

3-BU.2025.136

2023/18154

Urteil vom 26. Januar 2026

Besetzung Präsident Heuscher
 Gerichtsschreiberin Ha

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau**

Angeklagter **A. _____**

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 2023/18154**
 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 30. April 2025 erstmals gemahnt. Am 11. Juni 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 29. Juli 2025 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 1'600.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

4.

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 29. August 2025 Einsprache.

5.

In seiner Stellungnahme vom 12. September 2025 beantragte das Gemeindesteueramt Q.____ die Abweisung der Einsprache.

6.

Am 21. November 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 25. November 2025 wurde der Angeklagte auf den 20. Januar 2026 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt. Zudem wurde er aufgefordert, ein Arzzeugnis einzureichen.

8.

Am 17. Dezember 2025 ersuchte der Angeklagte das Spezialverwaltungsgericht telefonisch um Fristverlängerung zur Einreichung des Arztzeugnisses (Aktennotiz vom 17. Dezember 2025).

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramts Q._____ weitere Abklärungen vorgenommen (Aktennotiz vom 19. Januar 2026).

10.

Anlässlich der Verhandlung vor dem Spezialverwaltungsgericht wurde der Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 20. Januar 2026 [nachfolgend: Protokoll]). Der Angeklagte reichte Unterlagen zu seinen gesundheitlichen Verhältnissen ein, welche zu den Akten genommen wurden.

11.

Mit E-Mail und Schreiben vom 23. Januar 2026 reichte der Angeklagte auf-forderungsgemäss diverse Unterlagen zu seinen gesundheitlichen Verhältnissen ein.

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 mehrfach gemahnt. Trotz rechtsgenügender Zustellung der zweiten, per A-Post Plus versandten Mahnung vom 11. Juni 2025 reichte er innert der gesetzten Frist keine Steuererklärung ein. Dies wird vom Angeklagten nicht bestritten.

1.4.

1.4.1.

Der Angeklagte brachte in der Einsprache vor, infolge gesundheitlicher Beeinträchtigungen nicht in der Lage gewesen zu sein, die Steuererklärung 2023 fristgerecht einzureichen. Er hielt fest, die Trennung von seiner Ehefrau (seit mm.jjj) und das hängige Scheidungsverfahren (seit mm.jjjj) hätten ihm "seit 2021 gesundheitlich schwer zugesetzt und [er sei] im vergangenen Jahr ernsthaft erkrankt." Dazu reichte der Angeklagte umfangreiche Unterlagen ein.

Der Angeklagte legte Arztzeugnisse für eine 100 %-ige Arbeitsunfähigkeit für die Zeitperioden vom

- 11. März 2024 bis 15. März 2024,
- 18. März 2024 bis 22. März 2024,
- 14. April 2024 bis 3. Mai 2024,
- 6. Mai 2024 bis 21. Juni 2024,
- 24. Juni 2024 bis 11. August 2024,
- 1. September 2024 bis 15. September 2024 sowie vom
- 3. Februar 2025 bis 7. Februar 2025

und für eine 50 %-ige Arbeitsunfähigkeit für die Zeitperioden vom

- 16. September 2024 bis 30. September 2024 sowie vom
- 8. Februar 2025 bis 14. Februar 2025

ins Recht.

Ferner reichte der Angeklagte Terminbestätigungen für weitere Arztkonsultationen ein (7. Mai 2025, 13. Mai 2025, 14. Mai 2025, 20. Mai 2025, 26. August 2025, 22. September 2025, 25. September 2025).

Aus den eingereichten, geschwärzten Arztberichten lässt sich entnehmen, dass der Angeklagte mehrfach im Kantonsspital S._____ in Behandlung war. Er wurde in der Klinik für D (EDM-Bericht H vom 26. August 2024), in der Klinik für E (Ambulanter Bericht vom 10. Februar 2025), in der F (Arztbericht vom 11. April 2025) sowie in der Klinik für G, (Arztbericht vom 23. Juli 2025) untersucht.

1.4.2.

Das Gemeindesteueramt Q._____ hielt in seiner Vernehmlassung entgegen, dass "während der Erfüllungspflicht zur Einreichung der Steuererklärung 2023 einerseits keine durchgehende Erkrankung vorlag und andererseits die Arbeitsunfähigkeit nicht durchgehend bei 100 % bestand [...]. Des Weiteren sei dem Beschuldigten vorzuhalten, dass er es versäumt hat, die zuständige Veranlagungsbehörde darauf aufmerksam zu machen, dass infolge einer bestehenden Erkrankung ihm die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2023 nicht möglich war. Auf die Zustellung eines belegmässigen Nachweises (u.a. Arztzeugnisse) wurde seitens des Beschuldigten verzichtet."

1.4.3.

Der Angeklagte teilte anlässlich der Verhandlung mit, er habe mehrere Jahre lang bereits unter nicht behandelbarer Divertikulitis (schwere Darmentzündungen) gelitten. Ihm sei im März/April 2024 der Darm geplatzt, woraufhin eine schwere Notoperation notwendig gewesen sei und er einen künstlichen Darmausgang (Stoma) erhalten habe. Über das mögliche Einsetzen eines Stoma sei sich der Angeklagte vor der Notoperation nicht bewusst gewesen. Im Juli 2024 habe die Rückoperation des Stoma stattgefunden. Leider habe sich zwei Wochen nach der Stoma-Rückverlegung ein Blutgerinnsel gelöst und sei in die Lunge gelangt. Der Angeklagte habe dadurch eine Lungenembolie erlitten und sei erneut notfallmässig im Spital eingeliefert worden. Danach habe er sich schrittweise mithilfe von Intensivbetreuung durch die Spitex (1-2 Mal täglich zu Hause) erholt. Der Angeklagte habe nicht in eine stationäre Rehaklinik gewollt (Protokoll).

Weiter machte der Angeklagte geltend, durch die Darm-Operationen und den temporären Stoma im Jahr 2024 habe er einen erheblichen Vitamin-B12-Mangel mit Folgen auf die physische und psychische Gesundheit er-

litten (Schreiben vom 18. Januar 2026). Die behandelnde Ärztin habe den massiven Mangelzustand im April 2025 diagnostiziert. Er habe unter langanhaltender Erschöpfung und depressiver Verstimmung gelitten. Seither erhalte der Angeklagte regelmässig eine Substitution mit B12-Spritzen (Protokoll).

Der Angeklagte hielt anlässlich der Verhandlung sodann fest, seine Ärztin habe ihn aufgrund der gesundheitlichen Situation länger zu 100 % krankschreiben wollen. Da er im Jahr 2024 aber insgesamt schon fünf Monate infolge Erkrankung am Arbeitsplatz gefehlt habe, sei er in Absprache mit der behandelnden Ärztin vorzeitig wieder ins Berufsleben eingestiegen. Auf seinen Wunsch habe ihn die behandelnde Ärztin ab 16. September 2024 zu 50 % und ab 1. Oktober 2024 zu 100 % arbeitsfähig beurteilt. Er habe mit seiner Rückkehr an den Arbeitsplatz verhindern wollen, dass er die Stelle verliere. Aus grundsätzlichen Überlegungen aus dem Arbeitsrecht heraus, wäre ihm wohl nach sechs Monaten Arbeitsausfall gekündigt worden. In seinem Alter habe die Sicherung des Arbeitsplatzes einen hohen Stellenwert. Er habe in jener Zeit von zu Hause aus trotz Arzteignis gearbeitet, so gut es gegangen sei. Der Angeklagte habe unter anderem das Budget für das darauffolgende Jahr erstellt und "das gemacht, was in 2-3 Stunden erledigen konnte". Er befinde sich weiterhin in ärztlicher Behandlung, d.h. er sei nicht geheilt (Protokoll).

1.4.4.

Der Angeklagte habe die Ärztin vor der Verhandlung erfolglos um die Ausstellung eines detaillierten Arzteignisses als Nachweis für seine gesundheitliche Beeinträchtigung zum rechtzeitigen Ausfüllen und Einreichen der Steuererklärung ersucht. Er sei zwar während der letzten Mahnfrist vom 12./13. Juni 2025 bis 2. Juli 2025 (20 Tage) nicht krankgeschrieben gewesen. Dennoch habe er im Juni und Juli 2025 wiederholt freigenommen, weil er derart erschöpft gewesen sei. Er könne dies mit der Arbeitszeiterfassung des Arbeitgebers nachweisen (Protokoll).

So hielt der Angeklagte in seiner Stellungnahme fest, "in Folge der vielen Krankheitstage vor Juni 2025 habe ich zur Genesung in diesen beiden Monaten (Juni und Juli 2025) Kompensationstage, Überzeiten und Ferientage zur Rehabilitation eingesetzt. Dies um Restriktionen seitens des Arbeitgebers zu vermeiden. Die damals durch den Arbeitgeber vorgeschlagene IV-Anmeldung hatte ich abgelehnt" (Stellungnahme vom 23. Januar 2026). Der eingereichten Zeiterfassung für die Periode vom Februar 2024 bis Dezember 2025 ist zu entnehmen, dass der Angeklagte vom 13. Juni 2025 bis am 19. Juni 2025 und vom 14. Juli 2025 bis 15. Juli 2025 Gleitzeit kompensiert und vom 20. Juni 2025 bis 30. Juni 2025 Ferientage bezogen hatte (Beilage C der Stellungnahme vom 23. Januar 2026).

1.4.5.

Die behandelnde Ärztin Dr. med. B._____ hielt im Arztbericht vom 20. Januar 2026 (Posteingang 23. Januar 2026) fest, der Angeklagte "durchläuft im Verlauf des Jahres 2024 zu 2025 mehrere schwere Erkrankungen zum Teil auch mit operativen Eingriffen und stationären Aufenthalten. Die Folgen der Erkrankungen führten unter anderem zu Nährstoffmängelsituationen sowie einer prolongierten Rekonvaleszenz mit in dieser Phase noch deutlich eingeschränkter allgemeiner Leistungsfähigkeit. Durch entsprechende Therapien liess sich der Zustand ab dem Spätsommer dann so stabilisieren, dass Herr A._____ ab ca. August / September 2025 wieder seine volle Leistungsfähigkeit in allen Hinsichten erreichte. Durch diese Umstände wären ggfs. eventuelle Versäumnisse auch gut einzuordnen" (Arztbericht C._____ vom 20. Januar 2026).

1.4.6.

Der Angeklagte brachte ferner vor, im September 2024 habe sich seine Mutter (im damaligen Zeitpunkt 87 Jahre alt) bei einem schweren Unfall zu Hause drei Rippen gebrochen und sei hospitalisiert worden. Der Angeklagte habe mit seinen drei Geschwistern zusammen den Vater betreut. Ende Oktober 2024 sei sein Vater leider an Corona erkrankt. Am zweiten Tag sei dieser im Spital schwer gestürzt und habe ein künstliches Gelenk erhalten. Dann habe sich der Vater fürs Hospiz entschieden. Der Vater sei am tt.mm.jjjj im Alter von 88 Jahren verstorben. Seither kümmere sich der Angeklagte und seine Geschwister um die Mutter (Protokoll).

1.5.

1.5.1.

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.

1.5.2.

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 N 120).

1.5.3.

Es steht fest, dass der Angeklagte zwischen dem 26. Februar 2024 und dem 14. Februar 2025 mehrfach, teilweise über mehrere Monate infolge gesundheitlicher Beeinträchtigung zwischen 50 % und 100 % arbeitsunfähig war. Anhand der Akten ist ersichtlich, dass sich der Angeklagte bis Ende September 2025 in ärztlicher Behandlung befand. Für die Zeitperiode der letzten Mahnfrist vom 13. Juni 2025 bis zum 2. Juli 2025 konnte der Angeklagte zwar kein Arztzeugnis vorweisen. Für die Zeitperiode vom 13. Juni 2025 bis am 30. Juni 2025 hat der Angeklagte jedoch nachweislich Ferien- und Kompensationstage aus Gleitzeit beantragt. Der Angeklagte begründete den Bezug der Ferien und Kompensationstage glaubhaft mit der Angst vor einem Arbeitsplatzverlust infolge zu langer bzw. weiterer Krankheitsabsenz. Die behandelnde Ärztin hat die Nährstoffmangelsituation mit Arztbericht vom 20. Januar 2026 bestätigt. Die geltend gemachte starke Erschöpfung aufgrund eines erheblichen Vitamin-B12-Mangels ist deshalb ebenfalls glaubhaft. Am 1. Juli 2025 sowie am 2. Juli 2025 hingegen hat der Angeklagte wieder gearbeitet (Beilage C der Stellungnahme vom 23. Januar 2026).

1.6.

Auch wenn der Angeklagte am 1. und 2. Juli 2025 – und damit bei Ablauf der Mahnfrist – gearbeitet hatte, so sind die Berichte, Arztzeugnisse und Aussagen über die schweren Erkrankungen und Folgebeeinträchtigungen glaubhaft. Dass der Angeklagte insbesondere aufgrund seines Alters und der realen Gefahr eines Arbeitsplatzverlustes früher als ärztlich empfohlen wieder arbeitstätig wurde, ist ebenso nachvollziehbar. Insgesamt ergeben sich genügend Hinweise darauf, dass der Angeklagte im Zeitraum der letzten Mahnfrist vom 13. Juni 2025 bis am 2. Juli 2025 insbesondere aus gesundheitlichen Gründen weder in der Lage war, die Steuererklärung 2023 auszufüllen und einzureichen, noch ein weiteres Fristerstreckungsgesuch zu stellen oder eine Drittperson damit zu beauftragen.

Die Aussagen des Angeklagten erweisen sich dementsprechend zusammen mit den Arztzeugnissen und -berichten sowie den erfassten beruflichen Absenzen als glaubhaft und rechtsgenügend nachgewiesen. In dubio pro reo ist von der Sachverhaltsdarstellung des Angeklagten auszugehen.

Somit konnte der Angeklagte aufgrund fehlender Tatmacht das tatbestandsmässige Verhalten bei der Verfahrenspflichtverletzung nicht erfüllen.

1.7.

Festzuhalten ist weiter, dass dem Angeklagten auch in der Folge keine Verfahrenspflichtverletzung vorgeworfen werden kann. Gemäss Arztbericht vom 20. Januar 2026 stabilisierte sich der Gesundheitszustand des Angeklagten erst ca. ab August/September 2025 wieder. Der Angeklagte reichte die Steuererklärung 2023 am 29. September 2025 ein (Posteingang vom 30. September 2025). Es kann daher festgehalten werden, dass die Einreichung der Steuererklärung 2023 erfolgte, sobald der Angeklagte die gesundheitlichen Beeinträchtigungen überwunden hatte.

2.

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

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 freigesprochen wird und die vom KStA beantragte Busse von CHF 1'600.00 nicht bestätigt wird, sind die Kosten auf die Staatskasse zu nehmen.

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

Der Präsident erkennt:

1.
Der Angeklagte wird von Schuld und Strafe freigesprochen.
2.
Die Kosten des Verfahrens sind auf die Staatskasse zu nehmen.
3.
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, 26. Januar 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha