



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

URTEIL vom 19. Mai 2022 *[rechtskräftig]*

in Sachen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug
Anklägerin

gegen

A. _____ AG
Angeklagte

betreffend

Busse

(Verletzung von Verfahrenspflichten / Kantons- und Gemeindesteuern 2017)

A 2021 5

A. Die A. _____ AG, mit Sitz in B. _____, reichte trotz Mahnungen vom 29. August und 7. November 2019 (StV-act. 9) keine Steuererklärung für die Steuerperiode 2017 ein, weswegen sie in der Folge am 9. Juli 2020 nach Ermessen veranlagt wurde (StV-act. 5 S. 1 f.). Am 8. Juli 2020 erliess die Steuerverwaltung des Kantons Zug eine Bussenverfügung betreffend die Steuerperiode 2018 in der Höhe von Fr. 5'000.– (StV-act. 6 S. 2). Mit Verfügung vom 4. August 2020 korrigierte die Steuerverwaltung die Busse 2018 auf Fr. 0.– (StV-act. 6 S. 1). Im Rahmen des Einspracheverfahrens reichte die Steuervertreterin der steuerpflichtigen Gesellschaft die vom 17. August 2020 datierende Steuererklärung 2017 ein (StV-act. 4). Mit Einspracheentscheid vom 24. August 2020 reduzierte die Steuerverwaltung des Kantons Zug den steuerbaren Reingewinn von Fr. 20'000.– auf Fr. 0.– und das steuerbare Eigenkapital von Fr. 113'000.– auf Fr. 100'000.– (StV-act. 5). Daneben verfügte sie ebenfalls am 24. August 2020 eine Busse betreffend die Steuerperiode 2017 in der Höhe von Fr. 2'500.– (StV-act. 1).

Gegen die Bussenverfügung vom 24. August 2020 erhob die Steuervertreterin der A. _____ AG am 23. September 2020 Einsprache, die Bemessung der Busse sei reine Willkür und stehe in keinem Verhältnis zur Sachlage, insbesondere sei die Steuererklärung 2017 nachgereicht worden (StV-act. 2).

Mit Schreiben vom 12. März 2021 machte die Steuerverwaltung gegenüber der A. _____ AG Ausführungen zu den rechtlichen Grundlagen der verfügten Busse und zum Verfahrensablauf des Steuerstrafverfahrens. Im Weiteren hielt sie fest, im vorliegenden Fall sei die Steuererklärung 2017 unbestrittenermassen trotz zweier Fristerstreckungen und zweier Mahnungen nicht fristgemäss eingereicht worden. Die steuerpflichtige Gesellschaft habe seit 2008 infolge Nichteinreichung der Steuererklärung insgesamt neun Mal nach Ermessen veranlagt werden müssen (2008–2011, 2013–2017). Es müsse folglich von einem wiederholt renitenten Verhalten und damit von einem schweren Verschulden ausgegangen werden, weshalb eine Busse in der Höhe von Fr. 2'500.– angemessen sei. Es lägen keine Gründe vor, weshalb auf eine Busse zu verzichten wäre. Der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Gesellschaft sei durchaus Rechnung getragen worden. Zur aufgehobenen Busse 2018 führte die Steuerverwaltung erklärend aus, mit Verfügung vom 8. Juli 2020 sei irrtümlicherweise für das Veranlagungsjahr 2018 anstatt für 2017 eine Busse ausgesprochen worden; zeitgleich mit der Ermessensveranlagung 2017. Die verlängerte Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2018 sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht verstrichen gewesen. Als das

Versehen bemerkt worden sei, habe die Steuerverwaltung während der laufenden Rechtsmittelfrist für das Veranlagungsjahr 2018 eine neue Bussenverfügung 2018 von Fr. 0.– erlassen. Dies komme einem Widerruf der ursprünglichen (nicht korrekt bezeichneten) Verfügung und einem Verzicht auf eine Busse 2018 gleich und sei im Ergebnis korrekt. Der Steuerpflichtigen werde Gelegenheit für eine abschliessende Stellungnahme gegeben. Ohne Reaktion bis 31. März 2021, gehe die Steuerverwaltung davon aus, dass an der Einsprache betreffend die Busse 2017 festgehalten werde, weshalb sie diesfalls die Akten anschliessend ans Verwaltungsgericht weiterleiten werde (StV-act. 3).

B. Mit Begehren um gerichtliche Beurteilung vom 9. April 2021 überwies die Steuerverwaltung (nachfolgend auch Anklägerin) dem Verwaltungsgericht des Kantons Zug gestützt auf § 222 Abs. 1 StG die Bussenverfügung betreffend "Kantons- und Gemeindesteuern 2017 – Ordnungsbusse" bzw. den Strafbefehl vom 24. August 2020 (StV-act. 1). Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, aufgrund der vorliegenden Fakten sehe sie keinen Anlass, das Verfahren einzustellen oder einen neuen Strafbefehl zu erlassen. Auf das Informations- und Erläuterungsschreiben vom 12. März 2021 sei bei der Steuerverwaltung keine Reaktion eingegangen (act. 1).

C. Mit Schreiben vom 13. April 2021 stellte das Verwaltungsgericht der C. _____ (zuhanden D. _____) als bisherige Steuervertreterin der steuerpflichtigen Gesellschaft die Eingabe der Steuerverwaltung vom 9. April 2021 sowie StV-act. 8 ("Zusammenstellung der Fakten der Vorjahre [zur Renitenz]") zu. Das Gericht erklärte, dass ein gerichtliches Strafverfahren gemäss § 223 ff. StG durchzuführen sei, wobei die Steuerverwaltung als Anklägerin und die A. _____ AG als Angeklagte gelte. Der angeklagten Gesellschaft wurde Gelegenheit gegeben, sich zum Vorwurf der Steuerverwaltung zu äussern und ebenfalls bis zum 12. Mai 2021 eine das vorliegende Steuerstrafverfahren umfassende Vollmacht der bisherigen Steuervertreterin einzureichen. Gleichzeitig machte das Gericht auf die Kostenfolgen von voraussichtlich rund Fr. 2'500.– im Falle des Unterliegens aufmerksam (act. 2).

D. Am 12. Mai 2021 erklärte D. _____ im Namen der angeklagten Gesellschaft, die ganze Ordnungsbusse sei nicht nachvollziehbar. Als erstes könne nur die Steuerverwaltung eine Busse vom Verwaltungsgericht beurteilen lassen ("Frage der Rechtsgleichheit"). Als zweites erscheine die Festlegung der Höhe willkürlich, da kein Bezug zum Grund ersichtlich sei und bei Einsprache die Höhe verhandelbar scheine. Die

Steuerverwaltung habe nicht berücksichtigt, dass die Steuererklärung aufgrund des Ermessensentscheids mehrheitlich eingereicht worden sei. Dies sei eine Mitwirkung im Nachhinein und somit sicher kein schwerer Fall. Ebenso gebe es keine Grundlage für eine Erstverfügung, wie auch für einen Wiederholungsfall. Ein Wiederholungsfall wie auch ein wiederholter Wiederholungsfall könne eine Erhöhung und weitere Erhöhung nicht rechtfertigen. Es zeige sich eher eine subjektive Festlegung der Busse. Da das Steueramt von Renitenz schreibe, stelle sie in den Raum "bist du nicht willig, gibt es einfach mehr Schläge (Scharia) resp. höhere Bussen". Auch werde vernachlässigt, dass jedes Steuereinschätzungsjahr für sich alleine betrachtet werde. Auch fehle für 2013 die Berücksichtigung, dass 2012 normal abgelaufen sei. Willkürlich gehe es auf erhöhtem, nicht nachvollziehbarem Niveau weiter. Auch die Anknüpfung an das Vermögen als Bezugsgrösse und Begründung und nicht an die wirtschaftliche Möglichkeit halte einer objektiven Überprüfung nicht stand. Aus Sicht der Angeklagten liege bei einem solch "leichten" Fall für eine Erstverfügung der Rahmen bis Fr. 500.–; für "leichte" Wiederholungsfälle bis Fr. 1'000.–. Da die Bussen in der Vergangenheit massiv überhöht gewesen seien, werde beantragt, auf die Busse in diesem Fall zu verzichten (act. 3).

E. Mit Replik vom 9. Juni 2021 beantragte die Anklägerin, die Bussenverfügung vom 24. August 2020 sei zu bestätigen; unter Kostenfolgen zulasten der steuerpflichtigen Gesellschaft. Die Steuerverwaltung verwies auf die im Schreiben an die steuerpflichtige Gesellschaft vom 12. März 2021 (StV-act. 3) gemachten Ausführungen sowie auf ihr Begehren um gerichtliche Beurteilung nach § 222 StG. Verdeutlichend führte sie aus, die strafbegründende Tatsache, dass die steuerpflichtige Gesellschaft die Steuererklärung 2017 trotz zweimaliger Mahnung nicht fristgerecht eingereicht hatte, werde nicht bestritten, weshalb nicht darauf einzugehen sei. Es seien auch vor Art. 52 ff. StGB keine Gründe ersichtlich, welche einen Verzicht auf eine Busse rechtfertigen würden. Und es würden keinerlei Ausführungen dazu gemacht, weshalb die Steuererklärung nicht fristgerecht eingereicht worden sei. Die Bussenverfügungen der Vorjahresperioden seien alle rechtskräftig. Mit Ausnahme der Periode 2015 habe es die steuerpflichtige Gesellschaft unterlassen, dagegen Einsprache zu erheben. Ebenso habe sie es trotz ausführlicher Rechtsmittelbelehrung unterlassen, gegen die Reduktion der Busse im Einspracheentscheid 2015 auf Fr. 2'500.– erneut Einsprache zu erheben. Damit sei eine gerichtliche Beurteilung der bisherigen Bussenverfügungen aufgrund des Verhaltens der steuerpflichtigen Gesellschaft nicht möglich gewesen. Ob die verfügten Bussen der Vorperioden in ihrer Höhe angemessen gewesen seien, sei vorliegend jedoch nicht relevant und im vorliegenden Verfahren auch nicht zu überprüfen. Die Mutmassungen der

steuerpflichtigen Gesellschaft in ihrer Vernehmlassung vom 12. Mai 2021 seien folglich nicht zu hören. Der Antrag, aufgrund vermeintlich zu hoher Bussen der Vorperioden nun von einer Busse ganz abzusehen, entbehre jeglicher gesetzlichen Grundlage. Gemäss Wortlaut von § 203 StG sei die gesetzliche Maximalstrafe von Fr. 10'000.– für zwei Anwendungsfälle vorgesehen; erstens bei schweren Fällen und zweitens bei Rückfällen. Dies entspreche auch den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen von Art. 47 und Art. 106 StGB, die mitunter den Wiederholungstäter strenger bestrafen würden. Dass die steuerpflichtige Gesellschaft die Steuererklärung 2017 im Einspracheverfahren (anders als noch im Vorjahr) nachgereicht hatte, lasse in keiner Weise automatisch darauf schliessen, dass weder ein schwerer Fall noch ein Rückfall vorliege. Die Tatsache der wiederholten Nichteinreichung sei deshalb durchaus straf erhöhend zu berücksichtigen. Es sei daher der ganze gesetzliche Strafrahmen anwendbar. Die Bussenbemessung sei keinesfalls willkürlich gewesen, sondern sei in Anwendung der allgemeinen Praxis und unter Berücksichtigung der Rechtsprechung, insbesondere des Urteils A 2014 25 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 2. April 2015, erfolgt. Gemäss demselben könne und dürfe die Strafzumessung bei Bussen wegen Verfahrenspflichtverletzungen in verstärkt schematischer Weise vorgenommen werden (E. 2c). Auf die gängige Praxis, die Steuerbussen im Wiederholungsfall zu verdoppeln (E. 3c), sei im vorliegenden Fall zugunsten der steuerpflichtigen Gesellschaft verzichtet worden, weil diese mit der Nachreichung der Steuererklärung immerhin zur Minderung des unrechten Verhaltens beigetragen habe. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die steuerpflichtige Gesellschaft innerhalb von zehn Jahren im Jahr 2017 zum neunten Mal die Steuererklärung nicht fristgerecht eingereicht habe und in Anbetracht ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit einem Kapital von Fr. 93'722.90 per 30. Juni 2018 (gemäss letzter vorliegender Steuererklärung) sowie der letzten drei Jahresergebnisse (Gewinn 2015/2016 von Fr. 22'338.30 sowie Verluste 2016/2017 von Fr. 3'271.75 resp. 2017/2018 von Fr. 2'240.65) erscheine die verfügte Busse von Fr. 2'500.– durchaus als angemessen. Auch könne bei diesem Wiederholungsturnus offensichtlich nicht von einer einsichtigen Täterschaft gesprochen werden. Dies umso mehr, als im Verfahren A 2014 25 das Verwaltungsgericht selbst unter Mitberücksichtigung ärztlich bestätigter gesundheitlicher Probleme des Vertreters resp. faktischen Organs, welche als Gründe für die nicht fristgerechte Einreichung der Steuererklärung vorgebracht worden seien sowie in Anbetracht des fünften Wiederholungsfalls, eine Busse von Fr. 2'000.– als angemessen erachtete (act. 5).

F. Mit Schreiben vom 10. Juni 2021 stellte das Verwaltungsgericht der Angeklagten die Replik der Steuerverwaltung zur Stellungnahme zu (act. 6). Innert der angesetzten Frist ging beim Gericht jedoch keine Eingabe der A. _____ AG ein.

G. Am 19. Mai 2022 fand gestützt auf § 222 ff. StG eine Hauptverhandlung statt. Für die A. _____ AG erschien D. _____, einziger Verwaltungsrat der Angeklagten. Auf die im Rahmen der Hauptverhandlung erfolgten Ausführungen der Parteien ist – soweit notwendig – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen.

H. Direkt im Anschluss an die Hauptverhandlung erfolgte die Urteilsberatung des Verwaltungsgerichtes.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 222 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) überweist die kantonale Steuerverwaltung die Akten des von ihr mittels Strafbefehls eingeleiteten Strafverfahrens zur gerichtlichen Beurteilung an das Verwaltungsgericht, sofern sie nach Prüfung der von der angeklagten Person eingereichten Einsprache im Sinne von § 220 Abs. 1 StG den Erlass eines neuen Strafbefehls als unnötig erachtet und das Verfahren nicht einstellt. Als Anklageschrift gilt der Strafbefehl (Abs. 2). Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten die Bestimmungen über das Rekursverfahren beim ordentlichen Veranlagungsverfahren sinngemäss (§ 226 StG).

1.2 Für die Erhebung der Anklage an das Verwaltungsgericht gestützt auf § 222 StG hat das Gesetz keine Verwirkungsfrist aufgestellt, während sich eine analoge Anwendung der Regelung der Beschwerdefrist auf das Klageverfahren klarerweise verbietet. Nachdem die gesetzliche Verjährungsfrist gemäss § 211 StG offensichtlich eingehalten ist (vgl. insb. § 211 Abs. 2 StG) und die vorliegende Anklage durch die Steuerverwaltung auch den übrigen formellen Anforderungen, die sich analog aus den Bestimmungen zum steuerrechtlichen Veranlagungs- und Rekursverfahren ergeben (vgl. § 226 StG), entspricht, ist sie somit zu prüfen.

2.

2.1 Die Verletzung von steuerrechtlichen Verfahrenspflichten wird mit Busse bestraft (§ 203 StG) und stellt daher eine Übertretung dar. Der Verfahrenspflichtverletzung wird von der vorherrschenden Lehre ein Strafcharakter beigemessen, sodass es sich dabei um eine Strafe im Sinne von Art. 6 EMRK handelt (Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Vorbemerkungen Art. 174–195 N 7 ff. und Art. 174 N 4 [nachfolgend zitiert: Handkommentar DBG]; Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, Vorbemerkungen §§ 243–259 N 9 [nachfolgend zitiert: Zürcher StG]). Dies führt zur Anwendbarkeit der entsprechenden Verfahrensgarantien. Der zugerische Gesetzgeber hat bei der Revision des Steuergesetzes vom 25. Mai 2000 das Verfahrensrecht bewusst entsprechend den Vorgaben der EMRK im Sinne der Transparenz und der besseren Wahrung der Rechte der angeklagten Steuerpflichtigen angepasst (vgl. Bericht und Antrag des Regierungsrates vom 11. Mai 1999 zur Totalrevision des Steuergesetzes, KRV Nr. 659.1, LN 9842, S. 73 ff.). Es sieht die Anklageerhebung durch die Steuerverwaltung und eine öffentliche Hauptverhandlung vor (vgl. zur Publikumsöffentlichkeit § 224 Abs. 1 StG). Bei der Öffentlichkeit des Verfahrens ist indes keine mündliche Eröffnung des Urteils anlässlich der Gerichtsverhandlung verlangt. Den Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK sowie § 224 Abs. 4 StG ist Genüge getan, wenn das den Parteien schriftlich zugestellte Urteil auf der Gerichtskanzlei vom Publikum eingesehen werden kann (vgl. BGE 124 IV 234 E. 3e, mit Hinweisen; Richner et al., Zürcher StG, § 255 N 10). Weiter trifft das Verwaltungsgericht im Anklageverfahren von Amtes wegen oder auf Antrag einer Partei die nötigen Vorkehrungen zur Ergänzung der Untersuchung (§ 223 Abs. 2 StG).

2.2 Konkret sieht § 203 StG Folgendes vor: Wer einer Pflicht, die ihr oder ihm nach den Bestimmungen dieses Gesetzes oder nach einer aufgrund dieses Gesetzes getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, wird mit Busse bis zu Fr. 1'000.–, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu Fr. 10'000.– bestraft (vgl. auch den nahezu gleichlautenden Art. 55 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Eine Pflichtverletzung begeht demnach insbesondere, wer die Steuerklärung oder die dazu verlangten Beilagen nicht einreicht (§ 125 und 126 StG), wer eine Bescheinigungs-, Auskunfts- oder Meldepflicht nicht erfüllt (§ 127, 128 und 129 StG) oder wer Pflichten verletzt, die ihm als Erben oder Dritten im Inventarverfahren obliegen (§ 150 und 151 StG; vgl. zur Veranschaulichung der den Steuerpflichtigen obliegenden Verfahrenspflichten auch Art. 174 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Weiter kann nach § 213 Abs. 2 StG die Einleitung des

Strafverfahrens wegen Verletzung von Verfahrenspflichten und bei Selbstanzeige direkt durch Erlass eines Strafbefehls erfolgen.

2.3 Auch eine juristische Person kann wegen Verfahrenspflichtverletzungen gebüsst werden (§ 210 Abs. 1 StG). Da die juristische Person als solche nicht selbst handeln kann, wird ihr das Handeln ihrer Organe zugerechnet (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 181 N 5). Das Verschulden des für die juristische Person handelnden Vertreters (nicht eines Organs) darf der juristischen Person hingegen nicht angerechnet werden (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 181 N 11). Lässt sich die steuerpflichtige Person vertreten, bleibt sie aber gleichwohl für die Erfüllung der Verfahrenspflichten verantwortlich. Sie kann sich deshalb nicht etwa exkulpiert, dass sie einen Vertreter mit der Einreichung der Steuererklärung beauftragt habe (Richner et al., Zürcher StG, § 234 N 13). Die Tatbestandserfüllung setzt diesfalls jedoch immerhin voraus, dass die Mahnung der mitwirkungspflichtigen Person persönlich (und nicht etwa dem Vertreter) zugegangen ist (Richner et al., Zürcher StG, § 234 N 22). Zudem darf die juristische Person nur gebüsst werden, wenn die Verfahrenspflichtverletzung mit Wirkung für die juristische Person geschehen ist. Dies wiederum ist dann der Fall, wenn die juristische Person durch ihr Verhalten Aufwand eingespart hat (Richner et al., Zürcher StG, § 234 N 32).

2.4 Gemäss Art. 333 Abs. 1 StGB ist der allgemeine Teil des StGB auch auf Taten anwendbar, die in anderen Bundesgesetzen mit Strafe bedroht sind, sofern diese Bundesgesetze nicht selbst Bestimmungen aufstellen. Für Bussen ist gemäss Art. 333 Abs. 3 StGB sodann Art. 106 StGB anwendbar. Das StG, auf welches sich die verfügte Busse stützt, enthält keine eigenen Regeln zur "Strafzumessung", weswegen auf das StGB zu verweisen ist. Gemäss Art. 106 Abs. 3 StGB ist eine Busse nach den Verhältnissen des Täters zu bemessen, sodass dieser die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Dabei sind insbesondere auch dessen finanzielle Verhältnisse zu berücksichtigen (BGE 134 IV 60 E. 7.3.3), was sich im Weiteren auch mit Art. 102 Abs. 3 StGB deckt, wonach die Busse gegen ein Unternehmen sich nach der jeweiligen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit richtet. Ferner ist festzuhalten, dass die Strafzumessung bei Bussen wegen Verfahrenspflichtverletzungen in verstärkt schematisierter Weise vorgenommen werden kann (Richner et al., Zürcher StG, § 234 N 29).

3. Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung der Angeklagten aufgrund der Verletzung von Verfahrenspflichten zu Recht eine Busse auferlegte und ob deren Höhe angemessen ist.

3.1

3.1.1 In tatsächlicher Hinsicht ist unbestritten, dass die Angeklagte trotz Mahnungen vom 29. August und 7. November 2019 (StV-act. 9) innert Frist keine Steuererklärung für die Steuerperiode 2017 einreichte. Die Angeklagte wurde deshalb in der Folge am 9. Juli 2020 nach Ermessen veranlagt (StV-act. 5 S. 1 f.). Im Rahmen der Ermessensveranlagung hatte die Steuerverwaltung zudem am 8. Juli 2020 die Bussenverfügung 2018 im Betrag von Fr. 5'000.– erlassen; diese reduzierte sie von sich aus am 4. August 2020 auf Fr. 0.– (StV-act. 6). Weil die Angeklagte gegen die Ermessensveranlagung am 17. August 2020 Einsprache erhob und sie zudem die Steuererklärung 2017 nachgereicht hatte (StV-act. 4), wurde sie am 24. August 2020 ordentlich veranlagt (StV-act. 5 S. 5 ff.). Ebenfalls am 24. August 2020 erliess die Steuerverwaltung die Bussenverfügung für die Steuerperiode 2017 in Höhe von Fr. 2'500.– (StV-act. 1). Gemäss der Zusammenstellung der Steuerverwaltung vom 12. März 2021, hatte die Angeklagte bereits für die Jahre 2008–2011 und 2013–2016 nach Ermessen veranlagt werden müssen. Dabei verfügte die Steuerverwaltung Bussen von Fr. 300.– (2008), Fr. 600.– (2009), Fr. 1'200.– (2010), Fr. 2'300.– (2011), Fr. 3'600.– (2013), Fr. 4'800.– (2014), Fr. 7'200.– (2015) und Fr. 3'000.– (2016). In den Jahren 2009, 2010, 2011, 2013, 2014 und 2015 erhob die Angeklagte Einsprache und die rechtskräftige Veranlagung erfolgte aufgrund eines Einspracheentscheids. Die verfügten Bussen wurden dabei jeweils nicht angefochten, mit Ausnahme des Jahres 2015, wo die Busse von Fr. 7'200.– aufgrund verhältnismässig geringer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit (Reinverlust 2014/2015: Fr. 1'658.–, Eigenkapital per 30. Juni 2015: Fr. 76'897.–) auf Fr. 2'500.– reduziert wurde (StV-act. 8). Dieser Sachverhalt ergibt sich klar aus den Akten, wurde von D._____ in seiner Stellungnahme vom 12. Mai 2021(art. 3) nicht bestritten und von ihm anlässlich der Hauptverhandlung vom 19. Mai 2022 so bestätigt.

3.1.2 Wie sich aus dem Handelsregister ergibt, ist D._____ einziges Mitglied des Verwaltungsrates der Angeklagten. Gleichzeitig ist er ferner bei der C._____ (Steuervertreterin der Angeklagten) Mitglied des Verwaltungsrates mit Einzelunterschrift; ohnehin wurden die Mahnungen jedoch an die Domiziladresse der steuerpflichtigen Gesellschaft gesandt. D._____ war folglich für die Erfüllung der Verfahrenspflichten verantwortlich, die am 17. August 2020 nachgereichte Steuererklärung 2017 trägt denn

auch seine Unterschrift (StV-act. 4). Seine Handlungen bzw. Pflichtverletzungen sind der Angeklagten somit zuzurechnen (vgl. vorne E. 2.3). Im Rahmen der Hauptverhandlung vom 19. Mai 2022 bestätigte D. _____, die Mahnungen erhalten zu haben und für die Einreichung der Steuererklärung der Angeklagten zuständig gewesen zu sein.

3.1.3 Mithin ist erstellt, dass D. _____ als zuständiges Organ der Angeklagten die Steuererklärung 2017 erst lange nach Ablauf der Mahnungsfristen und ohne triftige Entschuldigungsgründe nachgereicht hat. Der Tatbestand von § 203 StG – Verletzung von Verfahrenspflichten trotz Mahnung – ist folglich offensichtlich erfüllt. Da sich die Angeklagte im Zeitpunkt der Tatbestandserfüllung der begangenen Verfahrenspflichtverletzung zusätzlichen Aufwand ersparen konnte, ist der Straftatbestand zudem "zum Vorteil für eine juristische Person" (§ 210 Abs. 1 StG) erfüllt.

Im Weiteren ist nach dem vorstehend Dargelegten ausgewiesen, dass die Angeklagte wiederholt Verfahrenspflichten verletzt hat, musste sie doch im Zeitraum von 2008 bis 2017 bereits neun Mal nach Ermessen veranlagt werden. Damit liegt der qualifizierte Tatbestand von § 203 StG im Sinne des Rückfalls eindeutig vor, womit bei der Festlegung der Busse der gesamte Strafrahmen von bis zu Fr. 10'000.– offen steht.

Soweit sich die Angeklagte darauf beruft, die bisherigen Bussen seien zu hoch gewesen, weshalb auf die Busse 2017 gänzlich zu verzichten sei, muss ihr entgegengehalten werden, dass sämtliche bisher erhobenen Bussen in Rechtskraft erwachsen sind. Deren Rechtmässigkeit ist vorliegend nicht zu überprüfen, zumal die Angeklagte vorliegend erstmals bis vor Verwaltungsgericht gelangt, sie sich in der Vergangenheit also mit den verfügbaren Bussen abgefunden hatte. An der Hauptverhandlung vom 19. Mai 2022 gab D. _____ denn auch zu Protokoll, dass er verstehe, dass es eine Busse gebe, es gehe im hauptsächlich um deren Höhe.

Die Steuerverwaltung hat der Angeklagten somit zu Recht eine Busse auferlegt (§ 203 i.V.m. § 210 Abs. 1 StG).

3.2 Zu prüfen bleibt damit, ob die Höhe der Busse für die Steuerperiode 2017 dem Verschulden und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Angeklagten angemessen ist.

Betreffend Verschulden ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Angeklagte seit 2008 bereits zum neunten Mal nach Ermessen veranlagt werden musste. Nicht zuletzt aus

diesem Grund hatte die Steuerverwaltung die Busse vom 8. Juli 2020 – welche sie gemäss ihren Ausführungen fälschlicherweise auf die Steuerperiode 2018 anstelle 2017 bezogen hatte – auf Fr. 5'000.– angesetzt. Es ist bei der Verschuldensbeurteilung aber immerhin festzuhalten, dass die Angeklagte im Rahmen des Einspracheverfahrens die Steuererklärung 2017 nachreichte, was jedoch angesichts des wiederholten (systematisch anmutenden) pflichtverletzenden Verhaltens der Angeklagten nicht massgeblich ins Gewicht fallen kann. Das Verschulden der Angeklagten muss damit als schwer beurteilt werden. Unter diesem Aspekt erscheint die verfügte Busse von Fr. 2'500.– als eher zu niedrig.

Mit Blick auf die geringe wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Angeklagten ist die am 24. August 2020 verfügte (nun insofern reduzierte) Busse von Fr. 2'500.– allerdings vertretbar und in diesem Sinne angemessen (Eigenkapital per 30. Juni 2018 von Fr. 93'722.90; Gewinn 2015/2016 von Fr. 22'338.30 sowie Verluste 2016/2017 von Fr. 3'271.75 resp. 2017/2018 von Fr. 2'240.65; vgl. StV-act. 7 sowie Sachverhalt lit. E). In Anbetracht dessen verzichtet das Gericht im vorliegenden Fall auf eine Erhöhung der Busse (*reformatio in peius*), wenngleich das Verwaltungsgericht nicht an den Einspracheentscheid gebunden ist und hinsichtlich der Steuerbusse kein sog. Verböserungsverbot gilt (Richner et al., Zürcher StG, § 255 N 9).

Wie die Steuerverwaltung zu Recht vorbringt, erscheint die Busse auch im Lichte der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung nicht als zu hoch. So erachtete das Verwaltungsgericht mit Urteil A 2014 25 vom 2. April 2015 eine Busse von Fr. 2'000.– als angemessen. Im besagten Fall wurde die Steuererklärung ebenfalls im Einspracheverfahren nachgereicht und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit war ebenfalls als gering eingestuft worden. Demgegenüber musste die im Verfahren A 2014 25 beschuldigte Gesellschaft "erst" zum fünften Mal nach Ermessen veranlagt werden und das zuständige faktische Organ hatte gesundheitliche Probleme geltend gemacht, welche plausibel und nachvollziehbar Auswirkungen auf seine Pendenzen gehabt hatten. Demgegenüber wurden vorliegend überhaupt keine Gründe für die nicht fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2017 dargetan und sind auch nicht ersichtlich. D._____ gab diesbezüglich an der Hauptverhandlung vom 19. Mai 2022 zu Protokoll: "es ist einfach nicht anders gegangen", "es ist einfach so passiert", "ich musste es in Kauf nehmen"; ohne dabei konkrete Angaben zu machen ("ich kann nicht ins Detail gehen"). Zwar gelobte D._____ anlässlich der Hauptverhandlung Besserung, seitens der Steuerverwaltung wurde jedoch dargetan, dass – nachdem die Steuerperiode 2018 innert

Frist rechtskräftig veranlagt worden sei – die Steuerperiode 2019 abermals habe nach pflichtgemässen Ermessen (mit Busse) veranlagt werden müssen. Betreffend die Steuerperiode 2020 sei die Angeklagte wiederum bereits zwei Mal gemahnt worden, bisher sei von der Angeklagten darauf noch keine Reaktion eingetroffen.

Es gilt diesbezüglich anzumerken, dass die Angeklagte unter diesen Umständen künftig die Verfügung von höheren Bussen riskiert.

4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die der Angeklagten auferlegte Busse aufgrund der erstellten und unbestrittenen Verfahrenspflichtverletzung nicht aufzuheben ist. Ebenso erweist sich die Höhe der Busse von Fr. 2'500.– unter Berücksichtigung der konkreten Umstände als angemessen (wenn auch eher niedrig), weshalb sie zu bestätigen ist.

5. Gemäss § 120 Abs. 1 StG trägt die unterliegende Partei die Kosten des Rekursverfahrens ganz bzw. bei teilweiser Gutheissung im Verhältnis des Unterliegens; dies gilt auch für das vorliegende Steuerstrafverfahren (§ 226 StG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Vorliegend unterliegt die Angeklagte vollständig, weswegen ihr die Gerichtskosten vollumfänglich aufzuerlegen sind. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts (§ 1 Abs. 2 KoV VG) auf Fr. 3'000.– festgesetzt.

Der unterliegenden und ohnehin nicht vertretenen Angeklagten ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG).

6. Gestützt auf Art. 6 Abs. 1 EMRK und § 224 Abs. 4 StG wird dieser Entscheid während 30 Tagen auf der Verwaltungsgerichtskanzlei aufgelegt, wo er für jedermann zugänglich ist (vgl. vorne E. 2.1). Da es sich um eine Urteilsverkündung in Steuerrechtsstreitigkeiten handelt, geschieht dies allerdings in anonymisierter Form. Urteile des Verwaltungsgerichts werden zudem seit 2020 – praxisgemäss nach Rechtskraft oder im Falle der Anfechtung beim Bundesgericht im Zeitpunkt der Beschwerdeerhebung – in anonymisierter Form im Internet publiziert.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die von der Anklägerin ausgefallte Busse von Fr. 2'500.– wird bestätigt.
2. Die Spruchgebühr beträgt Fr. 3'000.– und wird der Angeklagten auferlegt.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Angeklagte (im Doppel, mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung, Rechnung folgt nach Rechtskraft des Urteils), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, z.K. an die Finanzverwaltung des Kantons Zug sowie in einem anonymisierten Exemplar zur Auflage auf der Gerichtskanzlei.

Zug, 19. Mai 2022

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am