

3-BU.2025.6
2023/4101

Urteil vom 7. März 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/4101**
 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 12. Juli 2024 erstmals gemahnt. Am 26. 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.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 10. Oktober 2024 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 1'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 24. Oktober 2024 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 13. November 2024 beantragte das Gemeindesteueramt Q._____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2024 nahm der Angeklagte Stellung.

7.

Am 10. Januar 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 13. Januar 2025 wurde der Angeklagte auf den 25. Februar 2025 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

9.

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

10.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde der Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 25. Februar 2025 [nachfolgend: Protokoll]). Der Angeklagte wurde an der Verhandlung aufgefordert, dem Präsidenten den Haftentlassungsschein nachzureichen.

11.

Mit E-Mail vom 5. März 2025 teilte der Angeklagte dem Präsidenten mit, er verfüge nicht über den angeforderten Entlassungsschein. Gleichzeitig nahm der Angeklagte nochmals zur Sache Stellung.

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 26. August 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 und seinen Stellungnahmen vor, er habe sich im Jahr 2023 von seiner Frau getrennt und lebe zurzeit bei seiner Mutter. Er sei im Jahr 2023 Sozialhilfeempfänger gewesen. Die Sozialhilfeberater des Regionalen Sozialdienstes R.____, Herr B.____ und Frau C.____ hätten dem Angeklagten mitgeteilt, sie würden die Steuererklärung für ihn ausfüllen. Die von der Mutter des Angeklagten postalisch versandten Unterlagen seien jedoch nicht beim Regionalen Sozialdienst eingetroffen. In der Folge habe der Regionale Sozialdienst die Steuererklärung nicht eingereicht. Zudem habe eine Bescheinigung des Regionalen Sozialdienstes gefehlt, weshalb es dem Angeklagten nicht möglich gewesen sei, die Steuererklärung selbst auszufüllen.

1.3.3.

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]). Der Angeklagte machte zwar eine Delegation der

Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung an den Regionalen Sozialdienst in R. _____ geltend. Jedoch kontrollierte er die rechtzeitige Einreichung der Steuererklärung nicht, was insbesondere auch für die Zusendung von Steuerunterlagen durch seine Mutter an den Regionalen Sozialdienst in R. _____ gilt. Ebenso wenig reichte er ein Fristerstreckungsgesuch ein. Die Säumnis ist daher allein dem Angeklagten anzulasten.

1.3.4.

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 eine unvollständige Steuererklärung abgeben können und müssen unter Kundgabe der ausstehenden Angaben und Belege oder zumindest um eine Fristerstreckung ersuchen können.

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 der Steuerpflichtige seine Steuererklärung bzw. die Aktenergänzung zur Steuererklärung trotz Mahnung tatsächlich nicht eingereicht hat.

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 Handlungsfähigkeit bzw. Tatmacht fehlt, das heisst, wenn ihm die Fähigkeit zum Handeln aus physischen oder psychischen Gründen abgeht (Basler Kommentar Strafrecht I, 4. Auflage, Basel 2019, Art. 11 N 120).

1.4.2.

Anlässlich der Verhandlung ergänzte der Angeklagte, er habe sich vom 2. September 2024 bis am 4. Oktober 2024 aufgrund einer Falschaussage betreffend häuslicher Gewalt in Haft befunden (Protokoll). Er habe die letzte Mahnung zwar erhalten, aber durch seine Haft habe für ihn Rechtsstillstand bestanden. Das Gemeindesteuernamt und das KStA hätten jedoch nicht wissen können, dass er sich in Haft befunden habe (Protokoll). Der Präsident forderte den Angeklagten auf, den entsprechenden Entlassungsschein im Anschluss an die Verhandlung per E-Mail einzureichen (Protokoll).

1.4.3.

Der Angeklagte korrigierte mit Stellungnahme vom 5. März 2025 seine eigenen Aussagen an der Verhandlung vom 25. Februar 2025, wonach er vom 2. September 2024 bis am 4. Oktober 2024 in Haft gewesen sei. Stattdessen sei er im Jahr 2023 in Haft gewesen. Aufgrund der turbulenten Jahre 2023 und 2024 infolge Scheidung, Therapie bei den Psychiatrischen Diensten Aargau und Sozialhilfebezug sei der Angeklagte überfordert gewesen, was zum Missverständnis an der Verhandlung geführt habe.

1.4.4.

Die letzte Mahnfrist begann am 27. August 2024 zu laufen und endete am 16. September 2024 (siehe Sendungsverfolgung der Mahnung mit der Sendungsnummer aaa vom 26. August 2024). Da der Angeklagte sich im Jahr 2024 nicht in Haft befand, hätte er innert letzter Frist handeln müssen. Der Einwand des Angeklagten erweist sich als unbegründet und ist vorliegend unbehelflich.

1.4.5.

Die Einwände des Angeklagten vermögen demnach die Nichteinreichung der Steuererklärung 2023 bzw. eines Fristerstreckungsgesuches insgesamt nicht zu begründen.

1.5.

Weitere Gründe, welche dem Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2023 eines Fristerstreckungsgesuches oder zumindest die Beauftragung einer Drittperson 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.

1.6.

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 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.

1.7.

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 1'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

3.2.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 0.00 (letztes rechtskräftiges steuerbares/satz-bestimmendes Einkommen 2022) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt. Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steueranlagungen der Jahre 2018 bis 2022) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits vier Mal gebüsst werden. Gemäss aktuellem Bus-

sentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 0.00 sowie bei der fünften Widerhandlung CHF 1'000.00.

3.3.

Anlässlich der Verhandlung teilte der Angeklagte mit, er sei zurzeit als Monteur bei D._____ GmbH tätig und erhalte einen monatlichen Bruttolohn von CHF 5'000.00-CHF 6'000.00 (Protokoll). Da dieser Betrag das aktuelle Einkommen darstellt, wäre für die Bussenbemessung auf dieses höhere Einkommen abzustellen. Zugunsten des Angeklagten wird stattdessen auf das letzte, rechtskräftig veranlagte Einkommen von CHF 0.00 abgestellt (Aktennotiz vom 21. Februar 2025).

3.4.

Nachdem sich der 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 1'000.00 nicht zu beanstanden. Gründe für eine Reduktion der Busse sind keine ersichtlich.

4.

Der Angeklagte ersucht das Gericht darum, von der Busse abzusehen. Er sei zur Zeit der Verfahrenspflichtverletzung Sozialhilfeempfänger gewesen und die Busse werde nicht vom Betreibungsamt bezahlt. Er "habe schon wenig lebensgeld.es würde [ihm] nicht reichen, es abzustottern.da schlicht weg zu wenig Budget da ist". Sinngemäss hält er fest, die Busse nicht bezahlen zu können. Ob der Angeklagte die Busse bezahlen kann, ist im Ordnungsbussenverfahren nicht relevant. Für den Erlass der Busse müsste der Angeklagte ein Erlassgesuch gemäss § 230 StG beim Kantonalen Steueramt einreichen.

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.

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.).

3.

Nachdem die vom KStA beantragte Busse von CHF 1'000.00 und die Gebühren von CHF 100.00 bestätigt werden, unterliegt der Angeklagte und die Verfahrenskosten sind ihm vollumfänglich aufzuerlegen. Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird der Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 1'000.00 verurteilt.

2.

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

3.

Der Angeklagte hat die Gerichtsgebühr von CHF 150.00 zu bezahlen.

4.

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 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, 7. März 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha