

3-BU.2025.99
2023/15297

Urteil vom 22. Juli 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A.**_____

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/15297**
 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. August 2024 erstmals gemahnt. Am 14. Januar 2025 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 21. Februar 2025 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 10'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 18. März 2025 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 28. März 2025 beantragte das Gemeindesteueramt Q.____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Mit Schreiben vom 1. Mai 2025 nahm der Angeklagte Stellung.

7.

Am 19. Juni 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. Juni 2025 wurde der Angeklagte auf den 22. Juli 2025 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

9.

Mit Schreiben vom 1. Juli 2025 wurde dem Angeklagten die Vorladung zusätzlich per A-Post Plus zugestellt.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q._____ sowie beim KStA weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz und E-Mail vom 17. Juli 2025, E-Mail vom 21. Juli 2025).

11.

Anlässlich der Verhandlung wurde der Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 22. Juli 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 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 R.____. Somit war er verpflichtet, dem Gemeindesteueramt Q.____ die Steuererklärung 2023 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Der Angeklagte wurde gemäss den Angaben des Gemeindesteueramtes Q.____ am 12. August 2024 erstmals gemahnt und aufgefordert, die Steuererklärung 2023 einzureichen. Ausweislich der Akten wurde dem Angeklagten die letzte Mahnung mit A-Post Plus am 15. Januar 2025 zugestellt (Auszug Track & Trace mit der Sendungsnummer aaa).

1.3.2.

Der Angeklagte machte mit der Stellungnahme vom 1. Mai 2025 jedoch geltend, die Mahnung gesucht und nicht gefunden zu haben. Er habe die Mahnung wohl mit dem Altpapier unabsichtlich entsorgt. Normalerweise schaue er das Papier vor dem Recyceln durch. "[D]ass [er] eine Mahnung zur Abgabe dieser Steuererklärung übersehen habe" [...] sei schockierend und habe ihm aufgezeigt, "wie sehr [er] mittlerweile abgestumpft [sei]".

1.3.3.

Anlässlich der Verhandlung hielt der Angeklagte fest, nicht zu wissen, ob er die erste Mahnung vom 12. August 2024 erhalten habe [Protokoll]. Hingegen brachte er vor, die letzte Mahnung wohl erhalten zu haben, da diese per A-Post Plus versandt worden sei. Effektiv in den Händen habe der Angeklagte die Mahnung aber nie gehabt. Er habe die Post immer abgeholt. Es könne aber sein, "dass der Brief in irgendeiner Zeitschrift stecken geblieben [sei] und [er] das Ding genauso im Altpapier entsorgt [habe], wie es gekommen [sei]" (Protokoll).

1.3.4.

Vorliegend ist mit Sendungsverfolgung eine Zustellung der mit A-Post Plus versandten Mahnung vom 14. Januar 2025 dokumentiert. Die Mahnung wurde am 15. Januar 2025 in den Briefkasten gelegt und gelangte damit in den Machtbereich des Angeklagten. Dies wurde vom Angeklagten denn auch im Grundsatz nicht bestritten.

Wenn der Angeklagte jedoch argumentiert, dass er die Post irrtümlich un-gesehen und ungeöffnet im Altpapier entsorgt habe, so verkennt er, dass die Mahnung mit der Deponierung im Briefkasten gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bereits als zugestellt gilt. Die steuerpflichtige Person ist selbst für die Kenntnisnahme der an sie adressierten Post zuständig. Das ist einzig massgeblich. Es bestehen daher keine Zweifel, dass die Mahnung vom 14. Januar 2025 in den Machtbereich des Angeklagten gelangt ist, zumal behauptete Fehlzustellungen nicht konkret glaubhaft gemacht, geschweige denn nachgewiesen wurden.

1.4.

1.4.1.

Der Angeklagte hielt anlässlich der Verhandlung fest, die Steuererklärung 2023 eingereicht zu haben (Eingang beim Gemeindesteueramt am 5. Mai 2025). Dies trifft zwar zu, die letzte Frist zur Einreichung der Steuererklärung 2023 lief jedoch vom 16. Januar 2025 bis am 4. Februar 2025. Die Steuererklärung 2023 wurde mithin drei Monate zu spät eingereicht.

1.4.2.

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.

1.5.

1.5.1.

Der Angeklagte brachte in der Einsprache vor, ihm sei "bewusst, dass es für die Abgabe der Steuererklärung Fristen geben" müsse. Allerdings sollte "auch der Rücklauf der Steuererklärung in einer angemessenen Frist stattfinden". Sinngemäss rügte der Angeklagte, die Steuerbehörden seien mit der Veranlagung seiner Steuererklärungen im Verzug.

1.5.2.

Die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Personen bestehen unabhängig vom Verfahrensstand der Vorperioden, bzw. die Mitwirkungspflichten sind für jede Steuerperiode gleichermassen zu erfüllen. Der Einwand, die Einreichung einer Steuererklärung sei aufgrund der Tatsache, dass die

Vorjahre nicht definitiv veranlagt gewesen seien, nicht möglich gewesen, berechtigt nicht dazu, mit dem Einreichen der Steuererklärung zuzuwarten, geschweige denn befreit dies den Steuerpflichtigen von der allgemeinen Pflicht, diese 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 unter Bezeichnung der fehlenden Angaben und Belege abgeben können und müssen. Der Angeklagte kann daher aufgrund der noch nicht abgeschlossenen Veranlagungen der Vorperioden nichts zu seinem Gunsten ableiten.

1.6.

1.6.1.

Der Angeklagte brachte gesundheitliche Gründe vor. "Womöglich ist es [sein] mentaler Sinkflug, der es [ihm] so extrem erschwert, diese Dinge zu erledigen oder auch nur die Post zu öffnen. Schon allein diesen Brief (Einsprache) zu schreiben, fällt [ihm] extrem schwer."

1.6.2.

Anlässlich der Verhandlung hat der Angeklagte festgehalten, dass er zurzeit nicht erwerbstätig sei und von seinem Erspartem lebe. Es sei schwierig für ihn, Fristen einzuhalten und am nächsten Morgen aufzustehen. Vor ein paar Jahren sei er in psychologischer Behandlung gewesen, zurzeit jedoch nicht. Entsprechend verfüge er über kein Arztzeugnis. Der Angeklagte habe "ewig" auf die Steuerveranlagung 2020 gewartet, welche er schlussendlich im November 2024 erhalten habe, denn er habe "irgendetwas gebraucht, an dem er sich heranhangeln kann". "Da war das Blöde, dass die Software nicht mehr freigegeben war", also habe er die Steuererklärungen 2021 und 2022 von Hand ausgefüllt und eingereicht (Protokoll). Der Angeklagte könne es nicht entschuldigen, dass er die Steuererklärung 2023 nicht abgegeben hatte. Er befinde sich in einem Loch und sei nicht in der Lage gewesen, die Steuererklärung zu erstellen und einzureichen (Protokoll).

1.6.3.

Es ist zwar glaubhaft und nachvollziehbar, dass der Angeklagte Schwierigkeiten mit dem Ausfüllen und Einreichen der Steuererklärung oder eines Fristerstreckungsgesuches hatte. Da der Angeklagte jedoch kein Arztzeugnis vorweisen konnte, vermag der Einwand des Angeklagten ihn nicht von seinen Verfahrenspflichten zu befreien.

1.6.4.

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

1.7.

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, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 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.

1.8.

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 10'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

3.2.

3.2.1.

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 117'800.00 (letztes veranlagtes steuerbares Einkommen 2022) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt.

3.2.2.

Der Angeklagte hielt fest, die der Bussenbemessung für das Jahr 2023 zugrunde liegende Veranlagung beruhe auf offenkundig falschen Angaben. Der Angeklagte habe nicht ein Einkommen von CHF 117'860.00 erzielt.

3.2.3.

Gegen die Veranlagungsverfügung 2022 vom 18. Februar 2025 hat der Angeklagte fristgerecht Einsprache erhoben. Ferner erhob der Angeklagte gegen die Ermessensveranlagung 2021 fristgerecht Einsprache. Mit der Veranlagung 2020 vom 22. November 2024 wurde das steuerbare Einkommen rechtskräftig auf CHF 0.00 festgesetzt. Da dieser Betrag somit das letzte rechtskräftig veranlagte steuerbare Einkommen darstellt, ist zugunsten des Angeklagten für die Bussenbemessung im Strafverfahren auf dieses tiefere Einkommen abzustellen.

3.3.

Der Angeklagte musste gemäss Anklageschrift innerhalb der letzten fünf Steuerperioden (d.h. bezüglich der Steuerveranlagungen der Jahre 2018 bis 2022) wegen Nichteinreichung der Steuererklärung bereits fünf Mal gebüsst werden.

Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 0.00 sowie bei der fünften Widerhandlung CHF 1'000.00. Aufgrund der Busse für das Steuerjahr 2020 wegen nicht erfolgter Aktenergänzung ist praxisgemäss eine Strafschärfung um CHF 40.00 auf CHF 1'040.00 vorzunehmen. 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.

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 10'000.00 auf das vom Angeklagten beantragte Mass (CHF 1'040.00) reduziert wird, sind dem Angeklagten keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Protokoll).

Nicht vertretenen Angeklagten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 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 1'040.00 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 werden auf die Staatskasse genommen.

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, 22. Juli 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha