

3-BU.2024.14
2021/16411

Urteil vom 26. März 2024

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

vertreten durch AS & T AG Attenhofer Treuhand, Seeächerstrasse 11,
5330 Bad Zurzach

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2021/16411**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2022 wurde A._____ (nachfolgend Angeklagter) die Steuererklärung 2021 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde der Angeklagte am 25. Januar 2023 erstmals gemahnt. Am 20. April 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 zugeht, wurde beim Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 16. Juni 2023 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 1'200.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 17. Juli 2023 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 26. Juli 2023 beantragte das Gemeindesteueraamt Q._____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Mit Stellungnahme vom 5. Oktober 2023 liess der Angeklagte die bisherigen Ausführungen ergänzen.

7.

Mit E-Mail vom 9. November 2023 reichte das Gemeindesteueraamt Q._____ eine weitere Stellungnahme ein.

8.

Am 1. März 2024 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."

9.

Mit Verfügung vom 4. März 2024 wurde der Angeklagte auf den 26. März 2024 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q._____ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 20. März 2024).

11.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde der Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 26. März 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 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 2021 unbestrittenermassen Wohnsitz in Q._____. Somit war er verpflichtet, dem Gemeindesteueramt die Steuererklärung 2021 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Der Angeklagte wurde gemäss den Angaben des Gemeindesteueramts Q._____ am 25. Januar 2023 erstmals gemahnt und aufgefordert, die Steuererklärung 2021 einzureichen. Am 20. April 2023 sei eine weitere Mahnung an den Angeklagten versandt worden.

1.3.2.

In der Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes Q._____ wurde die Mahnung als "eingeschrieben" betitelt. Das ist falsch. Die Mahnung wurde per A-Post Plus versandt.

1.3.3.

Der Angeklagte liess in der Einsprache vom 17. Juli 2023 und Stellungnahme vom 5. Oktober 2023 vorbringen, die bevollmächtigte Steuervertreterin habe keine Kenntnis über die Mahnungen vom 22. Januar 2023 (recte: 25. Januar 2023) und vom 20. April 2023 bzw. deren Fristansetzung und Bussenandrohung erlangt. Die Mahnungen seien jeweils nur an den Angeklagten versandt worden, obschon das Vertretungsverhältnis dem Gemeindesteueramt Q._____ seit dem 29. September 2022 bekannt gewesen sei.

Aufgrund des Vermerks auf den Mahnungen "bevollmächtigter Vertreter: AS & T AG Attenhofer Treuhand, Seeächerstrasse 11, 5330 Bad Zurzach" sei der Angeklagte davon ausgegangen, die Steuervertreterin habe Kenntnis über den aktuellen Verfahrensstand. Erstmals mit der Weiterleitung des Strafbefehls sei die Vertreterin über das Mahnverfahren informiert worden,

worauf umgehend die Steuerdeklaration erstellt worden sei und der Angeklagte diese beim Gemeindesteuernamt eingereicht habe.

1.3.4.

Anlässlich der Verhandlung sagte der Angeklagte aus, er scanne sämtliche Briefe, die er erhalte – so auch die Mahnungen – und versende diese umgehend an seine Vertreterin. Der Angeklagte betonte, seine Vertreterin erhalte sämtliche Post zweimal – einmal zeitnah als Scan und einmal pro Quartal als Papierdokumente im Original. Der Angeklagte machte geltend, er selbst habe keine Ahnung von all den Unterlagen. Darum beauftrage er jeweils einen Buchhalter mit der Bearbeitung (Protokoll).

Der Angeklagte fügte hinzu, seine Vertreterin habe ihm von Anfang an mitgeteilt, es solle mit der Einreichung der Steuererklärung 2021 bis zum Entscheid der Steuerkommission betreffend Steuerveranlagung 2020 zugewartet werden, zumal der Angeklagte im Steuerjahr 2020 aufgrund falscher Angaben seines bisherigen Steuervertreters nicht korrekt veranlagt worden sei. Der Angeklagte sei schlecht beraten worden. Infolge des zu hoch deklarierten steuerbaren Einkommens sei es der aktuellen Vertreterin nicht möglich gewesen, eine "vernünftige Steuererklärung" für das Jahr 2021 zu erstellen und einzureichen (Protokoll).

Die aktuell bevollmächtigte Vertreterin habe das Gemeindesteuernamt Q._____ telefonisch betreffend Einreichung der Steuererklärung 2021 kontaktiert, aber es fälschlicherweise unterlassen, eine schriftliche Bestätigung einzuholen (Protokoll).

1.3.5.

Die steuerpflichtige Person kann sich durch den Beizug eines Vertreters zum Ausfüllen der Steuererklärung nicht ihrer Verantwortlichkeit für deren rechtzeitiges Einreichen entziehen. 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 für die telefonische Kontaktaufnahme mit dem Gemeindesteuernamt Q._____ keine schriftliche Bestätigung – insbesondere für das behauptete Fristerstreckungsgesuch – einholte, ist dem Angeklagten anzulasten. Es darf bei einem ausstehenden Entscheid betreffend eine Vorperiode (Revisionsverfahren) nicht einfach mit der Einreichung einer Steuererklärung zugewartet werden. Das gilt umso mehr, wenn Mahnungen zugestellt wurden. Davon, dass dem Angeklagten Mahnungen zugestellt und diese von ihm an seine Vertreterin weitergeleitet wurden, ist aufgrund der glaubwürdigen Aussagen des Angeklagten ohne Weiteres auszugehen.

Es wäre dem Angeklagten zuzumuten gewesen, gerade aufgrund des Untätigbleibens der Vertreterin zumindest selbst ein Fristerstreckungsgesuch einzureichen.

1.3.6.

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.

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, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 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 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.

1.5.

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.

3.2.

Das KStA beantragt eine Busse in der Höhe des Strafbefehls, also von CHF 1'200.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

4.

4.1.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 252'381.00 (letztes rechtskräftiges steuerbares/satzbestimmendes Einkommen 2020) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. Der Angeklagte liess vorbringen, das für die Bussenbemessungsgrundlage relevante Einkommen von CHF 252'381.00 sei viel zu hoch und auf einer falschen Grundlage berechnet worden. Dies sei mittels Revisionsbegehren an die Steuerkommission Q._____ gemeldet und zudem ein Steuererlassgesuch beim Gemeinderat Q._____ eingereicht worden.

4.2.

Das Gemeindesteueramtsamt Q._____ weist in seiner Stellungnahme vom 9. November 2023 auf das tiefere steuerbare Einkommen 2021 hin.

Mit den Steuererklärungen 2021 und 2022 reichte der Angeklagte die Bilanzen und Erfolgsrechnungen ein. Gestützt auf diese ist von gegenüber 2020 deutlich veränderten Einkommensverhältnissen auszugehen. Anlässlich der Verhandlung beantragte der Angeklagte, die Busse sei neu gestützt auf die Selbstdeklarationen mit CHF 150.00 festzusetzen (Protokoll).

4.3.

Gemäss der Selbstdeklaration 2021 beträgt das steuerbare Einkommen CHF 26'800.00, gemäss der Selbstdeklaration 2022 CHF 2'952.00. Die Steuerperioden 2021 und 2022 sind noch nicht geprüft und noch nicht rechtskräftig veranlagt. Dessen ungeachtet ist auch nach den Angaben des Angeklagten zu seiner Lebenssituation (Protokoll) glaubhaft, dass das aktuelle Einkommen sehr deutlich unter dem letzten rechtskräftig veranlagten steuerbaren Einkommen (2020) liegt. Es rechtfertigt sich vorliegend, für die Bussenbemessung zu Gunsten des Angeklagten auf ein steuerbares Einkommen zwischen CHF 40'000.00 und CHF 50'000.00 abzustellen.

4.4.

Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2016

bis 2020) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten noch nie gebüsst werden.

4.5.

Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen zwischen CHF 40'000.00 und CHF 50'000.00 sowie bei der ersten Widerhandlung CHF 150.00. Diese Busse ist angemessen.

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.

3.1.

Nachdem die vom KStA beantragte Busse von CHF 1'200.00 auf das vom Angeklagten beantragte Mass (CHF 150.00) reduziert wird, sind dem Angeklagten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

3.2.

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).

Das Verfahren wurde zu einem wesentlichen Teil durch die unzutreffenden Angaben der Vertreterin zur Nichteinreichung der Steuererklärung, insbesondere der Behauptung, sie habe keine Kenntnis von den Mahnungen erhalten, verursacht. Dieses Verhalten ist verfahrensrechtlich dem Angeklagten anzulasten. Einzig durch die Richtigstellung mittels Aussagen des Angeklagten an der Verhandlung – und nicht etwa aufgrund der durch die Vertreterin eingereichten Einsprache – wurde die Bussenreduktion erwirkt. Dementsprechend ist keine Parteientschädigung auszurichten.

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird der Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 150.00 verurteilt.

2.

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

3.

Die Kosten des Gerichtsverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Angeklagten

die Vertreterin des Angeklagten

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q. _____

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, 26. März 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha