

3-BU.2026.12

2023/17489

Urteil vom 24. März 2026

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagte **A._____**

vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt, Merki & Partner,
Zelglistrasse 15, 5001 Aarau

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/17489**
 betreffend Ordnungsbusse

Der Präsident entnimmt den Akten:

1.

Anfang 2024 wurde A.____ (nachfolgend Angeklagte) die Steuererklärung 2023 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde die Angeklagte am 5. August 2024 erstmals gemahnt. Am 17. 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. Am 4. Dezember 2024 wurde auf Gesuch eine Fristerstreckung bis zum 28. Februar 2025 gewährt. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass keine weitere Mahnung mehr erfolge. Des Weiteren wurde die Angeklagte auf die Folgen im Unterlassungsfall (insbesondere Busse bis CHF 10'000.00) hingewiesen.

2.

Da dem zuständigen Steueramt innert letzter Frist keine Steuererklärung zuzuging, wurde beim Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

3.

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 20. Mai 2025 wurde der Angeklagten eine Busse von CHF 3'000.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl liess die Angeklagte mit Schreiben vom 20. Juni 2025 Einsprache erheben.

5.

In seiner Stellungnahme vom 22. Juli 2025 beantragte das Regionale Steueramt Q.____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Die Angeklagte liess die Stellungnahme vom 27. August 2025 einreichen.

7.

Das Regionale Steueramt Q.____ hielt mit Eingabe vom 18. November 2025 an seiner Stellungnahme vom 22. Juli 2025 fest.

8.

Am 13. Januar 2026 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."

9.

Mit Verfügung vom 20. Januar 2026 wurden die Angeklagte und ihr Vertreter auf den 24. März 2026 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt und die Angeklagte aufgefordert ein Arztzeugnis einzureichen.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Regionalen Steueramt Q. _____ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 18. März 2026).

11.

Die Angeklagte hat das Schreiben vom 23. März 2026 mit Beilagen einreichen lassen.

12.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde die Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 24. März 2026 [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 R._____. Somit war sie verpflichtet, dem zuständigen Steueramt die Steuererklärung 2023 einzureichen.

1.3.

1.3.1.

Die Angeklagte wurde mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der letzten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 4. Dezember 2025 reichte sie innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein. Das wird von der Angeklagten denn auch gar nicht bestritten.

1.3.2.

Die Angeklagte bringt jedoch im Wesentlichen vor (Einsprache, Stellungnahmen, Protokoll), sie stehe seit dem 7. Februar 2025 bei Dr. B._____ in psychiatrisch-psychotherapeutischer Behandlung. Die Behandlung habe sie erst auf Drängen des Vertreters und der für die Aufarbeitung der Buchhaltung beigezogenen Buchhalterin aufgenommen. Grund dafür sei gerade die Unfähigkeit der Angeklagten gewesen, amtliche Post zur Kenntnis zu nehmen und das Gebotene umzusetzen.

Die Angeklagte sei aufgrund ihrer psychischen Verfassung nicht in der Lage gewesen, die nötigen Belege zu beschaffen, so dass Dritte eine Steuererklärung hätten erstellen können. Auch für einen Steuerberater sei die Aufgabe nicht lösbar, wenn die Klientin nicht die nötige Lebenskraft und Energie aufbringen könne, die für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Unterlagen beizubringen. Die Untätigkeit der Angeklagten habe zu Ermessensveranlagungen mit einer überhöhten Steuerbelastung geführt.

Die Angeklagte sei mit der hohen Arbeitsbelastung und der gleichzeitigen Betreuung des seit einem Motorradunfall invaliden Ehemannes sowie der Betreuung des Sohnes überfordert gewesen. Bereits im Jahr 2017 sei die Angeklagte arbeitsunfähig gewesen (Burnout). Sie habe unter Depressionen gelitten. Im Jahr 2021 sei die Angeklagte Opfer eines sexuellen Übergriffs geworden. Sie sei dadurch stark traumatisiert worden. Die Arztberichte von Dr. B._____ bestätigten die krankheitsbedingte Unfähigkeit der Angeklagten, ihre administrativen Pflichten zu erfüllen.

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.

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 StGB N 120).

1.4.3.

Mit den ärztlichen Berichten von Dr. B._____, XY, vom 4. März 2025, 6. November 2025 und vom 24. (recte: 23.) März 2026 werden eine "ständige Erschöpfung, soziale Isolation, Antriebsmangel und damit einhergehende Vernachlässigung von administrativen Aufgaben und Pflichten sowie der Tendenz zur Prokrastination (Hinausschieben und z.T. Nicht-Erfüllen wichtiger anstehender Aufgaben)" bestätigt. Es wird auch ausdrücklich festgehalten, dass die psychische Störung und deren Auswirkung auf die

Funktionalität und insbesondere die Erledigung administrativer Aufgaben "mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit schon viele Monate vor Therapiebeginn" am 7. Februar 2025 bestanden haben. Es steht damit aufgrund der medizinischen Berichte fest, dass die Angeklagte insbesondere während der letzten Frist für die Einreichung der Steuererklärung (bis 28. Februar 2025) – trotz der Unterstützung durch Drittpersonen wie den Vertreter – infolge gesundheitlicher Beeinträchtigung nicht in der Lage war, die Steuererklärung 2023 auszufüllen und einzureichen.

1.4.4.

Auch die an der Verhandlung gemachten Aussagen der Angeklagten zu ihrer gesundheitlichen Situation korrelieren mit den Arztberichten und erscheinen damit glaubhaft und rechtsgenügend nachgewiesen. Dementsprechend kann – auch in dubio pro reo – von der mündlichen Sachverhaltsdarstellung der Angeklagten ausgegangen werden.

1.4.5.

Im Ergebnis konnte die Angeklagte aufgrund fehlender Tatmacht das tatbestandsmässige Verhalten bei der Verfahrenspflichtverletzung nicht erfüllen.

2.

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

3.

Im Ordnungsbussenverfahren ist auf die in den Eingaben des Vertreters genannten weiteren Verfahren (insbesondere auf die beim Spezialverwaltungsgericht hängigen Rekurse betreffend Revision) nicht einzugehen.

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.

2.1.

Nachdem die Angeklagte freigesprochen wird, sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen.

2.2.

2.2.1.

Sodann ist der Angeklagten für die Vertretung im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Parteientschädigung wird gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) festgelegt.

2.2.2.

Vorliegend beträgt der Streitwert CHF 3'100.00. Der Fall hat einen maximal mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem maximal mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'100.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Der Präsident erkennt:

1.

Die Angeklagte wird von Schuld und Strafe freigesprochen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'100.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Angeklagte
den Vertreter der Angeklagten
das Kantonale Steueramt
das Regionale Steueramt 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 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, 24. März 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha