

3-BB.2019.14
P 104

Urteil vom 24. Juni 2021

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richter Hess Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	--

Beschwerde- führer	A. _____ vertreten durch Dr. iur. Yves Waldmann, Advokat, St. Johannis-Vorstadt 23, Postfach 1328, 4001 Basel
-----------------------	--

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Rechtsdienst, Nachsteuern und Bussen, vom 22. Mai 2019 betreffend vollendeter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2012
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Gestützt auf eine Meldung des Gemeindesteueramtes Q., wonach geldwerte Leistungen aus der B. AG sowie Aktien der B. AG in der Steuererklärung 2012 nicht deklariert worden seien, eröffnete das Steueramt des Kantons Aargau, Sektion Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), mit Schreiben vom 17. Juli 2018 ein Nachsteuerverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012. A. wurde bis zum 24. August 2018 die Möglichkeit gegeben, eine Stellungnahme sowie Unterlagen einzureichen.

2.

Mit Schreiben vom 15. November 2018 liess A. zur Angelegenheit Stellung nehmen.

3.

Mit Verfügung vom 22. November 2018 auferlegte das KStA A. wegen vollendeter Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2012 eine Busse von CHF 6'217.20.

4.

Gegen den Strafbefehl liess A. mit Schreiben vom 24. Dezember 2018 Einsprache erheben.

5.

Mit Entscheid vom 22. Mai 2019 hiess das KStA die Einsprache gut und reduzierte die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2012 von CHF 6'217.20 auf CHF 3'982.00.

6.

Den Einspracheentscheid vom 22. Mai 2019 (Zustellung am 23. Mai 2019) hat A. mit Beschwerde vom 24. Juni 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen lassen. Er lässt folgende Anträge stellen:

"Rechtsbegehren

1. Es sei der Einsprache-Entscheid vom 22. Mai 2019 und die Bussenverfügung Nr. aaa vom 22. November 2018 aufzuheben.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

7.

Das KStA beantragt, die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

8.

A. liess eine Replik einreichen.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Nachsteuer- und Bussenverfahrens betreffend vollendete Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 (3-RV.2019.124, 3-RV.2019.139) sowie des Nachsteuerverfahrens betreffend direkte Bundesteuer 2012 (3-B.2019.15) in Sachen A. beigezogen.

10.

Der Beschwerdeführer hat mit Schreiben vom 3. Juni 2021 auf eine Verhandlung vor dem Spezialverwaltungsgericht verzichtet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene vollendete Steuerhinterziehung betrifft die direkte Bundessteuer 2012. Anwendbar ist somit das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

Das KStA führte in der Bussenverfügung, im Einspracheentscheid und in der Vernehmlassung aus, der Beschwerdeführer sei wirtschaftlicher Eigentümer der B. AG wie auch der C. GmbH gewesen. Für den in der Jahresrechnung der B. AG verbuchten Kauf von Material im Umfang von CHF 60'000.00 im Jahr 2012 habe der Beschwerdeführer keinen Beleg (Kaufvertrag oder Zahlungsnachweis) eingereicht. Die Zahlung sei für den Materialkauf nach dessen Angaben an die bereits konkursite C. GmbH erfolgt. Eine solche Zahlung erscheine jedoch unmöglich, da die C. GmbH zu diesem Zeitpunkt nicht mehr aktiv gewesen sei. Ein Beleg für die Zahlung als steuermindernde Tatsache sei vom Beschwerdeführer nicht eingereicht worden. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass die Zahlung gar nicht erfolgt sei. Als wirtschaftlicher Eigentümer der B. AG sei der Beschwerdeführer selbst als Bezüger der aufgerechneten geldwerten Leistung zu betrachten. Andere Personen, welche ernsthaft als Begünstigte angesehen werden könnten, seien nicht ersichtlich. Dem Beschwerdeführer seien damit nicht nur die unbestrittenen CHF 884.00 (nicht geschäftsmässig begründeter Kauf von Matratzen und Bettzubehör), sondern auch die Zahlung von CHF 60'000.00 als qualifizierter Beteiligungsertrag im Sinne von Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG (im Umfang von 60 %) aufzurechnen. Zuzugerechnen sei die entsprechende Steuerveranlagung 2012 des Beschwerdeführers unvollständig ausgefallen und sei dem Fiskus ein Steuerausfall entstanden. Der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung sei in objektiver Hinsicht erfüllt.

Der Beschwerdeführer als wirtschaftlicher Eigentümer der C. GmbH habe gewusst, dass diese im Jahr 2012, zum Zeitpunkt der angeblichen Zahlung im Umfang von CHF 60'000.00 von der B. AG an die C. GmbH, bereits konkursit gewesen sei. Es sei ihm im Jahr 2012 offensichtlich klar gewesen, dass im Jahr 2012 keine Zahlung von der B. AG an die C. GmbH erfolgt sein konnte. Als er die angebliche Zahlung von CHF 60'000.00 an die C. GmbH trotzdem in der Erfolgsrechnung der B. AG verbucht habe, habe der Beschwerdeführer gewusst, dass diese Aufwandsverbuchung nicht gerechtfertigt sei und von ihrer Bedeutung her eine geldwerte Leistung darstelle, die in seiner Steuerveranlagung zu berücksichtigen gewesen wäre. Die Nichtdeklaration der zu Unrecht in der Buchhaltung der B. AG

verbuchten CHF 60'000.00 sei unter diesen Umständen als wissentlich und willentlich und damit als vorsätzlich zu qualifizieren. Der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung sei damit auch in subjektiver Hinsicht erfüllt.

Es erscheine ausgeschlossen, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2011 vor Gründung der B. AG privat über Geschäftsmobiliar im Umfang von CHF 60'000.00 verfügt habe oder solches im Jahr 2011 auf eigene Rechnung erworben habe (zumindest habe er nie derartiges vorgebracht und dürfte sich eine derartige Darstellung auch nicht mit der Vermögensentwicklung von 2011 bis 2012 in den Steuererklärungen des Beschwerdeführers decken), könne als erwiesen gelten, dass der Kauf von Geschäftsmobiliar über CHF 60'000.00 gar nicht stattgefunden habe. Entsprechend stehe fest, dass dem Beschwerdeführer durch die ungerechtfertigte Gutschrift auf dem Aktionärsdarlehenskonto ein Beteiligungsertrag zugekommen sei. Diesen Beteiligungsertrag habe er in seiner Steuererklärung 2012 nicht deklariert, obwohl er als wirtschaftlicher Eigentümer und zugleich Geschäftsführer der B. AG im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung 2012 am 28. Mai 2014 bereits gewusst habe, dass er sich für einen fiktiven Kauf CHF 60'000.00 auf dem Aktionärsdarlehenskonto habe gutschreiben lassen. Die Nichtdeklaration des Beteiligungsertrages sei somit als vorsätzlich zu qualifizieren und das Regelbussenmass von 100 % der hinterzogenen Steuer als angemessen zu erachten.

3.

Der Beschwerdeführer bringt mit Einsprache, Beschwerde sowie Replik vor, der angefochtene Einspracheentscheid gründe auf einem unrichtigen Sachverhalt und verletze das geltende Recht. Zunächst sei eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör des Beschwerdeführers zu rügen. Mit dem Einspracheentscheid vom 22. Mai 2019 werde die nicht deklarierte geldwerte Leistung in Höhe von CHF 60'000.00 unerwartet und neu mit einer entsprechenden Gutschrift über das Aktionärsdarlehenskonto vom 16. November 2011 begründet. Dazu sei dem Beschwerdeführer keine vorgängige Stellungnahme ermöglicht worden. Weder in der Anhörung vor der Verfügung, noch in der Nachsteuerverfügung noch bis zum Einspracheentscheid sei die Gutschrift über das Aktionärsdarlehenskonto erwähnt und als Grund für eine Nachbesteuerung genannt worden. Es habe überhaupt keine Veranlassung bestanden, sich zu Buchungen zu äussern, welche vom KStA nicht zur Begründung der Nachsteuer verwendet worden seien. Eine Stellungnahme zum Mobiliarkauf über CHF 60'000.00 im Rahmen des rechtlichen Gehörs oder in der Einsprachebegründung wäre offensichtlich an der Sache vorbeigegangen. Entsprechend habe sich der Beschwerdeführer dazu nicht vorgängig äussern können, was seinen Anspruch auf rechtliches Gehör auch im vorliegenden Strafverfahren verletzt habe. Eine Heilung im Rechtsmittelverfahren komme nicht in Betracht. Es könne nämlich nicht der Sinn des Instituts der Heilung des rechtlichen Gehörs sein,

dass sich Verwaltungsstellen über den elementaren Grundsatz des rechtlichen Gehörs hinwegsetzen und darauf vertrauten, dass solche Verfahrensmängel in einem von den durch den Verwaltungsakt Betroffenen allfällig angehobenen Gerichtsverfahren behoben würden. Schon aus diesem formellen Grund sei der angefochtene Entscheid vollumfänglich aufzuheben.

Materiell irre die Vorinstanz in der Annahme, die unstrittig am 16. November 2011 erfolgte Gutschrift über das Aktionärsdarlehenskonto (2850) habe etwas mit dem nicht vollzogenen Materialeinkauf der B. AG von der damals schon konkursiten C. GmbH zu tun. Dies lasse sich einfach damit nachweisen, dass die Gutschrift auf dem Aktionärsdarlehenskonto (2850) als Gegenkonto nicht das Konto Materialeinkauf (4000) bezeichne, sondern das Konto 1510 (Geschäftsmobiliar). Dies korrespondiere mit dem Kauf von Geschäftsmobiliar des Beschwerdeführers in der Höhe von CHF 60'000.00 am 16. November 2011, wie es auch dem Schreiben der Steuerverwaltung I. vom 28. September 2015 an die B. AG und deren Einspracheentscheid vom 8. April 2016 zu entnehmen sei. Für dieses Geschäft und die Gutschrift von CHF 60'000.00 auf dem Aktionärsdarlehenskonto sei auch von der Steuerverwaltung I. keine Meldung für eine geldwerte Leistung erfolgt. Die Begründung, der Beschwerdeführer habe sich für den Materialeinkauf über CHF 90'000.00 den Betrag von CHF 60'000.00 über das Aktionärsdarlehenskonto gutschreiben lassen, erweise sich offensichtlich als aktenwidrig und damit als willkürliche Feststellung der Vorinstanz.

Da die Gutschrift über das Aktionärsdarlehenskonto von CHF 60'000.00 aktenkundig nicht mit dem von der Steuerverwaltung I. gemeldeten Materialeinkauf von CHF 90'000.00 zu tun habe, werde nach wie vor bestritten, dass die als Aufwand verbuchte Position bei der B. AG in Höhe von CHF 90'000.00 zu einer Leistung geführt habe, welche die Aktiven der B. AG tatsächlich vermindert habe. Entsprechend sei auch nicht erstellt, dass sich der Ertrag der B. AG um CHF 90'000.00 erhöht habe. Die gemäss dem Einspracheentscheid betreffend die B. AG nicht korrekt verbuchte Aufwandposition habe nicht zu einer Zahlung von CHF 90'000.00 geführt. Ein Mittelzufluss zu Gunsten des Beschwerdeführers sei folglich nicht nachgewiesen. Es handle sich entsprechend bei den CHF 90'000.00 nicht um einen Beteiligungsertrag des Beschwerdeführers.

Die Nachsteuer gemäss dem angefochtenen Einspracheentscheid beruhe im Umfang von CHF 60'000.00 auf einem falschen Sachverhalt und sei rechtswidrig. Der Betrag von CHF 884.00 sei von Beginn an als der Nachsteuer unterliegend anerkannt worden, weshalb sich dazu weitere Ausführungen erübrigen würden.

Bei der Bestrafung sei zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Abgabe seiner Steuererklärung im Jahr 2014 nichts von der

erst ein Jahr später im Rahmen der Buchprüfung aufgerechneten geldwerten Leistung zufolge fehlender Belege in der Buchhaltung der B. AG gewusst habe und habe wissen können. Rechtskräftig sei die Aufrechnung erst mit dem Einspracheentscheid im Jahr 2016 geworden. Eine vorsätzliche Steuerhinterziehung könne folglich selbst dann nicht erfolgt sein, wenn eine Nachsteuer zu Recht erhoben würde. Wenn eine Bestrafung überhaupt erfolgen dürfe, sei eine Busse von 100 % der hinterzogenen Steuer unter Berücksichtigung des Verschuldens in jedem Fall zu hoch. Eine Busse sei mit maximal 50 % der hinterzogenen Steuer festzusetzen.

4.

4.1.

Eine vollendete Steuerhinterziehung liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt hat, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 175 Abs. 1 DBG). Durch schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten – ein steuerauslösender Tatbestand wird den Steuerbehörden pflichtwidrig nicht bekannt gemacht – wird der Steueranspruch des Gemeinwesens verkürzt (VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.398 und WBE.2008.399]; Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 175 DBG N 7 ff.).

4.2.

Beim Steuerhinterziehungsverfahren handelt es sich um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien, insbesondere auch jene der in Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 EMRK verankerten Unschuldsvermutung, gelten (BGE 121 II 273, insbesondere 281 ff.). 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).

4.3.

Die Steuerbehörden haben die unvollständige Versteuerung zu beweisen (StE 1991 B 101.2 Nr. 13). Sie müssen sowohl den Nachweis der ungenügenden Besteuerung (objektiver Tatbestand) als auch der Schuldhaftigkeit des Verhaltens der steuerpflichtigen Person (subjektiver Tatbestand) erbringen. Damit eine Tatsache als erwiesen betrachtet werden darf, genügt die blossе Wahrscheinlichkeit für eine Verurteilung nicht, absolute Sicherheit ist aber auch nicht erforderlich (R. Hauser/E. Schweri/K. Hartmann, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6. Auflage, Basel 2005, § 54 StPO N 11).

4.4.

Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung kann in subjektiver Hinsicht sowohl durch ein Handeln als auch durch ein Unterlassen erfüllt werden. Sie setzt stets das Wissen und den Willen der steuerpflichtigen Person voraus, tatbestandsmässig zu handeln. Dabei bezieht sich das Wissen und der Wille der steuerpflichtigen Person nicht nur auf die Verletzung der Verfahrenspflicht, sondern vor allem auf deren Folge, das heisst eine unrichtige Veranlagung zu bewirken (VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.398 und WBE.2008.399]; Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 175 DBG N 7).

4.5.

Es steht fest und wurde vom Beschwerdeführer nicht bestritten, dass die von der Steuerverwaltung l. gemeldeten geldwerten Leistungen in der Steuererklärung 2012 vom Beschwerdeführer nicht deklariert wurden. Die angeklagte geldwerte Leistung von CHF 60'000.00 ist jedoch – wie im Nachsteuerverfahren (3-BB.2019.15) festgestellt – tatsächlich im Jahr 2011 erfolgt und somit für das Jahr 2012 periodenfremd. Dementsprechend musste der Beschwerdeführer den Betrag von CHF 60'000.00 nicht in der Steuererklärung 2012 deklarieren.

Anders verhält es sich jedoch mit der anerkannten geldwerten Leistung von CHF 884.00. Die diesem Betrag zugrundeliegenden Buchungen sind im Jahr 2012 erfolgt. Demzufolge fiel die Veranlagung 2012 zu tief aus und es resultierte eine Unterversteuerung. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist in Bezug auf die geldwerte Leistung von CHF 884.00 somit erfüllt.

5.

5.1.

Die vollendete Steuerhinterziehung ist bei schuldhafter (vorsätzlicher und fahrlässiger) Tatbegehung strafbar (Art. 175 Abs. 1 DBG). Vorsatz setzt ein Wissen und Wollen der Pflichtigen voraus, das sich auf die Unrichtigkeit der Angaben und deren Folgen – eine unrichtige Veranlagung – bezieht (vgl. Art. 12 StGB). Je nach der Willensbeziehung der steuerpflichtigen Person zur Tatbestandsverwirklichung wird zwischen verschiedenen Vorsatzarten unterschieden (A. Donatsch/B. Tag, Strafrecht I, Verbrechenslehre, 8. Auflage, Zürich 2006, S. 113).

5.2.

Ein direkter Vorsatz wird bejaht, wenn die steuerpflichtige Person mit ihrem Handeln gerade die Verwirklichung des betreffenden tatbestandsmässigen Erfolges anstrebt. Bezüglich der Wissenskomponente genügt es, wenn sie dessen Eintritt für sicher oder bloss möglich ansieht (BGE 133 IV 9; StE 2002 B 101.21 Nr. 15).

5.3.

Eventualvorsatz ist dem Vorsatz gleichgestellt. Mit Eventualvorsatz handelt, wer den Erfolg als möglich voraussieht, diesen für den Fall seines Eintritts billigt, sich mit ihm abfindet oder ihn in Kauf nimmt. Er ist zu bejahen, wenn der Erfolg eines Verhaltens sich als so wahrscheinlich aufdrängt, dass es vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann. In der Inkaufnahme des deliktischen Erfolgs liegt der Unterschied vom Eventualvorsatz zur bewussten Fahrlässigkeit. Dort zählt die steuerpflichtige Person darauf, dass der als möglich vorausgesehene, aber nicht gewollte Erfolg nicht eintritt (vgl. zum Ganzen: VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.398 und WBE.2008.399]; Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 175 DBG N 30).

5.4.

Fahrlässig handelt eine steuerpflichtige Person, wenn sie die Folgen ihres Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn sie die Vorsicht nicht beobachtet hat, zu der sie nach den Umständen und ihren persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB). An die Sorgfalt, die bei Erfüllung der Verfahrenspflichten beobachtet werden muss, ist ein umso strengerer Massstab anzulegen, je eher die steuerpflichtige Person davon auszugehen hat, ihre Angaben würden von der Steuerbehörde im Wesentlichen ungeprüft übernommen und der Veranlagung oder weiteren Anordnungen zugrunde gelegt. Will sie sich diese Annahme nicht entgegenhalten lassen, so hat sie in geeigneter Weise auf Zweifel an der Richtigkeit ihrer Angaben hinzuweisen, damit sich die Behörde zur Überprüfung veranlasst sieht. Unterbleibt ein solcher Hinweis, weil die steuerpflichtige Person die Problematik ihrer Angaben nicht erkannt hat, so liegt dennoch eine Sorgfaltspflichtverletzung vor, wenn sie die Problematik hätte erkennen sollen (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 175 DBG N 32 f. mit Hinweisen).

5.5.

5.5.1.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschwerdeführer der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, er habe auch mit dem Willen gehandelt, d.h. die Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt, und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen (StE 2003 B 97.41 Nr. 15 mit weiteren Hinweisen; zur Erwägung 4: VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.398 bzw. WBE.2008.399]). Diese Vermutung lässt sich nicht

leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (StE 2003 B 97.41 Nr. 15, mit weiteren Hinweisen).

5.5.2.

Für die Abgrenzung einer (eventual-)vorsätzlichen von einer fahrlässigen Steuerhinterziehung spielt die Höhe der in Frage stehenden Beträge eine entscheidende Rolle. Das Fehlen von Einkommen bzw. zu hohe Abzüge auf der Steuererklärung kann dem Pflichtigen umso weniger entgehen, je höher die Summe ist (Urteil des Bundesgerichts vom 28. März 2012 [2C_898/2011]; so auch StE 2008 B 101.21 Nr. 18).

6.

Der Beschwerdeführer wusste von den nicht deklarierten Erträgen. Er anerkennt denn auch zu Recht seine Schuld in Bezug auf die Nichtdeklaration der geldwerten Leistungen von CHF 884.00 (vgl. Beschwerde vom 24. Juni 2019). Somit ist auch der subjektive Tatbestand erfüllt bzw. dem Beschwerdeführer eine (eventual-)vorsätzliche Steuerhinterziehung vorzuwerfen.

7.

Es liegen weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vor.

8.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdeführer gegen Art. 175 Abs. 1 DBG verstossen hat.

9.

9.1.

Die Busse bei vollendeter Steuerhinterziehung beträgt das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (Art. 175 Abs. 2 DBG).

9.2.

Der Strafraumen für die Hinterziehungsbusse knüpft an der hinterzogenen Steuer an. Da die Busse eine echte Strafe darstellt, gelten im Zusammenhang mit der Ermittlung des sanktionierten Verhaltens die strafprozessualen Grundsätze der Bundesverfassung sowie die Garantien von Art. 6 Ziff. 2 EMRK. Es sind deshalb die Unschuldsvermutung sowie der Grundsatz in "dubio pro reo" zu beachten. Vor diesem Hintergrund qualifiziert der vorerhaltene Steuerbetrag nur in dem Ausmass als "hinterzogene Steuer", wie er nach strafprozessualen Grundsätzen als durch strafbares Verhalten im Sinn von Art. 175 Abs. 1 DBG bewirkt, nachgewiesen werden kann. Daher hat die strafende Instanz das Tatbestandselement "hinterzogene Steuer" selbständig zu ermitteln. Die hinterzogene Steuer bezeichnet demnach den ungerechtfertigten Steuervorteil, der sich aus dem schuldhaften

und damit strafrechtlich relevanten Verhalten der steuerpflichtigen Person ergibt (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 175 DBG N 44). Das Verwaltungsgericht hat hierzu ausdrücklich festgehalten, dass ein vorangegangener Nachsteuerentscheid keine (absolute) Bindungswirkung für die (steuer-) strafrechtliche Beurteilung hat (VGE vom 2. Februar 2011 [WBE.2010.131]).

9.3.

Mit Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom 27. Mai 2021 wurde dem Beschwerdeführer keine Nachsteuer für das Jahr 2012 auferlegt, da die berechnete einfache Nachsteuer weniger als CHF 100.00 betrug (vgl. Verfahren betreffend Nachsteuern, 3-BB.2019.15).

Aufgrund der Geringfügigkeit des vorliegenden Betrags wird analog des Entscheids betreffend Nachsteuern von Strafe Umgang genommen, obwohl der Beschwerdeführer (wie er selbst anerkennt) sich der vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat.

10.

10.1.

Soweit die Art. 175 ff. DBG betreffend das Strafverfahren vor Spezialverwaltungsgericht keine abweichenden Vorschriften enthalten, gelten die Bestimmungen über das Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die amtlichen Kosten grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt.

10.2.

Nachdem dem Beschwerdeführer keine Strafe auferlegt wird und damit als obsiegend gilt, hat er keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

10.3.

10.3.1.

Ausserdem ist dem Beschwerdeführer für die Vertretung im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG]).

10.3.2.

Die Parteientschädigung wird gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) festgelegt.

10.3.3.

Vorliegend beträgt der Streitwert CHF 3'982.00. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem – aufgrund des Parallelverfahrens 3-RV.2019.139 – eher geringen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

1.1.

Der Beschwerdeführer ist der vollendeten Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2012 schuldig.

1.2.

Wegen Geringfügigkeit des Deliktbetrags wird von Strafe Umgang genommen.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteienschädigung von CHF 1'000.00 (inkl. 8.0 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Beschwerdeführers (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q.

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

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, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. 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]).

Aarau, 24. Juni 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard