

3-BU.2025.123
2023/17680

Urteil vom 21. Oktober 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/17680**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Am 23. Januar 2024 wurde A._____ (nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2023 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 9. August 2024 erstmals gemahnt. Am 7. März 2025 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 die Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse bis CHF 10'000.00) hingewiesen.

2.

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

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 13. Juni 2025 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 150.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 1. Juli 2025 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 7. August 2025 beantragte das Gemeindesteueramt Q._____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 18. September 2025 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht gegen die Angeklagte 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 23. September 2025 wurde die Angeklagte auf den 21. Oktober 2025 vorgeladen. Zudem wurde sie aufgefordert, ein Arztzeugnis einzureichen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q._____ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 15. Oktober 2025).

9.

Mit E-Mail vom 17. Oktober 2025 reichte die Angeklagte den Bericht vom 3. Oktober 2025 von B._____, Fachpsychologin für Psychotherapie und Klinische Psychologie FSP, ein und nahm Stellung.

10.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Spezialverwaltungsgericht wurde die Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 21. Oktober 2025 [nachfolgend Protokoll]).

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 der 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.

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

1.2.

Die Angeklagte hatte am 31. Dezember 2023 unbestrittenermassen Wohnsitz in Q._____. Somit war sie verpflichtet, dem Gemeindesteueramt Q._____ die Steuererklärung 2023 einzureichen.

1.3.

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 7. März 2025 reichte sie innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein. Dies wird von der Angeklagten denn auch zu Recht nicht bestritten.

1.4.

1.4.1.

Das tatbestandsmässige Verhalten bei der Verfahrenspflichtverletzung gemäss § 235 Abs. 1 StG besteht darin, dass der Täter die erforderlichen Massnahmen nicht ergreift bzw. in Bezug auf die Einreichung der Steuererklärung untätig bleibt. Für diese Passivität darf er gemäss den allgemeinen Regeln für das Unterlassungsdelikt nicht verantwortlich gemacht werden, wenn ihm die Handlungsmöglichkeit bzw. Tatmacht fehlt, das heisst, wenn ihm die Fähigkeit zum Handeln aus physischen oder psychischen Gründen abgeht. Die Beurteilung erfolgt *ex post*, also objektiviert (Basler Kommentar Strafrecht I, 4. Auflage, Basel 2019, Art. 11 StGB N 120).

1.4.2.

Bei Bussen nach § 182 StG handelt es sich ungeachtet der geläufigen Bezeichnung als Ordnungsbusse um echte Strafen (vgl. den 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 AG N 2). Folglich gelten die allgemeinen Grundsätze des Straf- und Strafverfahrensrechts.

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 bzw. die Aktenergänzung zur Steuererklärung trotz Mahnung tatsächlich nicht eingereicht hat.

1.5.

Die Angeklagte brachte in der Einsprache vor, "aufgrund gesundheitlicher Probleme (...) chronisch zu spät" zu sein. Sie reiche jährlich die Steuererklärung immer und ausnahmslos – zwar erst nach Ablauf der letzten Frist – jedoch "zumindest in der letzten Minute und zwar mit jedem einzelnen Beleg, den (sie) habe" ein, "und das Steueramt hat die (für die Veranlagung notwendigen) Zahlen". Sie "werde gesünder, aber es gibt immer wieder Rückschläge wie letztes Jahr oder dieses Jahr." Damit macht die Angeklagte gesundheitliche Gründe für die verspätete Einreichung der Steuererklärung 2023 geltend.

1.6.

1.6.1.

Die Angeklagte reichte das verlangte Arztzeugnis zwar nicht ein. Mit E-Mail vom 17. Oktober 2025 teilte die Angeklagte jedoch mit, die sie seit 2018 behandelnde Psychologin B._____ sei gegenüber dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts von ihrer beruflichen Schweigepflicht entbunden und bereit, Auskunft bezüglich der komplexen posttraumatischen Belastungsstörung (KPTBS), Aufmerksamkeitsdefizit-/Hyperaktivitätsstörung (ADHS) sowie weiteren Erkrankungen zu geben.

1.6.2.

Dem angehängten Bericht vom 3. Oktober 2025 der Fachpsychologin lassen sich folgende diagnostizierten psychischen Erkrankungen entnehmen:

- komplexe Traumafolgestörung
- depressive Störung
- Aktivitäts- und Aufmerksamkeitsstörung

Daraus ergeben sich gemäss Bericht folgende Symptome auf der emotionalen Ebene, welche die Angeklagte in der Bewältigung des Alltags erheblich einschränkten:

- depressive Stimmung
- Affektlabilität
- Angstzustände (insbesondere eine Hypervigilanz)
- innere Unruhe und Anspannung

"Es bestehen Aufmerksamkeitsdefizite, eine hohe Ablenkbarkeit und Schwierigkeiten in der Planung und Priorisierung von Aufgaben." Insgesamt führen die gesundheitlichen Beeinträchtigung dazu, dass die Angeklagte "grosse Mühe hat, sich einen Überblick zu verschaffen und ein adäquates Zeitgefühl zu haben, so dass sie trotz hohem Einsatz und Anstrengung oft nur mit erheblichen zeitlichen Verzögerungen administrative Aufgaben erledigen kann."

1.7.

1.7.1.

Anlässlich der Verhandlung teilte die Angeklagte mit, sie sei in einem IV-Gutachten mit einer Arbeitsunfähigkeit zwischen 65 und 75 % beurteilt worden, weshalb ihr eine volle IV-Rente zugesprochen worden sei (Protokoll). Zusätzlich lässt sich der Selbstdeklaration 2023 unter Renten und Ersatzeinkünfte entnehmen, dass die Angeklagte seit 1. August 2019 eine IV-Rente zu einem Invaliditätsgrad von 100 % von der IV-Stelle, SVA R.____, bezieht (Steuererklärung 2023 vom 1. September 2025, Seite 13). Die Angeklagte machte geltend, sie wolle mithilfe ihrer Therapeutin gesund werden und ihr Pensum als Treuhänderin wieder bis auf 100 % erhöhen, obschon das IV-Gutachten festhalte, dass die Angeklagte nie mehr gesund werde (Protokoll). Die Angeklagte arbeite zurzeit maximal in einem 20 %-Pensum als Treuhänderin, wolle aber nicht lebenslanglich IV-Rentnerin bleiben (Protokoll).

1.7.2.

Im Jahr 2024 habe die Angeklagte einen Rückfall erlitten. Seit Februar 2024 bis im Juni 2025 habe sie sich in einer schweren Depression befunden (Protokoll). Der Ehemann erläuterte anlässlich der Verhandlung, dass die Angeklagte an einem Tag hundert Sachen machen wollte, am nächsten Tag jedoch zum Teil die Termine gar nicht wahrnehmen könne, weil sie in ihre Depression gefallen sei, einen schlechten Tag habe, unter Migräne oder hormonellen Störungen gelitten habe und sterben wolle (Protokoll).

1.7.3.

Aufgrund ihres ADHS-Syndroms habe die Angeklagte Mühe mit dem Öffnen der Post und Ordnen von Dokumenten (Protokoll). Durch die Vermischung eigener Dokumente mit jenen ihres Ehemannes und jenen der Klienten sei es für beauftragte Dritte erfahrungsgemäss abschreckend, den Auftrag zur Einreichung der Steuererklärung anzunehmen und Ordnung in das Papierchaos zu bringen (Protokoll). Die Angeklagte habe zudem ein Helfersyndrom und vergesse nach Erbringung von Beratungsdienstleistungen als Treuhänderin oft sich selbst und somit auch die Rechnungsstellung als Gläubigerin (Protokoll). Der Ehemann der Angeklagten habe sie auch öfters ermahnt, ihre Tätigkeit niederzulegen, da sie nur noch Bussen der Klienten zahle (Protokoll).

1.7.4.

Aus den Schilderungen der Angeklagten, ihres Ehemannes und den Akten ergeben sich trotz nicht eingereichtem Arztzeugnis genügend Hinweise darauf, dass die Angeklagte im Zeitraum der letzten Frist vom 9. März 2025 bis 28. März 2025 aus gesundheitlichen Gründen die Steuererklärung 2023 nicht ausfüllen und einreichen konnte und auch nicht in der Lage war, ein (weiteres) Fristerstreckungsgesuch zu stellen. Die Aussagen der Angeklagten zu ihrer Unfähigkeit, die Steuererklärung 2023 auszufüllen und einzureichen, erweisen sich insgesamt als glaubhaft.

1.8.

In dubio pro reo ist von der Sachverhaltsdarstellung der Angeklagten auszugehen. Damit sind die Voraussetzungen der (subjektiven) Tatbestandsmässigkeit nicht erfüllt.

2.

Die Angeklagte ist dementsprechend mangels Tatbestandsmässigkeit vom Vorwurf der Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss § 235 Abs. 1 StG freizusprechen.

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.

Nachdem die Angeklagte freigesprochen wird und die vom KStA beantragte Busse von CHF 150.00 nicht bestätigt wird, sind die Kosten auf die Staatskasse zu nehmen.

Nicht vertretenen Angeklagten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Der Präsident erkennt:

1.

Die Angeklagte wird von Schuld und Strafe freigesprochen.

2.

Die Kosten des Gerichtsverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Angeklagte
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, 21. Oktober 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha