

3-RV.2025.132 / 3-BB.2025.15

P 18

**Urteil vom 22. Januar 2026**

Besetzung

Präsident Heuscher  
Richter Elmiger  
Richter Senn  
Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrent /  
Beschwerde-  
führer

**A.** \_\_\_\_\_  
vertreten durch Markus Bösch, Cordial Treuhand AG, Riedhofstrasse 378,  
8049 Zürich

Gegenstand

**Nichteintretensentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,  
Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen, vom 3. Juli 2025**  
betreffend vollendete Steuerhinterziehung der Kantons- und  
Gemeindesteuern 2019 und der direkten Bundessteuer 2019

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Schreiben vom 8. Januar 2025 eröffnete das Kantonale Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA) gegen A.\_\_\_\_\_ ein Nachsteuer- und Bussenverfahren wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sowie der direkten Bundessteuer 2019. Gleichzeitig wurde A.\_\_\_\_\_ die Möglichkeit zu einer Stellungnahme gegeben.

### **2.**

#### **2.1.**

Mit Schreiben vom 10. Februar 2025 ersuchte A.\_\_\_\_\_ das KStA gestützt auf Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 25 DSGVO "um vollständige Akteneinsicht in alle mich betreffenden steuerlichen Unterlagen, welche sich bei der Gemeindeverwaltung Q.\_\_\_\_\_ befinden." Weiter wurde Einsicht in sämtliche Akten beantragt, "die sich in Ihrem Amt befinden und meiner Person direkt oder indirekt zugeordnet werden können." Für den Fall der nicht bzw. nur teilweisen Gewährung der Akteneinsicht wurde um Erlass einer Verfügung mit Rechtsmittelbelehrung ersucht.

#### **2.2.**

Mit E-Mail vom 14. Februar 2025 stellte das KStA A.\_\_\_\_\_ den "Bearbeitungsauftrag des Gemeindesteueramtes betreffend Prüfung der Eröffnung eines Verfahrens", das Verfahrenseröffnungsschreiben und die "ursprünglichen Veranlagungsakten 2019 des Gemeindesteueramtes" zu.

#### **2.3.**

##### **2.3.1.**

Mit Schreiben vom 19. März 2025 teilte A.\_\_\_\_\_ mit, dass die beantragte Akteneinsicht vom KStA nur unvollständig gewährt worden sei. Es wurde die "Sistierung des Verfahrens bis zur vollständigen Herausgabe sämtlicher Akten" beantragt. Bei Ablehnung der Sistierung wurde um eine "Begründung und dazugehöriger Rechtsmittelbelehrung" ersucht.

##### **2.3.2.**

Mit Schreiben vom 31. März 2025 orientierte A.\_\_\_\_\_ das KStA über die Einreichung einer "Beschwerde gegen Ihr 'Vorgehen'". Bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheides wurde "von Gesetzes wegen" um Sistierung des Nachsteuer- und Bussenverfahrens ersucht.

#### **2.4.**

Mit Schreiben vom 31. März 2025 erhob A.\_\_\_\_\_ beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau eine Rechtsverweigerungs- und Rechtsverzögerungsbeschwerde ("Rechtsverweigerungsbeschwerde [Akteneinsicht,

Datenschutz, Sistierung]). Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau überwies die Eingabe von A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 2. April 2025 zur Behandlung an das Spezialverwaltungsgericht.

## **2.5.**

Am 16. Juni 2025 nahm Markus Bösch, Cordial Treuhand AG, zusammen mit einer Begleitperson, Einsicht in die Verfahrensakte betreffend Rechtsverweigerung/Rechtsverzögerung (3-RV.2025.59).

## **3.**

### **3.1.**

Mit Strafbefehl vom 20. Mai 2025 auferlegte das KStA A.\_\_\_\_\_ wegen vollendeter Hinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 eine Busse von CHF 117'221.70 sowie Verfahrenskosten von CHF 5'000.00.

### **3.2.**

Mit Bussenverfügung vom 20. Mai 2025 auferlegte das KStA A.\_\_\_\_\_ wegen vollendeter Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2019 eine Busse von CHF 55'684.35.

## **4.**

Mit Schreiben vom 20. Juni 2025 (Postaufgabe am 21. Juni 2025) erhob A.\_\_\_\_\_ "Einsprache gegen Ihre Bussenverfügungen 2019 betr. Kantons- und Bundessteuern betr. vollendeter Steuerhinterziehung" mit den Anträgen:

- "1. Die Strafbefehle des Kantonalen Steueramts Aarau vom 20.05.2025 (Nr. bbb und Nr. ccc) betreffend Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2019 sowie der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 seien vollumfänglich aufzuheben.
2. Eventualiter sei festzustellen, dass die Strafbefehle nichtig sind aufgrund qualifizierter Verletzung grundlegender Verfahrensgarantien.
3. Die Nachsteuerverfügungen werden akzeptiert (jedoch nicht die Strafbefehle).
4. Die vollständige Akteneinsicht sei zu gewähren unter ordnungsgemässer Nummerierung aller Akten und Urbelegen aller mitwirkenden Behörden und Erstellung eines vollständigen Aktenverzeichnisses.
5. Die korrigierte Steuererklärung 2019 vom 15.12.2021 sei nun in die Akten aufzunehmen und bei der Beurteilung des Falles zu berücksichtigen.
6. Das Verfahren sei zu sistieren bis die Rechtsverweigerungsbeschwerde vom 31.03.2025 rechtsgültig entschieden ist.
7. Das Steuerstrafverfahren sei einzustellen, eventualiter sei aufgrund der Verfahrensmängel auf 30% zu reduzieren, ohne Anerkennung einer Schuld.

8. Dem Einsprecher sei aufgrund der Rufschädigung und Vorverurteilung eine Genugtuung zuzusprechen.

9. Alles unter Kosten und Entschädigungsfolge zu lasten der Beklagten."

**5.**

Mit Entscheid vom 3. Juli 2025 trat das KStA auf die Einsprache wegen Verspätung nicht ein.

**6.**

Den Nichteintretensentscheid vom 3. Juli 2025 (Zustellung am 4. Juli 2025) hat A.\_\_\_\_\_ mit Beschwerde (recte: Rekurs und Beschwerde) vom 2. August 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen mit den Anträgen:

"1. Aufhebung der Nichteintretensentscheide und Strafbefehle

1.1 Es sei der Nichteintretensentscheide der Steuerverwaltung betr. den Strafbefehlen vom 20.05.25 Kantons und Gemeindesteuern sowie Bundessteuern vom 05.07.2025 vollumfänglich aufzuheben.

1.2 Feststellung mangelhafter Zustellung und Aufhebung der Entscheide

Es sei festzustellen, dass die zugrundeliegenden Strafbefehle vom 20.05.2025 (Kantons-/Gemeindesteuern CHF 117.221,70 und Bundessteuern CHF 55.684,35) dem Einsprecher/Beschwerdeführer mangels nachgewiesener, ordnungsgemässer Zustellung nicht eröffnet wurden und die Einsprachefrist folglich nie zu laufen begann, da:

- a) Keinerlei A-Post Plus-Vermerke oder Tracking-Nummern in den Originalstrafbefehlen wie auch in den eingereichten Verfahrensakten beim Spezialverwaltungsgericht vorhanden sind;
- b) Die Beweislast für ordnungsgemässe Zustellung der Strafbefehle bei der Steuerbehörde liegt und diese nicht erfüllt wurde;
- c) Der bekannte Wochenaufenthalterstatus in R.\_\_\_\_\_ (gemeldet seit tt.mm. 2024, RHG-Datenaustausch) für Zustellung der Strafbefehle sowie für den Nichteintretensentscheid missachtet wurde und deshalb der Nichteintretensentscheid sowie die Strafbefehle aufzuheben sind

1.3 Eventualiter sei festzustellen, dass die am 21.06.2025 eingereichten Einsprachen gegen die Strafbefehle Nr. eee vom 20.05.2025 als rechtzeitig und gültig eingereicht gelten, da aufgrund der in Ziffer 1.2 festgestellten mangelhaften Zustellung die Einsprachefrist nie zu laufen begann und folglich jede Einsprache als rechtzeitig zu qualifizieren ist.

1.4 Es sei festzustellen, dass das Verhalten der Steuerverwaltung in Bezug auf den Nichteintretensentscheid sowie die Strafbefehle als systematische Rechtsverweigerung und Rechtsmissbrauch zu qualifizieren ist, die in direkter Fortsetzung und Bezug zu dem bereits im Verfahren 3-RV.2025.59 (Rechtsverweigerungsbeschwerde betr. Akteneinsicht, Datenschutz, Sistierung vom 31.03.2025) gerügten rechtswidrigen Verhaltensmuster steht, weshalb der Nichteintretensentscheid sowie die Strafbefehle aufzuheben sind.

2. Sistierung des vorliegenden Verfahrens bis zum rechtsgültigen Entscheid im Rechtsverweigerungsverfahren 3-RV.2025.59, da die grundlegende Rechtsverweigerungsbeschwerde eine die grundlegende Vorfrage betrifft, ob aufgrund der systematischen Verletzung der Grundrechte und EMRK des Beschwerdeführers durch die Steuerverwaltung nicht das gesamte Verfahren aufgehoben werden muss.
3. Eventualiter das Gericht trotzdem eine Neuurteilung in Erwägung zieht, so sei in Anbetracht der systematischen Rechtsverweigerung und des dokumentierten Rechtsmissbrauchs die Sache nicht an die Steuerverwaltung zur Neuurteilung zurückzuweisen, sondern das Spezialgericht möge selbst materiell über die erfolgten Einsprachen sowie die hier wiederholten Anträge und Begründungen gegen die Strafbefehle entscheiden.
4. Subeventualantrag: Direkte materielle Beurteilung
  - 4.1 Sachentscheid durch das Spezialgericht  
Subeventualiter wird beantragt, dass das Spezialgericht selbst über die Einsprachen gegen die Strafbefehle vom 20.05.2025 materiell-rechtlich entscheidet und dabei sämtliche Einwände des Einsprechers umfassend prüft, insbesondere folgende Anträge:
    - a) Die Strafbefehle des Kantonalen Steueramtes Aargau vom 20.05.2025 (Nr. bbb und Nr. ccc) betreffend Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2019 sowie der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 seien vollumfänglich aufzuheben.
    - b) Es sei festzustellen, dass die Strafbefehle nichtig sind aufgrund qualifizierter Verletzung grundlegender Verfahrensgarantien und Rechtsverletzungen
    - c) Die vollständige Akteneinsicht sei zu gewähren unter ordnungsgemässer Nummerierung aller Akten und Urbelegen aller mitwirkenden Behörden und Erstellung eines vollständigen Aktenverzeichnisses.
    - d) Die korrigierte Steuererklärung 2019 vom 15.12.2021 sei nun in die Akten aufzunehmen und bei der Beurteilung des Falles zu berücksichtigen.
    - e) Das Verfahren sei zu sistieren bis die Rechtsverweigerungsbeschwerde vom 31.03.2025 rechtsgültig entschieden ist.
    - f) Das Steuerstrafverfahren sei einzustellen, eventualiter sei aufgrund der Verfahrensmängel auf die einfach Nachsteuer zu reduzieren und jegliche Busse aufzuheben infolge der Verfahrensmängel und der Tatsache, dass keine Urkundenfälschung vorliegt, ohne Anerkennung einer Schuld.
    - g) Dem Einsprecher sei aufgrund der Rufschädigung und Vorverurteilung eine Genugtuung zuzusprechen.
  - 4.2 Vollständige Beweis- und Begründungswürdigung  
Es seien insbesondere die am 15.12.2021 nachgereichte, korrigierte Steuererklärung 2019, welche in den Akten der Steuerverwaltung nirgends vorhanden ist, sowie alle im Verfahren 3-RV.2025.59 gerügten Verfahrensverfehlungen und die in der Einsprache geltend gemachten Gründe in die materielle Beurteilung einzubeziehen.
5. Alles unter Kosten und Entschädigungsfolge zu lasten der Beklagten.
6. Dem Einsprecher/Beschwerdeführer sei eine angemessene Entschädigung für die erlittene systematische Rechtsverweigerung und menschenunwürdige Behandlung zuzusprechen."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

**7.**

Das KStA beantragt, der Rekurs und die Beschwerde seien unter Kostenfolge abzuweisen.

**8.**

A. \_\_\_\_\_ hat eine Replik eingereicht mit folgendem Rechtsbegehren:

**"I. Hauptantrag**

**1.1** An den Begehren in der Beschwerdeschrift wird festgehalten und die Beschwerden vom 02.08.2025 (Dossier 3-RV.2025.132 und 3-BB.2025.15) seien vollumfänglich gutzuheissen.

**1.2** An den Begehren in der Beschwerdeschrift wird festgehalten, zudem sei festzustellen, dass die Vernehmlassung des Kantonalen Steueramtes vom 03.09.2025 drei Verfassungsverstösse beinhaltet

- a) Art. 29 Abs. 1 BV (Rechtswegverhinderung durch überspitzten Formalismus; behördliches Verhalten, das den Rechtsweg verunmöglicht oder verkürzt, ist mit Art. 29 Abs. 1 BV nicht vereinbar, BGE 142 I 10 E. 2.4.3)
- b) An Art. 5 Abs. 1 BV (Legalitätsprinzip-Verletzung: jedes staatliche Handeln bedarf einer gesetzlichen Grundlage; das kantonale Steueramt nennt keine gesetzliche Grundlage für die Behauptung "nur Meldeadresse (S. \_\_\_\_\_) massgeblich", BGE 2C\_578/2018 E. 4.1)
- c) Art. 9 BV (Willkür auf drei kumulativen Ebenen: Beweiswillkür durch Behauptung nicht existierender Zustellnachweise, Rechtsnormwillkür durch Ignorierung von RHG und BGE, Verfahrenswillkür durch pauschale Abweisung ohne Auseinandersetzung, BGE 2C\_578/2018 E. 4.2).

**1.3** Die Nichteintretensentscheide fff vom 07.07.2025 seien vollständig aufzuheben.

**1.4** Der Strafbefehl Nr. eee vom 20.05.2025 betreffend vollendeter Steuerhinterziehung 2019 Kantons- und Gemeindesteuern (Busse CHF 117'221.70); die Bussenverfügung Nr. eee vom 20.05.2025 betreffend vollendeter Steuerhinterziehung 2019 direkte Bundessteuer (Busse CHF 55'684.35) seien aufzuheben.

**1.5** Es sei festzustellen, Feststellen, dass:

- a) Die Zustellfiktion mangels wirksamer Zustellung nicht eingetreten ist;
- b) Die Einsprachefrist mangels ordnungsgemässer Zustellung nie zu laufen begonnen hat;
- c) Die RHG-Pflicht zur Berücksichtigung des Wochenaufenthalterstatus systematisch verletzt wurde;
- d) Irreparable Verfahrensschritte nach BGE 137 III 380 E. 1.2.4 übersprungen wurden;
- e) Entlastende Beweise systematisch unterdrückt wurden;

- f) Die Nichteintretensentscheide wie die Vernehmlassung des Kantonalen Steueramts die Begründungspflicht grundsätzlich verletzt.

**1.6** Die Sache sei eventualiter an das Kantonale Steueramt zur materiellen Neuurteilung zurückzuweisen, falls das Spezialverwaltungsgericht nicht selbst entscheiden, verbunden mit folgenden Weisungen:

**WEISUNG 1 – ZUSTELLNACHWEIS:** Nachweis der ordnungsgemässen Zustellung der Strafbefehle vom 20.05.2025 mittels konkreter Belegnummer (Track & Trace) oder Aufgabebefehl, unter substantieller Auseinandersetzung mit dem behördenbekanntem Wochenaufenthalterstatus gemäss BGE 130 III 396 E. 1.2.3.

**WEISUNG 2 – VOLLSTÄNDIGE AKTENEINSICHT:** Gewährung vollständiger, paginierter Akteneinsicht inkl. interner Akten und der korrigierten Steuererklärung vom 15.12.2021 vor jeder weiteren Verfahrenshandlung.

**WEISUNG 3- BEGRÜNDUNGSPFLICHT:** Abgabe einer substantiellen Begründung nach BGE 136 I 229 E. 5.2, die sich mit allen Vorbringen, insbesondere auch dem Wochenaufenthalterstatus und den vorgebrachten Begründungen auseinandersetzt.

**WEISUNG 4 – KOORDINATION:** Sistierung des Verfahrens bis zum rechtskräftigen Entscheid

## **2. Eventualantrag**

Die Nichteintretensentscheide fff vom 03.07.2025 aufzuheben mit der Weisung an das kantonale Steueramt, auf die Einsprachen vom 21.06.2025 materiell einzutreten und diese unter Berücksichtigung aller Vorbringen zu prüfen.

## **3. Kosten und Entschädigung:**

Die Verfahrenskosten aller Instanzen seien dem Kantonalen Steueramt Aargau bzw. dem Kanton Aargau vollumfänglich aufzuerlegen."

## **9.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Rekursverfahrens betreffend Rechtsverweigerung/Rechtsverzögerung (3-RV.2025.59) in Sachen von A.\_\_\_\_\_ beigezogen.

## **10.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom KStA die Zustellbescheinigung des Einspracheentseides vom 3. Juli 2025 beigezogen und diese A.\_\_\_\_\_ zur Kenntnisnahme zugestellt. Ebenso wurde A.\_\_\_\_\_ die Zustellbescheinigung für den Strafbefehl und die Bussenverfügung vom 20. Mai 2025 zur Kenntnisnahme zugestellt.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Rekurs und Beschwerde wurden mit einer Rechtsschrift gegen den angefochtenen Einspracheentscheid, welcher gleichzeitig die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2019 betrifft, erhoben. Der Rekurs und die Beschwerde betreffen die identischen Rechtsfragen. Die Verfahren 3-RV.2025.132 und 3-BB.2025.15 werden daher vereinigt.

### **2.**

#### **2.1.**

Die dem Rekurrenten/Beschwerdeführer vorgeworfene vollendete Steuerhinterziehung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern bezieht sich auf das Steuerjahr 2019. Massgebend für die Beurteilung ist somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

#### **2.2.**

Die dem Rekurrenten/Beschwerdeführer vorgeworfene vollendete Steuerhinterziehung betreffend direkte Bundessteuer bezieht sich auf das Steuerjahr 2019. Massgebend für die Beurteilung ist somit das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

### **3.**

#### **3.1.**

Der Rekurrent/Beschwerdeführer beantragt mit Rekurs/Beschwerde (Rekurs-/Beschwerdeantrag 2 und Rekurs-/Beschwerdesubeventualantrag 4.1 lit. e) und Replik (Verweis mit Replikantrag 1.1 auf die mit Rekurs/Beschwerde gestellten Anträge) die Sistierung des Verfahrens, bis über die Rechtsverweigerungs- und Rechtsverzögerungsbeschwerde (Verfahren 3-RV.2025.59) endgültig (rechtskräftig) entschieden sei.

#### **3.2.**

Die Sistierung des Verfahrens, d.h. die vorläufige Einstellung eines hängigen Verfahrens, ist weder im StG noch im Gesetz über die Verwaltungspflege vom 4. Dezember 2007 (VRPG) oder im DBG explizit geregelt. Nach der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts ist für prozessleitende Anordnungen denn auch gar keine besondere Rechtsgrundlage erforderlich (Beschluss des aargauischen Verwaltungsgerichts vom 10. März 2008 [WBE.2007.284], Erw. 3.1.).

Die Steuer- und die Steuerjustizbehörden können aber ein Verfahren nicht nach Belieben sistieren. Die Sistierung bedarf einer sachlichen Begründung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 179 StG N 17). Es müssen bestimmte Verfahrensgrundsätze beachtet werden. Einerseits hat der Bürger in behördlichen Verfahren An-

spruch darauf, in seinen Rechten geschützt zu werden (§ 22 Abs. 1 der Kantonsverfassung vom 25. Juni 1980 [KV]). Dazu gehören das Verbot ungerechtfertigter Rechtsverzögerungen und die sich daraus ergebende Pflicht, behördliche Verfahren beförderlich durchzuführen (§ 97 Abs. 1 Satz 2 KV für Gerichtsverfahren). Andererseits ist es aber auch geboten, die Verfahren ökonomisch durchzuführen. Hängt ein Entscheid wesentlich von einem künftigen Ereignis ab, insbesondere vom Entscheid in einem anderen Verfahren, kann sich eine Sistierung aufdrängen (Beschluss des aargauischen Verwaltungsgerichts vom 10. März 2008 [WBE.2007.284], Erw. 3.1., mit Hinweis).

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann ein Gericht aus Gründen der Zweckmässigkeit das Verfahren aussetzen, insbesondere wenn das Urteil von der Entscheidung in einem anderen Rechtsstreit beeinflusst werden kann (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Mai 2021 [2C\_963/2020], Erw. 1.4.).

### **3.3.**

Das vorliegende Verfahren ist auf die Frage der Rechtzeitigkeit der Einsprache beschränkt, während im Verfahren 3-RV.2025.59 eine Rechtsverweigerung bzw. Rechtsverzögerung geltend gemacht wird. Für beide Verfahren ist – trotz im Verfahren betreffend Rechtsverweigerung/Rechtsverzögerung wiederholt an das Verwaltungsgericht gerichteter Schreiben des Rekurrenten/Beschwerdeführers – das Spezialverwaltungsgericht zuständig.

### **3.4.**

Die Verfahren hängen zwar inhaltlich und sachlich zusammen, jedoch hängt die Beurteilung des vorliegenden Verfahrens nicht von der Beurteilung des Verfahrens 3-RV.2025.59 und umgekehrt ab, sind doch unterschiedliche Rechtsfragen (Rechtsverweigerung/Rechtsverzögerung und Nichteintretensentscheid) zu prüfen. Dementsprechend ist es nicht erforderlich, eine bestimmte Reihenfolge bei der Beurteilung der Rekurs- und Beschwerdeverfahren einzuhalten. Alle Verfahren sind "entscheidreif". Der Antrag auf Sistierung ist daher abzuweisen.

## **4.**

### **4.1.**

Das KStA ist auf die Einsprache des Rekurrenten/Beschwerdeführers wegen Verspätung nicht eingetreten. Anfechtungsobjekt ist dementsprechend ein Nichteintretensentscheid, so dass einzig zu prüfen ist, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf das Rechtsmittel eingetreten ist. Nicht einzugehen ist auf die materielle Rechtslage (VGE vom 17. November 2025 [WBE.2024.161]; SGE vom 21. Januar 2021 [3-RV.2020.137]; SGE vom 24. Januar 2019 [3-RV.2017.134]).

#### **4.2.**

Dementsprechend ist auf den Rekurs/die Beschwerde nicht einzutreten, soweit der Rekurrent/Beschwerdeführer eine ersatzlose Aufhebung des Strafbefehls bzw. der Bussenverfügung oder aber eine direkte materielle Beurteilung durch das Spezialverwaltungsgericht verlangt (Rekurs-/Beschwerdeanträge 3 und 4 sowie Replikanträge 1.4 und 1.6).

#### **5.**

Ebensowenig kann auf den Antrag, dem Rekurrenten/Beschwerdeführer sei eine Genugtuung "für die erlittene systematische Rechtsverweigerung und menschenunwürdige Behandlung" zuzusprechen (Rekurs-/Beschwerdeantrag 6), eingetreten werden. Vorab ist festzuhalten, dass die Genugtuungsforderung nicht substantiiert ist. Allein deshalb könnte dem Rekurrenten/Beschwerdeführer keine Genugtuung zugesprochen werden. Hinzu kommt – und das ist vorliegend entscheidend –, dass für die Zusprechung einer Genugtuung weder das StG, noch das DBG eine entsprechende Rechtsgrundlage enthalten (VGE vom 18. März 2014 [WBE.2014.43]). Das Spezialverwaltungsgericht ist dementsprechend für die Beurteilung von Genugtuungsansprüchen auch nicht zuständig.

#### **6.**

##### **6.1.**

Mit Rekurs/Beschwerde und Replik werden diverse "Feststellungen" verlangt (Rekurs-/Beschwerdeanträge 1.2 [Feststellung der mangelhaften Zustellung/Eröffnung], 1.3 [Feststellung der Rechtzeitigkeit und Gültigkeit der Einsprache] und 1.4 [Feststellung der systematischen Rechtsverweigerung und des Rechtsmissbrauchs]; Replikanträge 1.2 [Feststellung von Verfassungsverstössen in der Vernehmlassung des KStA] und 1.5 [Feststellungen zur Zustellfiktion, zum Lauf der Einsprachefrist, Berücksichtigung des Wochenaufenthalterstatus, zu irreparablen Verfahrensschritten, zur systematischen Unterdrückung von entlastenden Beweisen und zur Begründungspflicht]).

##### **6.2.**

Grundsätzlich können Feststellungsbegehren gestellt werden, sofern der Rekurrent/Beschwerdeführer ein schutzwürdiges Interesse an der beantragten Feststellung nachweist. Der Anspruch auf Erlass eines Feststellungsentscheides ist jedoch gegenüber einem Leistungs- oder Gestaltungsentscheid im Allgemeinen subsidiär. Aufgrund dieser Subsidiarität ist der Feststellungsentscheid nur zu treffen, wenn das Interesse daran nicht durch einen rechtsgestaltenden Entscheid gewahrt werden kann (VGE vom 17. November 2015 [WBE.2023.182] mit Verweis auf BGE 137 II 199, Erw. 6.5, BGE 132 V 257, Erw. 1, BGE 119 V 11, Erw. 2, die Bundesgerichtsurteile vom 19. September 2019 [2C\_170/2019 und vom 8. August 2018 [2C\_304/2018], Erw. 1.3, sowie die dort zitierte Literatur).

### **6.3.**

Eine Gutheissung des Begehrens um Aufhebung des Einspracheentscheides führt zur Rückweisung der Sache an das KStA zur materiellen Beurteilung, ohne dass es dabei der ausdrücklichen Feststellungen bedürfte, wie sie mit Rekurs/Beschwerde und Replik verlangt werden. Es fehlt damit an einem Feststellungsinteresse, weshalb auf die Rekurs-/Beschwerdeanträge 1.2., 1.3 und 1.4 sowie die Replikanträge 1.2 und 1.5 nicht einzutreten ist. Die zu diesen Anträgen gemachten Ausführungen in Rekurs/Beschwerde und Replik sind jedoch – soweit erforderlich – bei der Beurteilung des Antrages um Aufhebung des angefochtenen Einspracheentscheides vom 3. Juli 2025 infolge Nichtigkeit zu berücksichtigen.

## **7.**

### **7.1.**

Der Rekurrent/Beschwerdeführer beantragt sodann mit Replik subeventualiter (Replikantrag 1.6), dass dem KStA bei Rückweisung der Angelegenheit zur materiellen Beurteilung Weisungen zu erteilen seien.

### **7.2.**

Das Spezialverwaltungsgericht ist – wie ausgeführt – mit der Frage befasst, ob das KStA zu Recht wegen Verspätung nicht auf die Einsprache des Rekurrenten/Beschwerdeführers eingetreten ist. Für den Fall, dass diese Frage zu verneinen wäre, wäre eine Rückweisung geboten. Hingegen hat das Spezialverwaltungsgericht der Vorinstanz keine verbindlichen Weisungen zu erteilen, wie über die Einsprache zu entscheiden und diese verfahrenstechnisch abzuhandeln ist. Eine Überprüfung könnte aber in einem erneuten Rekurs-/Beschwerdeverfahren nach materieller Beurteilung durch das KStA erfolgen. Soweit die Erteilung von Weisungen an das KStA beantragt wird, ist auf den Rekurs/die Beschwerde ebenfalls nicht einzutreten.

## **8.**

### **8.1.**

Mit Strafbefehl vom 20. Mai 2025 wurde der Rekurrent/Beschwerdeführer wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einer Busse von CHF 117'221.70 unter Kostenaufgabe von CHF 5'000.00 verurteilt. Mit Verfügung vom 20. Mai 2025 wurde wegen vollendeter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2019 vom KStA eine Busse von CHF 55'684.35 ausgesprochen.

### **8.2.**

#### **8.2.1.**

Der Rekurrent/Beschwerdeführer machte mit Einsprache geltend, der Strafbefehl und die Bussenverfügung seien nicht ordnungsgemäss eröffnet worden. In den vorliegenden Akten finde sich kein Beleg für die formgerechte Zustellung des Strafbefehls und der Bussenverfügung. Ohne den Nachweis des Zeitpunktes der Zustellung könne keine gesetzliche Frist

ausgelöst werden. Auch die Zustellfiktion sei mangels eingeschriebener Sendung ausgeschlossen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (Bundesgerichtsurteil 5A\_374/2018, Erw. 4.3.2) genüge die A-Post-Plus-Bestätigung allein nicht als Zugangsbeweis, wenn der effektive Empfang nicht dokumentiert sei. Der Rekurrent/Beschwerdeführer könne sich denn auch nicht mehr genau an den Zugang erinnern, da die "Verfügungen nur im Briefkasten vorgefunden wurden." In den Akten finde sich kein tauglicher Nachweis für eine frühere Zustellung. Der frühestmögliche Fristbeginn sei der 23. Mai 2025. Die 30-tägige Frist habe daher am (Sonntag) 22. Juni 2025 mit Verschiebung auf den 23. Juni 2025 geendet.

### **8.2.2.**

Weiter wurde geltend gemacht, der vor dem Entscheid über die am 31. März 2025 eingereichte Rechtsverweigerungsbeschwerde erlassene Strafbefehl und die Bussenverfügung verletzen fundamentale Verfahrensrechte und seien daher nichtig.

Die Akteneinsicht sei verweigert worden und die Verfahrensakten seien unvollständig (fehlende Akten gemäss Checkliste, fehlende Steuererklärung 2019 vom 15. Dezember 2021, kein ursprüngliches, vollständiges Aktenverzeichnis, keine ordnungsgemässe fortlaufende Nummerierung der Akten) gewesen, was bei der Akteneinsicht vom 16. Juni 2025 festgestellt worden sei. Das habe es dem Rekurrenten/Beschwerdeführer verunmöglicht, seine Verfahrensrechte umfassend und effektiv wahrzunehmen. In Strafbefehl und Bussenverfügung werde zu Unrecht festgehalten die "Rügen betreffend Akteneinsicht seien haltlos", ohne dass dazu eine substantielle Prüfung oder Begründung erfolgt wären. Akteneinsicht sei erst 1 ½ Jahre nach Verfahrensbeginn aufgrund der Rechtsverweigerungsbeschwerde unvollständig und verspätet gewährt worden. Die Verletzung des Rechts auf Akteneinsicht könne nicht geheilt werden.

Der Rekurrent/Beschwerdeführer habe keine Beweisanträge stellen können, was gegen Art. 29 BV verstosse. Er sei bis zum Erlass des Strafbefehls/der Bussenverfügung ausgeschlossen worden, "weil er sich um Akteneinsicht und Offenlegung der Vorwürfe bemühte." Das Gebot der Chancengleichheit und Waffengleichheit sei damit wie auch das Gebot des fair trial verletzt. Der Rekurrent/Beschwerdeführer sei während der Untersuchung nicht angehört worden.

Die Aktenführung des KStA und des Gemeindesteueramtes Q.\_\_\_\_\_ sei in folgenden Punkten "defizitär":

- "- Keine fortlaufende, vollständige Aktennummerierung der ursprünglichen Amtsstelle
- Kein vollständiges, chronologisches Aktenverzeichnis der Amtsstellen
- Keine Nachvollziehbarkeit der Aktenaufnahme (wann, wie, in welcher Form)

- Fehlende oder verspätete Aufnahme der korrigierten Steuererklärung
- Fehlende oder unklare Aktenherkunft/-zuordnung (ins. M5, AHV-Revision), wie kam die Gemeinde Q. \_\_\_\_\_ zu der 'Meldung'
- Nummerierung der Akten nur für das Gericht, nicht für die Verwaltungsverfahren."

Aufgrund dieser Mängel seien das Transparenzgebot von Art. 5 Abs. 2 BV, die Authentizitäts- und die Dokumentationspflicht sowie die Orientierungspflicht verletzt worden, welche verlangten, dass jede staatliche Entscheidung auf einer nachvollziehbaren, überprüfbaren und systematisch geführten Akte bzw. ordnungsgemässen Aktenführung beruhe. Wenn ein Dokument nicht nachgewiesenermassen ordnungsgemäss in die Akten aufgenommen worden sei, dürfe es nicht zum Nachteil der betroffenen Partei verwendet werden. Eine nachträgliche Heilung sei ausgeschlossen. Zudem sei der Rekurrent/Beschwerdeführer nicht bzw. verspätet (nach materieller Verfahrenseröffnung) und unzureichend über die Mitwirkungs- und Verteidigungsrechte orientiert worden. Der Rekurrent/Beschwerdeführer sei vorverurteilt worden (Strafbefehl, Bussenverfügung, Einleitungsschreiben vom 8. Januar 2025 und E-Mail des KStA an die Gemeinde T. \_\_\_\_\_ vom 9. August 2023), ohne angehört worden zu sein. Alle genannten Mängel seien nicht heilbar.

Zudem enthielten Strafbefehl und Busenverfügung eine unzulässige Beweislastumkehr. Das KStA habe weder den objektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung noch den subjektiven Tatbestand des Vorsatzes rechtsgenügend nachgewiesen. Es liege auch keine Falschbeurkundung vor. Eine individuelle, einzelfallbezogene Prüfung und Begründung hätten nicht stattgefunden. Die Nachdeklaration mit der Steuererklärung 2019 vom 15. Dezember 2021 schliesse eine strafbare Handlung aus. Es liege ein schwerwiegender Begründungsmangel vor.

Mit der Missachtung des rechtlichen Gehörs, der vorverurteilenden Aktenführung, den Aktenmängeln, der verpönten Beweislastumkehr, der falschen Tatbestandsbeurteilung und der fehlenden Mitteilung an den Rekurrenten/Beschwerdeführer bestünden zudem schwere Verstösse gegen internationale Menschenrechtsgarantien.

### **8.3.**

Das KStA hat die Einsprache des Rekurrenten/Beschwerdeführers vom 20. Juni 2025 gegen den Strafbefehl und die Bussenverfügung vom 20. Mai 2025 als verspätet qualifiziert. Es ging dabei von einer Zustellung/Eröffnung am 21. Mai 2025 aus. An diesem Tag sei die Sendung mit dem Strafbefehl/der Bussenverfügung in den Machtbereich des Rekurrenten/Beschwerdeführers gelangt. Die Frist habe am (Freitag) 20. Juni 2025 geendet und der Strafbefehl sei darum in Rechtskraft erwachsen. Die Einsprache sei erst am 21. Juni 2025 und damit verspätet der Post übergeben wor-

den. Es seien keine wesentlichen Hinderungsgründe geltend gemacht worden.

#### **8.4.**

Mit Rekurs/Beschwerde wurde im Wesentlichen an den Ausführungen in der Einsprache festgehalten.

Die Einsprachefrist habe nur zu laufen beginnen können, wenn der Strafbefehl, die Bussenverfügung und der Einspracheentscheid dem Rekurrenten/Beschwerdeführer nachweislich zugestellt worden seien. Das KStA trage dafür die Beweislast. Der Strafbefehl und die Bussenverfügung vom 20. Mai 2025 hätten – wie sonst behördliche Sendungen – keinen Hinweis auf einen A-Post-Plus-Versand und keine Track & Trace-Nummer enthalten. Es seien keine Zustellbestätigung oder sonstige Empfangsbestätigungen vorhanden. Anlässlich der Akteneinsicht vom 16. Juni 2025 habe in "allen vier Registern mit 192 Seiten" kein einziger Beleg für eine ordnungsgemässe Zustellung gefunden werden können. Unter Verweis auf BGE 144 IV 57, Erw. 2.3.1, wurde geltend gemacht, mit einer A-Post Plus-Sendung lasse sich der Empfänger nicht bestimmen, ebensowenig die Kenntnisnahme durch den Adressaten der Verfügung.

Gestützt auf das Bundesgesetz über die Harmonisierung der Einwohnerregister (RHG) vom 23. Juni 2006 (Art. 6 lit. o, Art. 10 und Art. 12 RHG) müssten die Gemeinde S.\_\_\_\_\_ und auch das KStA zwingend vom Wochen-aufenthalterstatus des Rekurrenten/Beschwerdeführers gewusst haben. Die ausschliessliche Zustellung des Strafbefehls und der Bussenverfügung an einem Werktag an die Adresse in S.\_\_\_\_\_ stelle einen "vorsätzlichen, gegen Treu und Glauben verstossenden Rechtsmissbrauch" dar. Gleiches gelte verschärfend für die Zustellung des Einspracheentscheides vom 3. Juli 2025. Sollte das KStA im Rekurs-/Beschwerdeverfahren eine Track & Trace Quittung oder sonstige Zustellbelege vorlegen, sei das prozessual unzulässig und ein klarer Beleg gezielter Aktenmanipulation und Beweisunterdrückung sowie der im Verfahren 3-RV.2025.59 gerügten systematischen Rechtsverweigerung und Aktenverschleierung.

Eine Zustellfiktion könne nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht eingetreten sein. Für die Zustellung massgebend sei die Darstellung des Rekurrenten/Beschwerdeführers, welcher sich nicht mehr an den Zeitpunkt der Zustellung erinnern könne. "Selbst bei grosszügiger Auslegung kann der Zugang nicht vor dem 23. Mai 2025 angenommen werden für die Strafbefehle und für den Nichteintretensentscheid ist dies ebenfalls nicht klar, da (...) diese beiden Dokumente nur am Wohnort, nicht aber am Aufenthaltsort zugestellt wurden." Dass der Einspracheentscheid gemäss Track & Trace nur nach S.\_\_\_\_\_ und nicht auch an die Wochen-aufenthalteradresse zugestellt worden sei, stelle eine Fortsetzung des vorsätzlichen Rechtsmissbrauchs dar. Mangels ordnungsgemässer Zustellung an

beide rechtlich relevanten Adressen könne keine Rechtsmittelfrist zu laufen begonnen haben.

Weiter wurden zu einer "Systematischen Rechtsverweigerung und Verfahrensverbundung" Ausführungen gemacht. "Das Fehlen von Zustellungsbelegen und Urbelegen in den Spezialgerichts-Akten beweist koordinierte Aktenmanipulationen zur Vereitelung des Rechtsschutzes." Die lückenhafte und rechtsmissbräuchliche Zustellpraxis des KStA verletze verfahrensrechtliche Garantien und entziehe damit dem gesamten Verfahren die Rechtsgrundlage. Die Mängel (schwerwiegende Gehörsverletzung, Fairnessmängel und systematische Rechtsverweigerung) seien nicht heilbar. Der Rekurrent/Beschwerdeführer habe verfahrensrechtlich einen "tatsächlichen Nachteil" erlitten durch eine Vorverurteilung und rufschädigende Kommunikation, die Verweigerung des rechtlichen Gehörs und der Akteneinsicht, die systematische Missachtung von Mitwirkungs- und Verteidigungsrechten, keine Möglichkeit zur Stellungnahme vor Erlass des Strafbefehls/der Bussenverfügung und des Einspracheentscheides sowie nachträgliche pro forma Akteneinsicht ohne Einfluss auf das Verfahren und systematische Aktenmängel. Sämtliche aus diesem Vorgehen resultierende Beweise und Entscheidungen seien unverwertbar.

Wiederum wird geltend gemacht, die hängige Rechtsverweigerungsbeschwerde habe eine zwingende präjudizielle Wirkung auf das Steuerstrafverfahren. Begründet wird die Rechtsverweigerung und Rechtverzögerung insbesondere mit einer wiederholten schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf vollständige Akteneinsicht, Missachtung von Gesuchen auf Sistierung, selektiver Aktenführung sowie Verletzung des rechtlichen Gehörs und der Mitwirkungsrechte und daraus resultierendem überspitztem Formalismus. Weiter wird die Rechtsnatur des Steuerhinterziehungsverfahrens als Strafverfahren mit den entsprechenden Verfahrensrechten und Verfahrensgarantien der EMRK erwähnt, welche "mit grösster Wahrscheinlichkeit seit der angeblichen AHV-Revision durch die Zürcher Sozialversicherungsanstalt, dessen Datum nicht aktenkundig ist und nicht erst seit Juli 2023" gegolten hätten. Insbesondere gelte der Schutz vor Vorverurteilung. Vor dem Hintergrund der vollumfänglichen EMRK-Bindung seien bei hängiger Rechtsverweigerungsbeschwerde sämtliche Folgeverfahren zu sistieren. Der Strafbefehl, die Bussenverfügung und der Einspracheentscheid seien ohne vorgängige Klärung von zentralen Verfahrenspflichtverletzungen erfolgt, was einen fundamentalen Mangel darstelle. Der Rekurrent/Beschwerdeführer sei an der "effektiven Wahrnehmung seiner Verteidigungsrechte" gehindert worden. Die geltend gemachten Verfahrensmängel (Verweigerung der Akteneinsicht, Nichtbeantwortung und Verschleppung von Sistierungsgesuchen, selektive Aktenvorlage, fortgesetzte Verletzung von Informations- und Mitwirkungsrechten, keine Zustellung von Schriften an den Wochenaufenthaltort) führten zur Nichtigkeit des Strafbefehls, der Bussenverfügung und des Nichteintretensentscheides. Der Entscheid über

die Rechtsverweigerungs- bzw. Rechtsverzögerungsbeschwerde sei darum echte Vorfrage für das Strafverfahren. Das Spezialverwaltungsgericht sei daher verpflichtet, den Ausgang des Beschwerdeverfahrens (beim Verwaltungsgericht) abzuwarten. Die Behörden dürften keine materiell belastenden Entscheide erlassen, solange offen sei, ob der Rekurrent/Beschwerdeführer in seinen Mitwirkungsrechten, seinem Anspruch auf Akteneinsicht, auf vollständige Aktenführung und fairen Prozess verletzt sei.

Mit der Rechtsverweigerung gehe eine Rechtsvereitelung einher, "die über einzelne Verfahrensfehler hinausgeht und eine strategische Blockade des Rechtsschutzes darstellt." Das KStA verfolge das Ziel, den Rekurrenten/Beschwerdeführer an der Wahrnehmung seiner Verteidigungsrechte zu hindern. Mit diesem Rechtsmissbrauch werde zwingend die Nichtigkeit aller auf dieser Grundlage ergangenen Verfügungen bewirkt.

In der Folge wurde in Rekurs und Beschwerde der in der Einsprache dargelegte Sachverhalt wörtlich wiederholt, ergänzt um die Eröffnung des Nichteintretensentscheides und die Einreichung der Replik für die Rechtsverweigerungsbeschwerde. Ebenso wird die rechtliche Begründung wiederholt. Eingereicht wurde mit dem Rekurs/der Beschwerde insbesondere auch ein Ausdruck der Steuererklärung 2019 vom 16. Januar 2025, 09:24:14, und das Begleitschreiben der Cordial Treuhand AG vom 15. Dezember 2021.

#### **8.5.**

Das KStA machte mit Vernehmlassung geltend, Wochenaufenthaltsadressen seien für die Postzustellung unerheblich. Massgeblich sei die Meldeadresse in S. \_\_\_\_\_ gewesen. Die fristauslösende Zustellung des Strafbefehls und der Bussenverfügung sei gemäss Zustellnachweis in den Akten am 21. Mai 2025 erfolgt. Es lägen keine Verfahrensrechtsverletzungen vor, welche den Eintritt der Rechtskraft des Strafbefehls und der Bussenverfügung verhindert hätten. Die Einsprache sei verspätet erfolgt.

#### **8.6.**

In der Replik wurden im Wesentlichen die Ausführungen in Rekurs und Beschwerde wiederholt, wobei insbesondere auf die präjudizielle Wirkung der beim Spezialverwaltungsgericht hängigen Rechtsverweigerungsbeschwerde, fundamentale Verfassungsverstösse (Art. 29a/29 Abs. 1 BV [Rechtsweggarantie/Rechtsverhinderung], Art. 29 Abs. 2 BV [Akteneinsicht, Replikrecht, Begründungspflicht] BV, Art. 5 Abs. 1 BV [Legalitätsprinzip], Art. 5 Abs. 3 BV i.V.m. Art. 35 Abs. 2 BV [beidseitige Treuepflicht/Grundrechtsbindung], Art. 9 BV [Willkür], Art. 6 Abs. 1, 2 und 3 lit. a EMRK i.V.m. Art. 35 Abs. 2 BV), und die Beweislastverteilung bei einer Zustellfiktion eingegangen wurde.

Zur Ergänzung wurde ausgeführt, bei der Vernehmlassung des KStA handle es sich um eine "Pauschalqualifikation" bzw. es würden ohne Nennung gesetzlicher Grundlagen und Rechtsprechung "Pauschalbehauptungen" aufgestellt. Die Vernehmlassung beinhalte keine einzige substanzielle Begründung mit massgeblichen Überlegungen. Darin liege eine Begründungsverweigerung, die Art. 29 Abs. 2 BV verletze. Das KStA ver falle in überspitzten Formalismus.

Ein Nachweis für die Zustellung des Strafbefehls und der Bussenverfügung habe in den am 16. Juni 2025 eingesehenen Akten nicht gefunden werden können. Die Dokumentation einer korrekten Zustellung sei "wohl vorsätzlich unterlassen" worden. Ebenso habe sich die korrigierte Steuererklärung 2019 nicht bei den Akten befunden.

Mit dem vom KStA in der Vernehmlassung aufgestellten Behauptungen werde in einem Zirkelschluss die materielle Prüfung des Steuerhinterziehungs- und Urkundenfälschungsvorwurfs, der entlastend wirkenden korrigierten Steuererklärung 2019, der dokumentierten systematischen Rechtsverweigerung im Verfahren 3-RV.2025.59, den in Rekurs und Beschwerde dargelegten höchstrichterlichen Begründungen sowie den eingelegten Beweismitteln und der nach BGE 137 II 380, Erw. 1.2.4, irreparabel übersprungenen Verfahrensschritte verunmöglicht. Das KStA mache formelle Argumente zum Selbstzweck. "Behörden müssen Diener des materiellen Rechts sein, nicht Sklaven des Formalismus."

Weiter sei das Legalitätssystem systematisch missachtet worden. Das KStA behaupte ohne Angabe einer gesetzlichen Grundlage, dass für eine Zustellung die Meldeadresse massgeblich sei. Jedoch sei vielmehr die Zustellung am tatsächlichen Aufenthaltsort erforderlich. Nur dort habe der Rekurrent/Beschwerdeführer nach Treu und Glauben mit einer Zustellung rechnen müssen. Er habe sich am tt.mm. 2024 als Wochenaufenthalter in R.\_\_\_\_\_ angemeldet. Der Wochenaufenthalt in R.\_\_\_\_\_ habe dem KStA damit bekannt sein müssen, da Behördenwissen Amtswissen sei. Das KStA habe die Pflicht gehabt, die RHG-Daten abzurufen.

Übersprungene Verfahrensschritte seien irreparabel, selbst wenn eine Nachholmöglichkeit bestehe. Festzuhalten sei, dass die materielle Verfahrenseröffnung (Bearbeitungsauftrag des Gemeindesteueramtes Q.\_\_\_\_\_ am 19. Juli 2019) dem Rekurrenten/Beschwerdeführer nicht zeitnah mitgeteilt worden sei. Damit sei die Waffengleichheit und das Prinzip des nemo tenetur verletzt worden. Mit der E-Mail des KStA vom 9. August 2023 an das Gemeindesteueramt T.\_\_\_\_\_ sei der Rekurrent/Beschwerdeführer unzulässigerweise vorverurteilt worden. Zudem sei die Beweisaufnahmephase mit einem strukturellen Mangel behaftet. Diese Defizite seien nicht nachholbar. Sodann habe der Rekurrent/Beschwerdeführer keine vollständige Akteneinsicht erhalten. Anlässlich der Akteneinsicht vom

16. Juni 2025 hätten die korrigierte Steuererklärung 2019 vom 15. Dezember 2021, Zustellnachweise zum Strafbefehl und zur Bussenverfügung vom 20. Mai 2025, grundlegende Ausgangsunterlagen zur Herleitung des Verdachtes einer "Steuerhinterziehung/Urkundenfälschung", insbesondere die auslösenden Grundsatz-/Meldedokumente, und der Originalbericht der AHV-Revision samt dazugehörenden Dokumenten als Quelldokumente und Verfahrensauslöser gefehlt. Die erstmalige Akteneinsicht habe erst am 16. Juni 2025 im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht stattgefunden. Diese nachträgliche Einsicht habe sich als wirkungslos erwiesen, weil die Vorverurteilung bereits erfolgt gewesen und der Strafbefehl erlassen worden seien. Die Entscheidungsbildung habe vom Rekurrenten/Beschwerdeführer nicht mehr beeinflusst werden können. Auch das Replikrecht sei verletzt worden, indem sich der Rekurrent/Beschwerdeführer bis zur Rechtsverweigerungsbeschwerde nicht zum Sachverhalt habe äussern können. Die Behauptung des KStA, es lägen keine hinderlichen Verfahrensrechtsverletzungen vor, sei aktenwidrig.

Der Nichteintretensentscheid des KStA vom 3. Juli 2025 stütze sich auf eine dreizeilige, formelhafte Passage ohne jeden Normen- und Rechtsprechungsnachweis, auf welche mit der Vernehmlassung in einem unzulässigen Zirkelschluss verwiesen werde. Damit werde die Begründungspflicht (ursprünglicher Begründungsmangel) verletzt.

## **9.**

### **9.1.**

Der Rekurrent/Beschwerdeführer macht geltend, die Vernehmlassung des KStA beinhalte keine einzige substanzielle Begründung mit massgeblichen Überlegungen. Darin liege eine Begründungsverweigerung, die Art. 29 Abs. 2 BV verletze. Die Ausführungen des Rekurrenten/Beschwerdeführers seien entgegen der in der Vernehmlassung des KStA vertretenen Auffassung nicht ausufernd, sondern sachlich geboten, präzise substantiiert und ihrer Detaillierung nach der Komplexität des Sachverhalts sowie den prozessualen Darlegungspflichten geschuldet. Die in der Vernehmlassung vom KStA vertretene "grösstmögliche Kürze" werde zur Methode, um eine materielle Auseinandersetzung zu vermeiden. Mit diesem Vorgehen werde die Begründungspflicht verletzt. Das KStA ver falle in überspitzten Formalismus. Es sei eine "substanzielle, norm- und aktenbasierte Prüfung einzufordern, statt Kürze an die Stelle von Recht zu setzen."

### **9.2.**

Im vorliegenden Verfahren ist das KStA Partei. Damit kommen dem KStA Parteirechte zu, wie sie auch dem Rekurrenten/Beschwerdeführer zukommen und von diesem wahrgenommen wurden und werden. Zu den Parteirechten gehört das Recht, sich zu den erhobenen Beanstandungen in einer Vernehmlassung zu äussern. Von diesem Recht hat das KStA Gebrauch gemacht. Zu welchen Punkten und wie ausführlich sich eine Partei äussern

will, ist ihr überlassen. So kann sie selbst ganz auf eine Stellungnahme verzichten. Vor diesem Hintergrund kann die Vernehmlassung weder aus dem Recht gewiesen werden noch zur Ergänzung an das KStA zurückgewiesen werden. Eine Verletzung der Begründungspflicht (vgl. auch die nachfolgende Erwägung) liegt insoweit jedenfalls nicht vor. Ob die Vernehmlassung inhaltlich korrekt ist, ist eine materielle Frage und daher nicht unter formellen Aspekten zu prüfen.

## **10.**

### **10.1.**

Der Rekurrent/Beschwerdeführer macht geltend, weder der Strafbefehl, noch die Bussenverfügung, noch der Einspracheentscheid seien genügend begründet worden.

### **10.2.**

#### **10.2.1.**

Nach § 246 Abs. 1 StG wird der Strafbefehl schriftlich erlassen und stellt die angeschuldigte Person (lit. a), die Tat (lit. b), die angewandten Gesetzesbestimmungen (lit. c), das Verschulden (lit. d), die Busse (lit. e), die Verfahrenskosten (lit. f) und den Hinweis auf das Einspracherecht (lit. g) fest. Diesen Anforderungen genügt der Strafbefehl vom 20. Mai 2025 vollumfänglich. Im Rubrum des Strafbefehls (S. 1) wird der Rekurrent/Beschwerdeführer als "Beschuldigter" genannt, in Ziff. 1 werden die angewandten Gesetzesbestimmungen erwähnt, in Ziff. 2 sind der Sachverhalt und der daraus resultierende Tatvorwurf enthalten, in Ziff. 4 a und b wird zum Verschulden Stellung genommen, die Busse wird in Ziff. 4 c betraglich festgesetzt und in Ziff. 5 werden die Verfahrenskosten aufgeführt. In Ziff. 3 wird zur Verjährungsfrage Stellung genommen, knapp wird in Ziff. 6 die behauptete Verletzung des rechtlichen Gehörs abgehandelt. Der Strafbefehl ist mit einer korrekten Rechtsmittelbelehrung versehen. Im Ergebnis genügt der Strafbefehl den gesetzlichen Anforderungen. Von einer Verletzung der Begründungspflicht oder einem "ursprünglichen" Begründungsmangel kann keine Rede sein.

#### **10.2.2.**

Dasselbe gilt für die Bussenverfügung betreffend die direkte Bundessteuer, auch wenn das DBG selbst keinen mit § 246 Abs. 1 StG aufgestellten Katalog über den Inhalt einer Bussenverfügung aufstellt (vgl. Art. 182 DBG). Die Bussenverfügung enthält jedenfalls die genannten wesentlichen Punkte.

### **10.3.**

#### **10.3.1.**

Der Einspracheentscheid ist schriftlich zu begründen (§ 195 Abs. 3 StG; Art. 132 Abs. 2 i.V.m. Art. 182 Abs. 3 DBG). Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen

Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) fliesst die Pflicht der Behörden, die Vorbringen des von einem Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich zu hören, ernsthaft zu prüfen und in der Entscheidungsfindung angemessen zu berücksichtigen. Zudem umfasst der Anspruch auf rechtliches Gehör als Teilgehalt die Begründungspflicht (Art. 29 Abs. 2 BV). Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die steuerpflichtige Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Steuerbehörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 142 II 49 E. 9.2; Bundesgerichtsurteil vom 28. November 2024 [9C\_221/2024], Erw. 2.2.; Bundesgerichtsurteil vom 16. Januar 2023 [2C\_737/2022], Erw. 2.2.1.; VGE vom 6. April 2021 [WBE.2021.61]). Die Begründungspflicht ist nur dann verletzt, wenn die Steuerbehörde auf die für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Vorbringen selbst implizit nicht eingeht (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C\_152/2020], Erw. 2.1.; VGE vom 6. April 2021 [WBE.2021.61]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen; Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 135 DBG N 9).

### **10.3.2.**

Das KStA hat die Einsprache als verspätet qualifiziert und die Begründung dementsprechend im Nichteintretensentscheid zu Recht auf diese Rechtsfrage beschränkt. Es ist auf die rechtlichen Grundlagen eingegangen und hat seine Überlegungen nachvollziehbar dargelegt (vgl. Einspracheentscheid). Dabei hat sich das KStA auf die wesentlichen Punkte beschränkt. Die Minimalerfordernisse an die Begründung wurden somit eingehalten. Eine Verletzung der Begründungspflicht kann vorliegend nicht erkannt werden. Ob die Begründung materiell korrekt war, ist nachfolgend zu prüfen.

## **11.**

### **11.1.**

#### **11.1.1.**

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage und ist nicht erstreckbar (§ 247 Abs. 1 StG i.V.m. § 187 Abs. 1 StG; Art. 132 Abs. 1 i.V.m. Art. 182 Abs. 3 DBG). Es handelt sich um eine gesetzliche Frist, die als Verwirkungsfrist ausgestaltet ist. Die rechtzeitige Einreichung eines Rechtsmittels ist eine Sachurteilsvoraussetzung. Nur wenn sie erfüllt ist, darf auf das Rechtsmittel eingetreten werden. Die Einsprachefrist beginnt mit dem auf die Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides folgenden Tag zu laufen. Sie gilt als eingehalten, wenn die Eingabe spätestens am letzten Tag der Frist eingegan-

gen oder der Schweizerischen Post übergeben worden ist. Fällt der letzte Tag auf einen Samstag, Sonntag oder staatlich anerkannten Feiertag, so läuft die Frist am nächstfolgenden Werktag ab (§ 186 Abs. 1 und 2 StG; Art. 133 Abs. 1 i.V.m. Art. 182 Abs. 3 DBG).

#### **11.1.2.**

Rechtsprechungsgemäss ist die Wiederherstellung der Frist nur bei klarer Schuldlosigkeit der steuerpflichtigen Person und ihrer Vertretung zu gewähren, das heisst wenn ein "gangbarer Weg" für die rechtzeitige Einreichung des Rechtsmittels gefehlt hat bzw. wenn die steuerpflichtige Person oder ihre Vertretung auch bei gewissenhaftem Vorgehen nicht rechtzeitig hätten handeln können (Bundesgerichtsurteil vom 31. Oktober 2022 [2C\_1011/2021], Erw. 4.4.; VGE vom 6. September 2021 [WBE.2021.190]). In Frage kommt objektive Unmöglichkeit zeitgerechten Handelns wie beispielsweise bei Naturkatastrophen, Militärdienst oder schwerwiegender Erkrankung, oder subjektive Unmöglichkeit, wenn zwar die Vornahme einer Handlung, objektiv betrachtet, möglich gewesen wäre, die betroffene Person aber durch besondere Umstände, die sie nicht zu vertreten hat, am Handeln gehindert worden ist. In Betracht kommen hier insbesondere unverschuldete Irrtumsfälle. Es ist jedoch ein strenger Massstab anzuwenden. Insbesondere stellt ein auf Unachtsamkeit zurückzuführendes Versehen kein unverschuldetes Hindernis dar (Bundesgerichtsurteil vom 31. Oktober 2022 [2C\_1011/2021], Erw. 4.4.). Für sich allein genügt das Vorliegen eines Hinderungsgrundes zur Wiederherstellung einer abgelaufenen Rechtsmittelfrist nicht. Vielmehr muss dieser für das verspätete Einlegen des Rechtsmittels auch kausal sein (VGE vom 6. September 2021 [WBE.2021.190]).

#### **11.2.**

Der Strafbefehl und die Bussenverfügung vom 20. Mai 2025 sind mit einer korrekten Rechtsmittelbelehrung versehen (schriftliche Einsprache innert einer Frist von 30 Tagen).

#### **11.3.**

##### **11.3.1.**

Aufgrund der Angaben in der Einsprache, wonach der Rekurrent/Beschwerdeführer die Sendung mit dem Strafbefehl/der Bussenverfügung in seinem Briefkasten vorgefunden hat, ist ohne weiteres von einer effektiven Zustellung an den Rekurrenten/Beschwerdeführer auszugehen. Zu prüfen ist damit weiter, ob und in welchem Zeitpunkt eine rechtsgültige/rechtswirksame Zustellung erfolgte. Der Strafbefehl und die Bussenverfügung wurden vorliegend per A-Post Plus zugestellt. Der Rekurrent/ Beschwerdeführer bestreitet die Zulässigkeit von Zustellungen per A-Post Plus in Strafverfahren.

### **11.3.2.**

Das Verwaltungsgericht hat sich in seinem 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 Bundesgerichtes 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. (...)."

### **11.4.**

#### **11.4.1.**

Bei Bussen nach § 236 ff. StG und Art. 175 ff. DBG handelt es sich um echte Strafen (vgl. 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; Titel des 6. Teils des DBG "Steuerstrafrecht"; M. Zweifel, A. Opel, S. Oesterhelt, M. Seiler, Schweizerisches Steuerstrafrecht, Zürich 2025, § 1 N 6). Folglich gelten die allgemeinen Grundsätze des Straf- und Strafverfahrensrechts.

#### **11.4.2.**

Art. 85 Abs. 2 der Schweizerischen Strafprozessordnung (StPO) sieht explizit vor, dass Zustellungen durch eingeschriebene Postsendung oder auf andere Weise gegen Empfangsbestätigung zu erfolgen haben. In BGE 144 IV 57 hat das Bundesgericht entschieden, dass es bei dieser besonderen Zustellungsart (gegen Empfangsbestätigung) nicht genüge, dass die Sendung in den Machtbereich des Empfängers gelange. Massgebend sei vielmehr die tatsächliche Kenntnisnahme durch den Adressaten.

#### **11.4.3.**

Die StPO gilt nach ihrem Art. 1 Abs. 1 für die Verfolgung und Beurteilung der Straftaten nach Bundesrecht durch die Strafbehörden des Bundes und der Kantone. Sie gilt auch für die Verfolgung und die Beurteilung kantonaler Straftatbestände (§ 1 Abs. 2 des Einführungsgesetzes zur Schweizerischen Strafprozessordnung [EG StPO]), wobei die besonderen Bestimmungen der kantonalen Ordnungsbussenverfahren und Steuerstrafverfahren vorbehalten bleiben. Beim vorliegenden Bussenverfahren nach § 236 ff. StG handelt es sich um ein solches kantonales Steuerstrafverfahren, welches im Strafbefehlsverfahren nach den §§ 242 ff. StG abgehandelt wird. Das Steuergesetz beinhaltet somit eine eigene Verfahrensordnung, die gemäss § 1 Abs. 2 EG StPO im kantonalen Ordnungsbussen- bzw. Steuerstrafverfahren den Regeln der StPO vorgeht. Mit anderen Worten ist die StPO beim vorliegenden (kantonalen) Bussenverfahren für die Frage der Zustellung bzw. Zustellungsform nicht anwendbar.

#### **11.4.4.**

Dasselbe gilt für das DBG, welches ebenfalls eine eigene Verfahrensordnung kennt (M. Zweifel, A. Opel, S. Oesterhelt, M. Seiler, Schweizerisches Steuerstrafrecht, Zürich 2025, § 34 N 14 und 15).

#### **11.4.5.**

Entgegen Art. 85 Abs. 2 StPO sieht § 175 Abs. 1 StG allgemein die *schriftliche* Eröffnung von Verfügungen und Entscheidungen vor. Das DBG nennt die Form der Eröffnung nicht ausdrücklich (Art. 130 und Art. 135 Abs. 2 i.V.m. Art. 182 Abs. 3 DBG). Das Erfordernis der *eingeschriebenen* Eröffnung fehlt sowohl im StG wie auch im DBG. Nachdem weder das StG (kantonales Verfahren) noch das DBG eine qualifizierte Zustellung von Strafbefehlen und Bussenverfügungen in eingeschriebener Form verlangen, ist die Zustellung mit A-Post Plus – und allen damit verbundenen Folgen – gültig erfolgt. Mit anderen Worten genügt es nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung, wenn die Sendung in den Machtbereich des Rekurrenten/Beschwerdeführers gelangt ist und er demzufolge von der Sendung hätte Kenntnis nehmen können. Die Zustellung nicht eingeschriebener Post erfolgt – wie ausgeführt – bereits dadurch, dass die Sendung in den Briefkas-

ten oder ins Postfach des Adressaten eingelegt wird und damit in den Verfügungsbereich des Empfängers gelangt.

#### **11.4.6.**

Vorliegend ist mit Track & Trace eine Zustellung des mit A-Post Plus versandten Strafbefehls und der Bussenverfügung vom 20. Mai 2025 dokumentiert (Sendungsnummer ddd; am 20. Mai 2025 abgestempelte Empfängerliste mit Angabe des Empfängers und Sendungsart; Sendungsverfolgung mit Zustellung am 21. Mai 2025; act. 110 und 111). Aufgrund der dargelegten Rechtsprechung ist keine eingeschriebene Zustellung und auch keine tatsächliche Kenntnisnahme von Strafbefehl und Bussenverfügung erforderlich.

Ob sich wie vom Rekurrenten/Beschwerdeführer behauptet auf dem Zustellcouvert keine Hinweise auf eine A-Post Plus Zustellung befunden haben, kann damit offen gelassen werden. Das Zustellcouvert wurde vom Rekurrenten/Beschwerdeführer, der allein darüber verfügen kann/konnte, auch gar nicht eingereicht.

Auch das vom Rekurrenten/Beschwerdeführer angerufene Bundesgerichtsurteil vom 25. Juni 2018 (5A\_374/2018), Erw. 4.3.2, ändert daran nichts, befasst es sich doch mit einer zivilrechtlichen Streitigkeit und bezieht sich nicht auf die Zustellung von A-Post Plus Sendungen. Insofern ist es vorliegend nicht einschlägig.

#### **11.4.7.**

Der Rekurrent/Beschwerdeführer hat keine Fehlzustellung geltend gemacht. Vielmehr hat er in der Einsprache zugestanden, dass die per A-Post Plus versandten Strafbefehl und Bussenverfügung in seinen Briefkasten gelegt wurden. Es ist daher von einer gültigen Zustellung des Strafbefehls und der Bussenverfügung am 21. Mai 2025 auszugehen.

### **11.5.**

#### **11.5.1.**

Was der Rekurrent/Beschwerdeführer dagegen weiter vorbringt, überzeugt nicht. So war insbesondere keine Zustellung an den Ort des Wochenaufenthaltes erforderlich.

Die Steuerpflicht einer natürlichen Person knüpft gemäss § 16 StG und Art. 3 DBG an der persönlichen Zugehörigkeit an. Nach § 16 Abs. 1 StG und Art. 3 Abs. 1 DBG sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Einen steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton hat eine Person, wenn sie sich hier mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält oder wenn ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist (§ 16 Abs. 2 StG und Art. 3 Abs. 2

DBG). Entscheidend ist damit der Lebensmittelpunkt. Niederlassungsrechtliche oder rein registerrechtliche Aspekte sind dabei nicht entscheidend.

Die persönliche Zugehörigkeit zum Kanton Aargau und zur Gemeinde Q. \_\_\_\_\_ im Jahr 2019 und in S. \_\_\_\_\_ im Jahr 2024 wurde vom Rekurrenten/Beschwerdeführer zu Recht nicht bestritten. Allein deshalb war die Vorinstanz berechtigt und verpflichtet, sich an die Adresse in S. \_\_\_\_\_ und nicht an die Adresse des Wochenaufenthaltes ab 2024 in R. \_\_\_\_\_ zu halten. Insofern ist auch die Berufung auf das Bundesgesetz über die Harmonisierung der Einwohnerregister und anderer amtlicher Personenregister (Registerharmonisierungsgesetz, RHG) vom 23. Juni 2006 unbehelflich, welches sich ohnehin nicht zur Zustellung von amtlichen Verfügungen und Entscheiden äussert.

Das ergibt sich auch ohne Weiteres aus der "Beschwerde" vom 2. August 2025 und den weiteren Rechtsschriften (insbesondere auch im Verfahren 3-RV.2025.59 in Sachen des Rekurrenten/Beschwerdeführers), wo der Rekurrent/Beschwerdeführer sein Domizil selbst konstant mit "P-Strasse, S. \_\_\_\_\_", angibt. Einerseits die Adresse in S. \_\_\_\_\_ als Wohnsitzadresse anzugeben und andererseits die Zustellung von Entscheiden an den Ort des Wochenaufenthalts als zwingend erforderlichen Zustellungsort zu bezeichnen, ist schlicht rechtsmissbräuchlich.

#### **11.5.2.**

Wurde der Einspracheentscheid korrekt zugestellt, kann auch nicht von einer unzulässigen Verkürzung der Einsprachefrist oder von einem unfairen Verfahren gesprochen werden. Vielmehr lag es allein am Rekurrenten/Beschwerdeführer, dafür zu sorgen, dass er von den ihm korrekt zugestellten Verfügungen und Entscheiden unmittelbar Kenntnis nehmen konnte. Von einer behördlich orchestrierten Erschwerung, die Verteidigungsrechte wahrnehmen zu können (Verletzung des fair trial), kann keine Rede sein.

#### **11.6.**

##### **11.6.1.**

Nach § 244 Abs. 1 StG und Art. 114 DBG i.V.m. Art. 182 Abs. 3 DBG kann die angeschuldigte Person die Akten einsehen, sobald dies ohne Gefährdung des Untersuchungszweckes möglich ist. Diese Bestimmungen gehen § 22 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG) vom 4. Dezember 2007 grundsätzlich als spezialgesetzliche Norm vor, welcher jedoch in Abs. 1 und 2 die gleichen Rechte statuiert, wie die steuergesetzlichen Normen. Die Akteneinsicht wird insbesondere ausgeschlossen für nicht zu den Verfahrensakten gehörende Schriftstücke, wenn sie nur dem internen Gebrauch dienen.

Das Akteneinsichtsrecht bezieht sich grundsätzlich auf sämtliche Akten eines Verfahrens, die für dieses erstellt oder beigezogen wurden, ohne dass

ein besonderes Interesse geltend gemacht werden müsste und unabhängig davon, ob die fraglichen Akten aus Sicht der Behörde entscheidend relevant sind. Es muss vielmehr der betroffenen Person überlassen sein, die Relevanz der Akten zu beurteilen. Nicht dem Akteneinsichtsrecht unterliegen aber namentlich rein interne Meinungsäußerungen der Veranlagungsbehörde oder der Gerichtsbehörden, die diese in Handakten oder anderen Dokumenten festhalten. Unter die nicht zwingend einsichtspflichtigen Aktenstücke fallen insbesondere Entwürfe, Anträge, Notizen, Skizzen, Zeitungsartikel, Mitberichte, Hilfsbelege usw. (BGE vom 19. Oktober 2021 [2C\_629/2021] in ZSP 2021 S. 291 = ASA 90 S. 450).

#### **11.6.2.**

Der Rekurrent/Beschwerdeführer nahm am 16. Juni 2025 Einsicht in die Akten des vom Spezialverwaltungsgericht geführten Verfahrens 3-RV.2025.59 betreffend Rechtsverweigerung/Rechtsverzögerung. Bei dieser Gelegenheit konnte der Rekurrent/Beschwerdeführer sämtliche bis dahin dem Spezialverwaltungsgericht in diesem Verfahren vorliegenden Akten einsehen, welche vom KStA für dieses Verfahren erstellt bzw. beigezogen wurden. Die vom Rekurrenten/Beschwerdeführer geltend gemachte "gesamte Korrespondenz" mit dem Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ ist in den Gerichtsakten enthalten. Es ist auf die ausführliche Begründung im vom Spezialverwaltungsgericht gleichentags im Verfahren 3-RV.2025.59 gefällten Urteil zu verweisen. Selbst wenn dem Rekurrenten/Beschwerdeführer die Akteneinsicht nicht vollumfänglich gewährt worden sein sollte, wäre dieser Mangel insoweit geheilt worden.

Mit der Einsprache vom 20. Juni 2025 gegen den Strafbefehl und die Busseverfügung vom 20. Mai 2025 beantragte der Rekurrent/Beschwerdeführer wiederum Akteneinsicht "unter ordnungsgemässer Nummerierung aller Akten und Urbelegen aller mitwirkender Behörden und Erstellung eines vollständigen Aktenverzeichnisses" (Einspracheantrag 6). Nachdem das KStA korrekt feststellte, dass die Einsprache verspätet erfolgte, durfte zu Recht ohne Gewährung der Akteneinsicht direkt der angefochtene Einspracheentscheid gefällt werden. Auch insofern liegt keine, eine Nichtigkeit begründende Verweigerung des Akteneinsichtsrechts vor.

Mit Rekurs/Beschwerde vom 2. August 2025 hat der Rekurrent/Beschwerdeführer keine Einsicht in die Akten der Verfahren 3-RV.2025.132 und 3-BB.2025.15 verlangt. Festzuhalten ist jedoch, dass dem Rekurrenten/Beschwerdeführer sämtliche, seit der Akteneinsicht vom 16. Juni 2025 vom KStA erstellten Akten mit Ausnahme der Zustellbescheinigungen für den Strafbefehl und die Busseverfügung (diese waren im Zeitpunkt der Einreichung der Rechtsverweigerungs-/Rechtsverzögerungsbeschwerde vom 31. März 2025 und im Zeitpunkt der Erstattung der Vernehmlassung des KStA im Verfahren 3-RV.2025.59 mit Einreichung der Vorakten noch nicht vorhanden) bekannt waren. Die Zustellbescheinigungen wurden dem

Rekurrenten/Beschwerdeführer vom Spezialverwaltungsgericht mit Schreiben vom 5. und 8. Januar 2026 zur Kenntnisnahme zugestellt.

### **11.6.3.**

Im Ergebnis war der Rekurrent/Beschwerdeführer mit Bezug auf die Akteneinsicht keinesfalls daran gehindert, rechtzeitig Einsprache zu erheben.

## **11.7.**

### **11.7.1.**

Im Umstand, dass die Einhaltung einer gesetzlichen Frist – hier die Einsprachefrist als Verwirklichungsfrist mit Rechtsverlust bei Nichteinhaltung – verlangt wird, liegt auch kein überspitzter Formalismus. So wurde in der Rechtsmittelbelehrung des Strafbefehls ausdrücklich auf § 248 Abs. 1 StG hingewiesen, wonach der Strafbefehl rechtskräftig wird, sofern keine fristgerechte und rechtsgültige Einsprache erfolgt. Die Einhaltung von gesetzlichen Fristen darf ohne Weiteres verlangt werden. Die vom Rekurrenten/Beschwerdeführer diesbezüglich vorgebrachte Kritik unter Verweis auf Bundesgerichtsentscheide geht am Ziel vorbei.

### **11.7.2.**

Weitere Hinderungsgründe im Sinne von § 187 Abs. 2 StG und Art. 133 Abs. 3 DBG wie Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe wie etwa eine unrichtige Rechtsmittelbelehrung wurden – soweit nicht die Nichtigkeit des Strafbefehls, der Bussenverfügung und des angefochtenen Einspracheentscheides generell geltend gemacht wurde – nicht vorgebracht.

## **11.8.**

Wurden der Strafbefehl und die Bussenverfügung am Mittwoch, 21. Mai 2025 zugestellt, begann die 30-tägige Einsprachefrist am 22. Mai 2025 zu laufen und endete am Freitag, 20. Juni 2025. Die Einsprache vom 20. Juni 2025 wurde vom Rekurrenten/Beschwerdeführer am 21. Juni 2025 der Post übergeben. Die Einsprache erfolgte somit verspätet.

## **12.**

### **12.1.**

Der Rekurrent/Beschwerdeführer macht mit Rekurs/Beschwerde und Replik verschiedene Verletzungen von Grundrechten und von Verfahrensgarantien – insbesondere in Strafverfahren – geltend, welche die Nichtigkeit des Strafbefehls, der Bussenverfügung und des Einspracheentscheides begründeten. In der Replik wurde als "Gesamtergebnis" folgendes festgehalten:

"Die Verstösse gegen Art. 29a/29 Abs. 1 BV (Rechtsweggarantie/Rechtswegverhinderung), Art. 29 Abs. 2 BV (Gehör: Akteneinsicht, Replikrecht, Begründungspflicht), Art. 5 Abs. 1 BV (Legalität) Art. 5 Abs. 3 BV i.V.m. Art. 35 Abs. BV (beidseitiger Treuepflicht/Grundrechtsbindung), Art. 9 BV

(dreifache Willkür) sowie EMRK Art. 6 Abs. 1/2/3 lit. a allesamt i.V.m. Art. 35 Abs. 2 BV – im Verbund mit der unwirksamen Zustellung (keine Fristauslösung) und unvollständigen Akten (u.a. fehlender Zustellnachweise / Tack & Trace / A Post Plus, erst nach den Strafbefehlen gewährte Einsicht, fehlende Kernunterlagen) – führen kumulativ zu einer schwerwiegenden Verletzung des Fair-Trial-Gebots und rechtfertigen die Aufhebung der angefochtenen Entscheide."

## **12.2.**

### **12.2.1.**

Das Verwaltungsgericht hat sich im Urteil vom 11. September 2023 (WBE.2023.240; bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 25. Oktober 2023 [9C\_653/2023]), Erw. 1.2. und 2.2., zur Frage der Nichtigkeit infolge einer behaupteten ungenügenden Unterzeichnung eines Strafbefehls wie folgt geäußert:

#### **"1.2.**

Die Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes ist jederzeit und von sämtlichen staatlichen Instanzen von Amtes wegen zu berücksichtigen. Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel aber nur anfechtbar (und nicht nichtig) und werden durch Nichtanfechtung rechtsgültig. Als nichtig erweisen sie sich erst dann, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel eines Strafbefehls führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (BGE 147 IV 93, Erw. 1.4.4. mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 9C\_51/2023 vom 11. April 2023, Erw. 3.3.1).

(...)

#### **2.2.**

Das Bundesgericht gelangte in mehreren neueren Entscheiden zum Schluss, dass ein Strafbefehl mit einem offensichtlichen Formfehler (etwa weitgehend ohne Sachverhalt, lediglich Datum, Zeit und Ort) nicht nichtig, sondern lediglich ungültig sei. Es hält in konstanter Rechtsprechung fest, dass angesichts des Grundsatzes der Gültigkeit von Verfahrenshandlungen nur krass fehlerhafte Verfahrenshandlungen als nichtig gelten (Urteil des Bundesgerichts 6B\_19/2019 vom 19. Juni 2019, Erw. 1.3.4. mit Hinweis auf BGE 137 I 273, Erw. 3.1). Im vorliegenden Fall geht aus den Akten nicht klar hervor, ob es sich beim zugestellten Strafbefehl um ein original unterzeichnetes Exemplar, um eine Kopie des Originals oder um einen faksimiliert unterzeichneten Strafbefehl handelt. Die Frage kann hier jedoch offenbleiben, da mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung kein derart tiefgreifender und wesentlicher Mangel vorliegen würde, der zu einer Nichtigkeit führen könnte. Insbesondere bestand seitens des Beschwerdeführers von vornherein keinerlei Ungewissheit darüber, wer für den Strafbefehl verantwortlich zeichnet. Es ist der Leiter der Sektion Bezug des KStA. Zudem gilt es zu beachten, dass der Strafbefehl – wie vorliegend – im Falle einer Einsprache dahinfällt. Hält die Vorinstanz an ihm fest, dient er im erstinstanzlichen Verfahren nur noch als Anklageschrift. Daher hätte die vom Beschwerdeführer aufgeworfenen Gültigkeitsproblematik letztlich lediglich dann Bedeutung erlangt, wenn es zu keiner Einsprache seitens des Beschwerdeführers gekommen und der Strafbefehl daher zum

rechtskräftigen Urteil geworden wäre (vgl. § 248 Abs. 1 StG). Bei dieser Sachlage bestünde im vorliegenden Beschwerdeverfahren auch im Fall einer fotokopierten oder faksimilierten Unterschrift folglich kein Anlass, den durch die Einsprache zur Anklage gewordenen Strafbefehl im Beschwerdeverfahren an das KStA, Sektion Bezug, zurückzuweisen, nur damit dieses die eigenhändige Unterschrift nachholt. Damit ist der Beschwerde auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden, weshalb sie diesbezüglich abzuweisen ist."

### **12.3.**

Zur behaupteten Verweigerung der Akteneinsicht wurde bereits in Erw. 11.6. Stellung genommen. Eine unberechtigte Verweigerung der Akteneinsicht ist nicht festzustellen. Sämtliche im Zusammenhang mit der behaupteten Verweigerung der Akteneinsicht geltend gemachten Einwendungen vermögen daher keine Nichtigkeit des Strafbefehls, der Bussenverfügung oder des Einspracheentscheides zu begründen.

### **12.4.**

#### **12.4.1.**

Der Rekurrent/Beschwerdeführer macht weiter die Verletzung von durch die EMRK garantierten Verfahrensrechten geltend.

#### **12.4.2.**

Beim Steuerhinterziehungsverfahren handelt es sich um ein echtes Strafverfahren. Es gelten daher die in der EMRK und der BV verankerten Grundrechte (Zum Ganzen: M. Zweifel, A. Opel, S. Oesterhelt, M. Seiler, Schweizerisches Steuerstrafrecht, Zürich 2025, § 2 N 1 ff., § 34 N 3 ff. und § 34 N 10 ff.; vgl auch BGE 121 II 273, insbesondere 281 ff.).

#### **12.4.3.**

Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio pro reo" ergibt sich, dass der Steuerbusse keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten (Bundesgerichtsurteil vom 12. September 2011 [2C\_290/2011], Erw. 5.2). Folglich gelten die allgemeinen Grundsätze des Straf- und Strafprozessrechts. Auf das Verfahren gelangen dementsprechend die Garantien der Europäischen Menschenrechtskonvention vom 4. November 1950 (EMRK), insbesondere Art. 6 EMRK, zur Anwendung. Ebenfalls zu beachten sind die entsprechenden strafprozessualen Grundsätze der Bundesverfassung vom 19. April 1999 (BV), soweit deren Anwendung nicht Art. 190 BV entgegensteht (Anwendungsvorrang von Bundesgesetzen; vgl. M. Zweifel, A. Opel, S. Oesterhelt, M. Seiler, Schweizerisches Steuerstrafrecht, a.a.O., § 34 N 12).

#### **12.4.4.**

Es trifft nicht zu, dass das KStA den Rekurrenten/Beschwerdeführer mit Eröffnungsschreiben vom 8. Januar 2025 (act. 19) vorverurteilt hätte. Viel-

mehr wurden dem Rekurrenten/Beschwerdeführer mit diesem Schreiben die dem KStA bis dahin bekannten Sachverhaltselemente mitgeteilt und gestützt auf diese Sachverhaltselemente eine provisorische Berechnung der Steuerbusse vorgenommen. Dieses Vorgehen entspricht ausdrücklich § 243 StG. Nicht ausser Acht zu lassen und dementsprechend entscheidend ist der Umstand, dass dem Rekurrenten/Beschwerdeführer mit diesem Schreiben die Gelegenheit gegeben wurde, sich innert Frist zum Vorwurf der Steuerhinterziehung zu äussern. Er konnte damit die ihm zustehenden Verteidigungsrechte wahrnehmen und insbesondere auch Beweisanträge stellen. Zudem verlangte die damalige Vertretung des Rekurrenten/Beschwerdeführers mit E-Mail vom 6. Januar 2025 (act. 18) ausdrücklich, es sei "das Nachsteuerverfahren zu eröffnen sowie die entsprechende Veranlagung (inkl. der Steuerrechnung) zu den geldwerten Leistungen im Steuerjahr 2019 schnellstmöglich vorzunehmen. Unser Klient benötigt die Steuerrechnung aus dem Nachsteuerverfahren aufgrund scheidungsrechtlicher Angelegenheiten." Dass das KStA, diesem Wunsch entsprechend, eine provisorische Beurteilung mit einer Steuerberechnung vorgenommen hat, ist auch deshalb nicht zu beanstanden. Vielmehr ist das Verhalten des Rekurrenten/Beschwerdeführers widersprüchlich und insoweit rechtsmissbräuchlich.

#### **12.4.5.**

Ebensowenig wurde mit der E-Mail vom 9. August 2023 an die Gemeinde T. \_\_\_\_\_ (act. 16) eine Vorverurteilung vorgenommen oder die Menschenwürde des Rekurrenten/Beschwerdeführers verletzt. So wurde vom KStA ausdrücklich nur die "*Möglichkeit* auf bisher der Besteuerung vorenthaltene Faktoren" erwähnt. Es wurde – auch im Interesse des Rekurrenten/Beschwerdeführers (um eine weitere Unterversteuerung zu vermeiden) – weiter darum ersucht, die Veranlagungen der noch offenen Steuerperioden bis zum Abschluss des Nachsteuerverfahrens zurückzustellen. Die entsprechenden Einwendungen des Rekurrenten/Beschwerdeführers sind offensichtlich unbehelflich.

#### **12.4.6.**

Der Rekurrent/Beschwerdeführer macht sodann geltend, die korrigierte Steuererklärung 2019 vom 15. Dezember 2021 sei vom KStA nicht berücksichtigt worden. Wesentliche Beweismittel seien nicht abgenommen worden.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) gebietet, rechtzeitig und formrichtig angebotene Beweismittel abzunehmen, es sei denn, diese beträfen eine nicht erhebliche Tatsache oder seien offensichtlich untauglich, über die streitige Tatsache Beweis zu erbringen. Eine antizipierte Beweismittelwürdigung wird dadurch aber nicht ausgeschlossen. Die Behörde darf vielmehr einen Beweisantrag ablehnen und das Beweisverfahren schliessen, wenn sie in willkürfreier Würdigung der bereits abgenommenen Be-

weise zur Überzeugung gelangt, der rechtlich erhebliche Sachverhalt sei genügend abgeklärt, und sie überdies in willkürfreier antizipierter Würdigung der zusätzlich beantragten Beweise zur Auffassung gelangen durfte, weitere Erhebungen würden am Beweisergebnis voraussichtlich nichts mehr ändern (VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2021.314]).

Eingereicht wurde mit dem Rekurs/der Beschwerde insbesondere auch ein Ausdruck der Steuererklärung 2019 vom 16. Januar 2025, 09:24:14, und das Begleitschreiben der Cordial Treuhand AG vom 15. Dezember 2021. Entgegen der Auffassung des Rekurrenten/Beschwerdeführers ist damit – insbesondere unter dem Aspekt der bei verspäteter Einsprache behaupteten Nichtigkeit – die Einreichung der Unterlagen beim Gemeindesteueramt Q.\_\_\_\_\_ weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht. Mit dem Begleitschreiben vom 15. Dezember 2021 wird einzig eine Übermittlung der korrigierten, nicht unterzeichneten Steuererklärung an den Rekurrenten/Beschwerdeführer (Adresse: C.\_\_\_\_\_ AG, A.\_\_\_\_\_, V-Strasse, U.\_\_\_\_\_") dargetan. Eine Nichtabnahme von Beweismitteln oder gar die Unterdrückung von Beweismitteln ist damit keinesfalls manifest.

#### **12.4.7.**

Eine Verletzung der EMRK und gleichartiger verfassungsmässiger Rechte ist nicht ersichtlich. Entsprechende Vorwürfe sind allesamt unbegründet.

#### **12.5.**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das KStA die Steuerhinterziehungsverfahren entsprechend den gesetzlichen Vorgaben des StG und des DBG sowie der EMRK und der BV geführt hat. Der Rekurrent/Beschwerdeführer wurde weder durch Handlungen noch Unterlassungen des KStA daran gehindert, rechtzeitig Einsprache gegen den Strafbefehl und die Bussenverfügung zu erheben. Es liegt dementsprechend auch keine Verletzung des Fair-Trail-Gebotes vor. Pflichtverletzungen des KStA, welche eine Nichtigkeit des Strafbefehls, der Bussenverfügung oder des Einspracheentscheides zu begründen vermöchten, sind nicht ersichtlich.

#### **13.**

Im Ergebnis sind der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen.

#### **14.**

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent/Beschwerdeführer die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG und Art. 144 Abs. 4 DBG).

---

### Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs und die Beschwerde gegen den Nichteintretensentscheid des Kantonalen Steueramtes vom 3. Juli 2025 betreffend vollendete Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und der direkten Bundessteuer 2019 werden abgewiesen.

2.

Der Rekurrent/Beschwerdeführer hat die Gerichtsgebühr von CHF 4'000.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:

den Vertreter des Rekurrenten/Beschwerdeführers

den Rekurrenten/Beschwerdeführer

das Kantonale Steueramt

die Eidgenössische Steuerverwaltung

---

### 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. Januar 2026

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner