

3-BU.2024.34
2022/1837

Urteil vom 30. April 2024

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2022/1837**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2023 wurde A._____ (nachfolgend Angeklagter) die Steuererklärung 2022 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde der Angeklagte am 13. Juli 2023 erstmals gemahnt. Am 22. August 2023 erfolgte eine zweite, per A-Post Plus versandte Mahnung unter Ansetzung einer Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Steuererklärung 2022 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 27. September 2023 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 4'500.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 26. Oktober 2023 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 9. Januar 2024 beantragte das Gemeindesteueramt Q._____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 21. 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."

7.

Mit Verfügung vom 26. März 2024 wurde der Angeklagte auf den 30. April 2024 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q._____ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 26. April 2024).

9.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde der Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 30. April 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 2022 unbestrittenermassen Wohnsitz in Q._____. Somit war er verpflichtet, dem Gemeindesteueramt die Steuererklärung 2022 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Der Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 22. August 2023 reichte er innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein. Dies wird vom Angeklagten nicht bestritten.

1.3.2.

Der Angeklagte bringt vor, er habe auf die Steuerveranlagung 2020 gewartet, um die Steuererklärung 2021 einzureichen. Das terminliche Vorgehen und die finanzielle Härte seitens Gemeindesteueramt und KStA seien völlig unverhältnismässig. Er habe einen Monat nach gleichzeitiger Eröffnung der definitiven Veranlagung des Steuerjahres 2020 sowie der Ermessensveranlagung 2021 vom 24. Juli 2023 die (letzte) Mahnung zur Abgabe der Steuererklärung 2022 – d.h. am 22. August 2023 – sowie einen weiteren Strafbefehl vom 29. September 2023 erhalten. Der Angeklagte weist darauf hin, dass andere Steuerpflichtige die letzte Mahnung zur Steuererklärung 2022 mithin ca. 30 Tage später erhalten hätten (23. bzw. 29. September 2023). Es liege eine Ungleichbehandlung vor.

1.3.3.

Anlässlich der Verhandlung hält der Angeklagte fest, er habe die Steuerveranlagung der Vorperiode abgewartet, um darauf basierend die nächste Steuererklärung auszufüllen und einzureichen. Das Gemeindesteueramt habe 1.5 Jahre für die Veranlagung benötigt. Der Angeklagte hält fest, ihm habe die Kraft gefehlt, die Steuererklärung einzureichen, macht jedoch da-

für keine gesundheitlichen Gründe geltend. Er rügt die Art der Mitteilung und das Ausmass der Busse für das Nichteinreichen der Steuererklärung. Nachdem die definitive Veranlagung vorgelegen habe, habe er die vorbereitete Steuererklärung 2022 umgehend eingereicht.

1.3.4.

Die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Personen bestehen unabhängig vom Verfahrensstand der Vorperioden, bzw. die Mitwirkungspflichten sind für jede Steuerperiode gleichermassen zu erfüllen. Der Einwand, die Einreichung einer korrekten Steuererklärung sei aufgrund der Tatsache, dass der Vorjahre nicht definitiv veranlagt gewesen seien, nicht möglich gewesen, berechtigt nicht dazu, mit dem Einreichen der Steuererklärung zuzuwarten, geschweige denn befreit dies den Steuerpflichtigen von der allgemeinen Pflicht, diese 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. Der Angeklagte hätte somit eine unvollständige Steuererklärung unter Bezeichnung der fehlenden Angaben und Belege abgeben können und müssen.

Woraus sich die Verzögerungen betreffend die Veranlagungen der Vorperioden ergeben haben, ist für das vorliegende Ordnungsbussenverfahren nicht relevant. Der Angeklagte kann aufgrund der noch nicht abgeschlossenen Veranlagungen der Vorperioden jedenfalls nichts zu seinem Gunsten ableiten, da die gesetzliche Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung davon unabhängig besteht.

1.3.5.

Dass die Steuererklärung 2022 am 9. Oktober 2023 – nach Ablauf der Mahnfrist und Zustellung des Strafbefehls – eingereicht wurde, ändert an der Säumnis nichts. 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.

1.3.6.

Die vorgebrachten Rügen können zusammenfassend nicht als Entschuldigung gelten und sind vorliegend unbehelflich.

1.3.7.

Weitere Gründe, welche dem Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2022 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches verunmöglicht hätten, sind nicht ersichtlich. Der Angeklagte hat damit

seine Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2022 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, 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.

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, 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.

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. Das KStA beantragt eine Busse in der Höhe des Strafbefehls, also von CHF 4'500.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

3.2.

3.2.1.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 109'468.00 (letztes rechtskräftiges steuerbares/satzbestimmendes Einkommen 2021) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklage mitgeteilt. Der Angeklagte bringt vor, das in der Ermessensveranlagung 2021 geschätzte steuerbare Einkommen von CHF 109'468.00 sei viel zu hoch und treffe ihn mit einer unverhältnismässigen Härte. Der Angeklagte hält fest, seine Arbeitssituation habe sich verändert, womit das Einkommen massiv tiefer sei. Zudem sei er seit 1. März 2022 auf Stellensuche und per 28. Februar 2024 bei der Arbeitslosenversicherung ausgesteuert.

3.2.2.

Anlässlich der Verhandlung teilte der Angeklagte mit, dass er aktuell von der Substanz leben müsse, so insbesondere von Liegenschaftserträgen. Die Mietzinseinnahmen seien unverändert.

3.2.3.

Es ist glaubhaft, dass sich das aktuelle Einkommen des Angeklagten gegenüber dem der Bussenbemessung zugrunde gelegten Einkommen gemäss letzter rechtskräftiger Veranlagung erheblich reduziert hat. In Würdigung aller Umstände wird das für die Bussenbemessung massgebliche aktuelle steuerbare Einkommen deshalb auf CHF 50'000.00 bis CHF 60'000.00 festgesetzt.

3.2.4.

Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2017 bis 2021) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits vier Mal gebüsst werden (2018, 2019, 2020, 2021).

3.3.

Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen zwischen CHF 50'000.00 und CHF 60'000.00 sowie bei der fünften Wiederhandlung CHF 2'000.00. 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.

Nachdem die vom KStA beantragte Busse von CHF 4'500.00 auf das vom Angeklagten beantragte Mass (CHF 2'000.00) reduziert wird, sind dem Angeklagten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Nicht vertretenen Angeklagten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 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 2'000.00 verurteilt.

2.

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

3.

Die Kosten des Gerichtsverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den 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, 30. April 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha