

**3-BU.2024.89**  
2022/13030

**Urteil vom 28. Juni 2024**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Präsident Heuscher  
                     Gerichtsschreiberin Ha

\_\_\_\_\_  
Anklagebehörde      **Steueramt des Kantons Aargau**

\_\_\_\_\_  
Angeklagter      **A.**\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Gegenstand      **Strafbefehl Nr. 2022/13030**  
                     betreffend Ordnungsbusse

---

## **Der Präsident entnimmt den Akten:**

### **1.**

Anfang 2023 wurde A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Angeklagter) die Steuererklärung 2022 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde der Angeklagte am 22. August 2023 erstmals gemahnt. Am 27. Oktober 2023 erfolgte eine zweite, per A-Post Plus versandte Mahnung unter Ansetzung einer Frist von 20 Tagen zur Einreichung der Steuererklärung 2022 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 14. Dezember 2023 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 5'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

### **4.**

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit undatiertem Schreiben, (dem KStA, Bezug, am 12. Januar 2024 zugegangen) Einsprache.

### **5.**

In seiner Stellungnahme vom 18. März 2024 beantragte das Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ die Abweisung der Einsprache.

### **6.**

Am 22. Mai 2024 (Eingang beim Spezialverwaltungsgericht am 21. Mai 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 22. Mai 2024 wurde der Angeklagte auf den 28. Juni 2024 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

**8.**

Mit Schreiben vom 6. Juni 2024 wurde dem Angeklagten die Vorladung nochmals per A-Post Plus zugestellt.

**9.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 27. Juni 2024).

**10.**

Der Angeklagte ist nicht zur Verhandlung erschienen.

---

## **Der Präsident zieht in Erwägung:**

### **I.**

#### **1.**

Massgebend für die Beurteilung der vorliegenden Anklage ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

#### **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. Auf die Anklage ist dementsprechend einzutreten.

#### **3.**

Erscheint der Angeklagte – wie im vorliegenden Verfahren – trotz Vorladung nicht zur Verhandlung und wurde vorgängig nicht ausdrücklich um die Ansetzung eines neuen Gerichtstermins ersucht, geht das Spezialverwaltungsgericht davon aus, dass das Gericht ermächtigt wird, das Urteil in Abwesenheit aufgrund der Akten zu fällen (§ 250 Abs. 2 lit. c StG, Hinweis in der Vorladung).

## **II.**

### **1.**

#### **1.1.**

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 diejenigen unmittelbar, der kraft persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton und in der in Frage stehenden Einwohnergemeinde eine Steuerpflicht begründet (§§ 16 f. StG).

#### **1.2.**

Der Angeklagte hatte am 31. Dezember 2022 unbestrittenermassen Wohnsitz in R.\_\_\_\_. Somit war er verpflichtet, dem Gemeindesteueramts die Steuererklärung 2022 einzureichen.

#### **1.3.**

##### **1.3.1.**

Der Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 27. Oktober 2023 reichte er innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein. Dies wird vom Angeklagten zu Recht nicht bestritten.

##### **1.3.2.**

Der Angeklagte bringt vor, er sei aufgrund diverser schwerer Betriebsunfälle in den vergangenen Jahrzehnten lediglich noch in einem 35 %-Pensum als Metzger arbeitsfähig. Seine Ehefrau leide seit Jahren an MS und könne nur zu 50 % arbeiten. Angesichts der täglichen Existenzbedrohung habe sich eine gewisse Gleichgültigkeit entwickelt. Er bedauere sein Fehlverhalten und werde in Zukunft die Steuererklärung korrekt ausfüllen und einreichen.

##### **1.3.3.**

Mit der vom Angeklagten geltend gemachten langjährigen teilweisen Arbeitsunfähigkeit lässt sich nicht nachweisen, dass er vom 29. Oktober 2023 bis 17. November 2023 (letzte Frist) nicht in der Lage war, die Steuererklärung 2022 auszufüllen und einzureichen, ein Fristerstreckungsgesuch zu stellen oder eine Drittperson damit zu beauftragen. Aus den Akten ergeben sich ebenfalls keine Hinweise auf eine Beeinträchtigung des Angeklagten, die ihm die Einreichung der Steuererklärung verunmöglicht hätte. So sind trotz Berufsunfällen insbesondere keine der Erwerbsunfähigkeit entsprechende Renten bekannt. Der Einwand des Angeklagten ist unzureichend

substantiiert und als blosser Schutzbehauptung zu werten. Es kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass der Angeklagte während der letzten Mahnfrist überhaupt nicht in der Lage gewesen wäre, sich um seine steuerlichen Angelegenheiten zu kümmern.

Demnach ist festzuhalten, dass sämtliche Einwände des Angeklagten unbehelflich sind und die Nichteinreichung der Steuererklärung 2022 bzw. eines Fristerstreckungsgesuches nicht zu begründen vermögen.

#### **1.3.4.**

Weitere Gründe, welche dem Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2022 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches verunmöglicht hätten, sind nicht ersichtlich. Der Angeklagte hat damit seine Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2022 verletzt. Der objektive Tatbestand ist vorliegend erfüllt.

#### **1.4.**

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, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 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.

#### **1.5.**

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

### **2.**

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

### **3.**

#### **3.1.**

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 5'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

#### **3.2.**

##### **3.2.1.**

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 123'296.00 (letztes rechtskräftiges steuerbares/satzbestimmendes Einkommen 2021) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt.

##### **3.2.2.**

Der Angeklagte hält fest, die Busse sei völlig unverhältnismässig und insbesondere im Vergleich zum tatsächlichen Einkommen viel zu hoch. Es sei nicht nachvollziehbar, wie das Gemeindesteueramt dem Angeklagten und seiner Ehegattin ein steuerbares Einkommen von über CHF 123'800.00 (recte: CHF 123'200.00) zurechnen könne. Der Bruttolohn als Metzger betrage monatlich CHF 1'600.00 und seine Ehegattin verdiene in einem 50 %-Pensum monatlich CHF 2'700.00 brutto.

##### **3.2.3.**

Angesichts der Tatsache, dass der Angeklagte seit 2001 nie eine Steuererklärung einreichte, liegen seine finanziellen Verhältnisse weitgehend im Dunkeln. Ein Abstellen auf die Angaben des Angeklagten zum Einkommen und damit zur Beurteilung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bzw. seiner Strafempfindlichkeit ist deshalb nicht möglich, was ausschliesslich er selbst zu verantworten hat. Die Einschätzung des steuerbaren Einkommens des Angeklagten nach Ermessen ist hinzunehmen und dementsprechend das Einkommen gemäss letzter rechtskräftiger Steuerveranlagung zu berücksichtigen. Davon kann für die Beurteilung der Strafempfindlichkeit nicht abgewichen werden.

### **4.**

#### **4.1.**

Der Angeklagte und seine Ehegattin haben seit dem Jahr 2001 ununterbrochen keine Steuererklärung eingereicht. Anrechenbar sind für die Bussenbemessung hier aber praxisgemäss nur fünf Vorstrafen. Bei der sechsten

Widerhandlung wird die Busse im Einzelfall verschuldensabhängig bemessen.

#### **4.2.**

Mit jeder weiteren Widerhandlung wiegt das Verschulden schwerer, was sich in der ansteigenden Bussenhöhe im Wiederholungsfalle niederschlägt. Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen bis zu CHF 130'000.00 bei Ehegatten bei der dritten Widerhandlung je CHF 1'100.00, bei der vierten Widerhandlung je CHF 2'750.00 und bei der fünften Widerhandlung je CHF 5'000.00.

#### **4.3.**

Trotz erheblicher Vorstrafen in den letzten fünf Jahren zwischen CHF 4'000.00 und CHF 5'000.00 (was der Maximalbusse pro Ehegatte entspricht) wurde auch die Steuererklärung 2022 nicht eingereicht. Diese fortgesetzte Renitenz ist strafscharfend zu berücksichtigen.

#### **4.4.**

Aufgrund der Vorstrafen musste dem Angeklagten klar sein, dass eine weitere Säumnis erneut zu einer Strafe führen muss. Dessen ungeachtet hat er sich nicht im erforderlichen Mass – er selbst spricht von einer gewissen Gleichgültigkeit – um die Steuererklärung gekümmert, was eine nahezu grenzenlose Uneinsichtigkeit in das fehlbare Verhalten zum Ausdruck bringt. Es ist nicht nachvollziehbar, dass er trotz drohender gravierender strafrechtlicher Konsequenzen erneut die Steuererklärung nicht einreichte. Der Angeklagte nimmt seine Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung offensichtlich nicht ernst. Auch das ist strafscharfend zu gewichten. Die erklärte Einsicht in das strafbare Verhalten und die Erklärung, in Zukunft die Steuererklärung einzureichen, sind vor diesem Hintergrund nicht glaubhaft.

#### **4.5.**

Das Verschulden des Angeklagten wiegt insgesamt ausserordentlich schwer. Nachdem bei der fünften Widerhandlung sowie beim letzten rechtskräftig veranlagten steuerbaren Einkommen von CHF 123'200.00 die Busse gemäss aktuellem Bussentarif bereits CHF 5'000.00 beträgt, müsste die Busse diesen Betrag bei der sechsten Widerhandlung überschreiten. Nachdem die in § 235 Ab. 1 lit. c StG statuierte maximale Bussenhöhe von CHF 10'000.00 (bei beiden Ehegatten zusammen) jedoch bereits erreicht und keine weitere verschuldensabhängige Erhöhung mehr möglich ist, ist die Busse wie vom KStA beantragt auf CHF 5'000.00 festzusetzen.



### **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 5'000.00 und die Gebühren von CHF 100.00 bestätigt werden, unterliegt der Angeklagte und die Verfahrenskosten sind ihm vollumfänglich aufzuerlegen. 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 5'000.00 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 Kosten des Gerichtsverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 550.00 sowie der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 40.00, insgesamt CHF 710.00, zu bezahlen.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
den Angeklagten  
das Kantonale Steueramt  
das Gemeindesteueramt Q. \_\_\_\_\_

---

### 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 Verwaltungspflege 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, 28. Juni 2024

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha