

3-BU.2024.141
2022/15685

Urteil vom 11. Dezember 2024

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A. _____ AG**

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2022/15685**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Am 26. Januar 2023 wurde der A. _____ AG (nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2022 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 14. November 2023 erstmals gemahnt. Am 16. Januar 2024 erfolgte eine zweite, per A-Post Plus versandte Mahnung unter Ansetzung einer Frist bis am 15. Februar 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 20. März 2024 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 4'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 19. April 2024 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 13. August 2024 beantragte das KStA, Sektion juristische Personen, die Abweisung der Einsprache.

6.

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."

7.

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

8.

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2024 ersuchte die Verwaltungsratspräsidentin der Angeklagten um Verschiebung des Verhandlungstermins.

9.

Mit Verfügung vom 21. Oktober 2024 wurde die Angeklagte bzw. deren Organ auf den 19. November 2024 vorgeladen.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim KStA, Sektion juristische Personen, weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 12. November 2024).

11.

Die Angeklagte bzw. deren Organ ist nicht zur Verhandlung erschienen.

12.

Mit Schreiben vom 21. November 2024 wurde der Angeklagten eine mögliche Bussenerhöhung angedroht und die Möglichkeit zur Stellungnahme oder zum Rückzug der Einsprache gegen den Strafbefehl gegeben.

13.

Die Angeklagte hat keine Stellung genommen.

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 bzw. deren Organ – wie im vorliegenden Verfahren – trotz Vorladung nicht zur Verhandlung, 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 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.

1.3.1.

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 16. Januar 2024 reichte sie innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein.

1.3.2.

Die Angeklagte liess vorbringen, sie sei aufgrund von Krankheit der beauftragten Treuhand seit längerer Zeit im Verzug mit der Erstellung der Buchhaltung und Steuererklärung. Mittlerweile sei eine neue Treuhandunternehmung beauftragt worden. Die Erstellung des Jahresabschlusses und der Steuererklärung verzögere sich weiter, da ein Teil der für die Steuererklärung benötigten Unterlagen bei der bisherigen Treuhand sei und die Angeklagte keinen Zugriff darauf habe.

1.3.3.

Die steuerpflichtige Person kann sich durch den Beizug eines Vertreters zum Ausfüllen der Steuererklärung nicht ihrer Verantwortlichkeit für das rechtzeitige Einreichen entledigen. 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 Treuhand nicht innert Frist handelte und insbesondere keine Fristerstreckungsgesuche einreichte, ist deshalb der Angeklagten anzulasten.

1.3.4.

Auch das Fehlen von Unterlagen berechtigt nicht dazu, mit dem Einreichen der Steuererklärung zuzuwarten, geschweige denn befreit dies von der allgemeinen Pflicht, die Steuererklärung 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. Die Angeklagte hätte somit eine unvollständige Steuererklärung abgeben können und müssen unter Kundgabe der ausstehenden Angaben und Belege oder zumindest um eine Fristerstreckung ersuchen können.

1.3.5.

Mit der beim KStA, Sektion juristische Personen, eingereichten Einsprache vom 19. April 2024 hat die Angeklagte eine Fristerstreckung für die Erstellung der Buchhaltung und Einreichung der Steuererklärung um drei Monate beantragt. Die letzte Frist für ein Fristerstreckungsgesuch war jedoch bereits am 15. Februar 2024 abgelaufen.

Der sanktionswürdige Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung war im Zeitpunkt, in welchem die angesetzte Frist ohne Ersuchen um Fristerstreckung bzw. ohne Einreichung der Steuererklärung abgelaufen war, erfüllt. Das verspätet eingereichte Fristerstreckungsgesuch bleibt damit im Ordnungsbussenverfahren irrelevant. Der Einwand erweist sich vorliegend als unbehelflich.

1.3.6.

Die Einwände der Angeklagten vermögen demnach allesamt die Nichteinreichung der Steuererklärung 2022 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches nicht zu begründen.

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.

1.4.

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.

1.5.

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 be-

antragt eine Busse in der Höhe des Strafbefehls, also von CHF 4'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

3.2.

3.2.1.

Die Angeklagte liess geltend machen, das KStA habe aufgrund nicht eingereichter Steuererklärungen der Angeklagten die Steuerfaktoren für die Kantons- und Gemeindesteuern viel zu hoch eingeschätzt.

3.2.2.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Kapital der Angeklagten von CHF 100'000.00 (steuerbares Kapital gemäss provisorischer Rechnung 2022) aus. Dies wurde der Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. In der Zwischenzeit wurde jedoch das steuerbare Kapital 2022 mit der Veranlagung vom 4. Oktober 2024 rechtskräftig auf CHF 391'356.00 festgesetzt. Da dieser Betrag somit das letzte rechtskräftig veranlagte steuerbare Kapital darstellt, ist für die Bussenbemessung im Strafverfahren auf dieses höhere Kapital abzustellen.

3.2.3.

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 (2018, 2020, 2021). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Kapital von unter CHF 500'000.00 sowie bei der vierten Widerhandlung CHF 6'000.00.

3.2.4.

Der Angeklagten wurde vor diesem Hintergrund eine Erhöhung der Busse mit Möglichkeit zur Stellungnahme angedroht (Schreiben vom 21. November 2024). Ebenso wurde darauf hingewiesen, dass bei einem Einspracherückzug die tiefere Busse gemäss Strafbefehl unverändert bleibe. Die Angeklagte reichte keine Stellungnahme ein.

3.2.5.

Nachdem die angedrohte Bussenerhöhung dem nicht zu beanstandenden Bussentarif entspricht und damit rechtmässig ist, ist die von der Vorinstanz ausgefallte Busse von CHF 4'000.00 androhungsgemäss auf CHF 6'000.00 zu erhöhen.

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.

Nachdem die Angeklagte die Aufhebung der Busse beantragt hat, vorliegend jedoch die vom KStA beantragte Busse von CHF 4'000.00 auf CHF 6'000.00 erhöht wird, unterliegt die Angeklagte 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 6'000.00 verurteilt.

2.

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

3.

Die Angeklagte hat die Gerichtsgebühr von CHF 450.00 zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Angeklagte

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, 11. Dezember 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha