



# VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

---

## ABGABERECHTLICHE KAMMER

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

URTEIL vom 16. September 2024     *[rechtskräftig]*

in Sachen

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

gegen

**A. \_\_\_\_\_ SA**  
Beschuldigte

betreffend

Ordnungsbusse  
(Verletzung von Verfahrenspflichten / Kantons- und Gemeindesteuern 2021)

A 2024 8

A. Die A. \_\_\_\_\_ SA, mit Sitz in B. \_\_\_\_\_ /ZG, wurde am 19. Oktober 2023 nach mehrmaliger Ermahnung (am 1. Mai sowie am 3. Juli 2023) zur Einreichung der Steuererklärung für die Steuerperiode 2021 ermessensveranlagt und durch die Steuerverwaltung mit einer Ordnungsbusse von Fr. 700.– wegen Nichteinreichens der Steuererklärung belegt (StV-act. 1 ff.). Nachdem die Gesellschaft auch im Einspracheverfahren keine Steuererklärung einreichte (StV-act. 4 ff.), trat die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 17. Januar 2024 auf die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen vom 19. Oktober 2023 nicht ein (StV-act. 10). Hingegen reduzierte sie die verhängte Ordnungsbusse auf Fr. 500.– (StV-act. 3, 10). Sie überwies sodann – nach Rückfrage bei der Steuerpflichtigen (StV-act. 12 ff.) – mit Zuschrift vom 28. März 2024 die Akten zur gerichtlichen Beurteilung an das Verwaltungsgericht (act. 1; § 222 Abs. 1 StG).

B. Die A. \_\_\_\_\_ SA nahm am 30. April 2024 Stellung zur Anklage der Steuerverwaltung, wobei sie insbesondere Ausstandsbegehren stellte (act. 3), und leistete in der Folge auch den verlangten Kostenvorschuss fristgerecht (act. 4 f.). Auf die Ausstandsbegehren trat die Kammervorsitzende mit Beschluss vom 4. Juni 2024 nicht ein (act. 6). Das Gericht setzte die Hauptverhandlung gemäss § 222 ff. StG auf den 16. September 2024 an (act. 7). Die Steuerverwaltung äusserte sich mit Vernehmlassung vom 9. Juli 2024, wobei sie die Bestätigung der Ordnungsbussenverfügung vom 17. Januar 2024 beantragte. Am 10. September 2024 leitete sie ein Schreiben mit dem Briefkopf der C. \_\_\_\_\_ AG, ebenfalls beherrscht durch D. \_\_\_\_\_, weiter, womit diese in eigenem Namen sowie für die A. \_\_\_\_\_ SA Ausführungen machte betreffend ihrer Verteidigungsstrategie und die Steuerverwaltung aufforderte, sich an der Verhandlung vom 16. September 2024 vertreten zu lassen (act. 11; StV-act. 16). Von der erfolgten Weiterleitung setzte das Gericht die Beschuldigte mit Schreiben vom 11. September 2024 in Kenntnis, wobei es darauf hinwies, dass weiterhin keine Veranlassung bestehe, die Steuerverwaltung zur Teilnahme an der Hauptverhandlung vom 16. September 2024 zu verpflichten (act. 12).

C. Am 16. September 2024 fand die Hauptverhandlung gemäss § 222 ff. StG in den Räumlichkeiten des Verwaltungsgerichts statt. Für die A. \_\_\_\_\_ SA erschien D. \_\_\_\_\_, einziger Verwaltungsrat. Die Steuerverwaltung verzichtete auf eine Teilnahme. Die Verhandlung wurde anschliessend zur Beratung unterbrochen und der Urteilspruch danach mündlich eröffnet. Das Protokoll und die Tonaufnahme der Verhandlung stehen bis zum Eintritt der Rechtskraft des Entscheids auf der Gerichtskanzlei zur Einsicht zur Verfügung.

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss § 222 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) überweist die kantonale Steuerverwaltung die Akten des von ihr mittels Strafbefehl eingeleiteten Strafverfahrens zur gerichtlichen Beurteilung an das Verwaltungsgericht, sofern sie nach Prüfung der von der beschuldigten 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, 4. Aufl. 2023, 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 beschuldigten 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.). Das Steuergesetz sieht die Anklageerhebung durch die

Steuerverwaltung und eine öffentliche Hauptverhandlung vor (vgl. zur Publikumsöffentlichkeit § 224 Abs. 1 StG). Bei der Öffentlichkeit des Verfahrens ist keine mündliche Eröffnung des Urteils anlässlich der Gerichtsverhandlung verlangt; eine solche ist jedoch – in begründeter oder unbegründeter Form – zulässig. Den Verfahrensgarantien von Art. 6 EMRK sowie § 224 Abs. 1 und 4 StG ist Genüge getan mit der öffentlichen Verhandlung und Urteilsverkündung. 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). 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). Die juristische Person darf gebüsst werden, wenn die Verfahrenspflichtverletzung mit Wirkung für sie geschehen ist. Dies 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 des Schweizerischen Strafgesetzbuches (StGB; SR 311.0) 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 Beschuldigten 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 Beschuldigte trotz Mahnungen vom 1. Mai sowie 3. Juli 2023 (StV-act. 1 f.) keine Steuererklärung für die Steuerperiode 2021 einreichte. Die Beschuldigte wurde deshalb am 19. Oktober 2023 nach Ermessen veranlagt und gebüsst (StV-act. 3). Mit Einspracheentscheid vom 17. Januar 2024 bestätigte die Steuerverwaltung ihre Ermessensveranlagung und reduzierte die ausgefallte Busse von Fr. 700.– auf Fr. 500.– (StV-act. 10).

3.1.2 Wie sich aus dem Handelsregister ergibt, ist D. \_\_\_\_\_ einziges Mitglied des Verwaltungsrates der Beschuldigten. Er war folglich für die Erfüllung der Verfahrenspflichten verantwortlich. Die dem Gericht namens der A. \_\_\_\_\_ SA eingereichten Schriftstücke tragen denn auch sämtliche seine Unterschrift. Seine Handlungen bzw. Pflichtverletzungen sind der Beschuldigten somit ohne jeden Zweifel zuzurechnen (vgl. vorne E. 2.3). Im Rahmen der Hauptverhandlung vom 16. September 2024 bestätigte D. \_\_\_\_\_, die Mahnungen erhalten zu haben und für die Finanz- und Steuerbelange der Beschuldigten zuständig gewesen zu sein.

3.1.3 Mithin ist erstellt, dass D. \_\_\_\_\_ als zuständiges Organ der Beschuldigten die Verantwortung oblegen hätte, deren Steuererklärung 2021 einzureichen. Dass er dies nicht getan hat, ist unbestritten. Der Tatbestand von § 203 StG – Verletzung von Verfahrenspflichten trotz Mahnung – ist folglich offensichtlich erfüllt. Die Beschuldigte liess denn auch vorerst keine weiteren Beweisanträge stellen. Soweit sie in ihrem Schlussvortrag beantragte, es sei die rechtliche Grundlage für ihre Zahlungspflicht zu beweisen, fehlte ein Zusammenhang zur streitgegenständlichen Verfahrenspflichtverletzung, zumal die dieser

zugrunde liegende Steuerveranlagung bereits in Rechtskraft erwachsen ist. Weiterungen hierzu erübrigen sich demnach. Da sich die Beschuldigte 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.

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

3.2 Zu prüfen bleibt, ob die Höhe der Busse für die Steuerperiode 2021 dem Verschulden und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Beschuldigten angemessen ist.

Betreffend Verschulden ist – mit der Steuerverwaltung – insofern von einem leichten Verschulden auszugehen, als es sich erst um die zweite Verfahrenspflichtverletzung der Beschuldigten handelt. Dies wird jedoch dadurch erheblich relativiert, dass die Pflichtverletzung wissentlich und willentlich erfolgt ist, unter Verweis einzig auf krude Verschwörungstheorien, welche jeglichen Respekt vor der demokratisch ausgehandelten gesellschaftlichen und rechtsstaatlichen Ordnung der Schweiz und der Kantone missen lassen und einzig den individuellen Willen und Profit der Beschuldigten in den Vordergrund sowie über die für alle gleichermassen geltende Rechtsordnung zu stellen trachten. Solches Verhalten verdient keinen Rechtsschutz. In Anbetracht dessen erscheint es als äusserst grosszügig, wenn die Steuerverwaltung vorliegend das Verschulden lediglich als leicht einstufte und mithin die ausgefallte Busse auf nur Fr. 500.– festsetzte. Mit Blick auf die – mutmassliche – wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Beschuldigten mit eher bescheidener Ertragslage ist die am 17. Januar 2024 auf Fr. 500.– reduzierte Busse vertretbar (ermessensweise: Reingewinn von insgesamt Fr. 20'000.– und Eigenkapital von Fr. 1'715'000.–).

In Anbetracht dessen verzichtet das Gericht im vorliegenden Fall auf eine Erhöhung der Busse (*reformatio in peius*), wengleich das Verwaltungsgericht nicht an den Einspracheentscheid gebunden ist und hinsichtlich der Steuerbusse kein Verbot der Schlechterstellung gilt (Richner et al., Zürcher StG, § 255 N 9). Es ist jedoch anzumerken, dass die Beschuldigte künftig die Verfügung von (viel) höheren Bussen riskiert.

4. Zusammenfassend ist die der Beschuldigten auferlegte Busse aufgrund der erstellten und unbestrittenen Verfahrenspflichtverletzung nicht aufzuheben. Ebenso erweist

sich die Höhe der Busse von Fr. 500.– unter Berücksichtigung der konkreten Umstände als angemessen (wenn auch eher niedrig), weshalb sie zu bestätigen ist.

Unbehelflich bleiben die schriftlich sowie anlässlich der Hauptverhandlung vorgetragenen Ausführungen des einzigen Verwaltungsrats der Beschuldigten, D. \_\_\_\_\_, bezüglich eines "Rechtsbankrotts", unter Verweis auf fehlende Legitimation sämtlicher staatlicher Behörden und Instanzen sowie auf betrügerische Vorgänge in der Steuerverwaltung. Tatsächlich erschöpfen sich die diesbezüglichen Vorbringen in den von D. \_\_\_\_\_ bereits bekannten, kruden Verschwörungstheorien, wobei dem einzigen Verwaltungsrat der Beschuldigten bereits mehrfach durch verschiedene kantonale Instanzen wie auch durch das Bundesgericht die rechtlichen Grundlagen der Steuerhoheit bzw. der Steuererhebungskompetenzen von Bund und Kantonen dargelegt wurden (vgl. etwa: BGer 9C\_288/2023 vom 8. Mai 2023 E. 2.1; 9C\_72/2023 vom 8. Februar 2023 E. 2.2.3; 2C\_979/2022 vom 7. Dezember 2022 E. 2.2; VGer ZG A 2022 18 vom 16. Januar 2023 E. 4). Auf diese öffentlich zugänglichen Urteile kann an dieser Stelle verwiesen werden, so dass sich Weiterungen erübrigen.

5. Gemäss § 120 Abs. 1 StG trägt die unterliegende Partei die Kosten des Rekursverfahrens. 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 Beschuldigte 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. 2'500.– festgesetzt.

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

6. Gestützt auf Art. 6 Abs. 1 EMRK und § 224 Abs. 4 StG wird dieser Entscheid mündlich eröffnet. 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. 500.– wird bestätigt.
2. Die Spruchgebühr beträgt Fr. 2'500.–. Sie wird der A. \_\_\_\_\_ SA auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der schriftlichen und begründeten Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Beschuldigte (mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Steuerverwaltung des Kantons Zug sowie z.K. (im Dispositiv, zum Vollzug von dessen Ziff. 2) an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 16. September 2024

Im Namen der  
ABGABERECHTLICHEN KAMMER  
Die Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am