

3-BU.2025.48
2023/838

Urteil vom 16. Juni 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/838**
 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 18. Juli 2024 erstmals gemahnt. Am 22. August 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.

3.1.

Mit E-Mail vom 1. Oktober 2024 ersuchte der Angeklagte um Fristerstreckung bis am 31. Oktober 2024.

3.2.

Das Gemeindesteueramt Q._____ wies das Fristerstreckungsgesuch mit E-Mail vom 2. Oktober 2024 ab.

4.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 1. Oktober 2024 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 4'500.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

5.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 31. Oktober 2024 Einsprache.

6.

In seiner Stellungnahme vom 2. Dezember 2024 beantragte das Gemeindesteueramt Q._____ die Abweisung der Einsprache.

7.

Am 14. 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."

8.

Mit Verfügung vom 24. Februar 2025 wurde der Angeklagte auf den 29. April 2025 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt. Zudem wurde er aufgefordert, ein Arztzeugnis einzureichen.

9.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde der Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 29. April 2025 [nachfolgend: Protokoll]). Der Angeklagte reichte diverse Unterlagen ein.

10.

10.1.

Mit Schreiben vom 29. April 2025 ersuchte das Spezialverwaltungsgericht den Angeklagten um Einreichung eines ärztlichen Verlaufsberichts sowie um Ermächtigung, die IV-Akten beizuziehen.

10.2.

Mit E-Mail vom 20. Mai 2025 nahm der Angeklagte Stellung und reichte weitere Unterlagen ein.

10.3.

Das Spezialverwaltungsgericht ersuchte die SVA Aargau, Invalidenversicherung, mit Schreiben vom 23. Mai 2025 um Einsicht in die IV-Akten des Angeklagten.

10.4.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2025 gewährte die SVA Aargau dem Spezialverwaltungsgericht die Akteneinsicht (CD-ROM vom 27. Mai 2025).

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 Gemeindesteueramts Q.____ die Steuererklärung 2023 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Ausweislich der Akten wurde dem Angeklagten die letzte Mahnung mit A-Post Plus am 23. August 2024 zugestellt (Auszug Track & Trace). Der Angeklagte machte mit der Einsprache jedoch geltend, die im Strafbefehl aufgeführte Mahnung vom 21. August 2024 (recte: 22. August 2024) nicht erhalten zu haben, "sei es durch (seine) Unachtsamkeit oder aber, dass bei der Postzustellung [Briefpost/Einschreiben] etwas nicht ordnungsgemäss abgelaufen sein könnte". Er habe die Mahnung "weder in (seinen) diversen Ablageordnern der eingehenden Briefpost, noch im Altpapier gefunden".

1.3.2.

Anlässlich der Verhandlung sagte der Angeklagte aus, es sei möglich, dass er die Mahnung erhalten habe (Protokoll). Er habe gewusst, dass er bezüglich Fristen bereits überfällig sei. Er leide aber unter manisch-depressiven Episoden. In depressiven Phasen sei es ihm jeweils während rund 14 Tagen nicht mehr möglich gewesen, seine Wohnung bzw. den vierten Stock zu verlassen. Er habe dann in diesen Phasen den Lieferservice von der B.____ in Anspruch nehmen müssen, um sich selbst zu versorgen. Der Briefkasten sei überlaufen. Es sei alles hineingestopft worden, bis kein Platz mehr vorhanden gewesen sei. Der Postbote habe die Post des Angeklagten dann schlussendlich auf die Treppe gelegt. Nach dem Abklingen der depressiven Episode habe er die Post geholt. Er sei dann mit einem Bund voller Post nach oben in die Wohnung gegangen und habe daraufhin die Zeitungen und Werbung von der restlichen Post aussortiert. In diesem

Moment habe er jedoch immer noch nicht realisiert, dass er sofort hätte handeln müssen.

Die manisch-depressiven Phasen seien wie ein Biorhythmus; sie wechselten sich jeweils ab. Im Juli 2024 habe er aus der depressiven Phase nicht mehr aus eigenem Antrieb herausgefunden. Er habe sich deshalb stationär in die C.____, Krisenintervention, einweisen lassen (Protokoll; Kurzaustrittsbericht C.____ vom 8. Juli 2024). Seit der letzten Entlassung aus der C.____ habe er sich nicht mehr in Behandlung bei der bisherigen Therapeutin Dr. med. D.____, Fachärztin für psychosomatische Medizin und Psychotherapie begeben, da keine Fortschritte mehr erkennbar gewesen seien. Zu seinem neuen Psychiater in R.____ habe er seit Juli 2024 ausschliesslich telefonischen Kontakt gehabt. Er könne dem Spezialverwaltungsgericht den genauen Namen des Psychiaters aufgrund der erst kürzlich erfolgten Überweisung nicht nennen (Protokoll).

1.3.3.

Der Angeklagte brachte in der Stellungnahme vor, er leide an "Prokrastination (aufgrund ADS) gepaart mit chronisch rezidivierender und hochfunktionaler Depression", welches den eigentlichen Grund für das Versäumnis darstelle. Es stellt sich daher die Frage, ob der Angeklagte aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage war, eine Steuererklärung auszufüllen und rechtzeitig einzureichen.

1.4.

1.4.1.

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.

1.4.2.

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 209, Art. 11 N 120).

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). 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.

1.5.1.

Der Angeklagte wurde mit Verfügung vom 24. Februar 2025 aufgefordert, dem Spezialverwaltungsgericht mit einem detaillierten Arztzeugnis nachzuweisen, dass er vom 24. August 2024 bis am 12. September 2024 (letzte Mahnfrist) nicht in der Lage war, die Steuererklärung oder ein Fristerstreckungsgesuch einzureichen.

1.5.2.

Anlässlich der Verhandlung teilte der Angeklagte mit, er habe mit der behandelnden Psychiaterin Kontakt aufgenommen (Protokoll). Diese könne im Nachhinein rückwirkend keine Arztzeugnisse ausstellen, weil die Psychiaterin den Angeklagten in jener Zeit nicht gesehen hatte und somit nicht beurteilen könne, in welchem Zustand sich der Angeklagte damals befunden habe (Protokoll). Aus diesem Grund sei er nicht in der Lage gewesen, seine aufgeführten Argumente mittels Arztzeugnis zu untermauern (Protokoll). Es sei ohnehin "sehr schwierig (...), ein ärztliches Attest über (seine) damalige Einschränkung zum Zeitpunkt des Verstosses gegen das Steuergesetz zu erhalten, da dies nicht Thema bei seinen psychiatrischen Konsultationen gewesen sei.

Es trifft zu, dass rückwirkend erstellten ärztlichen Bescheinigungen, denen keine Konsultation zu Grunde liegt, keine Beweiskraft zukommt. Vor diesem Hintergrund kann dem Angeklagten die Nichteinreichung eines Arztzeugnisses nicht zum Vorwurf gemacht werden.

1.6.

1.6.1.

Weiter führte der Angeklagte aus, nach dem erlittenen Burnout 2020 mit verschiedenen Klinikaufenthalten sei nach einer zweijährigen Frist eine volle IV-Rente gesprochen worden. Dies impliziere, dass es sich bei seiner Krankheit nicht um etwas Vorübergehendes handle, sondern sie vielmehr hochfunktional chronisch rezidivierend sei (Protokoll). Der Angeklagte ermächtigte das Spezialverwaltungsgericht zum Beizug der IV-Akten zur Beurteilung der medizinisch bedingten Einschränkungen bei der Erledigung

von administrativen Arbeiten (Schreiben des Spezialverwaltungsgerichts vom 29. April 2025; E-Mail vom 20. Mai 2025).

1.6.2.

Bei den eingeholten IV-Akten bieten insbesondere der Vorbescheid vom 9. März 2023 der Invalidenversicherung SVA Aargau, der RAD (Regionaler Ärztlicher Dienst)-Bericht vom 8. März 2023 von E._____, Fachärztin Psychiatrie und Psychotherapie, der Austrittsbericht vom 15. November 2022 von Dipl. Psych. F._____, Psychologe Abteilung für körperorientierte Psychotherapie, die Gefährdungsmeldung vom 6. Mai 2022 von Dipl. Psych. G._____, Psychologe, der Arztbericht vom 18. Oktober 2021 von Dr. med. H._____, Arzt und Psychiater FMH, der Bericht vom 26. Juli 2021 von Dr. med. I._____, Oberarzt, Facharzt für Psychosomatische Psychotherapie, J._____, AG, sowie die Aktennotiz zum Telefonat mit dem Angeklagten vom 12. Februar 2021 von K._____, L._____, Indizien zum Gesundheitszustand und Krankheitsverlauf des Angeklagten.

Beim Angeklagten wurden für den Zeitraum vom Oktober 2020 bis 8. Mai 2023 folgende psychische Störungen attestiert:

"Diagnosen nach ICD-10

F33.2	Rezidivierende depressive Störung, gegenwärtig schwere Episode ohne psychotische Symptome; DD: im Rahmen einer Bipolar-II-Störung
F40.0	Agoraphobie
F90.0	Einfache Aktivitäts- und Aufmerksamkeitsstörung
F10.2	Psychische und Verhaltensstörungen durch Alkohol: Abhängigkeitssyndrom
F61	Kombinierte und andere Persönlichkeitsstörungen"

Laut Kurzaustrittsbericht der C._____ haben beim Angeklagten im Zeitraum vom 30. Juni 2024 bis zum 8. Juli 2024 folgende psychische Störung vorgelegen:

"Diagnose nach ICD-10

F33.1	Rezidivierende depressive Störung, gegenwärtig mittelgradige Episode; DD Bipolare Störung"
-------	--

In den Berichten wird festgehalten, dass der Angeklagte "in ambulanter psychiatrischer Behandlung seit 2015 aufgrund der zuvor erfolgten Trennung (von der ehemaligen Ehepartnerin)" sei. Auslöser der schweren depressiven Episode sei die Arbeitssituation bei der M._____ AG im Jahr 2017 gewesen. Der Angeklagte habe nicht wie geplant nach der

Eröffnung einer Geschäftsstelle in S._____ die Rolle als deren Geschäftsführer antreten können. Der Angeklagte habe dies als persönliche Niederlage empfunden. Die Home-Office-Pflicht während der Pandemie habe den Angeklagten zusätzlich zum sozialen Rückzug getrieben. Die psychosoziale Situation des Angeklagten habe zu seiner 100 %-igen Arbeitsunfähigkeit vom 10. Oktober 2020 bis zum Ablauf der Kündigungsfrist des Arbeitsverhältnisses per 31. März 2022 und darüber hinaus zum Invaliditätsgrad von 100 % ab 1. Dezember 2021 geführt.

Im Schreiben des Instruktionsrichters des Familiengerichts Q._____ vom 13. Mai 2022 an die Sozialen Dienste Q._____ ist festgehalten, dass eine Gefährdungsmeldung von G._____ beim Familiengericht eingegangen sei. "Laut Meldung befinde sich A._____ aktuell in einer schwierigen Lebensphase und benötige Unterstützung bei der Regelung der administrativen und finanziellen Belange". Der Angeklagte hielt in seiner Einsprache fest, er selbst habe seinen behandelnden Psychiater "im Frühling 2022 um eine Gefährdungsmeldung bei KESB Q._____ gebeten, da (ihm) alles förmlich entglitten war. (Er) brauchte dringend Hilfe va. im Umgang mit div. Behörden und Stellen (Krankentaggeldversicherung, Scheidung, IV, ALV, Steuern usw.). Nach erfolgten Terminen bei einer Beistandin des Sozialdienstes Q._____ sei diese jedoch zum Schluss gekommen, dass eine Beistandschaft zu (jenem) Zeitpunkt nicht indiziert gewesen sei."

1.6.3.

Die Berichte äussern sich nicht nur zur Diagnose (Rezidivierende depressive Störung, gegenwärtig mittelgradige bis schwere Episode ohne psychotische Symptome mit Differentialdiagnose Bipolar-II-Störung), sondern legen teilweise auch die daraus resultierenden konkreten Folgen für die Alltagsbewältigung detailliert dar (Chronifizierung der depressiven Symptomatik, Verwahrlosung, Einrichtung Beistandschaft, Betreibungen/Pfändungen, Resignation, gänzlichem sozialen Rückzug, Angst vor Nutzung des öffentlichen Verkehrs u.a.).

1.6.4.

Es liegt zwar für den Zeitraum vom 24. August 2024 bis zum 12. September 2024 – aus nachvollziehbaren Gründen – kein Arztzeugnis vor, mit dem bestätigt wird, dass der Angeklagte innert der mit der zweiten Mahnung gesetzten letzten Frist aus gesundheitlichen Gründen objektiv nicht in der Lage war, sich um die Einreichung der Steuererklärung oder um ein Fristerstreckungsgesuch zu kümmern.

Jedoch ergeben sich aus den Schilderungen des Angeklagten, den IV-Akten und dem zuletzt dem Spezialverwaltungsgericht bekannten Ereignis (Austritt aus der C._____ vom 8. Juli 2024) sehr deutliche Hinweise darauf, dass der Angeklagte generell und insbesondere auch während der letzten

Mahnfrist infolge seiner Erkrankungen grösste Mühe mit der Alltagsbewältigung hatte und hat. Mit den Berichten wird auch durchwegs festgehalten, dass keine Besserung des Gesundheitszustandes in Sicht ist. Die IV-Rente mit einem Invaliditätsgrad von 100 % wurde bis auf weiteres gesprochen. In dubio pro reo ist daher von der Sachverhaltsdarstellung des Angeklagten auszugehen. Daraus ist zu schliessen, dass der Angeklagte aufgrund seines Gesundheitszustandes im Zeitraum vom 24. August 2024 bis 12. September 2024 nicht in der Lage war, die Steuererklärung 2023 auszufüllen und einzureichen oder ein (rechtzeitiges) Fristerstreckungsgesuch zu stellen. Demnach konnte der Angeklagte aufgrund fehlender Tatmacht das tatbestandsmässige Verhalten bei der Verfahrenspflichtverletzung nicht erfüllen. Ob dem Angeklagten die Mahnung tatsächlich zugegangen ist oder ob er diese – aus gesundheitlichen Gründen – einfach ignoriert hat, kann deshalb offen bleiben.

2.

Der 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 der Angeklagte freigesprochen wird, sind die Kosten des Verfahrens auf die Staatskasse zu nehmen.

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

Der Präsident erkennt:

1.

Der 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:
den Angeklagten
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, 16. Juni 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha