

3-BU.2024.148
2023/2011

Urteil vom 21. Januar 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **C._____**

vertreten durch WIPA Treuhand AG, Marcel Wieser, Heiligkreuzstrasse 7,
9008 St. Gallen

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/2011**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Am 23. Januar 2024 wurde C._____ (nachfolgend Angeklagter) die Steuererklärung 2023 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde der Angeklagte am 16. Juli 2024 erstmals gemahnt. Am 23. August 2024 erfolgte eine zweite, per A-Post Plus versandte Mahnung unter Ansetzung einer Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Steuererklärung 2023 inklusive aller Beilagen. Des Weiteren wurde der Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse bis CHF 10'000.00) hingewiesen.

2.

Da dem zuständigen Steueramt innert der Mahnfrist keine Steuererklärung zugeing, wurde beim Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 3. Oktober 2024 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 400.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl liess der Angeklagte mit Schreiben vom 8. Oktober 2024 Einsprache erheben.

5.

In seiner Stellungnahme vom 22. Oktober 2024 beantragte das Gemeindesteueramt S._____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 12. Dezember 2024 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht gegen den Angeklagten folgende Anklage:

- "1. Gestützt auf den angefochtenen Strafbefehl sei das Verfahren vor Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern gemäss § 249 ff. des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 durchzuführen.
2. Die angeklagte Person sei im Sinne des Strafbefehls zu bestrafen."

7.

Mit Verfügung vom 16. Dezember 2024 wurden der Angeklagte und dessen Vertreterin auf den 21. Januar 2025 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt S. _____ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 14. Januar 2025).

9.

Mit Erklärung vom 15. Januar 2025 verzichtete der Angeklagte auf die Teilnahme an der Verhandlung und ermächtigte das Gericht, das Urteil in Abwesenheit auf Grundlage der Akten zu fällen. Gleichzeitig liess er Stellung nehmen.

Der Präsident zieht in Erwägung:

I.

1.

Massgebend für die Beurteilung der vorliegenden Anklage ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) sowie die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Im Steuerstrafverfahren ist das KStA für Ermittlung, Untersuchung und Strafbefehl (§ 242 StG) zuständig. Nach Abschluss der Untersuchung wird ein Strafbefehl erlassen oder das Verfahren eingestellt (§ 245 Abs. 1 StG). Die angeschuldigte Person und der Gemeinderat können innert 30 Tagen nach Zustellung des Strafbefehls beim KStA schriftlich Einsprache erheben; diese bewirkt die Aufhebung des Strafbefehls (§ 247 Abs. 1 StG). Ist Einsprache erhoben worden, kann das KStA weitere Untersuchungen durchführen und bei veränderter Sach- oder Rechtslage einen neuen Strafbefehl erlassen (§ 247 Abs. 2 StG). Erachtet das KStA den Erlass eines neuen Strafbefehls nicht als geboten, stellt es das Verfahren ein oder erhebt Anklage beim Spezialverwaltungsgericht (§ 247 Abs. 3 StG). Der angefochtene Strafbefehl gilt als Anklageschrift (§ 247 Abs. 4 StG).

2.2.

Das KStA hat gegenüber dem Angeklagten einen Strafbefehl erlassen. Dieser gilt aufgrund der eingereichten Einsprache als aufgehoben. Gestützt auf die vorstehend zitierten Gesetzesbestimmungen ist das KStA befugt, Anklage zu erheben und das Spezialverwaltungsgericht ist zuständig für deren Beurteilung.

3.

3.1.

Der Angeklagte macht geltend, die Anklageschrift sei unpräzis, weil das KStA darin von einer Strafsanktion von pauschal CHF 500.00 ausgehe. Das KStA sei jedoch gehalten, die Strafsanktion genau zu beziffern.

3.2.

Mit der Anklage wird beantragt, "[d]ie angeklagte Person sei im Sinne des Strafbefehls zu bestrafen." Aus dem Strafbefehl Nr. 2023/2011 vom 3. Oktober 2024 ergibt sich damit ohne Weiteres, dass eine Busse von CHF 400.00 unter Auferlegung der Strafbefehlsgebühr von CHF 100.00 verlangt wird. Die Anklage genügt damit in Bezug auf die beantragte Strafe eindeutig und entspricht dem Anklagegrundsatz. Auf die Anklage ist dementsprechend einzutreten.

4.

Vorliegend verzichtete der Angeklagte auf die Teilnahme an der Verhandlung und ermächtigte das Gericht, das Urteil aufgrund der Akten in seiner Abwesenheit zu fällen (Schreiben vom 15. Januar 2025; § 250 Abs. 2 lit. c StG).

II.

1.

Eine Bestrafung nach § 235 Abs. 1 StG setzt drei Tatbestandselemente voraus: Eine Verfahrenspflicht nach Massgabe des Steuergesetzes, eine fruchtlos erfolgte Mahnung sowie die vorsätzliche oder fahrlässige Verletzung dieser gesetzlichen Verfahrenspflicht.

Zu den Verfahrenspflichten nach Steuergesetz gehört das Einreichen der Steuererklärung (§ 180 Abs. 2 StG). Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung trifft denjenigen unmittelbar, der kraft persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton und in der in Frage stehenden Einwohnergemeinde eine Steuerpflicht begründet (§§ 16 f. StG).

2.

Der Angeklagte hatte am 31. Dezember 2023 unbestrittenermassen Wohnsitz in S. _____. Somit war er verpflichtet, dem Gemeindesteuernamt S. _____ die Steuererklärung 2023 einzureichen.

3.

Der Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 23. August 2024 reichte er innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein. Dies wurde vom Angeklagten zu Recht nicht bestritten.

4.

4.1.

Der Angeklagte rügt in formeller Hinsicht zum einen die fehlende Unabhängigkeit des Steuerkommissärs und des KStA. Zum anderen sei der Anspruch des Angeklagten auf rechtliches Gehör verletzt worden, da kein kontradiktorisches Verfahren vor der Bussenfestsetzung durchgeführt worden sei und eine Begründung für die Bussenhöhe fehle. Insbesondere habe die Vorinstanz ihre Untersuchungs- und Fürsorgepflicht verletzt. Der Angeklagte hielt weiter fest, "faktisch wird auch das Gericht die Befunde der Vorinstanz zum Massstab nehmen und die Beurteilung ohne eigene Beweiserhebung vornehmen. Die Untersuchungsmaxime wird auf diese Weise zum toten Buchstaben erklärt."

4.2.

4.2.1.

Formelle Rügen – wie namentlich Gehörsrügen oder die Rüge der fehlenden institutionellen Unabhängigkeit – und Sachverhaltsrügen können ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen, weshalb sie vorab zu behandeln sind (Urteile 9C_750/2023 vom 18. Dezember 2023 Erw. 2,1; 2C_876/2020 vom 13. September 2022 Erw. 2.2.1 mit Hinweisen, nicht publ. in: BGE 149 II 147).

4.2.2.

Bei Bussen nach § 182 StG handelt es sich ungeachtet der geläufigen Bezeichnung als Ordnungsbusse um echte Strafen (vgl. Titel des 10. Teils des StG "Steuerstrafrecht" sowie § 99 Kantonsverfassung und §§ 242 ff. StG; Kurt Eichenberger, Verfassung des Kantons Aargau, Textausgabe mit Kommentar, Aarau 1986, § 99 KV N 2). Folglich gelten die allgemeinen Grundsätze des Straf- und Strafverfahrensrechts. Auf das Verfahren gelangen dementsprechend die Garantien der Europäischen Menschenrechtskonvention vom 4. November 1950 (EMRK), insbesondere Art. 6, zur Anwendung. Ebenfalls zu beachten sind die entsprechenden strafprozessualen Grundsätze der Bundesverfassung vom 19. April 1999 (BV).

4.2.3.

Der aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV fließenden Begründungspflicht wird Genüge getan, wenn sich die Behörde auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränkt (BGE 138 I 232, Erw. 5.1, S. 237; Urteil des Bundesgerichts vom 23. April 2019, Erw. 2.2.1 [2C_312/2019]; Urteil des Verwaltungsgerichts vom 15. Dezember 2020 [WBE.2020.383]; Urteil des Steuerrekursgerichts vom 4. November 2003 [RV.2003.50227]).

4.2.4.

Im Bereich des Steuerstrafrechts besteht gestützt auf Art. 6 Abs. 1 EMRK ein Anspruch auf persönliche Anhörung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 174 StG, N 15a e contrario). Hingegen besteht kein Anspruch auf persönliche Anhörung im Strafbefehlsverfahren vor dem KStA (VGE vom 22. Februar 2012 [WBE.2011.269]; AGVE 2003, S. 350 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 244 StG N 1).

Der kantonale Gesetzgeber hat in verfahrensrechtlicher Hinsicht für die Verfolgung von Verfahrenspflichtverletzungen ein vereinfachtes Verfahren geschaffen, indem die Einleitung des Strafverfahrens direkt durch Erlass eines Strafbefehls erfolgen kann (§ 243 Abs. 3 StG; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 235-241a StG N 11).

4.3.

4.3.1.

Der Angeklagte liess in der Einsprache vorbringen, wer strafen wolle, müsse unabhängig sein. Vorliegend verfolge die "Behörde" ein unzulässiges Eigeninteresse und sei direkte Nutzniesserin der Strafsanktion. Es fehle die institutionelle Unabhängigkeit der Vorinstanz als strafrechtliches Organ in Personalunion mit der Veranlagungstätigkeit. Das verstosse gegen die Grundregeln auf ein nicht vorbefasstes Verfahren und fair trial.

4.3.2.

Der Angeklagte verkennt dabei, dass weder der Steuerkommissär noch das KStA im Ordnungsbussenverfahren eine Doppelrolle innehaben. Für die Steuerveranlagung ist – wie vom Angeklagten richtig erkannt – die Steuerkommission der Gemeinde zuständig. Hingegen eröffnet das KStA auf Antrag eines Gemeindesteueramtes – und nicht etwa der Steuerkommission – nach Abschluss der Untersuchung den Strafbefehl. Wird dieser Strafbefehl, wie im vorliegenden Fall, angefochten, werden die Akten für die Durchführung des Gerichtsverfahrens an das Spezialverwaltungsgericht weitergeleitet (§ 242 ff. StG). Es kann offensichtlich keine Befangenheit durch Vorbefassung vorliegen. Die Unabhängigkeit der verschiedenen Instanzen ist vorliegend gewahrt. Die diesbezügliche Rüge des Angeklagten ist unbegründet.

4.4.

4.4.1.

Zudem liess der Angeklagte geltend machen, sein Anspruch auf rechtliches Gehör sei verletzt worden, da der blosser Verweis auf eine vorangegangene Mahnung als nachvollziehbare Begründung für eine Busse nicht ausreiche und kein kontradiktorisches Verfahren erfolgt sei. Eine derart krasse Verletzung des formellen Rechts müsse zur Aufhebung der Strafverfügung führen und zwar ungeachtet einer materiell vertieften Prüfung. Weiter rügte der Angeklagte, das KStA habe sich nicht mit seiner EMRK-Rüge befasst. Insbesondere habe das KStA "ohne vorgängige Abklärung der Beweggründe als Ursache der Pflichtverletzung einfach die Bussensanktion verhängt". Die Vorinstanz habe dadurch ihre Untersuchungspflicht in krasser Weise verletzt.

4.4.2.

Das Steuergesetz sieht für das Strafbefehlsverfahren keinen Anspruch auf ein kontradiktorisches Verfahren vor. Das Verfahren deckt sich insoweit mit dem in den Art. 352 ff. der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (StPO) geregelten Strafbefehlsverfahren. Es ist nicht zu beanstanden. Ein Anspruch auf persönliche Anhörung vor Erlass eines Strafbefehles besteht nicht (vgl. Erw. 4.2.4.).

4.4.3.

Das KStA hat nach Einspracheerhebung das Gemeindesteueramt S. _____ zur Stellungnahme aufgefordert. Das Gemeindesteueramt S. _____ hat die Stellungnahme vom 22. Oktober 2024 eingereicht. Diese wurde der Vertreterin des Angeklagten mit Schreiben vom 24. Oktober 2024 mit der Möglichkeit der Stellungnahme zugestellt (Zustellung am 25. Oktober 2024). Es wurde in diesem Schreiben unter anderem ausdrücklich darauf hingewiesen, "Danach wird aufgrund der Sach- und Rechtslage entschieden, ob wir in Anwendung von § 247 Abs. 3 des Steuergesetzes vom

15. Dezember 1998 eine Anklage beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern einreichen."

Seitens des Angeklagten bzw. seiner Vertreterin erfolgte keine Stellungnahme. In der Folge hat das KStA Anklage erhoben.

4.4.4.

Die Steuerpflichtigen sind gesetzlich verpflichtet, in der Steuererklärung umfassend und wahrheitsgemäss Auskunft zu erteilen, auch weil es sich bei der Prüfung der Steuererklärung um ein Massengeschäft handelt. In der Anklage vom 12. Dezember 2024 hat das KStA zur Begründung des Straf-antrags die Säumnis des Angeklagten, die Steuererklärung einzureichen, genannt. Die Vorinstanz hat sich – soweit notwendig – mit den wesentlichen Punkten der Einsprache auseinandergesetzt. Ein Verfahrensfehler ist nicht auszumachen.

4.5.

4.5.1.

Im Strafverfahren muss die (Anklage-)Behörde den massgeblichen Straftatbestand nachweisen. Bleiben beim Strafrichter objektive Zweifel offen, ob der Straftatbestand tatsächlich verwirklicht wurde, muss er nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" freisprechen (vgl. Art. 10 Abs. 3 StPO). Voraussetzung für die Auferlegung einer Ordnungsbusse ist somit die Überzeugung der Strafbehörde bzw. des Strafrichters, dass der Steuerpflichtige seine Steuererklärung trotz Mahnung tatsächlich nicht eingereicht hat. Gemäss § 244 StG ist das KStA für die Untersuchung des Sachverhalts zuständig.

4.5.2.

Mit Weiterleitung der Einsprache und Einholung der Stellungnahme des Gemeindesteueramts S._____ vom 22. Oktober 2024 sowie der Gewährung einer Frist für eine Stellungnahme des Angeklagten hat das KStA die gebotenen Untersuchungshandlungen vorgenommen. Angesichts der Tatsache, dass der Angeklagte im vorliegenden Verfahren eine Vertreterin mit der Verfassung der Einsprache und Stellungnahme zur Anklage beauftragen konnte, ist nicht ersichtlich, weshalb dies nicht bereits für eine Steuerdeklaration bzw. im Strafbefehlsverfahren vor dem KStA möglich gewesen sein sollte. In der Stellungnahme hätte der Angeklagte seine Beweggründe darlegen können. Der Angeklagte hat jedoch auf eine Stellungnahme verzichtet.

4.5.3.

Selbst wenn der Anspruch auf rechtliches Gehör in der von der Vertreterin des Angeklagten behaupteten Art bestanden hätte, wäre dessen Verletzung durch die Verhandlung und damit einhergehender Parteibefragung vor dem Spezialverwaltungsgericht am 21. Januar 2025 geheilt worden.

Das Spezialverwaltungsgericht hat dem Angeklagten die Verhandlung angeboten. Der Angeklagte hat auf eine Teilnahme verzichtet. Dass der Angeklagte auf die Teilnahme an der Verhandlung verzichtete, schadet insofern nicht, als dass der Angeklagte mit Schreiben vom 15. Januar 2025 umfassend vor dem Spezialverwaltungsgericht Stellung nehmen konnte.

4.5.4.

Nicht zuletzt sind die vom Angeklagten zitierten Bundesgerichtsentscheide 1C_377/2019 Erw. 7 und 1B_272/2020 Erw. 3.2. nicht einschlägig. Erstes bezieht sich auf das Recht auf eine wirksame Beschwerde gemäss Art. 13 EMRK und Letzteres auf einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil aufgrund einer Beweismittelbeschlagnahme. Mit dem vorliegenden Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht hat der Angeklagte sein Recht auf wirksame Beschwerde nach Art. 13 EMRK ausgeübt. Weder im vorinstanzlichen noch im vorliegenden Verfahren wurden Beweismittel beschlagnahmt.

4.5.5.

Dementsprechend liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor. Die entsprechenden Rügen erweisen sich als unbegründet.

4.6.

4.6.1.

Der Angeklagte stellt die Rechtskonformität von § 235 StG in Frage und rügt die kantonale Gesetzesbestimmung als EMRK-widrig.

4.6.2.

§ 235 StG konkretisiert Art. 55 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) und entspricht dem Wortlaut von Art. 174 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

Es handelt sich sowohl bei § 235 StG wie auch bei Art. 55 StHG und Art. 174 DBG um eine als echtes Unterlassungsdelikt ausgestaltete Übertretung im Steuerstrafrecht (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 55 StHG N 1; Kommentar zum Aargauischen Steuergesetz, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 235-241a StG N 3-6).

4.6.3.

Anwendbar sind auf jeden Fall die schweizerischen Gesetze, insbesondere das aargauische Steuergesetz. Entgegen den Ausführungen der Vertreterin ist es sehr wohl im Sinne des Gesetzes, Verfahrenspflichtverletzungen zu ahnden, um im Massenverwaltungsverfahren einen geordneten Ablauf

zu garantieren (§ 235 Abs. 1 StG). Die Strafbarkeit der Verfahrenspflichtverletzungen bezweckt die Gewährleistung von gesetzmässigen Veranlagungen bzw. den Schutz des Steueranspruchs des Gemeinwesens (BGE 121 II 257, Erw. 5b). Sanktioniert wird ein blosser Handlungsunwert; eines Steuerausfalls bedarf es nicht (Botschaft Steuerharmonisierung, S. 138). § 235 Abs. 1 StG erweist sich insoweit als EMRK-konform.

4.6.4.

Der Angeklagte brachte vor, "mit dem Mittel der ermessensweisen Veranlagung [stehe] ein absolut taugliches Instrument zur Verfügung, um einer Mitwirkungspflichtverletzung angemessen und durchaus effizient zu begegnen. (...). Deshalb sind Veranlagungen nach pflichtgemässen Ermessen nur erschwert anfechtbar und führen bei der Pflichtigen zu einer Überbesteuerung".

Entgegen der Behauptung des Angeklagten ist die Vornahme der Ermessensveranlagung keine strafrechtliche Sanktion. In der letzten Mahnung vom 23. August 2024 wurden dem Angeklagten die Folgen der Nichteinreichung der Steuererklärung angedroht. So wird zum einen aus steuerstrafrechtlichen Gründen eine Busse ausgefällt (§ 235 StG), zum anderen aus steuerrechtlichen Gründen eine Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen vorgenommen (§ 191 Abs. 3 StG). Keine Voraussetzung der Ermessensveranlagung ist, dass der Steuerpflichtige die Verfahrenspflicht schuldhaft verletzt. Hingegen setzt die Bestrafung des Steuerpflichtigen wegen Verletzung von Verfahrenspflichten dessen Verschulden voraus (§ 235 StG; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 191 StG N 16).

Die Rüge ist folglich unbegründet. Der Einwand erweist sich als unbehelflich.

4.7.

4.7.1.

Der Angeklagte brachte vor, obschon er Schweizer Staatsbürger sei, sei er als ehemaliger kosovarischer Staatsangehöriger mit der deutschen Sprache und den steuerrechtlichen Pflichten noch immer wenig bis gar nicht vertraut. Eine Delegation an die Ehepartnerin des Angeklagten sei aufgrund deren eigenen Sprachhandicaps nicht möglich und die Mandatierung einer Treuhandgesellschaft sei nicht ohne weiteres umsetzbar.

4.7.2.

Die vom Angeklagten angeführte Unbeholfenheit in steuerlichen Angelegenheiten und die behaupteten Sprachschwierigkeiten vermögen die Verfahrenspflichtverletzung nicht zu entschuldigen. Es wäre ihm ohne Weiteres zuzumuten gewesen, sich rechtzeitig Hilfe zu holen, um seine Verfahrenspflichten zu erfüllen. Die Vorstrafen zeigen, dass der Angeklagte seine

steuerlichen Mitwirkungspflichten nicht ernst nimmt und sich seit längerem nicht bemühte, "rechtzeitig" Hilfe zu holen. Dass er dazu in der Lage gewesen wäre, zeigen die im vorliegenden Verfahren von einer Vertreterin verfasste Einsprache und die Stellungnahmen. Die vorgebrachten Einwände sind daher nicht glaubhaft und erweisen sich als reine Schutzbehauptungen.

4.8.

Weitere Gründe, welche dem Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2023 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches verunmöglicht hätten, sind nicht ersichtlich. Der Angeklagte hat damit seine Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2023 verletzt. Der objektive Tatbestand von § 235 Abs. 1 StG ist vorliegend erfüllt.

5.

Zu prüfen bleibt der subjektive Tatbestand. Ob dieser erfüllt ist, beurteilt sich aufgrund strafrechtlicher Grundsätze. In diesem Zusammenhang finden gemäss ständiger Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts die allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) Anwendung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 236 StG N 10, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Vorsatz (Art. 12 Abs. 2 StGB) setzt ein Wissen und Wollen des Pflichtigen voraus. Fahrlässig begeht gemäss Art. 12 Abs. 3 StGB eine Tat, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat.

Dem Angeklagten musste aufgrund der allgemein bekannten Verpflichtung zur jährlichen Abgabe der Steuererklärung, der öffentlichen Bekanntmachung im Sinne von § 180 Abs. 1 StG, der Zustellung des Formulars zur Einreichung der Steuererklärung, der früher ausgefallten Bussen sowie der Mahnungen bewusst gewesen sein, dass er die ausgefüllte Steuererklärung bis zur angesetzten Frist hätte einreichen müssen. Dennoch hat er dies unterlassen, womit er zumindest fahrlässig handelte. Folglich erweist sich auch der subjektive Tatbestand von § 235 Abs. 1 StG als erfüllt.

6.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Angeklagte gegen § 235 Abs. 1 StG verstossen hat und dementsprechend zu bestrafen ist.

7.

Es liegen weder Rechtfertigungsgründe noch Schuldausschliessungs- oder -milderungsgründe vor.

8.

8.1.

Liegt eine Verfahrenspflichtverletzung vor, ist eine Busse auszufällen (§ 235 Abs. 1 StG, letzter Teilsatz). Diese beträgt in leichten Fällen maximal CHF 1'000.00, in schweren Fällen oder bei Rückfall maximal CHF 10'000.00. Gemäss konstanter Praxis des KStA sowie des Spezialverwaltungsgerichts richtet sich die Stufung der Busse in der Regel nach der Höhe des letzten rechtskräftig veranlagten steuerbaren Einkommens und nach der Anzahl früherer Ordnungsbussen. Diesbezüglich hat das KStA einen nicht zu beanstandenden Bussentarif ausgearbeitet. Das KStA beantragt eine Busse in der Höhe des Strafbefehls, also von CHF 400.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

8.2.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 59'800.00 (letztes rechtskräftiges steuerbares/satzbestimmendes Einkommen 2022) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2018 bis 2022) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits zwei Mal gebüsst werden (2021, 2022). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 59'800.00 sowie bei der dritten Widerhandlung CHF 400.00.

8.3.

8.3.1.

Der Angeklagte liess bezüglich Strafzumessung vorbringen, sein Verschulden sei gering. Insbesondere drohe dem Staat kein Verlust von Steuersubstrat und/oder ein nicht wiedergutzumachender Rechtsnachteil.

8.3.2.

Die rechtsgleiche Behandlung aller Steuerpflichtigen gebietet, dass grundsätzlich sämtliche Widerhandlungen gegen das Steuergesetz, unabhängig von der Schwere des Verschuldens und des begangenen Delikts, verfolgt werden. Die Gemeindesteuerämter sind deshalb angewiesen, entsprechende Vorkommnisse dem KStA zur Anzeige zu bringen (§ 88 StGV; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 235-241a StG N 8). Der Eintritt eines Erfolgs, insbesondere ein Steuerausfall beim Gemeinwesen, wird nicht vorausgesetzt. Die Verfahrenspflichtverletzung wird daher hinsichtlich des staatlichen Steueranspruchs dogmatisch als abstraktes Gefährdungsdelikt verstanden (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 362; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 234 StG N 2; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 235 StG N 4). Eine steuerstrafrechtlich relevante Verlet-

zung von Verfahrenspflichten begeht eine mitwirkungspflichtige Person, die trotz Mahnung einer amtlichen Anordnung oder einer sich aus dem Gesetz ergebenden Mitwirkungspflicht schuldhaft zuwidergehandelt hat (RGE vom 26. September 2002 [RV.2002.50070]).

8.3.3.

Verlangt wird ein Unterlassen, welches das geschützte Rechtsgut – vorliegend die Steuerrechtsordnung bzw. der Steueranspruch des Gemeinwesens und folglich eine gesetzmässige Veranlagung – verletzt. Dass die gesetzmässige Veranlagung tatsächlich behindert wird, ist nicht erforderlich. Die abstrakte Gefahr wird dennoch als derart hoch eingeschätzt, dass der Gesetzgeber bereits das gefährdende Verhalten (vorliegend durch Unterlassen) als selbständig strafbar beurteilt. Die abstrakte Gefährdung des Steueranspruchs des Gemeinwesens genügt und ist unabhängig von der Schwere des Verschuldens vorliegend erfüllt. Die vom Angeklagten vorgebrachten Gründe erweisen sich daher als unbehelflich.

8.4.

8.4.1.

Der Angeklagte liess weiter zur Strafzumessung festhalten, die Bussenhöhe sei unverhältnismässig. Es fehle jede Relation zum Verschulden und es werde keine Rücksicht darauf genommen, dass sich der Angeklagte längst im Rentenalter befinde und über einen "sprachlich erschwerenden Migrationshintergrund" verfüge. Sein jährlich erzieltetes Renteneinkommen betrage CHF 20'440.00. Das Bussenschema des KStA hingegen gehe "offenbar davon aus, dass C._____ jährlich ein Einkommen von CHF 59'880.00 erziele, was evident falsch ist und eine krasse Verletzung des pflichtgemässen Ermessens" darstelle. Erschwerend komme hinzu, dass beide Ehepartner je separat mit derselben Strafsanktion erfasst werden. Die Busse sei ersatzlos zu streichen, eventualiter auf maximal CHF 100.00 zu reduzieren. Eine darüber hinausgehende Sanktion sei mit den Regeln eines fairen Verfahrens nach Art. 6 Ziff. 1 EMRK nicht zu vereinbaren. Vielmehr werde "mit einer pauschalen Bussensanktion (...) jede Form von strafrechtlicher Einzelfallgerechtigkeit ausgeschlossen (...)."

8.4.2.

Gemäss § 246 Abs. 2 StG sind Bussen innerhalb des Strafrahmens nach den allgemeinen, in Art. 47 StGB angeführten Kriterien zu bemessen. Für die Bussenhöhe ist demnach auf das Verschulden des Täters abzustellen, welches sich aufgrund der objektiven und subjektiven Schwere der Verfahrenspflichtverletzung ergibt (AGVE 1973, S. 403 f.). Die Tatschwere bestimmt sich dabei im Wesentlichen nach der Bedeutung der missachteten Mitwirkungspflicht, dem Verhalten des Täters nach Erhalt der Mahnung sowie nach dem mutmasslichen Steuerausfall. Sodann hat die Strafzumessung den aktuellen persönlichen Verhältnissen des Täters, insbesondere seinen Einkommens- und Vermögensverhältnissen Rechnung zu tragen

(Verwaltungsgerichtsurteil vom 20. Dezember 2021, Erw. 2.4.1. [WBE.2021.319]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 235 StG N 71).

8.4.3.

Das Prinzip der individuellen Strafzumessung gilt auch in Bezug auf Ehegatten, welche ihre Verfahrenspflichten verletzen (RGE vom 23. Februar 2011 [3-BU.2010.51]). Die Busse ist für jeden Ehegatten – trotz der gemeinsamen Steuerpflicht – nach seinem eigenen Verschulden (Art. 47 StGB) zu bemessen. Wenn sich nichts anderes ergibt, wird bei der Busse bemessung nach dem Ordnungsbussentarif unter der Annahme desselben Verschuldens bei Verheirateten die aufgrund des gemeinsamen Einkommens berechnete Gesamtbusse je zur Hälfte den Ehegatten auferlegt. Gemäss dem für die Ehepaare geltenden Bussentarif ist die Summe der den beiden Ehegatten auferlegten Bussen gleich hoch, wie die Busse gemäss Bussentarif für Alleinstehende mit demselben Einkommen.

8.4.4.

Das KStA hat zur Sicherstellung der rechtsgleichen Behandlung aller säumigen Steuerpflichtigen einen Ordnungsbussentarif aufgestellt. Dabei wird die Busse in Abhängigkeit von der Höhe des steuerbaren Einkommens und der Anzahl bisheriger Bussen festgelegt, wobei allfälligen Besonderheiten des Einzelfalls Rechnung zu tragen ist. Die Steuergerichte stellen – obwohl rechtlich eine Bindungswirkung fehlt (VGE vom 16. Februar 2021 Erw. 2.2 [WBE.2021.13]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 235 StG N 69a) – regelmässig auf diesen Bussentarif ab (vgl. VGE vom 13. April 2004 [BE.2004.00082]) bzw. erachten den Bussentarif als sachgerecht (SGE vom 14. März 2013 [3-BU.2012.56]).

8.4.5.

Vorliegend missachtete der Angeklagte bereits zum dritten Mal in Folge seine Pflicht, eine Steuererklärung einzureichen. Er setzte sich folglich wiederholt über eine zentrale Mitwirkungspflicht hinweg. Zudem gingen dem Strafbefehl zwei unbeachtet gebliebene Mahnungen voraus. Schliesslich kommt erschwerend hinzu, dass der Angeklagte es bewusst auf die Ausfällung eines Strafbefehls hat ankommen lassen, statt sich mit den Steuerbehörden zwecks Lösungsfindung in Verbindung zu setzen. Diese Faktoren werden mit dem Bussentarif korrekterweise strafscharfend/straf erhöhend berücksichtigt.

8.4.6.

Der Angeklagte liess vorbringen, er erziele ein jährliches Renteneinkommen von CHF 20'440.00 und seine Ehefrau von CHF 13'776.00. Dies entspräche einem gemeinsamen Einkommen von CHF 34'216.00. Weder der Angeklagte noch die beigezogene Vertreterin reichten dem Gemeindesteueramts die Steuererklärung 2023 nach (Aktennotiz vom 14. Januar 2025).

Eine Überprüfung dieser Behauptungen des Angeklagten war damit nicht möglich.

Ferner verkennt der Angeklagte, dass das von ihm gerügte steuerbare Einkommen von CHF 59'880.00 unanfechtbar in Rechtskraft erwachsen ist. Falls das veranlagte steuerbare Einkommen – wie von der Vertreterin bezeichnet – "evident falsch" sein sollte und eine krasse Verletzung des pflichtgemässen Ermessens darstelle, so hätte der Angeklagte die entsprechenden Rechtsmittel dagegen erheben können und müssen. Darauf hat er offensichtlich verzichtet, so dass zur Beurteilung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bzw. seiner Strafempfindlichkeit auf das rechtskräftig festgesetzte Einkommen abgestellt werden musste.

8.4.7.

Der auf dem letzten rechtskräftigen steuerbaren Einkommen und der Anzahl Vorstrafen basierende Bussentarif des KStA ist vorliegend verhältnismässig und nicht zu beanstanden.

8.5.

Gründe für eine Reduktion der Busse sind keine ersichtlich. Die Busse von CHF 400.00 ist damit zu bestätigen.

III.

1.

Soweit die §§ 249 ff. StG betreffend das Strafverfahren vor Spezialverwaltungsgericht keine abweichenden Vorschriften enthalten, gelten die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei ordentlichen Veranlagungen sinngemäss (§ 251 StG). Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt; bei teilweisem Obsiegen/Unterliegen sind die Kosten anteilmässig zu verteilen.

2.

Das KStA hat dem Angeklagten eine Gebühr von CHF 100.00 auferlegt. Diese ist angemessen und ist vom Angeklagten zu tragen (vgl. die ausführliche Begründung in SGE vom 27. Mai 2020 [3-BU.2020.17], Erw. III.2.).

3.

Nachdem die vom KStA beantragte Busse von CHF 400.00 und die Gebühren von CHF 100.00 bestätigt werden, unterliegt der Angeklagte und die Verfahrenskosten sind ihm vollumfänglich aufzuerlegen (§ 189 Abs. 2 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird der Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 400.00 verurteilt.

2.

Der Angeklagte hat die Kosten von CHF 100.00 zu tragen, welche vom KStA zusammen mit der Busse bezogen werden.

3.

Der Angeklagte hat die Gerichtsgebühr von CHF 200.00 zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Angeklagten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt S. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 21. Januar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha