

3-BU.2025.125

2023/17894

Urteil vom 21. Oktober 2025

Besetzung Präsident Heuscher
Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde ***Steueramt des Kantons Aargau***

Angeklagte **A. _____ GmbH**

vertreten durch B. _____, Q-Weg 5, R. _____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/17894**
betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Am 26. Januar 2024 wurde der A._____ (nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2023 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 14. Januar 2025 erstmals gemahnt. Am 11. März 2025 erfolgte eine zweite, per A-Post Plus versandte Mahnung unter Ansetzung einer Frist bis am 10. April 2025 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 zuständigen Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), innert der Mahnfrist keine Steuererklärung zugeing, wurde beim KStA, Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 17. Juni 2025 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 300.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 16. Juli 2025 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 30. Juli 2025 beantragte das KStA JP die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 18. September 2025 erhob das KStA, Sektion Bezug, 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 bzw. deren Organ auf den 21. Oktober 2025 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim KStA weitere Abklärungen vorgenommen (E-Mails vom 16. und 20. Oktober 2025).

9.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Spezialverwaltungsgericht wurde B._____, Vertreter der Angeklagten, 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.

3.

3.1.

Das KStA hat am 18. September 2025 Anklage gegen die A. _____ GmbH erhoben. Diese wurde jedoch bereits am tt.mm. 2025 im Handelsregister des Kantons T. _____ aufgrund der Fusion mit der C. _____ AG zur D. _____ AG gelöscht.

3.2.

3.2.1.

Die zivilrechtliche Verfahrenssukzession ist unter anderem im Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 (FusG) geregelt. Nach Art. 3 Abs. 1 FusG können Gesellschaften fusionieren, indem die eine die andere übernimmt (Absorptionsfusion) oder sie sich zu einer neuen Gesellschaft zusammenschliessen (Kombinationsfusion). Mit der Fusion wird die übertragende Gesellschaft aufgelöst und mit der Eintragung der Fusion im Handelsregister gelöscht

(Art. 3 Abs. 2 FusG und Art. 21 Abs. 3 FusG). Nach Art. 22 Abs. 1 FusG wird die Fusion mit der Eintragung ins Handelsregister rechtswirksam. In diesem Zeitpunkt gehen alle Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft von Gesetzes wegen auf die übernehmende Gesellschaft über.

3.2.2.

Nach § 66 StG endet die Steuerpflicht mit dem Abschluss der Liquidation, mit der Verlegung des Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung (§ 66 Abs. 1 StG). Wird eine juristische Person im Zuge einer Umwandlung oder Fusion ohne zivilrechtliche Liquidation aufgelöst, endet die Steuerpflicht dieser juristischen Person per Übernahmestichtag (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 66 StG N 12).

3.2.3.

Gemäss § 6 Abs. 1 StG haben für eine durch Vereinigung, Umwandlung oder Übernahme aufgelöste juristische Person die Rechtsnachfolgerinnen die Steuererklärung abzugeben, alle weiteren Verfahrenspflichten zu erfüllen und die schon geschuldeten oder noch festzusetzenden Steuern zu bezahlen. Damit wird die steuerrechtliche Verfahrenssukzession geregelt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 6 StG N 2 und N 4 f. [insbesondere zur Steuersukzession bei der Auf- bzw. Abspaltung: § 6 StG N 7 und 8]).

3.2.4.

Insofern bewirkt die Verfahrenssukzession zivilrechtlich den Übergang sämtlicher Aktiven und Passiven auf die Rechtsnachfolgerin; steuerrechtlich übernimmt die Nachfolgerin die Verfahrenspflichten der aufgelösten juristischen Person. Es fragt sich vorliegend, inwiefern sich die Verfahrenssukzession strafrechtlich auf die Nachfolgerin auswirkt.

3.2.5.

Da Art. 102 StGB an einen juristischen Unternehmensbegriff anknüpft, entfällt eine Strafbarkeit bei nach der Anlasstat vollzogenem Rechtskleidwechsel, falls dieser den Untergang des ursprünglichen Unternehmensträgers bewirkt. Es würde gegen Art. 1 StGB sowie Art. 32 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) verstossen, den Rechtsnachfolger in derartigen Konstellationen zu bestrafen, kennt das Strafrecht doch - analog - auch keine Haftung der Erben als Rechtsnachfolger eines verstorbenen Individualstraftäters. Ausgeschlossen ist eine Bestrafung folglich etwa bei Fusionen (Kombination sowie Absorption, falls das delinquierende Unternehmen durch einen anderen Rechtsträger absorbiert wird), da die ursprüngliche Gesellschaft hier aufgelöst und im Handelsregister gelöscht wird und ein neuer, eigenständiger Rechtsträger entsteht (vgl. Art. 3 Abs. 2 FusG; D. Graf, StGB Annotierter Kommentar, 2. Auflage, Bern 2025, Art. 102 StGB N 33; a. M. BStGer, CN.2024.18 vom 19. August 2024).

3.2.6.

Die Strafe einer aufgelösten juristischen Person geht demzufolge nicht auf die Rechtsnachfolgerin über.

3.3.

Da die Angeklagte vor der Anklageerhebung am tt.mm. 2025 aus dem Handelsregister gelöscht worden ist, ist das Strafverfahren einzustellen (vgl. Art. 329 Abs. 1 lit. c und Abs. 4 StPO; Kommentar zur Schweizerischen StPO, 3. Auflage, Zürich 2020, Art. 329 StPO N 13).

II.

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.

Aufgrund der Löschung der Angeklagten aus dem Handelsregister ist das Verfahren einzustellen, weshalb – insbesondere auch aufgrund der Unschuldsvermutung – nicht von einem Unterliegen der Angeklagten ausgegangen werden kann. Die Verfahrenskosten sind daher auf die Staatskasse zu nehmen (vgl. auch § 251 Abs. 1 i.V.m. § 197 Abs. 4 StG und § 31 Abs. 3 Satz 2 VRPG, wonach die Kosten aus Billigkeitsgründen auf die Staatskasse genommen werden können).

3.

3.1.

Der obsiegenden steuerpflichtigen Person ist für die Vertretung eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Davon kann abgewichen werden, wenn die obsiegende steuerpflichtige Person das Verfahren durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht hat (§ 189 Abs. 3 StG).

3.2.

Die Angeklagte hat die Steuererklärung trotz Mahnung nicht rechtzeitig eingereicht. Hinzu kommt, dass der Vertreter als Begründung in der Einsprache lediglich die E-Mail vom 17. April 2025 mit der Steuererklärung einer unbeteiligten Drittperson und die am 26. April 2025 nachgereichte Steuererklärung aufführte. Anlässlich der Verhandlung teilte der Vertreter mit, es sei kein Fristerstreckungsgesuch beim KStA eingereicht worden, obschon dies grundsätzlich möglich gewesen wäre (Protokoll). Insofern hat die Angeklagte das Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht zu einem wesentlichen Teil verursacht. Dementsprechend ist keine Parteientschädigung auszurichten.

Der Präsident erkennt:

1.
Das Strafverfahren wird eingestellt.
2.
Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.
3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Angeklagte
den Vertreter der Angeklagten
das Kantonale Steueramt, Sektion Bezug
das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen

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