

3-BU.2025.49

2023/9134

Urteil vom 8. August 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A.**_____

 vertreten durch B. _____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/9134**
 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 20. August 2024 erstmals gemahnt. Am 2. Oktober 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 4. November 2024 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 1'600.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl liess die Angeklagte mit Schreiben vom 11. Oktober 2024 (Posteingang beim KStA am 18. November 2024) Einsprache erheben.

5.

In seiner Stellungnahme vom 9. Dezember 2024 beantragte das Gemeindesteueramt Q._____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 24. 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 26. Februar 2025 wurde die Angeklagte und deren Vertreter auf den 29. April 2025 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Mit Schreiben vom 3. März 2025 wurde dem Vertreter der Angeklagten die Vorladung zusätzlich per A-Post Plus zur Weiterleitung an die Angeklagte zugestellt.

9.

Der Vertreter der Angeklagten ersuchte mit Telefonat vom 22. April 2025 um Verschiebung der Verhandlung.

10.

Mit Verfügung vom 23. April 2025 wurden die Angeklagte und deren Vertreter neu auf den 24. Juni 2025 vorgeladen.

11.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q._____ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz und E-Mail vom 18. Juni 2025).

12.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Spezialverwaltungsgericht wurde der Vertreter der Angeklagten befragt (Protokoll der Verhandlung vom 24. Juni 2025 [nachfolgend: Protokoll]).

13.

Das Spezialverwaltungsgericht ersuchte den Vertreter der Angeklagten mit E-Mail vom 24. Juni 2025 um Einreichung diverser Unterlagen bis zum 14. Juli 2025.

14.

Mit E-Mail vom 30. Juni 2025 reichte der Vertreter der Angeklagten Unterlagen ein.

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 Q._____ mit Aufenthalt im Alters- und Pflegeheim XY in R._____. Somit war sie verpflichtet, dem zuständigen Gemeindesteueramt Q._____ die Steuererklärung 2023 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Die Angeklagte liess in der Einsprache vorbringen, ihr Vertreter und Sohn, B._____, kümmere sich um ihre Schriften. Gleichzeitig liess die Angeklagte infolge Abwesenheit ihres Vertreters im Oktober 2024 um Fristerstreckung zur Einreichung der Steuererklärung 2023 bis am 30. November 2024 ersuchen. Der Vertreter hat zudem mit E-Mail vom 7. November 2024 eine Fristerstreckung bis am 31. Dezember 2024 beantragt (E-Mail mit Anhang vom 30. Juni 2025). Vonseiten Gemeindesteueramt Q._____ liegt jedoch keine Bestätigung einer Fristerstreckung vor (Aktennotiz vom 18. Juni 2025).

1.3.2.

Der Vertreter hielt anlässlich der Verhandlung fest, er habe das Gemeindesteueramt Q._____ bereits vor der Augenoperation vom 30. September 2024 telefonisch über die bevorstehende Abwesenheit informiert und dem Gemeindesteueramt Q._____ nach seiner Operation die Arztzeugnisse vom 30. September 2024 und vom 22. Oktober 2024 (Arbeitsunfähigkeit zu 100 % vom 30. September 2024 bis am 29. Oktober 2024) zukommen lassen (Protokoll). Das Gemeindesteueramt Q._____ habe dem Vertreter mündlich bestätigt, es werde warten, bis sich der Vertreter nach der erfolgten Operation und Heilung beim Gemeindesteueramt melde. Auf diese Abmachung hätten sich der Vertreter und die Angeklagte entsprechend verlassen (Protokoll).

1.3.3.

Der Vertreter teilte weiter mit, die Steuererklärung 2023 der Angeklagten am 30. November 2024 eingereicht zu haben (Protokoll). Er habe sich am Tag vor der Verhandlung beim Gemeindesteueramt Q._____ über den Erhalt der Steuererklärung 2023 informiert. Das Gemeindesteueramt Q._____ habe dem Vertreter mit Telefonat vom 23. Juni 2025 mitgeteilt, dass es bis anhin keine Steuererklärung 2023 erhalten habe. Der Vertreter rügte die mangelhafte Kommunikation mit dem Gemeindesteueramt Q._____ als Ganzes (Protokoll).

1.3.4.

Die vom Vertreter geltend gemachte Einreichung der Steuererklärung 2023 per 30. November 2024 sowie die beiden Fristerstreckungsgesuche bis am 30. November 2024 und 31. Dezember 2024 sind vom Gemeindesteueramt Q._____ nicht bestätigt worden. Stattdessen seien die Angeklagte und deren Vertreter nach den Angaben der Steuerbehörden mehrfach gemahnt worden. Dies wird von der Angeklagten bestritten. Vorliegend wird geprüft, ob die Mahnungen der Angeklagten bzw. dem Vertreter rechtsgenügend zugestellt worden sind.

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.

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 die Steuerpflichtige ihre Steuererklärung trotz Mahnung tatsächlich nicht eingereicht hat.

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 2019, Art. 11 N 120).

1.4.3.

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]).

1.5.

1.5.1.

Die Angeklagte wurde gemäss den Angaben des Gemeindesteueramts Q._____ am 20. August 2024 erstmals gemahnt und aufgefordert, die Steuererklärung 2023 einzureichen. Am 2. Oktober 2024 sei eine weitere Mahnung an die Angeklagte und den Vertreter versandt worden. Beide Mahnungen an die Angeklagte wurden an die Adresse S-Strasse 16 in Q._____ " versandt. Die Angeklagte wohnt jedoch seit dem Jahr 2019 im XY in R._____ (Aktennotiz vom 3. März 2025). Entsprechend konnte der Angeklagten die letzte, per A-Post Plus versandte Mahnung vom 2. Oktober 2024 nicht zugestellt werden und wurde an das Gemeindesteueramt Q._____ retourniert (Sendungsverfolgungsnummer aaa). Hingegen wurde dem Vertreter die letzte Mahnung gemäss Track & Trace-Bestätigung der Post mit der Sendungsnummer bbb am 3. Oktober 2024 in den Briefkasten in T._____ gelegt.

1.5.2.

Der Vertreter teilte anlässlich der Verhandlung mit, die Mahnung vom 20. August 2024 nicht – zumindest nicht auf direktem Wege – erhalten zu haben. Obschon der Vertreter beim Gemeindesteueramt Q._____ eine Generalvollmacht eingereicht und in der Steuererklärung unter unbeschränkter Vollmacht eine c/o-Adresse angegeben habe, werde trotzdem fälschlicherweise jegliche Post des Gemeindesteueramtes Q._____ stets an die Angeklagte in den XY statt an ihn nach T._____ gesandt. Die Pflgenden vom XY würden die Post der Bewohnerinnen und Bewohner sammeln und monatlich weitersenden. Es sei sehr ungünstig, dass die Post nicht zeitgerecht weitergeleitet werde. Die Angeklagte öffne die Post nicht selbst, da sie wisse, dass ihr Sohn sich um ihre administrativen Angelegenheiten kümmere (Protokoll).

1.5.3.

Der Vertreter brachte weiter vor, erst nach der Genesung von seiner Augenoperation Kenntnis von der letzten Mahnung erlangt zu haben. Er sei vom 30. September 2024 bis am 4. Oktober 2024 infolge einer beidseitigen, nicht aufschiebbaren Augenoperation (grauer Star und Netzhautablö-

sung) im C._____ gewesen. Danach sei er bis am 29. Oktober 2024 nicht in der Lage gewesen, die Augen zu benutzen bzw. zu lesen (Ärztliche Zeugnisse vom 30. September 2024 und vom 22. Oktober 2024). In jener Zeit habe sein Sohn jeweils den Briefkasten geleert und die ungeöffnete Post gesammelt. Der Vertreter habe nach der Gesundung die Post am 11. November 2024 geöffnet und bearbeitet (Einsprache und Protokoll). Die Angeklagte liess damit vorbringen, der Vertreter sei wegen gesundheitlicher Probleme (Augenoperation) mehrere Wochen im Oktober 2024 abwesend und nicht arbeitsfähig gewesen.

1.5.4.

Das Gemeindesteueramt Q._____ verwies in seiner Vernehmlassung auf ein Telefonat mit dem Vertreter anfangs Oktober 2024, worin "er aufgrund einer Augenoperation für etwa zwei bis zweieinhalb Wochen abwesend sein würde und sich anschliessend wieder bei uns melden werde". Da die vereinbarte Rückmeldung des Vertreters ausgeblieben sei, habe das Gemeindesteueramt Q._____ am 1. November 2024 eine Busse ausgelöst. Der Vertreter hingegen rügte, das Gemeindesteueramt Q._____ habe sein Anliegen Ende September 2024 telefonisch entgegengenommen und ihm zugesichert, mit weiteren Schritten bis nach seiner Operation zu warten. Es sei völlig unverständlich, wie das Gemeindesteueramt Q._____ entgegen der Abmachung genau in dieser Zeit die letzte Mahnung (2. Oktober 2024) und den Bussenantrag (4. November 2024) versandt habe (Protokoll).

1.5.5.

Der Vertreter war bis am Dienstag, 29. Oktober 2024 arbeitsunfähig. Das Gemeindesteueramt Q._____ stellte am 1. November 2024 beim KStA den Bussenantrag, woraufhin das KStA am 4. November 2024 den Strafbefehl gegen die Angeklagte an die Adresse des Vertreters versandte (Zustellung vom 6. November 2024 gemäss Track & Trace-Bestätigung mit der Sendungsnummer ccc).

1.5.6.

Vorliegend bestehen aufgrund der Aktenlage objektive Zweifel, ob das Gemeindesteueramt Q._____ dem Vertreter das Zuwarten des Versands der letzten Mahnung und des Strafbefehls zugesichert hatte und ob die Steuererklärung 2023 Ende November 2024 eingereicht wurde.

1.5.7.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung mag die Mahnung vom 2. Oktober 2024 mit der Deponierung im Briefkasten zwar als zugestellt gelten. Der Vertreter hat jedoch im Zeitraum der letzten Mahnfrist vom 4. Oktober 2024 bis am 23. Oktober 2024 die Mahnungen infolge vorübergehendem Ausfall des Sehsinnes nicht zur Kenntnis nehmen und entsprechend objektiv nicht handeln können. Der Sohn des Vertreters verfügte selbst über keine Vollmacht der Angeklagten und wurde ausschliesslich mit

der Postsammlung beauftragt. Die Angeklagte selbst hat ihre Post infolge des Postsammelauftrages im XY nie erhalten. Die Angeklagte ist zwar geistig fit, kann aber nicht selbst handeln und hat sich mit der Bearbeitung ihrer administrativen Angelegenheiten auf den Vertreter verlassen. Der Vertreter hat sich vorzeitig und wiederholt beim Gemeindesteuernamt Q._____ gemeldet. Das Gemeindesteuernamt Q._____ hingegen, hat die Mahnungen trotz Vorinformation zur Operation ohne Erkundigung bei der Angeklagten oder beim Vertreter und ohne Rücksicht auf die Situation versandt.

1.5.8.

In dubio pro reo ist von der Sachverhaltsdarstellung des Vertreters der Angeklagten auszugehen. Die Mahnung gilt in diesem konkreten Fall nicht als rechtsgenügend zugestellt. Somit konnten weder die Angeklagte noch der Vertreter aufgrund fehlender Tatmacht das tatbestandsmässige Verhalten bei der Verfahrenspflichtverletzung nicht erfüllen. Damit sind die objektiven Strafbarkeitsvoraussetzungen nicht erfüllt.

1.6.

Die Angeklagte ist dementsprechend mangels Tatbestandsmässigkeit vom Vorwurf der Verletzung von Verfahrenspflichten gemäss § 235 Abs. 1 StG freizusprechen.

2.

Die Angeklagte und ihr Vertreter werden darauf hingewiesen, dass die vorliegend offensichtlich ungenügende Postregelung künftige Verfahrenspflichtverletzungen nicht wird rechtfertigen können. Dass die Angeklagte selbst verpflichtet ist, die administrativen Aufgaben wie die Einreichung der Steuererklärung oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches zu erledigen, dürfte ihr nunmehr bekannt sein – zumal der Vertreter zum einen ausführte, die Angeklagte sei geistig fit, benötige jedoch Unterstützung im Alltag aufgrund ihrer eingeschränkten Mobilität und zum anderen die Angeklagte sehr wohl über das Ordnungsbussenverfahren Bescheid wusste (Protokoll). Sofern namentlich die postalische Zustellung und Weiterleitung der Briefpost an den Vertreter/Beauftragten weiterhin nicht funktionieren, ist die Angeklagte gehalten, eine anderweitige, langfristig funktionierende Lösung zur Regelung ihrer Postsendungen zu organisieren. Auch der Aufenthalt in einem Alters- oder Pflegeheim vermag die Nichteinreichung der Steuererklärung nicht zu rechtfertigen, sondern muss vielmehr der Anlass dazu sein, die Sicherstellung der zeitnahen Postzustellung zu regeln.

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 Angeklagte freigesprochen wird und die vom KStA beantragte Busse von CHF 1'600.00 nicht bestätigt wird, sind der Angeklagten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

3.

Einer obsiegenden steuerpflichtigen Person ist für die Vertretung durch einen Anwalt, Notar oder Steuerberater eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Der Sohn (Vertreter) der Angeklagten erfüllt diese Voraussetzungen nicht, weshalb kein Anspruch auf Parteientschädigung besteht.

Der Präsident erkennt:

1.

Die Angeklagte wird von Schuld und Strafe freigesprochen.

2.

Die Kosten des Verfahrens sind auf die Staatskasse zu nehmen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Angeklagten (2x)

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, 8. August 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha