

3-BU.2024.38
2021/13441

Urteil vom 30. April 2024

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2021/13441**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2022 wurde A._____ (nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2021 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 1. November 2022 erstmals gemahnt. Am 22. Dezember 2022 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 die Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse bis CHF 10'000.00) hingewiesen.

2.

Da dem zuständigen Steueramt innert Mahnfrist keine Steuererklärung zugeing, wurde beim Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 29. August 2023 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 5'500.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit E-Mail vom 28. September 2023 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 4. Oktober 2023 beantragte das Gemeindesteueramt Q._____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2023 nahm die Angeklagte zur Eingabe des Gemeindesteueramtes Q._____ Stellung.

7.

Das KStA, Sektion Bezug, teilte der Angeklagten mit Schreiben vom 31. Januar 2024 die Sendungsnummer der mit A-Post Plus versandten Mahnung mit.

8.

Am 21. März 2024 erhob das KStA 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 26. März 2024 wurde die Angeklagte auf den 30. April 2024 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

10.

Mit Schreiben vom 9. April 2024 wurde der Angeklagten die Vorladung nochmals per A-Post Plus zugestellt.

11.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q._____ weitere Abklärungen vorgenommen (E-Mail vom 29. April 2024).

12.

Die Angeklagte ist nicht zur Verhandlung erschienen.

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 – wie im vorliegenden Verfahren – trotz Vorladung nicht zur Verhandlung und wurde vorgängig nicht ausdrücklich um die Ansetzung eines neuen Gerichtstermins ersucht, 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 und in der in Frage stehenden Einwohnergemeinde eine Steuerpflicht begründet (§§ 16 f. StG).

1.2.

Die Angeklagte hatte am 31. Dezember 2021 unbestrittenermassen Wohnsitz in Q._____. Somit war sie verpflichtet, dem zuständigen Steueramt die Steuererklärung 2021 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Die Angeklagte wurde gemäss den Angaben des Gemeindesteueramtes Q._____ mit Schreiben vom 1. November 2022 und 22. Dezember 2022 gemahnt und aufgefordert, die Steuererklärung 2021 einzureichen.

1.3.2.

Die Angeklagte bestreitet in der Einsprache, vor Weihnachten 2022 eine Mahnung des Gemeindesteueramtes Q._____ für die Steuererklärung 2021 erhalten zu haben. Sollte das Gemeindesteueramt Q._____ die Zustellung der letzten Mahnung tatsächlich belegen können, werde sie bei der Schweizerischen Post nachforschen, zu welchem Zeitpunkt bzw. welcher Person die letzte eingeschriebene Mahnung zugestellt worden sei. Mit der Stellungnahme vom 27. Dezember 2023 stellte die Angeklagte fest, die Gemeinde Q._____ habe keinen Beleg für die Zustellung geliefert.

1.3.3.

In der Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes Q._____ wurde die Mahnung als "eingeschrieben" betitelt. Das ist falsch. Die Mahnung wurde per A-Post Plus versandt. Das KStA teilte der Angeklagten dementsprechend mit Schreiben vom 31. Januar 2024 korrekt mit, die letzte Mahnung vom 22. Dezember 2022 mit der Sendungsnummer aaa sei der Angeklagten am 23. Dezember 2022 mit A-Post Plus zugestellt worden.

1.4.

1.4.1.

Bei Bussen nach § 182 StG handelt es sich ungeachtet der geläufigen Bezeichnung als Ordnungsbusse um echte Strafen (vgl. Titel des 10. Teils des StG "Steuerstrafrecht" sowie § 99 Kantonsverfassung und §§ 242 ff. StG; Kurt Eichenberger, Verfassung des Kantons Aargau, Textausgabe mit Kommentar, Aarau 1986, § 99 N 2). Folglich gelten die allgemeinen Grundsätze des Straf- und Strafverfahrensrechts.

1.4.2.

Art. 85 Abs. 2 der Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO) sieht explizit vor, dass Zustellungen durch eingeschriebene Postsendung oder auf andere Weise gegen Empfangsbestätigung zu erfolgen haben. In BGE 144 IV 57 hat das Bundesgericht entschieden, dass es bei dieser besonderen Zustellungsart (gegen Empfangsbestätigung) nicht genüge, dass die Sendung in den Machtbereich des Empfängers gelange. Massgebend sei vielmehr die tatsächliche Kenntnismahme durch den Adressaten. Dies gilt jedoch nicht für das (kantonale) Ordnungsbussenverfahren, obwohl es sich beim Verfahren nach § 235 StG ebenfalls um ein Strafverfahren handelt. Zum einen ist Art. 85 Abs. 2 StPO vorliegend nicht anwendbar. Zum anderen statuiert der für das kantonale Ordnungsbussenverfahren massgebliche § 175 StG i.V.m. § 251 StG keine besondere Zustellungsart. Verlangt wird lediglich die schriftliche Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden. Im Ordnungsbussenverfahren ist die Zustellung von Mahnungen per A-Post Plus demnach zulässig.

1.4.3.

Das Verwaltungsgericht hat sich in seinem Entscheid vom 18. Juli 2018 (WBE.2018.155) zur Zustellung von A-Post Plus Sendungen wie folgt geäussert:

"2.3.

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung erfolgt die fristauslösende Zustellung einer uneingeschriebenen Sendung (A- oder B-Post) bereits dadurch, dass sie in den Briefkasten oder in das Postfach des Adressaten gelegt wird und sich damit in dessen Verfügungsbereich befindet. Nicht erforderlich ist, dass der Adressat sie tatsächlich in Empfang nimmt; es genügt, wenn sie in seinen Machtbereich gelangt und er demzufolge von ihr Kenntnis nehmen kann. A-Post Plus-Sendungen entsprechen grundsätzlich A-Post Sendungen. Im Unterschied zu diesen sind sie mit einer Nummer versehen, welche die elektronische Sendungsverfolgung im Internet ("Track & Trace") ermöglicht; daraus ist u.a. ersichtlich, wann dem Empfänger die Sendung durch die Post zugestellt wurde. Insofern stellt diese Art von Sendung eine Möglichkeit dar, zu beweisen, dass die Post zugestellt worden ist (Urteil des Bundesgerichtes vom 2. Oktober 2015 [2C_875/2015] E. 2.2.1; grundlegend Urteil 2C_430/2009 vom 14. Januar 2010).

Ein Fehler bei der Postzustellung liegt jedoch nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit, so dass damit nicht gerechnet werden müsste. Eine fehler-

hafte Postzustellung ist allerdings nicht zu vermuten, sondern nur anzunehmen, wenn sie aufgrund der Umstände plausibel erscheint. Auf die Darstellung des Steuerpflichtigen, dass eine fehlerhafte Postzustellung vorliegt, ist daher abzustellen, wenn seine Darlegung der Umstände nachvollziehbar ist und einer gewissen Wahrscheinlichkeit entspricht, wobei sein guter Glaube zu vermuten ist (Urteil des Bundesgerichts vom 24. Januar 2012 [2C_570/2011] E. 4.3 mit Hinweisen).

(...)

2.5.

In diesem Zusammenhang trifft der vorinstanzliche Hinweis, wonach bei einer nachgewiesenen A-Post Plus-Zustellung eine Zustellung fingiert werde (...), nicht zu. Die Vorinstanz widerspricht dadurch ihrer zutreffenden Erwägung, wonach die Zustellung uneingeschriebener Post durch Einlegen in den Briefkasten oder in das Postfach des Adressaten erfolgt und dies mittels elektronischer Sendungsverfolgung nachgewiesen werden kann. Ist eine Zustellung nachgewiesen – was eine Frage der Beweiswürdigung darstellt – besteht für die Annahme einer fingierten Zustellung kein Raum mehr. (...)."

1.4.4.

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 (vgl. Art. 10 Abs. 3 StPO). Voraussetzung für die Auferlegung einer Ordnungsbusse ist somit die Überzeugung der Strafbehörde bzw. des Strafrichters, dass die Steuerpflichtige ihre Steuererklärung trotz Mahnung tatsächlich nicht eingereicht hat.

1.4.5.

Vorliegend ist mit Track & Trace eine Zustellung der mit A-Post Plus versandten Mahnung vom 22. Dezember 2022 dokumentiert. Die Mahnung wurde am 23. Dezember 2022 in den Briefkasten der Angeklagten gelegt und gelangte damit in ihren Machtbereich. Damit gilt die Mahnung mit der Deponierung im Briefkasten gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung als zugestellt. Das ist einzig massgeblich. Es bestehen daher keine Zweifel, dass die Mahnung vom 22. Dezember 2022 in den Machtbereich der Angeklagten gelangt ist, zumal eine postalische Fehlzustellung weder konkret glaubhaft gemacht, geschweige denn nachgewiesen wurde.

1.4.6.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Einwand unbehelflich ist und die Nichteinreichung der Steuererklärung 2021 bzw. eines Fristerstreckungsgesuches nicht zu begründen vermag.

1.4.7.

Weitere Gründe, welche der Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2021 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches

verunmöglicht hätten, sind nicht ersichtlich. Die Angeklagte hat damit ihre Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2021 verletzt.

1.5.

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.

Der 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 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.

1.6.

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 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 5'500.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

3.2.

3.2.1.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen der Angeklagten von CHF 125'100.00 (letztes rechtskräftiges steuerbares/satzbestimmendes Einkommen 2020) aus. Dies wurde der Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt.

3.2.2.

Die Angeklagte bestreitet das der Bussenbemessung zu Grunde gelegte Einkommen. In der Einsprache macht sie geltend, sie könne ihr Einkommen mit den Steuererklärungen 2020, 2021 und 2022 darlegen. Die Angeklagte erachtet die Höhe der Busse als überrissen und beantragt deren Neuansetzung.

3.2.3.

Vorab ist festzustellen, dass die Steuererklärungen der Jahre 2021 und 2022 nicht eingereicht wurden. Der in der Einsprache behauptete Nachweis eines tieferen Einkommens gestützt auf ihre Steuererklärungen kann dementsprechend von der Angeklagten gar nicht geführt werden. Gemäss Veranlagungsverfügung vom 17. August 2023 beträgt das letzte rechtskräftige steuerbare Einkommen CHF 136'300.00, so dass für die Bussenbemessung auf dieses höhere Einkommen mit der Folge einer Bussenerhöhung abzustellen wäre. Da das KStA jedoch keinen Antrag auf Erhöhung der Busse gestellt hat, ist zu Gunsten der Angeklagten auf ein relevantes Einkommen von CHF 125'100.00 abzustellen.

3.3.

Die Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2016 bis 2020) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits drei Mal gebüsst werden (2016, 2019, 2020). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 125'100.00 sowie bei der vierten Widerhandlung CHF 5'500.00.

3.4.

Nachdem die beantragte Busse dem aktuellen Bussentarif entspricht, ist die von der Vorinstanz ausgefallte Busse von CHF 5'500.00 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 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 vom KStA beantragte Busse von CHF 5'500.00 und die Gebühren von CHF 100.00 bestätigt werden, unterliegt die Angeklagte und die Verfahrenskosten sind ihr vollumfänglich aufzuerlegen. Nicht vertretenen Angeklagten 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 5'500.00 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 Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 550.00 sowie der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 720.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Angeklagte
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 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, 30. April 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha