

3-BU.2025.39
2023/8425

Urteil vom 25. März 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/8425**
 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 8. August 2024 erstmals gemahnt. Am 12. 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 24. Oktober 2024 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 100.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob die Angeklagte mit Schreiben vom 16. 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 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 12. Februar 2025 wurde die Angeklagte auf den 25. März 2025 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Mit Schreiben vom 19. März 2025 verzichtete die Angeklagte auf die Teilnahme an der Verhandlung.

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.

Mit Erklärung vom 19. März 2025 verzichtete die Angeklagte auf die Teilnahme an der Verhandlung und ermächtigte das Gericht, das Urteil in Abwesenheit aufgrund der Akten zu fällen (§ 250 Abs. 2 lit. c StG).

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.

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

1.3.

1.3.1.

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt, was von ihr nicht bestritten wird.

1.3.2.

Die Angeklagte brachte jedoch vor, sie habe die Steuerunterlagen im Original zusammen mit den Abstimmungsunterlagen in der Woche vom 17. - 20. September 2024 in den Briefkasten des Gemeindesteueramts Q._____ gelegt. Die Unterlagen seien beim Gemeindesteueramt Q._____ verloren gegangen.

1.3.3.

Das Gemeindesteueramt Q._____ hielt in seiner Vernehmlassung fest, die Steuererklärung sei im genannten Zeitraum nicht eingegangen. Die Angeklagte habe keine Beweismittel vorgelegt, welche die Einreichung der Steuererklärung belegen würden.

1.3.4.

Die Angeklagte nannte die Woche vom 17. - 20. September 2024 als Einreichungszeitraum. Sie reichte darüber hinaus keinerlei Beweismittel zur rechtzeitigen Einreichung der Steuererklärung 2023 ein. Die Angaben der Angeklagten zur behaupteten Einreichung der Steuererklärung sind nicht nur deshalb unglaubwürdig.

Die Angeklagte hätte allen Grund gehabt, sich beim Gemeindesteueramt Q._____ über den fristgerechten Erhalt der Steuererklärung 2023 zu informieren, was angesichts der letzten Mahnfrist vom 14. September 2024 bis

am 3. Oktober 2024 durchaus zumutbar gewesen wäre. Stattdessen hat die Angeklagte erst auf den Strafbefehl vom 24. Oktober 2024 reagiert und die "Kopie" der Steuererklärung 2023 am 7. November 2024 (Eingangsstempel des Gemeindesteueramts Q._____ vom 11. November 2024) nachgereicht. Die Steuererklärung 2023 wurde somit nach Ablauf der letzten Frist eingereicht.

1.3.5.

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.

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 Schweizerische Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 [StPO]). Voraussetzung für die Auferlegung einer Ordnungsbusse ist somit die Überzeugung der Strafbehörde bzw. des Strafrichters, dass die Steuerpflichtige ihre Steuererklärung trotz Mahnung tatsächlich nicht eingereicht hat.

Es darf nicht übersehen werden, dass ein strikter Nachweis negativer Tatsachen (Nichteinreichen der Steuererklärung) unmöglich ist. Letztlich muss eine Würdigung anhand sämtlicher relevanter Tatsachen erfolgen. Dabei fällt es zulasten der Steuerpflichtigen ins Gewicht, wenn konkrete Umstände darauf schliessen lassen, sie habe die Steuererklärung nicht eingereicht, und sie für diese Umstände keine andere "harmlose" Erklärung liefern kann. Von der Steuerpflichtigen darf indessen nicht verlangt werden, dass sie die Einreichung der Steuererklärung nachzuweisen hat; eine Beweislastverteilung, die darauf hinausläuft, dass die Angeklagte ihre Unschuld beweisen muss, ist unzulässig (vgl. zum Ganzen RGE vom 13. November 1996 [3-RV.1996.50072]).

1.3.6.

Vorab ist festzustellen, dass Fälle, in denen eine Postsendung, die direkt in den Briefkasten eines Amtes eingeworfen wurde, gänzlich verschwindet, bekanntermassen äusserst selten sind. Sie können aber auch nicht völlig ausgeschlossen werden. Die Aussagen der Angeklagten sind jedoch vage formuliert. So konnte die Angeklagte das genaue Datum, wann sie bzw. ihr Ehemann die Steuererklärung 2023 persönlich in den Briefkasten des Gemeindesteueramts Q._____ eingeworfen haben will, nicht nennen. Auch werden keine Zeugen genannt. Vorliegend sind damit keine Gründe er-

sichtlich, weshalb die Aussage des Gemeindesteueramtes Q._____, wonach die Steuererklärung 2023 nicht eingegangen sei, anzuzweifeln wäre.

1.3.7.

Der Angeklagten gelingt es nicht, die rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung 2023 glaubhaft zu machen, geschweige denn nachzuweisen. Der Einwand der Angeklagten erweist sich daher als reine Schutzbehauptung und kann nicht als Entschuldigungsgrund für die verspätete Einreichung der Steuererklärung 2023 gelten.

1.3.8.

Die Erfüllung der Mitwirkungspflicht nach Ablauf der angesetzten Frist (Einreichung der Steuererklärung vom 7. November 2024) vermag die Ordnungswidrigkeit nicht mehr beseitigen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 235 StG N 49). Der sanktionswürdige Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung war im Zeitpunkt, in welchem die angesetzte Frist ohne Einreichung der Steuererklärung abgelaufen war, erfüllt.

1.3.9.

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 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.

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 Busse 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.

1.5.

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 100.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

3.2.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen der Angeklagten von CHF 31'000.00 (letztes rechtskräftiges steuerbares/satzbestimmendes Einkommen 2022) aus. Dies wurde der Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. Gemäss Veranlagung 2023 vom 17. Dezember 2024 beträgt das letzte steuerbare Einkommen CHF 31'600.00. So oder anders ist von einem für die Bussenbemessung massgeblichen Einkommen von unter CHF 40'000.00 auszugehen.

3.3.

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 ein Mal gebüsst werden (2019). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 31'600.00 sowie bei der zweiten Widerhandlung CHF 100.00. Nachdem sich die Angeklagte weder zum relevanten Einkommen noch zur Bussenhöhe äusserte und die beantragte Busse dem aktuellen Bussentarif entspricht, ist die von der Vorinstanz ausgefallte Busse von CHF 100.00 nicht zu beanstanden. Gründe für eine 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 100.00 und die Gebühren von CHF 100.00 bestätigt werden, unterliegt die Angeklagte und die Verfahrenskosten sind ihr vollumfänglich aufzuerlegen. Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

3.

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.).

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird die Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 100.00 verurteilt.

2.

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

3.

Die Angeklagte hat die Gerichtsgebühr von CHF 50.00 zu bezahlen.

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 Verwaltungsrechtspflege 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