

## Ordnungsbusse

### Verletzung von Verfahrenspflichten

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 8. September 2017

*Das Nichteinreichen der Steuererklärung hat nach letztmaliger Mahnung zweierlei Rechtsfolgen: erstens wird eine amtliche Einschätzung vorgenommen und zweitens wird das Versäumnis mit einer Ordnungsbusse belegt. Selbst wenn im Nachhinein die Steuerdeklaration abgegeben wird, bleibt die Ordnungsbusse als repressive und präventiv wirkende Massnahme bestehen. Die Festlegung einer Minimalbusse für juristische Personen ist zudem sachgerecht und deshalb nicht zu beanstanden.*

#### Sachverhalt:

1. Mit Verfügung vom 24. April 2017 wurde der Rekurrentin infolge Nichteinreichung der Steuererklärung eine Ordnungsbusse von CHF 300.– auferlegt.

2. Mit Eingabe vom 22. Mai 2017 erhob die Rekurrentin mit dem Begehren, die Bussenverfügung sei aufzuheben, Einsprache. Zur Begründung machte sie geltend, die Einreichung der Steuerklärung vom 21. April 2017 und die kurz darauf ausgestellte Bussenverfügung hätten sich offensichtlich gekreuzt.

3. Mit Einspracheentscheid vom 1. Juni 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, da die Steuererklärung nicht innerhalb der mit letzter Mahnung gesetzten Nachfrist eingereicht worden sei, habe man gemäss gängiger Praxis eine Ordnungsbusse von CHF 300.– ausgesprochen. Daran könne auch die nachgereichte Steuerklärung nichts ändern.

4. Mit Eingabe vom 13. Juni 2017 erhob die Rekurrentin mit dem Begehren, auf die Auferlegung einer Ordnungsbusse sei zu verzichten, Rekurs. Zur Begründung machte sie geltend, das Steuergesetz beziehe sich nur auf den Fall, dass jemand die Steuererklärung nicht einreiche, nicht aber auf den Fall einer verspätet eingereichten Steuererklärung.

5. Mit Vernehmlassung vom 13. Juli 2017 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, mit Ablauf der Frist zur Einreichung der Steuererklärung sei die Verfahrenspflichtverletzung erfüllt gewesen, so dass zu Recht eine Ordnungsbusse auferlegt worden sei.

6. Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest. Die Rekurrentin führt ergänzend aus, dass ihr Präsident des Verwaltungsrates und Geschäftsführer die private Steuerklärung auch zu spät eingereicht habe. Trotzdem sei ihm keine Ordnungsbusse auferlegt worden. Juristische und natürliche Personen würden seitens der Steuerverwaltung ungleich behandelt, was diskriminierend sei. Zudem seien andere steuerpflichtige Personen trotz verspäteter Einreichung der Steuererklärung nicht bestraft worden. Der Kurzmitteilung Nr. 363 der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 29. September 2010 (KM Nr. 363) fehle eine gesetzliche Grundlage. Die Auferlegung der Ordnungsbusse sei zudem willkürlich. Überdies verstosse die Höhe der Ordnungsbusse, da man seit Jahren Verluste schreibe, gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit, umso mehr als in der KM Nr. 363 vorgesehen sei, dass die Ordnungsbusse 10 % des steuerbaren Einkommens bzw. Ertrages nicht übersteigen sollte. Überdies liege höchstens ein leichtes Verschulden im Sinne der KM Nr. 363 vor, so dass die Ordnungsbusse aufzuheben sei, zumal es sich gemäss Steuergesetz um eine Kann-Vorschrift handle. Schliesslich sei die Mahnung nicht wie im Gesetz vorgesehen per eingeschriebenem Brief versandt worden.

#### Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 2'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt zunächst der Beurteilung, ob der Rekurrentin zu Recht eine Ordnungsbusse auferlegt wurde.

a) Die steuerpflichtige Person ist gemäss § 101 Abs. 1 StG verpflichtet, zu Beginn jeder Veranlagungsperiode eine Steuererklärung einzureichen. Gemäss § 102 Abs. 1 StG setzt die Finanzdirektion die Frist für die Einreichung der Steuererklärung fest. So haben gemäss Kurzmitteilung der Steuerverwaltung Nr. 512 vom 27. Januar 2016 (KM Nr. 512) Unselbständigerwerbende bis am 31. März und Selbständigerwerbende bzw. juristische Personen bis am 30. Juni eine Steuererklärung einzureichen. Wer gemäss KM Nr. 512, Grundsatz Nr. 2 weder die Steuererklärung noch ein Fristerstreckungsgesuch vor Ablauf der stillschweigend gewährten Fristerstreckung von zwei Monaten einreicht, erhält eine Mahnung. Der steuerpflichtigen Person, die innerhalb der festgesetzten Nachfrist die Steuererklärung nicht einreicht oder vervollständigt, wird gemäss § 106 Abs. 1 StG eine Mahnung mit einer letzten Frist zugestellt. Kommt sie derselben nicht nach, wird sie gemäss § 106 Abs. 2 StG von Amtes wegen eingeschätzt. Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften des Steuergesetzes oder nach einer aufgrund des Steuergesetzes getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, wird gemäss § 154 StG mit Busse bis zu CHF 1'000.–, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu CHF 10'000.– bestraft.

b) Die Nichteinreichung der Steuererklärung nach erfolgter letzter Mahnung hat damit zwei unterschiedliche Rechtsfolgen. Einerseits erfolgt eine amtliche Einschätzung und andererseits wird der steuerpflichtigen Person eine Ordnungsbusse auferlegt. Dies ist vergleichbar mit dem Fall, in welchem ohne Baubewilligung gebaut wurde. Auch dort ist die Rechtsfolge, dass ein nachträgliches Baugesuch einzureichen ist und zudem gestützt auf § 136 des Raumplanungs- und Baugesetzes (RBG) des Kantons Basel-Landschaft vom 8. Januar 1998 eine Ordnungsbusse auferlegt werden kann.

c) Entgegen der Rekurrentin handelt es sich bei § 154 StG nicht um eine Kann-Vorschrift und muss die Mahnung mit der letzten Frist gemäss der per 1. Januar 2013 in Kraft getretenen und vorliegend gültigen Fassung von § 106 Abs. 1 StG nicht mehr mit eingeschriebenem Brief, sondern kann, wie dies von der Steuerverwaltung vorliegend getan wurde, per A-Post Plus-Sendung zugestellt werden.

d) Nach unbenutztem Ablauf der in der behördlichen Mahnung oder Verfügung gesetzten und allenfalls verlängerten Frist ist der Tatbestand objektiv erfüllt. Er nimmt keine Rücksicht darauf, ob die verspätet eingereichten Unterlagen von den Steuerbehörden berücksichtigt werden konnten oder nicht. Die Busse hat daher repressiven und präventiven Charakter. Dass sie zugleich ein Mittel des Verwaltungszwanges darstellt, ändert daran nichts. Handelt es sich bei der Ordnungsbusse aber nicht um reinen Verwaltungszwang, so kann die steuerpflichtige Person auch dann gebüsst werden, wenn sie nach Ablauf der Frist die behördlich angeordnete Handlung vornimmt (Entscheid des Bundesgerichts [BGer] vom 28. März 1996 i.S. Steuerverwaltung des Kantons Bern gegen S. und Steuerrekurskommission des Kantons Bern, publ. in: Der Steuerentscheid [StE] 1997 B 101.1 Nr. 9 = Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 66, S. 142 ff.).

e) Wegen Verfahrenspflichtverletzungen gebüsst werden können auch juristische Personen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 175 N 31).

f) Vorliegend hat die Rekurrentin trotz mit A-Post Plus-Sendung zugestellter Mahnung vom 9. Februar 2017 ihre Steuererklärung für das Jahr 2015 nicht innert der bis zum 28. Februar 2017 gesetzten Frist eingereicht. Dass sie die Steuerklärung am 21. April 2017 und damit noch vor Auferlegung der Ordnungsbusse mit Verfügung vom 24. April 2017 nachgereicht hat, spielt wie hiavor ge-

sehen, keine Rolle. Die Ordnungsbusse wurde entgegen der Rekurrentin denn auch nicht für das verspätete Einreichen der Steuerklärung, sondern für die Nichteinreichung bis am 28. Februar 2017 ausgesprochen, da mit Ablauf dieser letzten Frist der Tatbestand von § 154 StG erfüllt wurde. Die Auferlegung einer Ordnungsbusse ist damit nicht zu bestanden.

g) Daran ändert auch nichts, dass dem Präsidenten des Verwaltungsrates und Geschäftsführer der Rekurrentin trotz verspätet eingereicherter privater Steuerklärung offenbar keine Ordnungsbusse auferlegt wurde. Es besteht nämlich kein Hinweis darauf, dass seitens der Steuerverwaltung juristische gegenüber natürlichen Personen ungleich behandelt bzw. gar diskriminiert würden, zumal die Rekurrentin für diesen Vorwurf keine entsprechenden Belege ins Recht gelegt hat. In diesem Zusammenhang macht die Rekurrentin weiter geltend, andere steuerpflichtige Personen seien trotz verspäteter Einreichung der Steuererklärung nicht bestraft worden. Ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur ausnahmsweise anerkannt, nämlich dann, wenn eine rechtsanwendende Behörde eine rechtswidrige Praxis pflegt und überdies zu erkennen gibt, dass sie davon auch in Zukunft nicht abweichen werde. Grundbedingung für eine ausnahmsweise Gleichbehandlung im Unrecht ist in jedem Fall, dass sich der Betroffene in einer gleichen oder vergleichbaren Lage befindet wie der Dritte, dem der rechtswidrige Vorteil gewährt wurde. In aller Regel geht jedoch der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung der Rücksicht auf die gleichmässige Rechtsanwendung vor (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 122 II 446, E. 4a, m.w.H.). Es besteht kein Hinweis darauf, dass die Steuerverwaltung bewusst eine rechtswidrige Praxis pflegen würde, zumal die Rekurrentin auch für diesen Vorwurf keine entsprechenden Belege ins Recht gelegt hat. Daher ist ihr die Berufung auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht verwehrt.

3. Weiter stellt sich die Frage, ob die Ordnungsbusse zu Recht auf CHF 300.– festgelegt wurde.

a) Gemäss § 155 StG sind bei der Bemessung von den in §§ 151-154 StG vorgesehenen Strafen die Schwere des Verschuldens, der eingetretene oder beabsichtigte Erfolg und die persönlichen Verhältnisse zu berücksichtigen.

b) Bei der Verletzung von Verfahrenspflichten sind im Gegensatz zu den Tatbeständen der Steuerhinterziehung und des Steuerbetrugs keine stark unterschiedlichen Erscheinungsformen des Verschuldens denkbar, die nach einer Berücksichtigung in der Rechtsfolge rufen würden (Entscheid des Verwaltungsgerichts [heute: Kantonsgericht] des Kantons Basel-Landschaft vom 25. August 1993 i.S. X [Nr. 75], E. 4a, [www.bl.ch/kantonsgericht](http://www.bl.ch/kantonsgericht)). Auch der durch die Verletzung von Verfahrenspflichten stets gleich bleibende Erfolg der Störung des Steuerveranlagungsverfahrens lässt keine Differenzierung bei der Bemessung der Strafe zu.

c) Um eine einheitliche Bussenbemessung zu gewährleisten, hat die Steuerverwaltung mit KM Nr. 363 festgehalten, dass die Ordnungsbusse bei Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss § 154 StG normalerweise folgende Höhe beträgt:

<b>Steuerbares Einkommen/steuerbarer Ertrag</b>	<b>Busse in Franken</b>
Bis 30'000	100
Über 30'000 bis 60'000	200
Über 60'000 bis 90'000	300-400
Über 90'000 bis 120'000	500-600
Über 120'000 bis 150'000	700-800
Über 150'000	900-1'000
Im Wiederholungsfall	200 % der vorherigen Busse
Im wiederholten Wiederholungsfall	300 % der vorherigen Busse

Durch die Berücksichtigung des steuerbaren Einkommens bzw. Ertrages bei der Bemessung der Ordnungsbusse wird somit grundsätzlich auf die persönliche Situation der steuerpflichtigen Person Rücksicht genommen.

d) Für juristische Personen sieht die KM Nr. 363 in Grundsatz Nr. 3 zudem vor, dass die Ordnungsbusse mindestens CHF 300.– beträgt. Die Differenzierung zwischen juristischen und natürlichen Personen hinsichtlich der Minimalbusse rechtfertigt sich insofern, als juristische und natürliche Personen im Steuerrecht von Gesetzes wegen verschieden behandelt werden, so haben juristische Personen Ertrags- und Kapitalsteuern, natürliche Personen aber Einkommens- und Vermögenssteuern zu bezahlen, wobei die Steuersätze bei juristischen Personen tiefer sind. Zudem darf von juristischen Personen im Umgang mit Behörden, da ihnen derselbe vertrauter sein sollte, eine erhöhte Sorgfalt erwartet werden. Die Festlegung der Minimalbusse für juristische Personen von CHF 300.– ist daher nicht zu beanstanden.

e) Die Rekurrentin weist in diesem Zusammenhang zudem darauf hin, dass es an einer gesetzlichen Grundlage fehle. Bei der KM Nr. 363 handelt es sich um eine generell-abstrakte Dienstanweisung und mithin um eine Verwaltungsverordnung. Solche richten sich formell nur an die Verwaltungsbehörden. Behörden und ihr Personal sind insoweit durch die Verwaltungsverordnungen gebunden, als die verwaltungsinternen Vorschriften keinen offensichtlich verfassungs- oder gesetzwidrigen Inhalt aufweisen. Aufgrund der blossen Behördenverbindlichkeit stehen Rechtsunterworfenen und Gerichte regelmässig ausserhalb des Adressatenkreises. Ihnen gegenüber stellen sich reine Verwaltungsverordnungen als zwar standardisierte jedoch rechtsunverbindliche Ansichtsäusserungen der Verwaltungsbehörde über die Auslegung und Anwendung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen dar. Dennoch weicht das Bundesgericht von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung nicht ohne triftigen Grund ab, sofern die generell-abstrakte Ansichtsäusserung eine dem individuell-konkreten Fall angepasste und gerecht werdende Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen zulässt und überdies eine überzeugende Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben enthält (BGer 2C\_375/2015 vom 1. Dezember 2015, E. 3.2, m.w.H.). Wie schon hiavor gesehen, konkretisiert die KM Nr. 363 die gesetzliche Grundlage, mithin § 154 StG, um eine einheitliche Bussenbemessung zu gewährleisten, was zulässig ist. Zwar ist das Steuergericht nicht an die KM Nr. 363 gebunden, hat die Anwendung derselben durch die Steuerverwaltung aber bereits mehrfach geschützt (statt vieler: Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 21. Oktober 2016, 510 16 43, E. 3, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht)). Dass sich die Steuerverwaltung demnach bei der Auferlegung von Ordnungsbussen auf die KM Nr. 363 stützt, ist nicht zu bemängeln.

f) Hinsichtlich der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse macht die Rekurrentin geltend, dass lediglich ein leichtes Verschulden ihrerseits vorliege, so dass der Grundsatz Nr. 1 der KM Nr. 363, wonach bei sehr leichtem Verschulden, Unerfahrenheit oder Unbeholfenheit, betagten Personen sowie bei entschuldigen Gründen die Ordnungsbusse reduziert oder sogar aufgehoben werden könne, zum Tragen komme. Dazu ist einerseits festzuhalten, dass diese Bestimmung auf natürliche und nicht auf juristische Personen zugeschnitten und andererseits ein lediglich sehr leichtes Verschulden der Rekurrentin im Sinne der vorgenannten Gründe nicht erkennbar ist. Es stellt sich aber die Frage, ob der persönlichen Situation der Rekurrentin bei der Festlegung der Höhe der Ordnungsbusse genügend Rechnung getragen wurde. Sie weist nämlich darauf hin, dass man in den letzten Jahren nur Verluste geschrieben habe, so dass die Auferlegung der Ordnungsbusse gegen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verstosse. Wie der Veranlagungsverfügung der Staats- und Gemeindesteuer 2015 vom 22. Juni 2017 zu entnehmen ist, belief sich der steuerbare Ertrag auf minus CHF 162'259.–. In diesem Zusammenhang weist die Rekurrentin zwar richtigerweise darauf hin, dass gemäss KM Nr. 363, Grundsatz Nr. 6 die Ordnungsbussen 10 % des steuerbaren Einkommens bzw. Ertrages nicht übersteigen sollten, erwähnt aber nicht, dass gemäss KM Nr. 363 gleichzeitig auch das steuerbare Vermögen bzw. das Eigenkapital berücksichtigt werden kann, wenn dieses die persönlichen Verhältnisse besser widerspiegelt, etwa bei geringem Einkommen/Ertrag aber erheblichem Nettovermögen/Eigenkapital. Vorliegend ist der vorgenannten Veranlagungsverfügung ein erhebliches Eigenkapital im Sinne der vorgenannten Bestimmung von CHF 262'006.– zu entnehmen, welches seitens der Steuerverwaltung berücksichtigt werden durfte. Indem der Rekurrentin trotzdem lediglich die Minimalordnungsbusse für juristische Personen auferlegt wurde, obwohl für das erstmalige Nichteinreichen der Steuererklärung eine solche bis

CHF 1'000.– zulässig gewesen wäre, wurde der persönlichen Situation genügend Rechnung getragen, so dass eine Verletzung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit gemäss Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) nicht ersichtlich ist.

g) Schliesslich macht die Rekurrentin geltend, die Auferlegung der Ordnungsbusse sei willkürlich. Das Willkürverbot ist in Art. 9 BV verankert. Willkür liegt erst vor, wenn ein Entscheid offensichtlich unhaltbar ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn er zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A. Zürich/St. Gallen 2016, N 605). Vorliegend hat die Steuerverwaltung wie hiervor gesehen gestützt auf die gesetzliche Grundlage und die diese konkretisierende KM Nr. 363 eine angemessene Ordnungsbusse ausgesprochen. Was an diesem Vorgehen willkürlich sein soll, ist nicht erkennbar. Damit wurde der Rekurrentin zu Recht eine Ordnungsbusse von CHF 300.– auferlegt.

Damit erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

4. Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten von CHF 500.– zu bezahlen.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...