

3-BU.2025.35
2023/8201

Urteil vom 25. März 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/8201**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Am 23. Januar 2024 wurde A._____ (nachfolgend Angeklagter) die Steuererklärung 2023 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde der Angeklagte am 17. Juli 2024 erstmals gemahnt. Am 11. 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 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 24. Oktober 2024 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 840.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit (nachträglich unterschriebener) E-Mail vom 13. November 2024 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 26. November 2024 beantragte das Gemeindesteueramt Q._____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 7. Februar 2025 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 12. Februar 2025 wurde der Angeklagte auf den 25. März 2025 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q._____ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 21. März 2025).

9.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde der Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 25. März 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 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.

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.

Der Angeklagte hatte am 31. Dezember 2023 unbestrittenermassen Wohnsitz in Q.____. Somit war er verpflichtet, dem Gemeindesteueramt Q.____ die Steuererklärung 2023 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Der Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 11. September 2024 reichte er innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein. Dies wird vom Angeklagten zu Recht nicht bestritten.

1.3.2.

Der Angeklagte brachte in seiner Einsprache vor, er habe seine Steuererklärung in den letzten Jahren jeweils durch die Steuerberatungsgesellschaft B.____ AG ausfüllen und einreichen lassen. Er habe "verantwortungsvoll gehandelt, in dem (er seinem) Steuerberater Herrn C.____ rechtzeitig (seine) Unterlagen zugesendet habe." Als Beweismittel reichte der Angeklagte diverse E-Mail-Korrespondenz an C.____, Mitglied des Verwaltungsrates und Geschäftsführer der B.____ AG, zwischen dem 26. Juli 2024 und dem 5. November 2024 ein. Der Angeklagte habe leider weder eine "Resonanz auf (seine) Mails, noch (seiner) vielen Anrufe/WhatsApp erhalten. Ferner habe (er) das Büro der Firma D.____ 2 mal aufgesucht, mit dem Ergebnis, dass (er) vor verschlossenen Türen stand." Dem Angeklagten sei der Zugang zu seinen Steuerunterlagen verwehrt worden, welche er der B.____ AG zur Bearbeitung und Einreichung abgegeben habe. In der Folge habe sich der Angeklagte unter anderem beim Finanzdepartement der Einwohnergemeinde Q.____ gemeldet und um Hilfe gebeten.

1.3.3.

Anlässlich der Verhandlung teilte der Angeklagte mit, er habe sämtliche Möglichkeiten, die ihm zur Verfügung gestanden hätten, in Anspruch genommen, um die Unterlagen noch rechtzeitig einzureichen. Er habe unter anderem versucht, C. _____ an seiner Privatadresse in R. _____ ausfindig zu machen und ihn mit der Angelegenheit zu konfrontieren. Dieser sei jedoch nicht zu Hause gewesen. Er habe bis zur Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts nichts von der Konkurseröffnung über die B. _____ AG vom 11. November 2024 gewusst (Protokoll).

1.3.4.

Die steuerpflichtige Person kann sich durch den Beizug eines Vertreters zum Ausfüllen der Steuererklärung nicht ihrer Verantwortlichkeit für das rechtzeitige Einreichen entledigen. Bei Bestehen eines Vertretungsverhältnisses hat sich die vertretene Person die Handlungen – und Unterlassungen – des Vertreters als eigene zurechnen zu lassen (vgl. VGE vom 2. Mai 2012 [WBE.2011.380]). Dass die Vertreterin B. _____ AG nicht innert Frist handelte und insbesondere keine Fristerstreckungsgesuche einreichte, ist deshalb dem Angeklagten anzulasten.

1.3.5.

Auch das Fehlen von Unterlagen berechtigt nicht dazu, mit dem Einreichen der Steuererklärung zuzuwarten, geschweige denn befreit dies von der allgemeinen Pflicht, die Steuererklärung rechtzeitig einzureichen. Die Steuererklärung ist eine Wissenserklärung. Fehlen notwendige Angaben oder Belege, die nicht bis zur Abgabefrist ermittelt bzw. beschafft werden können, muss die Steuererklärung dennoch abgegeben werden mit dem Hinweis auf die fehlenden Informationen. Der Angeklagte hätte somit trotz oder gerade aufgrund des Untätigbleibens der Vertreterin und dem Nichtfreigeben der Unterlagen selbst eine unvollständige Steuererklärung abgeben können und müssen unter Kundgabe der ausstehenden Angaben und Belege oder zumindest um eine Fristerstreckung ersuchen müssen.

1.3.6.

Der Angeklagte brachte weiter vor, er habe die Steuerunterlagen 2023 auf einmal im November oder Dezember 2024 per Post in einem Umschlag zugeschickt erhalten. Er habe daraufhin eine neue Treuhandunternehmung, E. _____ AG, mit der Einreichung der Steuererklärung 2023 beauftragt. Die Steuererklärung 2023 sei am 19. Dezember 2024 nachgereicht worden. Es sei dem Angeklagten nicht bewusst gewesen, dass er ein Fristerstreckungsgesuch hätte stellen können und müssen (Protokoll).

1.3.7.

Die Steuererklärung 2023 ist beim Gemeindesteuernamt Q._____ am 30. Dezember 2024 eingegangen. Die letzte Frist für die Abgabe der Steuererklärung 2023 endete jedoch am 2. Oktober 2024. Die Steuererklärung 2023 wurde mithin rund 12 Wochen nach Ablauf der letzten Frist eingereicht. Die Erfüllung der Mitwirkungspflicht nach Ablauf der angesetzten Frist vermag die Ordnungswidrigkeit nicht mehr zu beseitigen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 235 N 49). Der sanktionswürdige Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung war im Zeitpunkt, in welchem die angesetzte Frist ohne Einreichung der Steuererklärung abgelaufen war, erfüllt.

1.3.8.

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.

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, 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 Busse 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 840.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

3.2.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 92'100.00 (letztes rechtskräftiges satzbestimmendes Einkommen 2022) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt.

Mit rechtskräftiger Veranlagungsverfügung 2023 vom 18. Februar 2025 wurde das steuerbare und satzbestimmende Einkommen des Angeklagten mit CHF 85'786.00 veranlagt. Zugunsten des Angeklagten ist für die Busse bemessung auf dieses tiefere Einkommen von CHF 85'786.00 abzustellen.

3.3.

Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2018 bis 2022) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bzgl. Nichteinreichen der Steuererklärung bereits einmal gebüsst werden (2022).

Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 85'786.00 sowie bei der zweiten Widerhandlung CHF 700.00. Aufgrund der Busse für das Steuerjahr 2021 wegen nicht erfolgter Aktenergänzung ist praxisgemäss eine Strafschärfung um CHF 40.00 auf CHF 740.00 vorzunehmen. Gründe für eine weitere Reduktion der Busse sind keine ersichtlich.

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 vom KStA beantragte Busse von CHF 840.00 auf CHF 740.00 reduziert wird, unterliegt der Angeklagte zu rund 90 %. Er hat somit die Verfahrenskosten zu 90 % zu tragen. Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

3.

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.).

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird der Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 740.00 verurteilt.

2.

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

3.

Die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von CHF 100.00, werden zu 90 % dem Angeklagten mit CHF 90.00 auferlegt. Der Rest (CHF 10.00) wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Angeklagten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q. _____

Mitteilung an:
die Gerichtskasse

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, 25. März 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha