

**29 "Ordnungsbusse" wegen Verletzung von Verfahrenspflichten im Steuerrecht (§ 235 StG).**

- **Nach einer ausdrücklichen "letzten Mahnung" zur Abgabe der Steuererklärung braucht die Steuerbehörde auf Fristerstreckungsgesuche nicht mehr einzugehen, sondern kann unmittelbar das Bussenverfahren einleiten.**
- **Anforderungen an eine "letzte Mahnung".**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 2. Mai 2007 in Sachen Kantonales Steueramt gegen Steuerrekursgericht und R.H. (WBE.2007.74).

*Aus den Erwägungen*

3.1. Das Steuerrekursgericht geht davon aus, dass das Nichteinreichen einer Steuererklärung innert der angesetzten Frist nur Straffolgen habe, wenn der Steuerpflichtige seine Säumnis nicht begründe. Ein Steuerpflichtiger, der zur Einreichung einer Steuererklärung aufgefordert worden sei, dieser Aufforderung aber unter fristgerechter Anrufung annehmbarer Gründe nicht nachkomme, könne erst dann mit einer Busse belegt werden, wenn ihm die Veranlagungsbehörde eine weitere Aufforderung zugestellt habe, in welcher die Gründe für das Beharren auf der Einreichung der Steuererklärung angeführt seien. ...

3.2. Das KStA hält dem im Wesentlichen entgegen, bei der Mahnung vom 31. August 2006 handle es sich um eine letzte Mahnung im Sinne von Art. 65 Abs. 4 StGV. Der Beschwerdegegner habe von der Verfahrenssituation her in diesem Stadium überhaupt nicht mehr mit einer Fristerstreckung rechnen können. Seinen Verfahrenspflichten sei er deshalb nicht genügend nachgekommen, indem er lediglich ein Gesuch um Fristerstreckung gestellt habe. Anders wäre es zu beurteilen gewesen, wenn der Beschwerdegegner bereits nach Erhalt der ersten Mahnung datierend vom 30. Juni 2006 um Erstreckung der Frist ersucht hätte, da diese noch keine unwiderrufliche Frist statuiert habe. Das Beharren auf Einreichung der Steuererklärung sei die notwendige Konsequenz der Mitwirkungspflicht

der steuerpflichtigen Person; von einer tatbestandsaufhebenden Unterlassung der Steuerbehörden könne deshalb keine Rede sein.

3.3. Umstritten ist, wie weit der Straftatbestand der Verletzung von Verfahrenspflichten gefasst ist, d.h. ob der Steuerpflichtige in strafrechtlicher Hinsicht seinen Verfahrenspflichten auch dann nachgekommen ist, wenn er innert der ihm angesetzten Mahnfrist die Steuererklärung zwar nicht einreicht, vor deren Ablauf aber die Gründe für das Ausbleiben bekannt gibt. Dies ist durch Auslegung des Gesetzes zu bestimmen.

4./4.1. Ausgangspunkt bildet § 180 Abs. 2 Satz 1 StG mit folgendem Wortlaut:

"Die Steuerpflichtigen müssen die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen."

Für den Fall, dass dieser Pflicht nachgekommen wurde, sieht § 180 Abs. 3 StG folgende Vorgehensweise vor:

"Die steuerpflichtige Person, welche die Steuererklärung und die notwendigen Beilagen nicht oder nur mangelhaft einreicht, wird aufgefordert, das Versäumte innert angemessener Frist nachzuholen."

Hierzu führt § 65 Abs. 4 StGV näher aus:

Steuerpflichtige, welche die Steuererklärung nicht rechtzeitig eingereicht oder die zur Behebung von formellen Mängeln angesetzte Frist nicht eingehalten haben, sind unter Hinweis auf die Folgen der Unterlassung zu mahnen, die Verfahrenspflichten innerhalb einer letzten Frist von mindestens 20 Tagen vollständig und richtig zu erfüllen. Die Mahnung ist durch eingeschriebenen Brief oder gegen Empfangsbestätigung zuzustellen.

Als Sanktion sieht § 235 Abs. 1 StG schliesslich vor:

"Wer einer Pflicht, die ihr oder ihm nach den Vorschriften dieses Gesetzes oder nach einer auf Grund dieses Gesetzes getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, insbesondere

a) die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreicht,

(...)

wird mit Busse bis zu Fr. 1'000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 10'000.-- bestraft."

4.3. Sowohl der Wortlaut von § 235 Abs. 1 lit. a StG als auch derjenige von § 65 Abs. 4 StGV (grammatikalisches Auslegungselement) sind eindeutig: Wer die Steuererklärung trotz Ansetzung einer letzten Frist nicht einreicht, erfüllt den Tatbestand der Verletzung von Verfahrenspflichten. § 235 StG bezweckt (teleologisches Auslegungselement), den Steueranspruch des Gemeinwesens und die Durchführung des dazu nötigen Verfahrens sicherzustellen. Dieses Ziel lässt sich nur richtig durch- bzw. umsetzen, wenn die am Steuerungsverfahren beteiligten Personen ihre Mitwirkungspflichten korrekt erfüllen. Zu diesem Zweck sehen § 180 Abs. 3 StG bzw. § 65 Abs. 4 StGV die Ansetzung einer letzten Frist von mindestens 20 Tagen vor, um den säumigen Steuerpflichtigen dazu anzuhalten, die Steuererklärung einzureichen.

4.4./4.4.1. Vor dem Hintergrund des Zweckgedankens von § 235 StG kann der Schluss der Vorinstanz, das nicht fristgerechte Einreichen der Steuererklärung trotz Mahnung habe keine Straffolgen, wenn bis dahin die Gründe dafür dargelegt werden, so nicht zutreffen. Im Gegenteil würde dieses Verständnis einer letzten Mahnung einem Missbrauch Tür und Tor öffnen, indem sich der Steuerpflichtige trotz Ansetzung einer letzten Frist kurz vor deren Ablauf durch einfache Mitteilung beliebiger Gründe die Straffolgen abwenden könnte. Dies würde die Durchsetzung der Mitwirkungspflichten erheblich erschweren und dem Zweck des § 235 StG zuwiderlaufen.

Da die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung gesetzlich vorgeschrieben und inhaltlich klar ist (§ 180 StG), ist die Steuerbehörde grundsätzlich nicht gehalten zu begründen, dass und warum sie auf der Erfüllung dieser Pflicht beharrt. Die in der Rechtsprechung begründete Ausnahme bezieht sich auf Fälle, wo der Steuerpflichtige geltend macht, es sei ihm (zurzeit) unmöglich oder es sei nicht zumutbar, verlangte Unterlagen einzureichen, und dies begründet (Dieter Egloff, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 2, 2. Aufl., Muri-Bern 2004, § 235 N 23). Anders als die Verpflichtung zur Einreichung der Steuererklärung ist die Pflicht, Unterlagen vor-

zulegen, eingeschränkt durch die Erfordernisse der Notwendigkeit und der Zumutbarkeit (AGVE 1993, S. 285), und sie muss im Einzelfall mittels Verfügung konkretisiert werden. Wenn ein Steuerpflichtiger (korrekterweise auf die erste Aufforderung hin) begründet, warum die Verfügung der Steuerbehörde nach seiner Meinung gegen diese Einschränkungen verstösst, muss auf diesen erstmals erhobenen Einwand eingegangen werden (AGVE 1993, S. 288 f.). Von diesem Sachverhalt weicht die letzte Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung erheblich ab, was eine unbesehene Übernahme der genannten Rechtsprechung ausschliesst: Hier geht es um eine uneingeschränkte Pflicht (selbst wenn noch Unterlagen fehlen, ist es in aller Regel möglich, die Steuererklärung unter Hinweis auf die Unvollständigkeit einzureichen), auf Gesuch hin erstreckte Fristen müssen zuvor abgelaufen, unbegründete Fristerstreckungsgesuche abgewiesen worden sein, und zudem ist bereits eine Mahnung vorausgegangen. Grundsätzlich besteht keine Veranlassung, nachdem bereits die letzte Frist zur Einreichung der Steuererklärung bestimmt wurde, auf Einwendungen hin nochmals Frist anzusetzen (a.M. Egloff, a.a.O., § 235 N 24); ob es sich in bestimmten Einzelfällen anders verhält, kann vorliegend offen bleiben.

4.4.2. Voraussetzung ist allerdings, dass der Steuerpflichtige überhaupt wusste oder wissen musste, dass es sich um eine *letzte* Frist zur Abgabe der Steuererklärung im Sinne von § 65 Abs. 4 StGV handelt. Da Fristerstreckungen generell grosszügig gewährt werden, kann nur dann gesagt werden, er habe sich bewusst sein müssen, dass er mit keiner (weiteren) Fristerstreckung mehr rechnen könne, sondern den Straftatbestand mit dem unbenützten Ablauf der Frist ohne weiteres erfülle. Dies gebietet letztlich auch der Grundsatz des fairen Verfahrens (vgl. dazu § 26 Abs. 2 StPO; Hauser/Schweri/Hartmann, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6. Auflage, Basel/Genf/München 2005, S. 262 ff.).

4.4.3. Das Verwaltungsgericht hat in diesem Zusammenhang eine zweite Mahnung (noch) genügen lassen, in der zwar nicht ausdrücklich eine letzte Frist angeordnet worden war, sondern sich deren Charakter aus dem Text der Mahnung und der Verweisung auf § 65 Abs. 4 StGV ergab; es hielt dazu fest, der Steuerpflichtige könne

von der Verfahrenssituation her aufgrund dieser Mahnung nicht mehr mit Fristerstreckungen rechnen (VGE II/71 vom 28. September 2006 [WBE.2006.281], S. 6). Problemlos und ohne jeden Zweifel korrekt ist das Vorgehen der Steuerbehörde jedoch nur dann, wenn sie den Steuerpflichtigen nach erfolgloser erster Mahnung mit eingeschriebener Post unter *ausdrücklicher* Ansetzung einer *letzten* Frist und dem Hinweis auf die Straffolgen bei Unterlassung auffordert, das Versäumte nachzuholen.

5./5.1. Die Mahnung vom 31. August 2006 trägt den Titel "Zweite Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung" und hat folgenden Wortlaut: ...

Die Mahnung enthält keinen Hinweis darauf, dass es sich bei den angesetzten 20 Tagen um eine *letzte* Abgabefrist handelt; auch fehlt ein Hinweis auf § 65 Abs. 4 StGV, der diesbezüglich Aufschluss geben könnte. Nichts anderes gilt für die erste Mahnung vom 30. Juni 2006. Als Laie musste der Beschwerdegegner aufgrund dieser Mahnungen nicht davon ausgehen, dass ein Fristerstreckungsgesuch aussichtslos sei. Daran vermag der Titel "Zweite Mahnung zur Einreichung der Steuererklärung" sowie der Hinweis auf die Ausfällung einer Busse bei Nichtabgabe der Unterlagen nichts zu ändern, da dies nicht die Bestimmung der Frist betrifft, sondern deren unbenützten Ablauf vielmehr voraussetzt.

5.2. Wenn dem Steuerpflichtigen, wie es vorliegend zutrifft, nicht ausreichend zur Kenntnis gebracht wurde, dass es sich um eine letzte Mahnung bzw. letzte Frist handelt, und er daraufhin ein Fristerstreckungsgesuch stellt, treffen die Ausführungen des Steuerrekursgerichts über das weitere Vorgehen zu. Mit der Ablehnung weiterer Fristerstreckungen, verbunden mit der Ansetzung einer letzten unwiderruflichen Frist, wird gleichsam der vorher ungenügende Hinweis nachgeholt.

(Abweisung der Beschwerde des KStA gegen den Freispruch des Beschwerdegegners)



### III. Bau-, Raumplanungs- und Umweltschutzrecht

**30    Voranfrage i.S.v. § 28 AbauV.**

- **Keine Befangenheit der mit der Voranfrage befassten Behörde im nachfolgenden Baubewilligungsverfahren (Erw. 2.4 und 2.5).**
- **Gegenstand einer Voranfrage (Erw. 2.6).**
- **Keine Pflicht zur öffentlichen Auflage von Voranfrageakten (Erw. 2.7).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 3. Kammer, vom 9. August 2007 in Sachen H. und Mitbeteiligte gegen Eheleute R. (WBE.2006.173).

#### *Aus den Erwägungen*

Die Beschwerdegegner beabsichtigen den Abbruch ihres Einfamilienhauses und den Neubau eines Mehrfamilienhauses mit Tiefgarage auf der Parzelle Nr. 3548. Die Vorinstanz beschreibt das Bauprojekt der Beschwerdegegner zutreffend wie folgt:

"Die Parzelle 3548 liegt in der Allmend, im Westen des Gemeindegebietes von Baden. Sie weist eine Fläche von 1'057 m<sup>2</sup> auf und grenzt im Norden an die Rehhalde, im Süden an die Hägelerstrasse und im Osten und Westen unmittelbar an Wohngebiet. Auf dem Grundstück befindet sich gegenwärtig ein Einfamilienhaus (Gebäude Nr. 2067), welches von den Eigentümern (Beschwerdegegnern) zu Wohnzwecken genutzt wird.

Das umstrittene Bauvorhaben umfasst den vollständigen Abbruch des Gebäudes 2067 und die Erstellung eines modernen Neubaus mit Flachdach. Geplant ist ein zweigeschossiges Mehrfamilienhaus (für 5 Wohneinheiten) inkl. Attikageschoss und Tiefgarage. In den unteren beiden Stockwerken sind drei 4 ½ - Zimmer-Wohnungen und eine 3 ½ - Zimmer-Wohnung vorgesehen. Im Attikabereich soll eine grosszügige 5 ½ - Zimmer-Wohnung entstehen, welche von den