

3-BU.2025.86
2023/12222

Urteil vom 24. Juni 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A. _____**

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/12222**
 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 13. September 2024 erstmals gemahnt. Am 18. 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 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 22. November 2024 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 4'500.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 21. Dezember 2024 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 28. Februar 2025 beantragte das Gemeindesteueramt Q._____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 29. April 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."

7.

Mit Verfügung vom 13. Mai 2025 wurde der Angeklagte auf den 24. Juni 2025 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q. _____ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz _____ und E-Mail vom 23. Juni 2025).

9.

Der Angeklagte ist nicht zur Verhandlung erschienen.

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.

3.

Erscheint der Angeklagte – wie im vorliegenden Verfahren – trotz Vorladung nicht zur Verhandlung und wurde vorgängig nicht ausdrücklich um die Ansetzung eines neuen Gerichtstermins ersucht, geht das Spezialverwaltungsgericht davon aus, dass das Gericht ermächtigt wird, das Urteil in Abwesenheit aufgrund der Akten zu fällen (§ 250 Abs. 2 lit. c StG, Hinweis in der Vorladung).

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 R._____. 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 18. Oktober 2024 reichte er innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein. Das wird vom Angeklagten zu Recht nicht bestritten.

1.3.2.

Der Angeklagte brachte unter anderem vor, die Strafbefehle Nrn. 2021/17376 und 2021/17375 betreffend Nichteinreichung der Steuererklärung 2021 nie erhalten zu haben. Das Steuerjahr 2021 ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens, weshalb die Einwendung unbeachtlich ist.

1.3.3.

Weiter hielt der Angeklagte in der Einsprache fest, sich im September und Oktober 2024 "aufgrund eines Burnouts und einer Abhängigkeitserkrankung in einer Klinik" befunden zu haben. Als Beweismittel reichte der Angeklagte den Austrittsbericht der B._____ vom 16. Oktober 2024 ein. Die Krankheit habe den Angeklagten "stark beeinträchtigt und unter anderem daran gehindert, (seinen) Pflichten, wie der fristgerechten Einreichung der Steuerklärungen, nachzukommen." Der Angeklagte sei "derzeit dabei, die versäumten Aufgaben nachzuholen und (seine) Situation zu stabilisieren".

1.3.4.

Der Treuhänder des Angeklagten brachte mit E-Mail vom 26. Februar 2025 pauschal vor, es sei eine schwierige Zeit für die Familie des Angeklagten gewesen.

1.3.5.

Der Angeklagte machte in seiner Einsprache gesundheitliche Gründe für die Nichteinreichung der Steuererklärung 2023 geltend. Dem Austrittsbericht der B._____ ist zu entnehmen, dass der Angeklagte vom 17. September 2024 bis am 14. Oktober 2024 in der C._____ in Behandlung war. Vom 14. Oktober 2024 bis am 16. Oktober 2024 befand sich der Angeklagte in S._____ in der Klinik. Der Angeklagte wurde am 16. Oktober 2024 entlassen. Zum Zeitpunkt der Entlassung sei der Angeklagte in der Lage gewesen, fundierte Entscheidungen über seine weitere Genesung zu treffen ("At the time of discharge, A._____ had the capacity to make informed decisions regarding his continued recovery").

1.3.6.

Die letzte Mahnung vom 18. Oktober 2024 ist dem Angeklagten am Samstag, 19. Oktober 2024, zugestellt worden. Die letzte Mahnfrist lief somit vom 20. Oktober 2024 bis am Freitag, 8. November 2024. Für diesen Zeitraum hat der Angeklagte kein detailliertes Arztzeugnis eingereicht, welches eine weitergehende gesundheitliche Beeinträchtigung während der letzten Mahnfrist belegen würde. Der Austrittsbericht hielt vielmehr fest, dass der Angeklagte durchaus in der Lage gewesen sei, fundierte Entscheidungen zu treffen. Zudem hat der Angeklagte lediglich in allgemeiner Weise festgehalten, weshalb es ihm konkret nicht möglich gewesen sein sollte, die Steuererklärung 2023 bzw. das Fristerstreckungsgesuch einzureichen, oder seinen Treuhänder D._____ damit zu beauftragen.

1.3.7.

Es ist zwar nachvollziehbar, dass der Angeklagte aufgrund der persönlichen Situation Schwierigkeiten mit dem Einhalten von Fristen und der Erfüllung seiner Verfahrenspflichten hatte. Es ist auch glaubhaft, dass der Angeklagte aus gesundheitlichen Gründen zumindest bis am 16. Oktober 2024 nicht in der Lage war, seinen Verpflichtungen nachzukommen. Da die letzte Frist jedoch nach dem Klinikaufenthalt zu laufen begann, wurden nichtsdestotrotz die Verfahrenspflichten verletzt. Die einzelnen Ereignisse sind kein Entschuldigungsgrund für das Unterlassen der Einreichung der Steuererklärung 2023 oder eines Fristerstreckungsgesuches.

1.3.8.

Weitere Gründe, welche dem Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2023 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches verunmöglicht hätten, sind nicht ersichtlich. Weiter hat der Angeklagte

nicht dargelegt, weshalb er keine Drittperson damit hätte beauftragen können.

1.3.9.

Der Angeklagte machte weiter die nachträgliche Einreichung der Steuererklärung 2023 durch seinen Treuhänder geltend.

Vorliegend ist die Steuererklärung erst am 26. Februar 2025 – mithin fast 16 Wochen zu spät – beim Gemeindesteueramt Q._____ eingegangen (E-Mail vom 26. Februar 2025).

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 welchem die angesetzte Frist ohne Einreichung der Steuererklärung abgelaufen war, erfüllt. Somit erweist sich auch dieser Einwand als unbehelflich und vermag die Verfahrenspflichtverletzung nicht zu begründen.

1.3.10.

Der Angeklagte hat damit seine Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2023 verletzt. Der objektive Tatbestand von § 235 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.

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, der früher ausgefallten Bussen 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.

1.5.

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 4'500.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

3.2.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 194'200.00 (letztes rechtskräftiges steuerbares Einkommen 2022) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt.

3.3.

Gemäss eröffneter, noch nicht rechtskräftiger Veranlagungsverfügung vom 5. Mai 2025 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2023 beträgt das letzte steuerbare Einkommen CHF 99'162.00. Zugunsten des Angeklagten ist für die Bussenbemessung im Strafverfahren auf dieses tiefere Einkommen von CHF 99'162.00 abzustellen.

3.4.

Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2018 bis 2022) wegen Verletzung von Verfahrenspflichten bereits drei Mal gebüsst werden (2020, 2021, 2022). Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von unter CHF 100'000.00 sowie bei der vierten Wiederhandlung CHF 2'000.00. Gründe für eine weitere Reduktion der Busse sind keine ersichtlich.

4.

Der Angeklagte machte in der Einsprache sinngemäss geltend, 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.

Nachdem der Angeklagte keinen konkreten Bussenantrag gestellt hat, ist von einem Antrag auf Aufhebung der Busse auszugehen. Vorliegend wird die vom KStA beantragte Busse von CHF 4'500.00 auf CHF 2'000.00 reduziert. Damit unterliegt der Angeklagte zu rund 45 %, weshalb ihm die Verfahrenskosten im Umfang von 45 % aufzuerlegen sind.

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

3.

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.).

Der Präsident erkennt:

1.

Gestützt auf § 235 Abs. 1 StG wird der Angeklagte wegen Verletzung von Verfahrenspflichten zu einer Busse von CHF 2'000.00 verurteilt.

2.

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

3.

Die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von CHF 250.00, werden zu 45 % dem Angeklagten mit CHF 112.50 auferlegt. Der Rest (CHF 137.50) wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Angeklagten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q. _____

Mitteilung an:
die Gerichtskasse

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, 24. Juni 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha