

- 26 **Nachweis des Vertretungsverhältnisses. Fristwiederherstellung.**
- **Die Bekanntgabe eines Vertretungsverhältnisses für eine bestimmte Steuerperiode bezieht sich nicht auch auf frühere Steuerperioden (Erw. 1.1).**
 - **Voraussetzungen der Fristwiederherstellung (Erw. 2).**

vgl. AGVE 2007 **48** 211

- 27 **Treu und Glauben. Anspruch auf Veranlagung gemäss einer zuvor erhaltenen unrichtigen Auskunft?**
- **Voraussetzungen für die Verbindlichkeit einer unrichtigen Auskunft.**
 - **Nachweis nachteiliger Dispositionen, wenn diese in (behaupteten) Unterlassungen bestehen.**

vgl. AGVE 2007 **51** 217

- 28 **"Ordnungsbusse" wegen Verletzung von Verfahrenspflichten im Steuerrecht (§ 235 StG).**
- **Verfahren. Aufgaben des Kantonalen Steueramtes als Anklagebehörde (Erw. 2-4).**
 - **Rückweisung des Verfahrens durch das Steuerrekursgericht an die Anklagebehörde (Erw. 5-6).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 2. Mai 2007 in Sachen Kantonales Steueramt gegen Steuerrekursgericht und I.M. (WBE.2006.321).

Aus den Erwägungen

1. Wer trotz Mahnung einer Verfahrenspflicht nach StG vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, namentlich 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 (§ 235 Abs. 1 StG; übereinstimmend mit Art. 55 StHG).

2. Die Verfahrensregelung erfolgte in enger Anlehnung an diejenige der StPO, insbesondere an das dort in den §§ 194 ff. vorgesehene Strafbefehlsverfahren. Das KStA ist zur Ermittlung und Untersuchung des Sachverhalts zuständig (§§ 242 und 244 Abs. 1 StG). Nach Abschluss der Untersuchung erlässt es einen Strafbefehl oder stellt das Strafverfahren ein (§ 245 Abs. 1 StG); ein Strafverfahren wegen Verletzung von Verfahrenspflichten kann ohne vorgängige Untersuchung direkt durch Erlass eines Strafbefehls eingeleitet werden (§ 243 Abs. 2 StG [neu, aufgrund der Änderung vom 22. August 2006, Abs. 3]). Erheben die angeschuldigte Person oder der Gemeinderat gegen den Strafbefehl innert Frist Einsprache, wird dieser aufgehoben und fällt dahin (§ 247 Abs. 1 StG). Ist Einsprache erhoben worden, so kann das KStA weitere Untersuchungen durchführen und bei veränderter Sach- oder Rechtslage einen neuen Strafbefehl erlassen (§ 247 Abs. 2 StG). Hält das KStA nach wie vor eine Bestrafung für richtig, erhebt es Anklage beim Steuerrekursgericht, wobei der Strafbefehl als Anklageschrift gilt (§ 247 Abs. 3 und 4 StG).

3./3.1. Das KStA macht geltend, eine Rückweisung der Anklage zwecks Ergänzung des Sachverhalts sei gemäss Lehre, Rechtsprechung und Praxis der aargauischen Strafgerichte unzulässig. Das Steuerrekursgericht hätte, da die Prozessvoraussetzungen gegeben seien, einen Sachentscheid fällen müssen. Allfällige weitere Untersuchungshandlungen hätte das Steuerrekursgericht selbst vornehmen müssen, da das KStA mangels Zuständigkeit nicht befugt sei, nach Erhebung der Anklage weiterhin als Untersuchungsbehörde tätig zu sein; diese Kompetenz komme ihm ausschliesslich im Strafbefehlsverfahren zu.

Das Steuerrekursgericht bringt dagegen vor, bei nur ungenügend abgeklärtem Sachverhalt gehe es nicht an, dass sich das KStA damit begnüge, Anklage zu erheben und weitere Sachverhaltsabklärungen dem Steuerrekursgericht zu überlassen. Die Beurteilung, ob das Verfahren einzustellen, ein neuer Strafbefehl zu erlassen oder Anklage zu erheben sei, könne nur korrekt erfolgen, wenn das KStA von seiner Befugnis Gebrauch mache, weitere Untersuchungen vorzunehmen.

3.2. In einem ersten Schritt ist somit zu untersuchen, ob und inwieweit das KStA verpflichtet ist, vor der Anklageerhebung zusätzliche Abklärungen zu tätigen (hinten Erw. 4). Wird eine Untersuchungspflicht in diesem Verfahrensstadium bejaht, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die Rückweisung der Anklage zur weiteren Beweiserhebung zulässig ist, falls das KStA dieser Pflicht nicht bzw. nicht ausreichend nachgekommen ist (hinten Erw. 5).

4./4.1. Nach Eingang der Einsprache stehen dem KStA drei Möglichkeiten für das weitere Vorgehen zur Verfügung: der Erlass eines neuen Strafbefehls, die Einstellung des Verfahrens oder die Anklageerhebung (§ 247 Abs. 3 StG). Die Entscheidung, welcher Weg einzuschlagen ist, hängt davon ab, ob sich die Sach- oder Rechtslage seit dem Erlass des Strafbefehls verändert hat (§ 247 Abs. 2 StG). Liegt eine begründete Einsprache vor, die berechtigte Zweifel aufwirft, ob der Strafbefehl in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht zutreffend ist, kann schon über das weitere Vorgehen nicht ohne zusätzliche Abklärungen entschieden werden. Das KStA *muss* also zunächst weitere Untersuchungen - im Rahmen der ihm zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel (siehe dazu § 244 Abs. 1 Satz 2 StG; Markus Kühni, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 2, 2. Aufl., Muri/Bern 2004, Vorbem. zu §§ 242-254 N 9) - an die Hand nehmen. Dies gilt im Speziellen dann, wenn das KStA das Strafverfahren ohne vorgängige eigene Untersuchungshandlungen direkt mit dem Strafbefehl eingeleitet hat (§ 243 Abs. 2 StG [ursprüngliche Fassung]). Dass § 247 Abs. 2 StG als "Kann-Vorschrift" konzipiert ist, steht dem nicht entgegen, wird hier doch davon ausgegangen, dass bereits ein Untersuchungsverfahren voranging; zudem können sich weitere Abklärungen erübrigen, wenn die Einsprache ohne Begründung (siehe dazu Kühni, a.a.O., § 247 N 7) erhoben wurde.

Erst wenn sich nach durchgeführter Untersuchung der Sachverhalt so bestätigt, wie er von der Veranlagungsbehörde zur Anzeige gebracht wurde, und sich die Bemessung der Busse im Hinblick auf das konkrete Verschulden als korrekt erweist, steht für das KStA rechtsgenügend fest, dass weder ein neuer, korrigierter Strafbefehl erlassen noch das Verfahren eingestellt werden muss, sondern beim

Steuerrekursgericht Anklage zu erheben ist (etwas abweichend Kühni, a.a.O., § 247 N 10). Da es dabei immer noch um das Verfahren *vor* der Anklageerhebung geht, kann sich das KStA seiner Untersuchungspflicht nicht unter Berufung auf das Unmittelbarkeitsprinzip entledigen. Allerdings steht es dem Steuerrekursgericht im Rahmen der freien Beweismwürdigung (§ 28 Abs. 1 StPO; vgl. dazu auch Hauser/Schweri/Hartmann, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6. Aufl., Basel/Genf/München 2005, S. 225 f., S. 232 f.) nachher offen, die seiner Ansicht nach wichtigeren Beweise (vgl. § 27 StPO) allenfalls nochmals selber abzunehmen.

4.2. Die Abklärung und Würdigung der mit der Einsprache erhobenen Einwände durch das KStA muss für den Angeklagten und das Gericht ersichtlich werden. Der Angeklagte hat Anspruch zu erfahren, gegen welche Vorwürfe er sich verteidigen muss und warum das KStA als Anklagebehörde seine erhobenen Einwände für unzureichend hält. Bei einem Verfahren, das direkt mit dem Strafbefehl eröffnet wird, ist es fast unausweichlich, dass dessen notwendiger Inhalt (§ 246 Abs. 1 StG) nicht immer mit der erforderlichen Vollständigkeit und Genauigkeit festgehalten werden kann. Stellt sich bei der Abklärung heraus, dass der Strafbefehl ergänzungsbedürftig ist (aber hinsichtlich der ausgesprochenen Busse korrekt erscheint, sodass kein neuer Strafbefehl zu erlassen ist), muss diese Ergänzung anlässlich der Überweisung an das Gericht vorgenommen werden. Ansatzweise enthält die "Würdigung" in der Überweisungsverfügung des KStA die angesprochenen Begründungen und Ergänzungen; sie ist jedoch von vornherein ungenügend, wenn sie sich (wie es häufig zutrifft) auf die floskelhafte Wiedergabe von § 247 Abs. 3 StG, ohne erkennbaren Bezug zum konkreten Fall, beschränkt.

Im Übrigen sieht § 247 Abs. 4 Satz 2 StG ausdrücklich vor, dass der Anklageschrift die Beweismittel beizulegen sind. Das betrifft zunächst diejenigen Beweismittel, die das KStA im Rahmen der Verifizierung der mit der Einsprache erhobenen Einwände abgenommen hat. Beweismittel, die es nicht selber erheben darf, hat es zumindest im Sinne einer Beweisofferte in der Anklageschrift aufzuführen.

5. Die Rückweisung an die Anklagebehörde zur Ergänzung des Sachverhalts bzw. - präziser formuliert - zur Beweisergänzung sieht weder das StG in § 251 i.V.m. § 197 noch die StPO in § 161 Abs. 1, wonach das Gericht nach durchgeführter Hauptverhandlung und vor der Urteilsfällung noch die Erhebung weiterer Beweise beschliessen kann, ausdrücklich vor (anders etwa der Kanton Zürich in § 183 Abs. 2 StPO/ZH). Das Gleiche gilt für die Rückweisung zur Verbesserung der Anklage, wenn diese den gesetzlichen Anforderungen nicht entspricht (anders auch hier der Kanton Zürich in § 182 Abs. 3 StPO/ZH). Sowohl die Rückweisung zur Beweisergänzung als auch diejenige zur Anklageverbesserung stehen in einem Spannungsfeld zum Anklagegrundsatz, welcher in personeller Hinsicht eine Trennung von anklagender und richterlicher Funktion verlangt (Hauser/Schweri/Hartmann, a.a.O., S. 222 f.). Eine Rückweisung darf im Ergebnis nicht dazu führen, dass dem Gericht die Rolle einer vorgesetzten, Beweisanordnungen treffenden Untersuchungsbehörde zukommt. Dieser Gefahr wird dadurch Einhalt geboten, dass die Anklage den zu beurteilenden Lebensvorgang umreisst und für alle Instanzen fixiert (Immutabilitätsprinzip), sodass die Erhebung zusätzlicher oder ergänzender Beweise nur in dem von der Anklage gesteckten Rahmen zulässig ist (ZR 102/2003, S. 271). Richtig ist, dass mit Einreichung der Anklageschrift die Herrschaft über das Verfahren von der Anklagebehörde auf das Gericht übergeht und das Gericht ab diesem Zeitpunkt den Angeklagten bei gegebenen Prozessvoraussetzungen entweder zu verurteilen oder freizusprechen hat (Kühni, a.a.O., § 247 N 13; Mark Schwitter, Der Strafbefehl im aargauischen Strafprozess, Aarau 1996, S. 166, 367, 369, 377; Hauser/Schweri/Hartmann, a.a.O., S. 226). Dessen ungeachtet wird in der Praxis eine Rückweisung an die Anklagebehörde zwecks Verbesserung der Anklage, wenn diese den gesetzlichen Erfordernissen nicht entspricht, auch ohne ausdrückliche Gesetzesvorschrift als zulässig erachtet (BGE 133 IV 94 ff.; AGVE 1994, S. 136). In gleicher Weise erscheint es zulässig, die Anklage zur weiteren Abklärung zurückzuweisen, wenn es darum geht, die nach der gesetzlichen Ordnung vom KStA zu erhebenden Beweise abzunehmen (vorne Erw. 4; vgl. auch StE 2001, B 101.8 Nr. 17; Richner/Frei/Kaufmann, Kom-

mentar zum harmonisierten Züricher Steuergesetz, § 254 N 3; obiter dictum im VGE II/74 vom 16. November 2005 [WBE.2005.324], S. 4 f.). Davon geht letztlich auch das KStA aus, wobei seiner Auffassung nach eine Rückweisung aber ausschliesslich "im ordentlichen Strafverfahren" - d.h. wenn kein Strafbefehlsverfahren voraus geht - möglich ist. Dem kann nicht zugestimmt werden; die Erhebung der Einsprache beseitigt rückwirkend den Strafbefehl, und der nachfolgende Strafprozess verläuft verfahrensmässig genau gleich, wie wenn zuvor kein Strafbefehlsverfahren durchgeführt, sondern direkt Anklage erhoben worden wäre (Schwitter, a.a.O., S. 347, 377). Da der Anklage nicht nur die Funktion zukommt, den Prozessgegenstand zu umreissen, sondern darüber hinaus dem Angeklagten eine sachgerechte Verteidigung zu ermöglichen und dem Gericht die für die Durchführung des Verfahrens notwendigen Informationen zu vermitteln, muss die Rückweisung bereits vor der Durchführung der Hauptverhandlung zulässig sein. Dies dient der Prozessökonomie und verhindert gleichzeitig, dass es zu einem (materiell ungerechtfertigten) Freispruch kommt, nur weil die Anklagebehörde eine unzureichende Anklageschrift eingereicht hat.

6./6.1. In seiner Einsprache brachte der Beschwerdegegner vor, er habe persönlich bei der Gemeinde(-verwaltung) O. (wohl beim Gemeindesteuernamt) vorgesprochen und um Fristerstreckung ersucht, welche ihm auch formlos bewilligt worden sei. Das Gemeindesteuernamt O. nahm in seiner ersten Vernehmlassung ans KStA zu diesem Einwand nicht Stellung; es beschränkte sich auf den allgemeinen Hinweis, dass das Mahnverfahren ordnungsgemäss durchgeführt worden sei und nun die angedrohten Säumnisfolgen eintreten würden. Erst nachdem sich der Beschwerdegegner mit dem gleichen Vorbringen nochmals vernehmen liess und das KStA ausdrücklich eine Beantwortung verlangte, führte das Gemeindesteuernamt aus, dass sich in den Steuerunterlagen weder Notizen über ein Fristverlängerungsgesuch noch über persönliche Besuche des Steuerpflichtigen befänden; zudem seien im Steuerprogramm keine Fristverlängerungen registriert worden.

6.2. Selbst die zweite Vernehmlassung des Gemeindesteuernamtes ist vage gehalten und weicht der Beantwortung der entscheidenden

den Frage, ob der Beschwerdegegner persönlich vorgesprochen, um Fristerstreckung ersucht und diese mündlich zugesagt erhalten habe, aus. Das Gemeindesteueramt scheint einfach auf Grundlage der Akten auszuschliessen, dass sich der Beschwerdegegner meldete und um Fristerstreckung ersuchte. Mit dem Hinweis auf das Fehlen entsprechender Notizen wird jedoch nicht widerlegt, dass der Beschwerdegegner doch persönlich bei der Gemeindeverwaltung vorgesprochen haben könnte. Es hätte mindestens bei den Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen, die im fraglichen Zeitraum Schalterdienst hatten, entsprechend nachgefragt werden müssen; zudem hätte ausgeführt werden müssen, ob über mündliche Fristerstreckungsgesuche und deren Beantwortung ausnahmslos Aktenvermerke angelegt wurden. Wenn das Gemeindesteueramt ausgeführt hätte, nähere Abklärungen seien nicht mehr möglich, hätte das KStA auf dieser Grundlage und allenfalls unter persönlicher Anhörung die Glaubwürdigkeit der Aussage des Beschwerdegegners prüfen und beurteilen müssen.

6.3. Ob der Straftatbestand überhaupt erfüllt und ob ein Verschulden des Beschwerdeführers zu bejahen ist, hängt ganz entscheidend davon ab, ob er bei der Gemeindeverwaltung vorsprach und Fristerstreckung erhielt (oder die Auskunft in guten Treuen so verstehen durfte). Der Strafbefehl muss den massgeblichen Sachverhalt ausreichend darlegen und er muss das Verschulden feststellen (§ 246 Abs. 1 lit. b und d StG). Da weder der Strafbefehl noch die Überweisungsverfügung entsprechende Ausführungen des KStA enthielten, war die Anklage unvollständig und ergänzungsbedürftig. Wie ohne weiteres erkennbar, meinte das Steuerrekursgericht dies mit der verlangten "Ergänzung des Sachverhalts". Die Zurückweisung zur Ergänzung der Anklage, verbunden mit dem Hinweis, dass dazu noch zusätzliche Abklärungen erforderlich seien, war somit korrekt.

7. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass das Vorgehen der Vorinstanz, die Anklage ohne Durchführung einer Verhandlung zur Ergänzung der Anklage zurückzuweisen, korrekt war. Die Beschwerde des KStA ist entsprechend abzuweisen.

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