladen.

12.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim KStA, Sektion juristische Personen, weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 13. November 2024).

13.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde B._____, TANDURA TREUHAND AG (Vertreterin der Angeklagten), befragt (Protokoll der Verhandlung vom 19. November 2024 [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 eine Steuerpflicht begründet (§§ 62 f. StG).

1.2.

Die Angeklagte hatte am 31. Dezember 2022 unbestrittenermassen Sitz im Kanton Aargau. Somit war sie verpflichtet, dem KStA die Steuererklärung 2022 einzureichen.

1.3.

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 12. März 2024 reichte sie innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

1.4.

1.4.1.

Die Angeklagte lässt in der Stellungnahme vorbringen, die Gesellschaft habe im Jahr 2023 aufgrund diverser betrieblicher Vorkommnisse das gesamte Personal entlassen. Es habe eine Änderung in der Gesellschafterfunktion gegeben.

1.4.2.

Anlässlich der Verhandlung wurde ausgeführt, die Gesellschaft sei seit Ende Juli 2023 inaktiv. Der einzige Gesellschafter C._____ sei geschäftlich oft im Ausland, weshalb ihm die Mahnungen wohl nie eröffnet worden seien. Ferner laute die Domiziladresse zurzeit auf die Wohnadresse des Gesellschafters, da die Liegenschaft mit dem ehemaligen Domizil an der Q-Strasse 28c in R._____ am 1. Oktober 2023 veräussert worden sei. Die Anpassungen im Handelsregister betreffend Gesellschafteraustritt und Adressänderung seien jedoch noch nicht erfolgt (Protokoll).

1.4.3.

Im Strafverfahren muss die (Anklage-)Behörde den massgeblichen Straftatbestand nachweisen. Bleiben beim Strafrichter objektive Zweifel offen, ob der Straftatbestand tatsächlich verwirklicht wurde, muss er nach dem

Grundsatz "in dubio pro reo" freisprechen (Art. 10 Abs. 3 StPO). Voraussetzung für die Auferlegung einer Ordnungsbusse ist somit die Überzeugung der Strafbehörde bzw. des Strafrichters, dass der Steuerpflichtige seine Steuererklärung trotz Mahnung nicht eingereicht hat.

1.4.4.

Es steht fest, dass die letzte Mahnung der Angeklagten am 12. März 2024 zugestellt wurde (Auszug aus dem Track & Trace der Post). Die Behauptung, der Angeklagten seien die Mahnungen nie eröffnet worden, ist daher unglaubwürdig und erscheint als reine Schutzbehauptung. Hinzu kommt, dass der Vertreterin die letzte Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2022 bis am 11. April 2024 bekannt war (Protokoll). Die bevollmächtigte Vertreterin hätte daher die Pflicht gehabt, die Angeklagte über die Mahnungen zu informieren und – soweit notwendig – Fristerstreckung zu verlangen. Der Einwand erweist sich als unbegründet und ist vorliegend unerheblich.

1.5.

1.5.1.

Die Angeklagte liess weiter festhalten, die gesamten Belege und Unterlagen für die vollständige Buchführung seien zunächst an den ehemaligen Gesellschafter gesandt und nicht an den aktuellen Gesellschafter C. _____ übergeben worden. Die Beschaffung der Unterlagen habe zu einer längeren Bearbeitungszeit geführt. Zudem sei die mit der Einreichung der Steuererklärung 2022 beauftragte Treuhänderin im Januar 2024 mit einer enorm hohen Arbeitslast konfrontiert gewesen, sodass der Jahresabschluss verspätet eingereicht worden sei.

1.5.2.

Die steuerpflichtige Person kann sich durch den Beizug eines Vertreters zum Ausfüllen der Steuererklärung nicht ihrer Verantwortlichkeit für das rechtzeitige Einreichen entbinden. Bei Bestehen eines Vertretungsverhältnisses hat sich die vertretene Person die Handlungen – und Unterlassungen – des Vertreters als eigene zurechnen zu lassen (vgl. VGE vom 2. Mai 2012 [WBE.2011.380]).

Dass die Vertreterin nicht innert Frist handelte und keine weitere Fristerstreckung beantragte, ist der Angeklagten anzulasten. Bei einer erhöhten Arbeitslast darf die Einreichung einer Steuererklärung nicht aufgeschoben werden, sondern es ist rechtzeitig beim KStA, Sektion juristische Personen, ein Fristerstreckungsgesuch einzureichen. Das gilt umso mehr, wenn Mahnungen zugestellt wurden. Es wäre der Angeklagten auch zuzumuten gewesen, zur Fristwahrung selbst ein Fristerstreckungsgesuch einzureichen. Auch dieser Einwand vermag die Pflichtverletzung nicht zu beheben und ist vorliegend unbeachtlich.

1.6.

1.6.1.

Die Angeklagte lässt ferner vorbringen, die Steuererklärung 2022 am 18. Juni 2024 eingereicht zu haben und beantragt die Aufhebung der Busse. Sie entschuldigte sich in der Einsprache für die "ungewollte Verzögerung".

1.6.2.

Es trifft zu, dass die Steuererklärung 2022 dem KStA am 18. Juni 2024 nachgereicht wurde (Aktennotiz vom 13. November 2024). Die letzte Frist für die Abgabe der Steuererklärung 2022 war jedoch bereits am 11. April 2024 abgelaufen. Die Angeklagte hat denn auch zu Recht zugestanden, dass die Steuererklärung 2022 nach Ablauf der letzten Frist eingereicht wurde.

Die Erfüllung der Mitwirkungspflicht nach Ablauf der angesetzten Frist vermag die Ordnungswidrigkeit nicht mehr zu beseitigen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 235 StG N 49). Der sanktionswürdige Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung war im Zeitpunkt, in welchem die angesetzte Frist ohne Einreichung der Steuererklärung abgelaufen war, erfüllt. Der Einwand erweist sich vorliegend als unbehelflich.

1.6.3.

Weitere Gründe, welche der Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2022 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches verunmöglicht hätten, sind nicht ersichtlich. Die Angeklagte hat damit ihre Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2022 verletzt. Der objektive Tatbestand ist erfüllt.

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, 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.

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 selbst 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).

Der Angeklagten (bzw. deren 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 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.

1.8.

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 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 6'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

3.2.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Kapital der Angeklagten von CHF 485'182.00 (letztes rechtskräftiges steuerba-

res/satzbestimmendes Kapital 2021) aus. Dies wurde der Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt.

3.3.

Die Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2017 bis 2021) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits drei Mal gebüsst werden (2017, 2018, 2021). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Kapital von CHF 485'182.00 sowie bei der vierten Widerhandlung CHF 6'000.00.

3.4.

3.4.1.

Anlässlich der Verhandlung liess die Angeklagte vorbringen, am 3. August 2022 sei der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet worden. Auf Beschwerde an das Obergericht des Kantons Aargau sei der Verfügung betreffend Konkurseröffnung die aufschiebende Wirkung zuerkannt worden. Die Gesellschaft habe eine Schuldensanierung durchgeführt. In der Folge sei die Konkurseröffnung widerrufen worden. Das steuerbare Eigenkapital von CHF 485'182.00 enthalte ein verdecktes Eigenkapital von CHF 397'187.00, welches auf Darlehen des Gesellschafters C._____ beruhe. Die Angeklagte sei aktuell ohne Personal und ohne Aktiven (Protokoll).

3.4.2.

Es ist glaubhaft, dass die Angeklagte zurzeit inaktiv ist und die in der Steuerperiode 2021 als verdecktes Eigenkapital erfassten Darlehen in wesentlichen Teilen uneinbringlich sind. Zu Gunsten der Angeklagten ist daher das für die Bussenbemessung relevante Kapital (ausschliesslich im vorliegenden Strafverfahren) von CHF 485'182.00 auf unter CHF 100'000.00 zu reduzieren. Somit reduziert sich die angedrohte Busse von CHF 6'000.00 auf neu CHF 4'000.00. Gründe für eine weitere Reduktion der Busse sind keine ersichtlich.

3.5.

Demgemäss wird die Busse auf CHF 4'000.00 festgesetzt.

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 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.

3.1.

Die Angeklagte beantragte an der Verhandlung eine Bussenreduktion von CHF 6'000.00 auf CHF 2'000.00. Vorliegend wird die vom KStA beantragte Busse von CHF 6'000.00 auf CHF 4'000.00 reduziert. Damit unterliegt die Angeklagte zu 50 %, weshalb ihr die Verfahrenskosten im Umfang von 50 % aufzuerlegen sind.

3.2.

3.2.1.

Der obsiegenden steuerpflichtigen Person ist für die Vertretung eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (§189 Abs. 2 StG). Davon kann abgewichen werden, wenn die obsiegende steuerpflichtige Person das Verfahren durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht hat (§ 189 Abs. 3 StG).

3.2.2.

Die Angeklagte hat die Steuererklärung trotz Mahnung nicht rechtzeitig eingereicht. Hinzu kommt, dass sie die für die Bussenreduktion massgeblichen Argumente erst im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht vorgebracht hat. In der Einsprache entschuldigte sie sich noch lediglich für eine "ungewollte Verzögerung". Insofern hat sie das Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht zu einem wesentlichen Teil verursacht. Dementsprechend ist keine Parteientschädigung auszurichten.

4.

Die Angeklagte machte sinngemäss geltend, sie könne die Busse nicht bzw. nicht auf einmal bezahlen.

Ob die Busse bezahlt werden kann, ist nicht Gegenstand des Ordnungsbussenverfahrens. Für den Erlass oder die Vereinbarung einer Zahlung der

Busse in Raten ist auf Gesuch das Kantonale Steueramt erstinstanzlich zuständig.

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird die Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 4'000.00 verurteilt.

2.

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

3.

Die Gerichtsgebühr von CHF 500.00 wird der Angeklagten zu 50 % mit CHF 250.00 auferlegt. Der Rest (CHF 250.00) wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Angeklagten (2)

das Kantonale Steueramt, Sektion Bezug

das Kantonale Steueramt, 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, Obere Vorstadt 37, 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 Verwaltungspflege 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, 19. November 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha