
**Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 17. August 2021 i.S. I. AG
(VGE II 2021 49)**

*Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 174 DBG und § 201 StG): Nicht-
einreichen der Steuererklärung*

Der Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 174 DBG; § 201 StG) kommt – trotz der geläufigen Bezeichnung als „Ordnungsbusse“ - Strafcharakter zu. Werden mit Wirkung für eine juristische Person Verfahrenspflichten verletzt, wird die juristische Person gebüsst. Weil sich die juristische Person als solche nicht schuldhaft verhalten kann, setzt deren Bestrafung voraus, dass eines ihrer Organe schuldhaft, d.h. vorsätzlich oder fahrlässig, gehandelt hat. Die Strafzumessung hat im Einzelfall unter Berücksichtigung des gesetzlich vorgesehenen Rahmens nach allgemeinstrafrechtlichen Grundsätzen, d.h. namentlich nach dem Verschulden des Täters, zu erfolgen. Das Verschulden hängt insbesondere von der Höhe des gefährdeten Steuerbetrags ab. Bei der Strafzumessung zu berücksichtigen sind ferner die wirtschaftlichen Verhältnisse der juristischen Person. Abzustellen ist dabei auf die aktuellste rechtskräftige Veranlagungsverfügung. Weil die angedrohten Bussen wegen Verfahrenspflichtverletzungen insbesondere im Vergleich zu den Hinterziehungsbussen tendenziell niedriger sind, kann die Strafzumessung in verstärkt schematisierter Weise vorgenommen werden (vgl. Weisung des Vorstehers der kantonalen Steuerverwaltung zur Bemessung von Ordnungsbussen vom 1. Juni 2001, Steuerbuch 70.11).

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die I. AG wurde von der kantonalen Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer wegen Verletzung von Verfahrenspflichten (Nichteinreichen der Steuererklärung 2019) mit einer Busse von kantonal und bundessteuerlich je CHF 8000.-- bestraft. Die dagegen erhobene Einsprache wurde insbesondere aufgrund der von der I. AG nachträglich eingereichten Steuererklärung teilweise gutgeheissen und die Busse auf kantonal und bundessteuerlich je CHF 2000.-- herabgesetzt. Das Verwaltungsgericht weist die nur gegen die bundessteuerliche Busse erhobene Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen

1.1 ...

1.2 ...

1.3 Ausser Frage steht, dass der Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten Strafcharakter zukommt. Im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer ist im Unterschied zur Beurteilung durch das Verwaltungsgericht im kantonalen Steuerstrafverfahren die Durchführung einer mündlichen und öffentlichen Verhandlung nicht vorgesehen (vgl. §§ 216 ff. des kantonalen Steuergesetzes [StG; SRSZ 172.00] vom 9.2.2001). Die Vorschriften über die Verfahrensgrundsätze, das Veranlagungs- und das Beschwerdeverfahren gelten sinngemäss (vgl. Art. 182

Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] vom 14.12.1990). Das bedeutet jedoch nicht, dass im Beschwerdeverfahren der direkten Bundessteuer ohne Weiteres auf eine persönliche Anhörung und die Durchführung eines öffentlichen Verfahrens verzichtet werden kann (vgl. BGE 119 Ib 311 Erw. 6 f. S. 327 ff.). Nachdem im vorliegenden Fall jedoch die Beschwerdeführerin konkludent Verzicht auf die Durchführung einer mündlichen und öffentlichen Hauptverhandlung erklärt hat (...) und auch die Durchführung eines gerichtlichen Beweisverfahrens nicht erforderlich erscheint, konnte das Verwaltungsgericht das Verfahren schriftlich durchführen.

2.1 Gemäss Art. 174 Abs. 1 DBG (vgl. § 201 StG) wird mit Busse bestraft, wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des Gesetzes oder nach einer auf Grund des Steuergesetzes getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt. In Art. 174 Abs. 1 Bst. a DBG wird insbesondere das Nichteinreichen der Steuererklärung unter Strafe gestellt. Die Busse beträgt bis zu CHF 1000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu CHF 10 000.-- (Art. 174 Abs. 2 DBG).

Die Ausfällung einer steuerrechtlichen Ordnungsbusse setzt somit voraus, dass die pflichtige Person eine Verfahrenspflicht verletzt (bzw. hier die Steuererklärung nicht rechtzeitig eingereicht) hat sowie diesbezüglich (erfolglos) schriftlich und persönlich gemahnt worden ist (objektiver Tatbestand), und dass die Handlungsweise der pflichtigen Person schuldhaft (vorsätzlich oder fahrlässig) erfolgte, mithin die Steuererklärung aufgrund eines schuldhaften Verhaltens nicht eingereicht wurde (subjektiver Tatbestand, vgl. dazu auch VGE 603/04 vom 24.9.2004 Erw. 3.1 mit Hinweisen).

Wenn mit Wirkung für eine juristische Person Verfahrenspflichten verletzt, Steuern hinterzogen oder Steuern zu hinterziehen versucht werden, wird die juristische Person gemäss Art. 181 Abs. 1 DBG (vgl. § 208 Abs. 1 StG) gebüsst. Die Bestrafung einer juristischen Person ist dabei nur möglich, wenn ein Organ schuldhaft, d.h. vorsätzlich oder fahrlässig, gehandelt hat (BGE 135 II 86 Erw. 4.2 S. 90 f. mit Hinweisen; vgl. Urteil BGer 2C_290/2011, 2C_291/2011 vom 12.9.2011 Erw. 2.2).

2.2 Die Steuerpflichtigen werden durch öffentliche Bekanntgabe oder Zustellung des Formulars aufgefordert, die Steuererklärung einzureichen. Steuerpflichtige, die kein Formular erhalten, müssen es bei der zuständigen Behörde verlangen (Art. 124 Abs. 1 DBG; vgl. § 142 Abs. 1 StG). Der Steuerpflichtige muss das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgemäss der zuständigen Behörde einreichen (Art. 124 Abs. 2 DBG; vgl. § 142 Abs. 2 StG).

Juristische Personen haben ihre Steuererklärung für die im vorangegangenen Kalenderjahr abgelaufene Steuerperiode jeweils bis zum 31. Juli einzureichen (vgl. § 47 Abs. 1 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz [VVStG; SRSZ 172.211] vom 22.5.2001). Das Formular für die Steuererklärung 2019 war von der Beschwerdeführerin entsprechend bis zum 31. Juli 2020 einzureichen (vgl. Aufdruck auf Seite 1 des Hauptformulars der Steuererklärung; Amtsblatt Nr. 5 vom 5.2.2021 S. 319 f. und Amtsblatt Nr. 25 vom 25.6.2021 S. 1776).

Die Frist zur Einreichung der Steuererklärung und der Beilagen kann aus zureichenden Gründen erstreckt werden. Gesuche um Erstreckung der

Frist sind vor Ablauf der Frist mit schriftlicher Begründung der Amtsstelle zu unterbreiten, der die Steuererklärung einzureichen ist. Die Frist-erstreckung ist von der Amtsstelle schriftlich zu verfügen (§ 48 Abs. 1 VVStG).

Steuerpflichtige, welche die Steuererklärung oder die Beilagen nicht rechtzeitig einreichen, werden von der Amtsstelle, bei welcher die Steuererklärung einzureichen ist, vorerst mit uneingeschriebener Sendung gemahnt. Wird der Mahnung nicht Folge gegeben, erfolgt unter Ansetzung einer Frist von acht Tagen und unter Hinweis auf die Folgen der Unterlassung eine weitere Mahnung, die mit eingeschriebener Sendung zuzustellen ist. Die Mahnfrist ist nicht erstreckbar (§ 49 Abs. 1 VVStG).

2.3 Sachverhaltsmässig steht fest und ist unbestritten,

dass die Beschwerdeführerin die Steuererklärung für das Jahr 2019 bis zum 31. Juli 2020 nicht eingereicht hatte;

dass die Beschwerdeführerin vor Ablauf der Frist zur Einreichung der Steuererklärung auch kein Gesuch um Erstreckung der Frist beantragt hatte;

dass die Beschwerdeführerin am 27. August 2020 mit uneingeschriebener Sendung gemahnt wurde, die Steuererklärung für das Jahr 2019 einzureichen (...), und als dies nichts fruchtete, sie am 24. September 2020 mit A-Post Plus-Sendung gemahnt wurde, innert einer Frist von acht Tagen die Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2019 nachzuholen (...);

dass die Beschwerdeführerin die mit A-Post Plus-Sendung eröffnete Mahnfrist, welche nicht erstreckbar war, unbeachtet verstreichen liess;

dass die Steuerverwaltung nach Ablauf der Mahnfrist mit der Ausfällung der Ordnungsbussen noch zuwartete und erst am 23. Oktober 2020 (Versand) die Bussen ausfällte (...);

und dass die Beschwerdeführerin auch im Zeitpunkt der Bussenausfällung die Steuererklärung für das Jahr 2019 immer noch nicht eingereicht hatte.

Die Beschwerdeführerin hat insofern mit der Nichteinreichung der Steuererklärung innert Frist, obschon sie schriftlich und persönlich gemahnt worden war, unbestreitbar eine Verfahrenspflicht verletzt. Fehler im Zusammenhang mit der Zustellung der Mahnung (gemäss eigener Darstellung der Beschwerdeführerin erhalten am 28.9.2020) sind weder im Einspracheverfahren vor der Vorinstanz noch im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht geltend gemacht worden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 22 zu Art. 174 DBG). Indem die Beschwerdeführerin trotz Mahnung der Steuerverwaltung vom 24. September 2020 die Steuererklärung für das Jahr 2019 nicht innert Mahnfrist von acht Tagen sondern erst Ende Oktober 2020 und insoweit unbestritten verspätet eingereicht hat (...), erfüllte die Beschwerdeführerin den Tatbestand von Art. 174 Abs. 1 Bst. a DBG (vgl. § 201 StG).

2.4 Die Beschwerdeführerin kann sich zur Rechtfertigung ihres Verhaltens nicht darauf berufen, dass ihr bevollmächtigter Vertreter (einziger Verwaltungsrat der Gesellschaft, welche des weiteren keine Ange-

stellten habe) vom 4. Februar 2020 bis 31. Juli 2020 in Untersuchungshaft war und die gesamte IT bis 15. September 2020 von der Staatsanwaltschaft beschlagnahmt war. Tatsache ist, dass im Zeitpunkt der Zustellung des Mahnschreibens der Steuerverwaltung vom 24. September 2020 (gemäss eigener Darstellung der Beschwerdeführerin erhalten am 28.9.2020) keine erheblichen Gründe mehr bestanden, welche die Beschwerdeführerin an der rechtzeitigen Einreichung der Steuererklärung für das Jahr 2019 innert angesetzter Mahnfrist von acht Tagen hätten hindern können. Wenn eine Deklaration unter den gegebenen Umständen innerhalb der Fristen nicht möglich gewesen wäre, hätte die Beschwerdeführerin zumindest um Verlängerung oder Wiederherstellung der Fristen ersuchen können (vgl. zur Fristwiederherstellung Art. 133 Abs. 3 DBG und auch § 151 Abs. 4 StG). Soweit sich die Beschwerdeführerin darauf beruft, auf die Mahnschreiben (nach denen eine Fristerstreckung gemäss deren Wortlaut nicht mehr möglich gewesen sei) unter den gegebenen widrigen und schwierigen Umständen nach Möglichkeit schnell reagiert und innert etwas mehr als Monatsfrist nach der Herausgabe der IT (in Kartonkisten, uninstalliert!) die Steuererklärung eingereicht zu haben, kann dieser Umstand gegebenenfalls bei der Bussenbemessung berücksichtigt werden (vgl. dazu nachfolgend).

3. Strittig ist die Höhe der Busse. Nachfolgend ist deshalb noch die Höhe der Ordnungsbusse zu prüfen.

3.1 Gemäss Art. 174 Abs. 2 DBG (vgl. § 201 StG) beträgt die Busse bis zu CHF 1000.--, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu CHF 10 000.--. Die Strafzumessung hat im Einzelfall unter Berücksichtigung des gesetzlich vorgesehenen Rahmens nach allgemeinstrafrechtlichen Grundsätzen, d.h. namentlich nach dem Verschulden des

Täters, zu erfolgen (vgl. Urteil BGer 2C_98/2016 vom 1.3.2016 Erw. 2.2). Weil die angedrohten Bussen wegen Verfahrenspflichtverletzungen tendenziell niedriger sind, kann die Strafzumessung in verstärkt schematisierter Weise vorgenommen werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 29 zu Art. 174 DBG).

3.2 Gemäss der vom Vorsteher der kantonalen Steuerverwaltung erlassenen Weisung zur Bemessung von Ordnungsbussen vom 1. Juni 2001 (Schwyzer Steuerbuch 70.11), welche praxisgemäss zur Anwendung gelangt (vgl. VGE II 2011 122 vom 6.3.2012 i.Sa. X. AG Erw. 4.1 mit Hinweis auf VGE 603/05 vom 19.5.2005 Erw. 3), sind bei einem steuerbaren Gewinn bis CHF 100 000.-- bzw. über CHF 100 000.-- die Ordnungsbussen nach folgendem Schema festzusetzen:

– erste Verletzung	CHF	600 – 800	bzw.	CHF	800 – 1000
– zweite Verletzung	CHF	1200 – 1600	bzw.	CHF	1600 – 2000
– dritte Verletzung	CHF	2400 – 3200	bzw.	CHF	3200 – 4000
– weitere Verletzungen	bis	CHF 8000	bzw	bis	CHF 10 000

Nach Ziffer B 1 dieser Weisung richtet sich die Höhe der Busse einerseits nach dem Verschulden und andererseits nach den persönlichen Verhältnissen, insbesondere wirtschaftlichen Verhältnissen der steuerpflichtigen Person, welche vorsätzlich oder fahrlässig Verfahrenspflichten verletzt hat. Das Verschulden hängt insbesondere von der Höhe des gefährdeten Steuerbetrags ab. Wirtschaftlich sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Bussenausfällung massgebend. Es ist deshalb in erster Linie auf das weltweite Einkommen bzw. den satzbestimmenden Gewinn gemäss aktuellster rechtskräftiger Veranlagungsverfügung abzustellen; das steuerbare Vermögen bzw. Eigenkapital kann berücksichtigt werden.

In Ziffer B 3 der Weisung werden zudem privilegierende und qualifizierende bzw. strafmindernde und strafe erhöhende Umstände aufgelistet. So kann bei leichtem Verschulden, Unerfahrenheit, Unbeholfenheit usw. die Busse reduziert werden. Dasselbe gilt, wenn gegen die Busse Einsprache erhoben und die versäumte Handlung vollständig nachgeholt wird. Demgegenüber wird bei Vorliegen eines schweren Falls, das heisst bei grobem Verschulden, bei besonders verwerflichem oder renitentem Verhalten oder wenn infolge Nichteinreichens von Unterlagen eine sachgerechte Veranlagung besonders erschwert ist, die Busse unter Beachtung des gesetzlichen Bussenmaximums angemessen erhöht.

Gemäss Ziffer D ist die Weisung zudem gestützt auf § 5 Ziff. 1 der kantonalen Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (VVzDBG; SRSZ 171.111) vom 20. Dezember 1994 auch anwendbar auf Ordnungsbussen nach Art. 174 DBG. Vorbehältlich stark unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen wird die Busse für die direkte Bundessteuer gleich hoch festgesetzt wie die kantonale.

3.3.1 Im vorliegenden Fall kommt eine Annullierung der Ordnungsbussen wegen (angeblich) fehlendem Verschulden nicht in Frage, nachdem der bevollmächtigte Vertreter der Beschwerdeführerin, bzw. Verwaltungsrat und Organ der Geschäftsführung, nachweislich schuldhaft, d.h. fahrlässig oder vorsätzlich, gehandelt hat (vgl. vorne).

3.3.2 Die Beschwerdeführerin ist zudem während Jahren ihren Verfallenspflichten nicht nachgekommen. Sie wurde deshalb wegen Nichteinreichens der Steuererklärung jedes Jahr (2012: CHF 100.--; 2013: CHF 100.--; 2014: CHF 200.--; 2015: CHF 400.--; 2016: CHF 800.--;

2017: CHF 2000.-- und 2018: CHF 8000.-- bzw. CHF 200.--) gebüsst (...). Insoweit erfüllt die Beschwerdeführerin den qualifizierten Straftatbestand (Art. 174 Abs. 2 DBG; vgl. § 201 StG). In schweren Fällen oder bei Rückfall liegt somit der gesetzliche Strafraum zwischen CHF 1001.-- und CHF 10 000.-- (nur bei einem „normalen“ Fall erfolgen Sanktionen unterhalb CHF 1000.--; vgl. Urteil BGer 2C_98/2016 vom 1.3.2016 Erw. 2.2).

3.3.3 Für die Bemessung der Busse stellte die Vorinstanz zunächst auf den veranlagten steuerbaren Gewinn der Steuerperiode 2018 von CHF 1 031 100.-- gemäss Ermessensveranlagung 2018 vom 17. August 2020 ab (...). Es ist jedoch unbestritten, dass die Ermessensveranlagung 2018 von der Beschwerdeführerin angefochten wurde und die Einsprache pendent ist (...). Nach aktuellster rechtskräftiger Veranlagungsverfügung ergibt sich aufgrund der Ermessenveranlagung 2017 ein steuerbarer Gewinn von CHF 80 000.-- (...), weshalb vorliegend für die Bussenbemessung von einem steuerbaren Gewinn über CHF 75 000.-- bis CHF 100 000.-- auszugehen ist. Gemäss erwähntem Ordnungsbussenschema hätte dementsprechend bei einem steuerbaren Gewinn bis CHF 100 000.-- und nach weiteren (mehr als der dritten) Verfahrenspflichtverletzungen die Busse gemäss Weisung im Rahmen von CHF 3200.-- bis CHF 8000.-- festgesetzt werden können.

3.3.4 Die Busse kann gemäss Weisung reduziert werden, wenn gegen die Busse Einsprache erhoben und die versäumte Handlung vollständig nachgeholt wird. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin nach der Bussenausfällung die Steuererklärung 2019 Ende Oktober 2020 nachgereicht hatte, erachtet die Vorinstanz eine Reduktion der Busse auf CHF 2000.-- als gerechtfertigt. Damit liegt die

Busse zugleich im unteren Bereich des in schweren Fällen oder bei Rückfall vorgesehenen gesetzlichen Strafrahmens zwischen CHF 1001.-- und CHF 10 000.-- (Art. 174 Abs. 2 DBG; vgl. § 201 StG). Nachdem die Beschwerdeführerin während Jahren ihren Verfahrenspflichten nicht nachgekommen ist, wäre eine weitergehende Bussenreduktion in der Tat nicht gerechtfertigt.

4. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Beschwerdeführerin schuldhaft die Steuererklärung trotz Mahnung nicht eingereicht hat und die Ordnungsbusse für die Verletzung einer Verfahrenspflicht i.S.v. Art. 174 DBG (vgl. § 201 StG) zu Recht verfügt wurde. Im Zeitpunkt der Zustellung des Mahnschreibens der Steuerverwaltung bestanden keine erheblichen Gründe mehr, welche die Beschwerdeführerin an der rechtzeitigen Einreichung der Steuererklärung hätten hindern können. Die Beschwerdeführerin ist zudem während Jahren ihren Verfahrenspflichten nicht nachgekommen und erfüllt insoweit den qualifizierten Straftatbestand (Art. 174 Abs. 2 DBG; vgl. § 201 StG). Der Umstand, dass die Steuererklärung nachgereicht wurde, hat sich in der Beurteilung der Beschwerdeführerin strafmindernd ausgewirkt. Die Bussenhöhe bewegt sich im unteren Bereich des in schweren Fällen oder bei Rückfall vorgesehenen gesetzlichen Rahmens. Eine weitergehende Reduktion der Busse drängt sich nicht auf. Die Beschwerde erweist sich insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen. Die Kosten des Verfahrens werden dem Verfahrensausgang entsprechend der Beschwerdeführerin auferlegt (Art. 182 Abs. 3 DBG in Verb. mit Art. 144 Abs. 1 DBG).