

**3-BU.2025.137**

2023/18131

**Urteil vom 20. Januar 2026**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Präsident Heuscher  
                         Gerichtsschreiberin Käser

\_\_\_\_\_  
Anklagebehörde      **Steueramt des Kantons Aargau**

\_\_\_\_\_  
Angeklagter      **A. \_\_\_\_\_**

\_\_\_\_\_  
Gegenstand      **Strafbefehl Nr. 2023/18131**  
                         betreffend Ordnungsbusse

---

## **Der Präsident entnimmt den Akten:**

### **1.**

Anfang 2024 wurde A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend Angeklagter) die Steuererklärung 2023 zugestellt. Nachdem diese nicht eingegangen war, wurde der Angeklagte am 20. August 2024 erstmals gemahnt. Am 26. 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. 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 zuzuging, wurde beim Steueramt des Kantons Aargau (KStA), Sektion Bezug, ein Bussenantrag gestellt.

### **3.**

Mit Strafbefehl des KStA, Sektion Bezug, vom 23. Juli 2025 wurde dem Angeklagten eine Busse von CHF 400.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00) auferlegt.

### **4.**

Gegen diesen Strafbefehl erhob der Angeklagte mit Schreiben vom 22. August 2025 Einsprache.

### **5.**

In seiner Stellungnahme vom 16. September 2025 beantragte das Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ die Abweisung der Einsprache.

### **6.**

Der Angeklagte nahm mit Schreiben vom 17. Oktober 2025 zur Eingabe des Gemeindesteueramtes Q.\_\_\_\_\_ Stellung.

### **7.**

Mit Schreiben vom 27. Oktober 2025 äusserte sich der für Q.\_\_\_\_\_ zuständige Steuerkommissär zur Sache.

### **8.**

Am 17. 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."

**9.**

Mit Verfügung vom 25. November 2025 wurde der Angeklagte auf den 20. Januar 2026 vorgeladen. Gleichzeitig wurde die Anklage zugestellt.

**10.**

Anlässlich der Verhandlung vor dem Präsidenten des Spezialverwaltungsgerichts wurde der Angeklagte befragt (Protokoll der Verhandlung vom 20. Januar 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 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 Gemeindesteueramts die Steuererklärung 2023 einzureichen.

#### **1.3.**

##### **1.3.1.**

Der Angeklagte machte mit der Einsprache, der Stellungnahme vom 17. Oktober 2026 und an der Verhandlung geltend, er habe die letzte per A-Post Plus versandte Mahnung vom 26. September 2025 nicht erhalten.

##### **1.3.2.**

Das Verwaltungsgericht hat sich in seiner Entscheid vom 18. Juli 2018 (WBE.2018.155) zur Zustellung von A-Post Plus Sendungen wie folgt geäussert:

##### **"2.3.**

Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung erfolgt die fristauslösende Zustellung einer uneingeschriebenen Sendung (A- oder B-Post) bereits dadurch, dass sie in den Briefkasten oder in das Postfach des Adressaten gelegt wird und sich damit in dessen Verfügungsbereich befindet. Nicht erforderlich ist, dass der Adressat sie tatsächlich in Empfang nimmt; es genügt, wenn sie in seinen Machtbereich gelangt und er demzufolge von ihr Kenntnis nehmen kann. A-Post Plus-Sendungen entsprechen grundsätzlich A-Post Sendungen. Im Unterschied zu diesen sind sie mit einer Nummer versehen, welche die elektronische Sendungsverfolgung im Internet ("Track & Trace") ermöglicht; daraus ist u.a. ersichtlich, wann dem Empfänger die Sendung durch die Post zugestellt wurde. Insofern stellt diese Art von Sendung eine Möglichkeit dar, zu beweisen, dass die Post zugestellt worden ist (Urteil des Bundesgerichtes vom 2. Oktober 2015 [2C\_875/2015] E. 2.2.1; grundlegend Urteil 2C\_430/2009 vom 14. Januar 2010).

Ein Fehler bei der Postzustellung liegt jedoch nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit, so dass damit nicht gerechnet werden müsste. Eine fehlerhafte Postzustellung ist allerdings nicht zu vermuten, sondern nur anzunehmen, wenn sie aufgrund der Umstände plausibel erscheint. Auf die Darstellung des Steuerpflichtigen, dass eine fehlerhafte Postzustellung vorliegt, ist daher abzustellen, wenn seine Darlegung der Umstände nachvollziehbar ist und einer gewissen Wahrscheinlichkeit entspricht, wobei sein guter Glaube zu vermuten ist (Urteil des Bundesgerichts vom 24. Januar 2012 [2C\_570/2011] E. 4.3 mit Hinweisen).

(...)

## **2.5.**

In diesem Zusammenhang trifft der vorinstanzliche Hinweis, wonach bei einer nachgewiesenen A-Post Plus-Zustellung eine Zustellung fingiert werde (...), nicht zu. Die Vorinstanz widerspricht dadurch ihrer zutreffenden Erwägung, wonach die Zustellung uneingeschriebener Post durch Einlegen in den Briefkasten oder in das Postfach des Adressaten erfolgt und dies mittels elektronischer Sendungsverfolgung nachgewiesen werden kann. Ist eine Zustellung nachgewiesen – was eine Frage der Beweiswürdigung darstellt – besteht für die Annahme einer fingierten Zustellung kein Raum mehr. (...)."

### **1.3.3.**

Vorliegend ist mit Track & Trace eine Zustellung der mit A-Post Plus versandten Mahnung vom 26. September 2025 dokumentiert (Sendungsnummer aaa; Sendungsverfolgung mit Zustellung am 27. September 2025). Es ist daher von einer gültigen Zustellung der letzten Mahnung auszugehen.

### **1.3.4.**

Der Angeklagte machte an der Verhandlung geltend, er habe schon verschiedentlich falsche Postzustellungen in seinem Briefkasten vorgefunden, sei es Post für den Mieter in seiner Liegenschaft oder Post der Nachbarn. Das komme etwa 4 Mal pro Jahr vor (Protokoll).

### **1.3.5.**

Es ist zwar denkbar, dass vereinzelt Fehlzustellungen vorgekommen sind. Von systematisch falsch zugestellter Post kann jedoch vorliegend nicht ausgegangen werden. Es ist daher von einer gültigen Zustellung der letzten Mahnung auszugehen.

### **1.3.6.**

#### **1.3.6.1.**

Der Angeklagte bringt weiter vor, er habe die Steuererklärung nicht eingereicht, da die Gemeindesteuerbehörde und insbesondere der Steuerkommissär die von ihm ausgeübte selbständige Erwerbstätigkeit mit der im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmung B.\_\_\_\_\_, nicht anerkannt hätten. Der Steuerkommissär habe die Firma löschen wollen. Falls die Einzelfirma gelöscht werde, werde er geradezu in die "Schwarzarbeit" gezwungen, was er nicht wolle. Er habe in den Jahren 2023, 2024 und 2025

mehrfach mit den Steuerbehörden das Gespräch gesucht. Er habe gesagt, dass er keine Steuererklärung mehr abgeben werde, bis die Frage der Einzelunternehmung geklärt sei.

#### **1.3.6.2.**

In seiner Stellungnahme vom 27. Oktober 2025 führte der für Q.\_\_\_\_\_ zuständige Steuerkommissär aus, dass eine Qualifikation der selbständigen Erwerbstätigkeit als Dauerverlustbetrieb seit mehreren Steuerperioden streitig sei. Aus den Gesprächen mit dem Steuerpflichtigen sei hervorgegangen, dass er eine Bestätigung der Steuerkommission wolle, gemäss der seine unselbständige Erwerbstätigkeit akzeptiert werde. Solche Bestätigungen seien vom Steuergesetz nicht vorgesehen. Darum sei keine solche Bestätigung ausgestellt worden.

#### **1.4.**

##### **1.4.1.**

Vorerst ist festzuhalten, dass der Angeklagte verpflichtet war, die Steuererklärung 2023 einzureichen. Insofern war er nicht berechtigt, die Einreichung seiner Steuererklärung von der Klärung der Frage der selbständigen Erwerbstätigkeit abhängig zu machen.

##### **1.4.2.**

Zur Frage der selbständigen Erwerbstätigkeit kann dennoch folgendes festgehalten werden, ohne jedoch eine abschliessende Beurteilung vorzunehmen:

Zum einen ist der Angeklagte mit einem 80 %-Pensum als Angestellter der Gemeinde Q.\_\_\_\_\_ unselbständig erwerbstätig. Zum anderen ist aufgrund der Angaben des Angeklagten davon auszugehen, dass er – wenn auch gegenüber früheren Jahren in einem geringeren Umfang (vgl. Angaben an der Verhandlung [Protokoll]) – weiterhin als Schreiner in selbständiger Erwerbstätigkeit tätig ist.

Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist von den Steuerpflichtigen mit Aufzeichnungen (einfache Verhältnisse) oder mit einer Buchhaltung auszuweisen. Der Angeklagte hat mit der Steuererklärung 2023 eine Jahresrechnung mit Bilanz und Erfolgsrechnung eingereicht, mit der ein Verlust ausgewiesen wurde.

Aufgabe der Steuerbehörden ist es, diese Buchhaltung zu prüfen. Dabei kann sie Korrekturen vornehmen (z.B. Aufrechnung von Privatanteilen für Auto- oder Telefonkosten). Zeigt das Ergebnis der Steuerprüfung immer noch einen Verlust, so kann dieser mit übrigem Einkommen verrechnet werden. Diese steuerliche Verlustverrechnung ist aber *nur* möglich, wenn kein "Dauerverlustbetrieb" vorliegt.

Ein Dauerverlustbetrieb liegt vor, wenn nach der Beobachtung einer Tätigkeit über mehrere Geschäftsjahre hinweg deutlich wird, dass eine Gewinnerzielung nicht realistisch ist und die selbständige Erwerbstätigkeit, ohne etwas einzubringen, trotzdem weitergeführt wird. Dennoch muss eine mehrjährige Verlusterzielung – es gibt dazu keine bestimmte Dauer – nicht zwingend auf eine Liebhaberei oder eine blossе Freizeitbeschäftigung schliessen lassen. Das Bundesgericht führt dazu im Urteil vom 24. Juni 2025 (9C\_459/2024) aus: "Denn wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach andauernden beruflichen Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seiner Tätigkeit überzeugen lassen und diese aufgeben".

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ muss somit im Veranlagungsverfahren nach Prüfung der Jahresrechnung entscheiden, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt und ein Verlust verrechnet werden kann. Lässt die Steuerkommission keine Verlustverrechnung zu, wird zu Steuerzwecken auch nicht von einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausgegangen. Ist der Steuerpflichtige damit nicht einverstanden, hat er die Möglichkeit, diese Frage mit einer Einsprache gegen die Steuerveranlagung der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ oder allenfalls mit einem Rekurs gegen den negativen Einspracheentscheid durch das Spezialverwaltungsgericht prüfen zu lassen.

So oder anders war und ist er aber verpflichtet, Steuererklärungen einzureichen.

### **1.4.3.**

Im Ergebnis sind keine Gründe ersichtlich, welche dem Angeklagten die fristgerechte Einreichung der Steuererklärung 2023 oder zumindest eines Fristerstreckungsgesuches verunmöglicht hätten. Der Angeklagte hat damit seine Pflicht zur fristgerechten Einreichung der Steuererklärung 2023 verletzt. Dass er einen "Fehler" gemacht habe, wurde vom Angeklagten denn auch an der Verhandlung zu Recht zugestanden (Protokoll).

### **1.5.**

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 wie 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.

**1.6.**

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.**

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 400.00 (zuzüglich Staatsgebühr/Auslagen von CHF 100.00).

**4.**

**4.1.**

Die Anklage geht von einem für die Busse relevanten Einkommen des Angeklagten von CHF 59'300.00 (steuerbares/satzbestimmendes Einkommen 2021) aus. Dies wurde dem Angeklagten mit Zustellung der Anklageschrift mitgeteilt.

**4.2.**

In der Zwischenzeit hat die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Steuerveranlagung 2022 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 40'600.00 eröffnet. Obwohl der Angeklagte gegen diese Veranlagung Einsprache erhoben hat, ist zu Gunsten des Angeklagten auf dieses tiefere Einkommen abzustellen.

**4.3.**

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 ein Mal gebüsst werden (2022).

**4.4.**

Gemäss aktuellem Bussentarif beträgt die Busse bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 40'600.00 sowie bei der zweiten Widerhandlung CHF 300.00. 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 400.00 auf CHF 300.00 zu reduzieren. 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 400.00 auf CHF 300.00 reduziert wird und der Angeklagte seinen Antrag an der Verhandlung (Protokoll) entsprechend angepasst hat, werden die Verfahrenskosten auf die Staatskasse genommen (§ 189 Abs. 1 StG). 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 Verkehrspflichten zu einer Busse von CHF 300.00 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, 20. Januar 2026

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Käser