

3-BU.2025.33
2023/11662

Urteil vom 18. Februar 2025

Besetzung Präsident i.V. Wehrli
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/11662**
 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 17. Juli 2024 erstmals gemahnt. Am 27. September 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 die Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse bis CHF 10'000.00) hingewiesen.

2.

Da dem zuständigen Steueramt 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 15. November 2024 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 1'500.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 24. November 2024 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 3. Dezember 2024 beantragte das Gemeindesteueramt Q.____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 17. Januar 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 20. Januar 2025 wurde die Angeklagte auf den 18. Februar 2025 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q. _____ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 13. Februar 2025).

9.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde die Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 18. Februar 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 R. _____. Somit war sie verpflichtet, dem zuständigen Steueramt die Steuererklärung 2023 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 27. September 2024 reichte sie innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein. Dies wird von der Angeklagten zu Recht nicht bestritten.

1.3.2.

Die Angeklagte brachte in ihrer Einsprache vor, sie werde seit zwei Jahren von den Sozialen Diensten der Stadt Q. _____ unterstützt. Sie habe bisher angenommen, dass die Sozialhilfeberaterin für sie die Steuerklärungen ausfülle.

1.3.3.

Anlässlich der Verhandlung teilte die Angeklagte mit, sie habe aufgrund der Anmeldung beim Sozialamt irrigerweise gedacht, die Sozialhilfeberaterin würde die Steuererklärung für sie einreichen. Tatsächlich habe die Beraterin der Angeklagten jedoch mitgeteilt, dass die Sozialen Dienste zwar allfällige Steuerrechnungen begleichen würden; für die Einreichung der Steuererklärung hingegen weiterhin die Angeklagte selbst und nicht die Sozialen Dienste Q. _____ zuständig sei. Dies sei der Angeklagten bis zum Erhalt des Strafbefehls nicht bewusst gewesen, weshalb sie denn auch nicht auf die Mahnungen reagiert habe. Die Angeklagte gestand an der Verhandlung ihren Fehler ein (Protokoll).

1.3.4.

Weiter führte die Angeklagte anlässlich der Verhandlung aus, bereits seit einer längeren Zeitperiode unter traumatischen Erlebnissen gelitten zu haben. Mit der Scheidung vor vier Jahren habe ihre schwierige Situation begonnen. Sie habe sich seither Hilfe geholt und befinde sich in psychologischer Behandlung. In dieser Zeit habe sie ihre Pflichten vernachlässigt (Protokoll).

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 Handlungsfähigkeit bzw. Tatmacht fehlt, das heisst, wenn ihm die Fähigkeit zum Handeln aus physischen oder psychischen Gründen abgeht (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 N 2). Folglich gelten die allgemeinen Grundsätze des Straf- und Strafverfahrensrechts.

1.4.3.

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). Die 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.

1.5.

1.5.1.

Es ist nachvollziehbar, dass die Angeklagte aufgrund der persönlichen Situation Schwierigkeiten mit dem Einhalten von Fristen und der Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten hatte. Es ist zwar glaubhaft, dass die Angeklagte aus psychischen Gründen kaum in der Lage war, ihren Verpflichtungen nachzukommen. Ein ärztliches Zeugnis, dass die Beeinträchtigung insbe-

sondere während der letzten Mahnfrist belegen würde, fehlt hingegen. Die Aussagen der Angeklagten erweisen sich insoweit aber als plausibel.

1.5.2.

Nichtsdestotrotz wurden die Verfahrenspflichten verletzt und die einzelnen Ereignisse sind kein Entschuldigungsgrund für das Unterlassen der Einreichung der Steuererklärung oder eines Fristerstreckungsgesuches. Das nicht einmal ein Fristerstreckungsgesuch gestellt wurde, ist jedenfalls nicht schlüssig. Dies wird von der Angeklagten zu Recht nicht bestritten.

1.5.3.

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

1.6.

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.

Der 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 sie die ausgefüllte Steuererklärung bis zur angesetzten Frist hätte einreichen müssen. Dennoch hat sie dies unterlassen, womit sie zumindest fahrlässig handelte. Folglich erweist sich auch der subjektive Tatbestand von § 235 Abs. 1 StG als erfüllt.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die 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 1'500.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

3.2.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen der Angeklagten von CHF 40'000.00 (letztes rechtskräftiges steuerbares / satzbestimmendes Einkommen 2022) aus. Dies wurde der Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt (vgl. Anhang zur Anklage vom 17. Januar 2025 zur Periode 2023).

3.3.

Gemäss eröffneter, noch nicht rechtskräftiger Veranlagungsverfügung vom 27. Januar 2025 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2023 beträgt das letzte steuerbare Einkommen ermessensweise CHF 0.00. Zugunsten der Angeklagten ist für die Bussenbemessung auf dieses von den Steuerbehörden geprüfte, tiefere Einkommen von CHF 0.00 abzustellen.

3.4.

Die Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2018 bis 2022) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits drei Mal gebüsst werden (2020, 2021, 2022). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von unter CHF 30'000.00 sowie bei der vierten Wiederhandlung CHF 500.00. Sie entspricht damit der von der Angeklagten an der Verhandlung beantragten Bussenhöhe (Protokoll).

4.

Die Angeklagte machte anlässlich der Verhandlung geltend, die Busse nicht auf einmal bezahlen zu können. Ob die Angeklagte die Busse bezahlen kann, ist im Ordnungsbussenverfahren nicht relevant. Für den Erlass der Busse müsste die Angeklagte ein Erlassgesuch gemäss § 230 StG beim Kantonalen Steueramt einreichen.

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 der Angeklagten eine Gebühr von CHF 100.00 auferlegt. Diese ist angemessen und ist von der 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 1'500.00 auf das von der Angeklagten beantragte Mass (CHF 500.00) reduziert wird, sind der Angeklagten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

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

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird die Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 500.00 verurteilt.

2.

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

3.

Die Kosten des Gerichtsverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

4.

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, 18. Februar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident i.V.:

Die Gerichtsschreiberin:

Wehrli

Ha