

3-BU.2025.59
2023/10124

Urteil vom 29. April 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A. _____**

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/10124**
 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 9. August 2024 erstmals gemahnt. Am 26. 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 6. November 2024 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 1'500.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl liess die Angeklagte mit Schreiben vom 19. November 2024 Einsprache erheben.

5.

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

6.

Mit Schreiben vom 8. Januar 2025 liess die Angeklagte nochmals Stellung nehmen.

7.

Am 14. 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."

8.

Mit Verfügung vom 24. Februar 2025 wurde die Angeklagte auf den 29. April 2025 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q._____ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz und E-Mail vom 25. April 2025).

10.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde der Ehemann der Angeklagten (Vertreter) befragt (Protokoll der Verhandlung vom 29. April 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 Q._____. Somit war sie verpflichtet, dem Gemeindesteueramt Q._____ die Steuererklärung 2023 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Die Angeklagte liess in ihrer Einsprache festhalten, die Treuhandfirma B._____ GmbH mit der Steuererklärung 2023 beauftragt zu haben. Diese habe die Steuererklärung 2023 am 6. Juni 2024 ausgefüllt und der Angeklagten und ihrem Ehemann zur persönlichen Einreichung zugestellt. Aufgrund eines Missverständnisses seitens der Angeklagten, sei sie irrtümlicherweise davon ausgegangen, dass die ausgefüllte Steuererklärung bereits durch die Treuhandunternehmung eingereicht worden sei. Dies sei jedoch nicht der Fall gewesen.

1.3.2.

Vorliegend ist die am 6. Juni 2024 erstellte Steuererklärung 2023 erst am 13. November 2024 (Eingangsstempel) beim Gemeindesteueramt Q._____ eingegangen. Die letzte Mahnung vom 26. September 2024 wurde der Angeklagten am 27. September 2024 zugestellt. Die 20-tägige Frist lief somit am 17. Oktober 2024 ab. Die Steuererklärung wurde mithin einen Monat nach Ablauf der Frist eingereicht.

1.3.3.

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 StG N 49). Der sanktionswürdige Tatbestand der Verfahrenspflichtverletzung war im Zeitpunkt, in welche die angesetzte Frist ohne Einreichung der Steuererklärung abgelaufen war, erfüllt. Die Angeklagte durfte sich auch nicht darauf ver-

lassen, dass die Treuhandfirma die Steuererklärung einreichen würde, zumal diese gar nicht über ein von der Angeklagten unterzeichnetes Exemplar verfügte. Somit erweist sich dieser Einwand als unbehelflich und vermag die Verfahrenspflichtverletzung nicht zu begründen.

1.3.4.

Die Angeklagte liess in ihrer Einsprache festhalten, die Mahnung vom 25. September 2024 (recte: 26. September 2024) nicht erhalten zu haben. Anlässlich der Verhandlung liess die Angeklagte hingegen vorbringen, die letzte Mahnung vom 26. September 2024 wahrscheinlich gesehen, dennoch nicht rechtzeitig gehandelt zu haben (Protokoll). Gemäss Track & Trace wurde die Mahnung vom 26. September 2024 mit der Sendungsnummer aaa am Freitag, 27. September 2024, um 12:47 Uhr, der Angeklagten zugestellt. Die Zustellung der letzten Mahnung wird somit zu Recht nicht bestritten.

1.3.5.

An der Verhandlung liess die Angeklagte durch ihren Ehemann mitteilen, dass der Ehemann seit Aufgabe seiner selbständigen Erwerbstätigkeit gesundheitliche Probleme – unter anderem ein Trauma gegen das Öffnen von Briefpost – entwickelt habe, und zurzeit unter medikamentöser Behandlung stehe. Als Folge blieben Mahnungen unerledigt. Die Angeklagte bereite die gesamte Briefpost jeweils vor und ermahne den Ehemann zur rechtzeitigen Erledigung der Briefe (Protokoll).

1.3.6.

Die vom Ehemann geltend gemachten gesundheitlichen Schwierigkeiten bei der Erstellung und Einreichung der Steuerdeklaration entbinden die Angeklagte nicht von ihrer Pflicht, eine Steuererklärung einzureichen. Die Angeklagte hat zwar die Vorbereitungen getätigt und den Ehemann auf die Pflicht zum Ausfüllen und Einreichen der Steuererklärung 2023 hingewiesen. Sie hätte allerdings aktiv handeln müssen und entweder eine Fristerstreckung beim Gemeindesteueramt Q._____ beantragen, bei der beauftragten Treuhandfirma B._____ GmbH den Stand der Steuererklärung 2023 erfragen oder eine Drittperson mit dem Fristerstreckungsgesuch beauftragen können und müssen. Das hat sie offensichtlich nicht getan. Auch diese Einwände erweisen sich als unbehelflich.

1.3.7.

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 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.

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 Schuldasschiessungs- 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 48'900.00 (provisorisches steuerbares Einkommen 2023) aus. Dies wurde der Angeklagten mit Zustellung der Anklage-

schrift mitgeteilt. In der Zwischenzeit wurde jedoch das steuerbare Einkommen mit der Veranlagung 2021 vom 15. April 2025 rechtskräftig auf CHF 70'577.00 festgesetzt. Da dieser Betrag somit das letzte rechtskräftig veranlagte steuerbare Einkommen darstellt, ist zu Ungunsten der Angeklagten für die Bussenbemessung im Strafverfahren auf dieses höhere Einkommen abzustellen (Protokoll).

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 vier Mal gebüsst werden (2018, 2019, 2020, 2021). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 70'577.00 sowie bei der fünften Widerhandlung CHF 2'000.00.

3.3.

3.3.1.

Anlässlich der Verhandlung liess die Angeklagte geltend machen, dass sie im Innenverhältnis der Ehegatten nicht für das Ausfüllen und Einreichen der Steuererklärung zuständig sei. Sie sei ausschliesslich Hausfrau und der Ehemann erledige sämtliche administrativen Tätigkeiten (Protokoll). Sie bereite hingegen die gesamte Briefpost zur zeitigen Erledigung durch ihren Ehemann vor (Protokoll).

3.3.2.

Das Prinzip der individuellen Strafzumessung gilt auch in Bezug auf Ehegatten, welche ihre Verfahrenspflicht verletzen (RGE vom 23. Februar 2011 [3-BU.2010.51]). Die Busse ist für jeden Ehegatten – trotz der gemeinsamen Steuerpflicht – nach seinem eigenen Verschulden (Art. 47 StGB) zu bemessen.

3.3.3.

Wenn sich nichts anderes ergibt, wird unter Annahme desselben Verschuldens bei Verheirateten die aufgrund des gemeinsamen Einkommens berechnete Gesamtbusse je zur Hälfte den Ehegatten auferlegt. Gemäss dem für Ehepaare geltenden Bussentarif ist die Summe der den beiden Ehegatten auferlegten Bussen gleich hoch, wie die Busse gemäss Bussentarif für Alleinstehende mit demselben Einkommen.

3.3.4.

Der Ehemann der Angeklagten bestätigte anlässlich der Verhandlung, dass ausschliesslich er für die Erstellung und Einreichung der gemeinsamen Steuererklärung zuständig sei. Die Angeklagte sei in all den Jahren Hausfrau gewesen (Protokoll). Damit ist zu prüfen, ob die Annahme desselben Verschuldens bei Verheirateten vorliegend gerechtfertigt ist.

Dass der Ehemann der Angeklagten sich allein um die Steuererklärung kümmert bzw. kümmern sollte, ist aufgrund seiner Schilderungen glaubhaft. Hingegen vermag sich die Angeklagte trotz dieser internen Aufgabenteilung unter den Ehegatten im Aussenverhältnis gegenüber den Steuerbehörden nicht ihrer gesetzlichen Mitwirkungspflicht vollständig zu entledigen.

3.3.5.

Im Aussenverhältnis trifft die Angeklagte deshalb auch eine Schuld an der Nichteinreichung der gemeinsamen Steuererklärung. Jedoch ist die persönliche Vorwerfbarkeit bei der Angeklagten gegenüber dem nach dem Bussentarif zu bestrafenden Normalfall stark reduziert. Es ist daher geboten, vom Bussentarif, welcher vom gleichen Verschulden bei Ehegatten ausgeht, deutlich abzuweichen. Vor diesem Hintergrund erscheint eine Busse von CHF 300.00 als dem Verschulden der Angeklagten angemessen.

3.3.6.

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 1'500.00 auf das von der Angeklagten beantragte Mass (CHF 300.00) reduziert wird, sind der Angeklagten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Nicht vertretenen Angeklagten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 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.).

4.

Die Angeklagte macht geltend, die Busse infolge laufender Betreuung nicht auf einmal bezahlen zu können.

Ob die Busse bezahlt werden kann, ist nicht Gegenstand des Ordnungsbussenverfahrens. Für den Erlass oder die Vereinbarung einer Zahlung der Busse in Raten ist auf Gesuch das Kantonale Steueramt erstinstanzlich zuständig.

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird die Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 300.00 verurteilt.

2.

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

3.

Die Verfahrenskosten 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 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, 29. April 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha