

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT GB.2024.00002 vom 5. Juni 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-06-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_GB.2024.00002](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__GB.2024.00002)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT GB.2024.00002 du 5 juin 2024

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT GB.2024.00002 del 5 giugno 2024

## Regeste

Ordnungsbusse (Steuerperiode 2021) | [Ordnungsbusse wegen (wiederholten) Nichteinreichens der Steuererklärung: Die BF beruft sich auf Notwehr, weil sie sich gegen die Willkür und Abzocke der Steuerbehörden wehren müsse.] Es ist unbestritten, dass die Beschuldigte den objektiven Tatbestand durch Nichteinreichen der Steuererklärung erfüllt hat (E. 3.1). Die sorgfältige Auswahl und Überwachung einer Hilfsperson liegt im Verantwortungsbereich der Beschuldigten selbst. Dass ihr Ehemann offenbar bewusst keine Steuererklärung eingereicht hat, vermag die Pflichtwidrigkeit der Beschuldigten nicht zu rechtfertigen. Diese Unterlassung entsprechender Vorkehren ist pflichtwidrig erfolgt, was der Beschuldigten zuzurechnen ist. Damit ist auch der subjektive Tatbestand erfüllt (E. 3.2 ff.). Die geltend gemachten Unfallfolgen genügen den praxisgemäss hohen Anforderungen an die Entschuldbarkeit des Fristversäumnisses nicht und vermögen keinen Rechtfertigungsgrund zu begründen. Die Beschuldigte ist der vorsätzlichen Verletzung von Verfahrenspflichten schuldig zu sprechen (E. 3.5.3). Der Beschuldigten wurde von der Vorinstanz eine Busse in der Höhe von Fr. 100.- auferlegt. Diese Höhe der Busse erscheint im Lichte des Verschuldens und des früheren Fehlverhaltens der Beschuldigten einzig angesichts der finanziellen Verhältnisse gerade noch als angemessen. Sie ist daher zu bestätigen ist (E. 4). Schuldspruch.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung GB.2024.00002 Urteil des Einzelrichters vom 5. Juni 2024 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonales Steueramt, Ankläger und Beschwerdegegner, gegen X, Beschuldigte und Beschwerdeführerin, betreffend Ordnungsbusse (Steuerperiode 2021), hat sich ergeben: I. X reichte für die Steuerperiode 2021 keine Steuererklärung ein. Am 23. Juni 2022 mahnte sie das Steueramt der Stadt B, die Steuererklärung 2021 innert einer Frist von zehn Tagen einzureichen, ansonsten die Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern 2021 sowie die Veranlagung der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 2021 nach pflichtgemässen Ermessen erfolge und sie zufolge Steuerwiderhandlung mit einer Busse bestraft werden würde. Am 18. Juli 2023 erliess das kantonale Steueramt für die direkte Bundessteuer 2021 eine Bussenverfügung und auferlegte X wegen Nichteinreichens der Steuererklärung für das Jahr 2021 eine Ordnungsbusse von Fr. 100.-. II. Hiergegen erhob X am 15. August 2023 Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 17. Januar 2024 sprach das kantonale Steueramt, Gruppe Bezugsdienste, X der Verletzung von Verfahrenspflichten in der Steuerperiode 2021 schuldig und bestrafte sie mit einer Busse von Fr. 100.-. III. Mit Beschwerde vom

19. Februar 2024 gelangte X (nachfolgend: die Beschuldigte) an das Verwaltungsgericht und beantragte sinngemäss die Aufhebung des Einspracheentscheids. Mit Präsidialverfügung vom 20. Februar 2024 nahm das Verwaltungsgericht vom Eingang der Beschwerde Vormerk und zog die vorinstanzlichen Akten bei. Am 18. April 2024 reichte die Beschuldigte und Beschwerdeführerin eine Beschwerdeergänzung zu den Akten. Mit Präsidialverfügung vom 22. April 2024 lud der Einzelrichter zur (öffentlichen) Hauptverhandlung vor. An der Hauptverhandlung vom 28. Mai 2024 wurde die Beschuldigte zur Person und zur Sache befragt. Der Einzelrichter erwägt: 1. Das Verwaltungsgericht entscheidet als einzige kantonale gerichtliche Instanz über Beschwerden gegen Steuerbussen (§ 14 Abs. 2 der Verordnung vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer). Über Rechtsmittel, deren Streitwert Fr. 20'000.- nicht übersteigt, entscheidet der Einzelrichter (§ 38b Abs. 1 lit. c des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

### **E. 2.1**

Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) oder nach einer aufgrund dieses Gesetzes getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, insbesondere die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreicht, wird mit Busse bestraft (Art. 174 Abs. 1 lit. a DBG). Die Busse beträgt bis zu Fr. 1'000.-, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zur Fr. 10'000.- (Art. 174 Abs. DBG).

### **E. 2.2**

Das steuerrechtliche Ordnungsbussenverfahren ist ein echtes Strafverfahren (vgl. BGr, 2. Dezember 2014, 2C\_284/2014, E. 3.2), weshalb der Beschuldigte über sämtliche strafprozessualen Garantien verfügt. Er muss sich nicht selbst belasten und hat das Recht, seine Aussage und Mitwirkung zu verweigern (Art. 113 Abs. 1 der Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 [StPO]). Weiter gilt der aus der Unschuldsvermutung (Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]; Art. 10 Abs. 3 StPO) abgeleitete Grundsatz "in dubio pro reo", der sowohl die Beweislast als auch die Beweiswürdigung im Strafverfahren regelt. Als Beweislastregel besagt er, dass es den Anklagebehörden obliegt, die Schuld des Angeklagten nachzuweisen und dieser freizusprechen ist, wenn der entsprechende Beweis misslingt. Bei der Beweiswürdigung gilt im Strafverfahren, dass der Strafe keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten (BGE 127 I 38 E. 2a; BGr, 9. Oktober 2020, 2C\_298/2020, E. 3.2; BGr, 20. Dezember 2013, 2C\_392/2013 und 2C\_393/2013, E. 3.2).

### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Beschuldigte zur Einreichung der Steuererklärung samt Beilagen verpflichtet war und ein entsprechendes Versäumnis nach erfolgter Mahnung mit Busse geahndet werden kann (Art. 124 f. sowie Art. 174 Abs. 1 lit. a DBG). Ebenso ist unbestritten, dass die Beschuldigte, die die Steuererklärung 2021 trotz Mahnung bis heute nicht eingereicht hat, den objektiven Tatbestand von Art. 174 Abs. 1 lit. a DBG erfüllt hat.

### **E. 3.2**

In subjektiver Hinsicht erfordert der Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung nach Art. 174 DBG, dass der Steuerpflichtige vorsätzlich oder fahrlässig handelt. Vorsätzlich

handelt der Steuerpflichtige, wenn er mit Wissen und Willen die Steuererklärung oder die dazu verlangten Beilagen (Art. 174 Abs. 1 lit. a DBG) nicht einreicht. Fahrlässig handelt der Steuerpflichtige, wenn er die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Steuerpflichtige die Vorsicht nicht beobachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB).

### **E. 3.3**

Die Auferlegung einer Strafe (hier einer Busse) erfordert nicht nur, dass jemand tatbestandsmässig und rechtswidrig gehandelt hat, sondern setzt auch die persönliche Verantwortlichkeit bzw. Schuld der betreffenden Person voraus. Die rechtliche Beurteilung der Verantwortlichkeit erfolgt anhand der Kriterien der Schuldfähigkeit, des Unrechtsbewusstseins bzw. der Verbotskenntnis und der Zumutbarkeit rechtmässigen Verhaltens (vgl. Trechsel/Noll/Pieth, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, Allgemeine Voraussetzungen der Strafbarkeit, 7. A. 2017, S. 143 ff.).

### **E. 3.4**

Trotz ordnungsgemäss zugestellter und zugegangener Mahnung vom 23. Juni 2022 mit einer nicht erstreckbaren zehntägigen Frist zur Einreichung der Steuererklärung blieb die Beschuldigte untätig und unterliess es, die Steuererklärung fristgerecht einzureichen. Die Beschuldigte begründet ihr Fehlverhalten im Wesentlichen damit, dass sie aufgrund ihrer Arbeitsunfähigkeit nicht in der Lage sei, eine Steuererklärung einzureichen und die Erstellung und Einreichung der Steuererklärung ohnehin Sache ihres Ehemannes sei. Es liege damit keine Pflichtwidrigkeit vor. Anlässlich der Hauptverhandlung brachte die Beschuldigte zudem vor, dass sie ihrem Ehemann vertraue, aber wisse, dass er die Steuererklärung absichtlich nicht eingereicht habe. Die sorgfältige Auswahl und Überwachung einer Hilfsperson liegt im Verantwortungsbereich der Beschuldigten selbst. Dass ihr Ehemann offenbar bewusst keine Steuererklärung eingereicht hat, vermag daher bei dieser Konstellation die Pflichtwidrigkeit der Beschuldigten nicht zu rechtfertigen. Vielmehr hätte sie dafür sorgen müssen, dass ihre Steuererklärung durch sie oder eine (andere) Hilfsperson eingereicht wird. Diese Unterlassung entsprechender Vorkehren ist pflichtwidrig erfolgt, was der Beschuldigten zuzurechnen ist. Damit liegt zumindest ein fahrlässiges Verhalten der Beschuldigten vor und ist auch der subjektive Tatbestand gemäss Art. 174 DBG grundsätzlich erfüllt.

### **E. 3.5**

Näher zu prüfen bleibt das Vorliegen allfälliger Rechtfertigungsgründe.

#### **E. 3.5.1**

Die Fristversäumnis bei verspäteter Einreichung der Steuererklärung ist zu entschuldigen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass er durch Militär- oder Zivildienst, Landesabwesenheit, Krankheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und dass er das Versäumte innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe nachgeholt hat (Art. 124 Abs. 4 DBG). Nach der Rechtsprechung vermag jedoch nicht jede Krankheit die Fristversäumnis zu rechtfertigen (Zweifel/Hunziker, Kommentar direkte Bundessteuer, Art. 133 N. 19 ff.). Als Rechtfertigungsgrund gelten die einzelnen Tatbestände nur dann, wenn sie die steuerpflichtige Person an der rechtzeitigen Vornahme der infrage stehenden Handlung

gehindert haben. Zwischen dem Hinderungsgrund und der verspäteten Einreichung muss also ein Kausalzusammenhang bestehen (vgl. Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 133 N. 30 ). An den Rechtfertigungsgrund Krankheit werden praxisgemäss sehr hohe Anforderungen gestellt. Nicht jede bescheinigte Arbeitsunfähigkeit kann als Rechtfertigungsgrund genügen. Entscheidend ist im Fall einer Krankheit stets, dass diese die steuerpflichtige Person daran gehindert hat, die Frist einzuhalten und sie nicht mehr in der Lage gewesen ist, rechtzeitig die nötigen Schritte zur Fristwahrung zu unternehmen. Der Rechtfertigungsgrund Krankheit setzt demnach voraus, dass die beschuldigte Person nicht selbst in der Lage war, ihre Steuererklärung einzureichen und es ihr auch nicht möglich war, Hilfe zur Einreichung hinzuzuziehen (vgl. BGr, 5. April 2022, 1C\_193/2022, E. 4.1; BGr, 26. Mai 2014, 2C\_1031/2013, E. 5.3).

### **E. 3.5.2**

Tatbestandsmässiges Verhalten ist regelmässig auch rechtswidrig. Ausnahmsweise gilt das Unrecht als aufgehoben oder ausgeschlossen, wenn ein Rechtfertigungsgrund vorliegt (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, Basel 2015, Einführung zu Art. 174 ff. N. 23). Da die Busse wegen Verfahrenspflichtverletzung als echte Strafe gilt ( vgl. Roman J. Sieber/Jasmin Malla in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 174 DBG N. 35; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 174 N. 2 ff. ), kommen in erster Linie die Rechtfertigungsgründe des Schweizerischen Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (StGB) infrage (vgl. betreffend die direkte Bundessteuer auch Art. 333 Abs. 1 StGB), namentlich gesetzlich erlaubtes Handeln, Notwehr oder Notstand (Art. 14 ff. StGB; vgl. Sieber/Malla, Vorbemerkungen zu Art. 174–185 N. 1).

### **E. 3.5.3**

Die Beschuldigte entschuldigte ihre Verfahrenspflichtverletzung in ihrer Beschwerdeschrift vom 19. Februar 2024 unter Beilage eines Unfallscheins auch damit, dass sie seit 2007 an Unfallfolgen leide und arbeitsunfähig sei. Sie sei deshalb nicht in der Lage, eine Steuererklärung einzureichen. Wie die Vorinstanz jedoch zutreffend festgestellt hat, hat sie weder den Unfall noch insbesondere die vorgebrachten Unfallfolgen belegt. Den eingereichten Zeugnissen ist weder zu entnehmen, an welchen Unfallfolgen die Beschuldigte genau leidet, noch inwiefern sie durch diese an der fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2021 gehindert sein sollte. Anlässlich der mündlichen Befragung bestätigte die Beschuldigte wohl, zwei Auffahrkollisionen erlitten zu haben und an einem Schleudertrauma zu leiden, jedoch ohne die Auswirkungen des erlittenen Traumas weiter darzulegen. Wie die Vorinstanz sodann zutreffend festhielt, sind darüber hinaus keine objektiven Anhaltspunkte ersichtlich, die den Schluss zulassen würden, dass die Beschuldigte aufgrund der vorgebrachten Unfallereignisse und deren Folgen nicht zumindest in der Lage gewesen wäre, eine Drittperson mit ihren steuerlichen Angelegenheiten zu beauftragen. Der erste Unfall liege zudem bereits über 15 Jahre zurück und es ist der Vorinstanz daher auch darin zuzustimmen, dass die Beschuldigte genügend Zeit gehabt hätte, Hilfe für die Erfüllung ihrer steuerlichen Obliegenheiten zu organisieren. Die geltend gemachten Unfallfolgen genügen damit den praxisgemäss hohen Anforderungen an die Entschuldigbarkeit des Fristversäumnisses nicht und vermögen keinen Rechtfertigungsgrund zu begründen. Aus den medizinischen Unterlagen zur geltend gemachten Arbeitsunfähigkeit ergeben sich keine Hinweise auf weitere gesundheitliche Problematiken, welche die Handlungsfreiheit bzw. die Schuldfähigkeit betreffen könnten

(vgl. Art. 19 f. StGB). Es ist davon auszugehen, dass die Beschuldigte fähig gewesen war, das Unrecht der Tat einzusehen und gemäss dieser Einsicht zu handeln.

### **E. 3.6**

Nachdem keine der gesetzlichen Rechtfertigungsgründe für das Nichteinreichen der Steuererklärung erfüllt sind und die Beschwerdeführerin das Versäumte ohnehin nicht nachgeholt hat (Art. 124 Abs. 4 DBG), ist die Beschuldigte der fahrlässigen Verletzung von Verfahrenspflichten im Sinn von Art. 174 DBG schuldig zu sprechen.

### **E. 4.1**

Wer nach Art. 174 Abs. 2 DBG trotz Mahnung die Steuererklärung vorsätzlich oder fahrlässig nicht einreicht, wird mit Busse bis zu Fr. 1'000.-, in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu Fr. 10'000.- bestraft. Die Strafzumessung hat im Einzelfall nach allgemeinstrafrechtlichen Grundsätzen, d. h. namentlich nach dem Verschulden des Täters, zu erfolgen (vgl. BGE 114 Ib 27 E. 4a S. 31; BGr, 1. März 2016, 2C\_98/2016, E. 2.2). Die Strafzumessung soll weiter den persönlichen Verhältnissen des Täters, insbesondere seinen Vermögensverhältnissen und seiner Strafempfindlichkeit, Rechnung tragen (KGer BL, 18. Januar 2008, StE 2009 B 101.9 Nr. 11, E. 5b). Auch im Steuerstrafrecht wird für die Auferlegung einer Strafe die persönliche Verantwortlichkeit der Täterin oder des Täters vorausgesetzt (Schuldprinzip). Die gemeinsam zu veranlagenden Eheleute sind deshalb bei der Anwendung von Steuerstrafrecht wie individualbesteuerter Angeschuldigte zu behandeln. Das heisst, dass eine Busse bei beiden Steuerpflichtigen individuell, einzig nach den je besonderen Umständen, namentlich nach der Schwere des Verschuldens und den persönlichen Verhältnissen des bzw. der Fehlbaren zu bemessen ist (vgl. Art. 106 Abs. 3 i. V. m. Art. 47 f. StGB; vgl. auch BGr, 15. August 2019, 2C\_689/2019, E. 2.2.2).

### **E. 4.2**

Die Beschuldigte hat bereits in den Jahren 2010, 2011 und 2019 keine Steuererklärung eingereicht. Angesichts der Verfahrenspflichtverletzungen in der Vergangenheit erweist sich das Verschulden der Beschuldigten jedenfalls als nicht mehr leicht. Hinsichtlich der persönlichen Verhältnisse hat die Beschuldigte anlässlich der Hauptverhandlung angegeben, sie sei verheiratet und habe zwei Kinder, die erwachsen seien, aber noch zuhause lebten. Die beiden Kinder seien erwerbstätig und müssten nicht mehr unterstützt werden. Sie gehe keiner Erwerbstätigkeit nach. Eine Erwerbsersatzrente (SUVA oder IV) erhalte sie nicht. Ihr Ehemann komme für den gemeinsamen Lebensunterhalt auf. Er sei selbständig erwerbstätig und habe ein Einzelunternehmen. Ihr Ehemann und sie benötigten ca. Fr. ... bis Fr. ... pro Monat, der Ehemann könne für den Lebensunterhalt gerade knapp aufkommen. Schulden würden keine bestehen und das Vermögen belaufe sich auf ca. Fr. ... bis Fr. ... Der Beschuldigten wurde von der Vorinstanz eine Busse in der Höhe von Fr. 100.- auferlegt, was annähernd dem untersten Strafraumen entspricht. Diese Höhe der Busse erscheint im Lichte des Verschuldens und des früheren Fehlverhaltens der Beschuldigten einzig angesichts der finanziellen Verhältnisse gerade noch als angemessen. Sie ist deshalb zu bestätigen. Die Beschuldigte ist jedoch darauf hinzuweisen, dass im (erneuten) Wiederholungsfall eine deutlich höhere Busse denkbar ist.

### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschuldigten aufzuerlegen, da sie als unterliegende Partei gilt, und es steht ihr aus denselben Gründen keine Umtriebsentschädigung zu (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.