

3-BB.2020.2

P 132

Urteil vom 1. September 2021

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	--

Beschwerde- führerin	A. _____
-------------------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen, vom 3. März 2020 betreffend vollendeter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuern 2010 bis 2014
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Gemeindesteueramt Q. meldete dem Kantonalen Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Nachsteuern und Bussen (im Folgenden: KStA), dass A. ihre IV-Rente aus UVG (D.) in den Steuererklärungen 2010 bis 2014 nicht deklariert hatte. Mit Schreiben vom 27. März 2017 teilte das KStA A. mit, es müsse angenommen werden, dass sie Steuern hinterzogen habe. Daher werde ein Nachsteuer- und Bussenverfahren eröffnet. Gleichzeitig wurde ihr bis zum 13. April 2017 Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen gegeben.

2.

Mit Verfügung vom 2. Mai 2017 auferlegte das KStA A. wegen vollendeter Hinterziehung der direkten Bundessteuern 2010 bis 2014 eine Busse von CHF 2'107.80.

3.

Gegen die Bussenverfügung reichte A. mit Schreiben vom 30. Mai 2017 Einsprache ein.

4.

Mit Entscheid vom 3. März 2020 wies das KStA die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 3. März 2020 (Zustellung am 4. März 2020) hat A. mit Beschwerde vom 20. März 2020 (Postaufgabe am 23. März 2020) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen.

6.

Das KStA beantragt, die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Nachsteuer- und Bussenverfahrens betreffend vollendete Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2010 bis 2014 (3-RV.2020.84) in Sachen A. beigezogen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 1. September 2021 eine Verhandlung mit Parteibefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 1. September 2021 [im Folgenden: Protokoll]).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene vollendete Steuerhinterziehung betrifft die direkten Bundessteuern 2010 bis 2014. 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, die Beschwerdeführerin habe ihre IV-Rente aus UVG der D. nicht deklariert. Somit sei sie ihren Sorgfaltspflichten nicht nachgekommen. Den Deklarationsunterlagen (Steuererklärung, Wegleitung) könne unschwer entnommen werden, dass Einkünfte aus Sozial- und anderen Versicherungen zu deklarieren seien. Die nicht unbeachtliche Höhe der nicht deklarierten IV-Rente sowie die wiederholt unvollständig eingereichten Steuererklärungen würden gegen eine fahrlässige Handlungsweise sprechen. Zudem hätten allenfalls fehlende Rentenbescheinigungen bei der D. von der Beschwerdeführerin selbst eingefordert und/oder gemahnt werden können. Zusammenfassend müsse deshalb festgehalten werden, dass zufolge vorsätzlich verschuldeter Unterbesteuerung die gesetzlichen Voraussetzungen für die Aussprechung einer Busse gegeben seien. Eine Aufhebung der Busse komme daher nicht in Frage.

An der Verhandlung vom 1. September 2021 hielt das KStA an seiner Argumentation und den Anträgen fest (Protokoll, S. 3 ff.).

3.

Die Beschwerdeführerin bringt mit Einsprache und Beschwerde sowie an der Verhandlung vom 1. September 2021 (Protokoll, S. 3) vor, sie hätte – bei ihrem Umzug im Jahr 2010 – den Kanton gewechselt. Seitdem sei ihr die Rentenbescheinigung der D. nicht mehr zugesandt worden. Deswegen habe sie die Steuererklärung auch seitdem ohne Deklaration der IV-Rente aus UVG ausgefüllt. Als dann die fehlenden Dokumente gekommen seien, habe sie die IV-Renten in der Steuererklärung 2016 angegeben und die Unterlagen eingereicht. Sie habe gedacht, dass allfällige offene Rechnungen automatisch nachträglich gestellt werden. Sie habe die Rente nicht bewusst nicht angegeben. Den nicht versteuerten Betrag anerkenne sie und auch die Schulden würde sie abbezahlen. Jedoch finde sie die Busse ihren Verhältnissen nicht angemessen. Sie und ihr Ehemann seien IV-Rentner und sie könne diese hohe Busse so nicht akzeptieren.

4.

4.1.

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).

4.2.

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).

5.

5.1.

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 schuldhaftes 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.).

5.2.

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).

5.3.

Es steht fest und wurde von der Beschwerdeführerin nicht bestritten, dass sie ihre IV-Rente zu Unrecht nicht deklariert hat (Einsprache vom 30. Mai 2017). Damit waren die Steuererklärungen 2010 bis 2014 der Beschwerdeführerin unvollständig. Dementsprechend fielen die Veranlagungen 2010 bis 2014 zu tief aus und es resultierte eine Unterversteuerung. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist somit erfüllt.

6.

6.1.

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).

6.2.

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).

6.3.

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).

6.4.

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).

6.5.

6.5.1.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich die pflichtige Person der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, sie 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).

6.5.2.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau hat im VGE vom 25. April 2014 (WBE.2013.441) erwogen:

"Eventualvorsatz ist anzunehmen, wenn die Verhältnisse so liegen, dass das Vorgehen des Steuerpflichtigen vernünftigerweise nur mit der Absicht der Erwirkung einer gesetzwidrigen Steuerersparnis erklärt werden kann. Dies ist gemäss konstanter Rechtsprechung insbesondere dann der Fall, wenn ein erheblicher Betrag, der vom Pflichtigen unmöglich übersehen werden konnte, nicht in dessen Steuererklärung erscheint (Urs R. Behnisch, Das Steuerstrafrecht im Recht der direkten Bundessteuer, Diss. Bern 1991, Seite 270). Vorsatz wurde auch bejaht, bei Nichtdeklaration eines Nebenerwerbseinkommens im Umfang von einem Viertel bis zu einem Drittel des Haupterwerbseinkommens (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 175 N 51). Ebenso wurde Vorsatz bejaht in einem Fall, bei dem Einkünfte von über Fr. 20'000.00 nicht deklariert wurden (Bundesgerichtsentscheid vom 6. Februar 1970, publiziert in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht (ASA) 39, Seite 258 ff.)."

Diese Grundsätze sind auch für die direkte Bundessteuer zu übernehmen.

6.5.3.

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).

7.

7.1.

Die Beschwerdeführerin wusste ohne jeden Zweifel von der nicht deklarierten IV-Rente aus UVG. Sie gibt selbst an, dass sie die Rente in den Steuererklärungen nur deshalb nicht angegeben habe, weil sie die notwendigen Dokumente dafür nicht gehabt habe (vgl. Einsprache vom 30. Mai 2017; Protokoll S. 3). Die Übersicht der Invalidenrente UVG der D. wurde allerdings erst auf Nachfrage des Gemeindesteueramtes Q. eingereicht (Aktenedition vom 30. Dezember 2016, Bestätigung der D. vom 9. Januar 2017). Der Nachweis dieses Wissens führt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Annahme, sie habe auch mit dem Willen gehandelt, d.h. die Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt, und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen.

Die Beschwerdeführerin hat in den Jahren 2010 bis 2014 IV-Renten im Umfang von insgesamt CHF 98'700.00 (jährlich CHF 19'740.00) nicht in den Steuererklärungen deklariert. Bei einem steuerbaren Einkommen der Ehegatten in den fraglichen Jahren zwischen insgesamt CHF 42'500.00, bis CHF 43'800.00 macht der nicht deklarierte Betrag fast die Hälfte des steuerbaren Einkommens aus. Diese Nichtdeklaration konnte von der Pflichtigen unmöglich übersehen werden. Die Beschwerdeführerin legt denn auch dar, dass sie gedacht habe, die Berechnung der zurückliegenden Steuererklärungen werde mit der Einreichung aller Unterlagen rückwirkend automatisch angepasst und das Gemeindesteueramt werde neue Rechnungen verschicken. Aufgrund der ihr zur Verfügung stehenden Unterlagen, wie etwa der Wegleitung zur Steuererklärung musste der Beschwerdeführerin jedoch klar sein, dass sie die Rente im jeweiligen Jahr der Auszahlung hätte angeben müssen. Sie hätte jedoch auch ohne weiteres die fehlenden Unterlagen bei den D. anfordern können oder sie hätte eine Bemerkung in der Steuererklärung erfassen können, dass noch Unterlagen fehlen würden. Zudem erfolgte die Auszahlung der Rente, so dass der Rentenbetrag leicht zu ermitteln und zu deklarieren gewesen wäre.

Die Beschwerdeführerin führte an der Verhandlung glaubhaft aus, dass sie zwar (gebrochen) deutsch sprechen, aber nur die türkische Sprache lesen und schreiben könne (Protokoll S. 3). Die Beschwerdeführerin liess die

Steuererklärungen 2010 bis 2014 denn auch von ihrem Sohn ausfüllen und unterzeichnete diese gemeinsam mit ihrem Ehemann. Mit der Unterschrift wurde bestätigt, dass die Steuererklärung vollständig und wahrheitsgetreu sei (Steuererklärungen 2010 bis 2014) bzw. sie der Pflicht gemäss Art. 124 Abs. 2 DBG nachgekommen seien. Sie übernahm damit die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der darin enthaltenen Angaben. Dies gilt selbst dann, wenn die Beschwerdeführerin – wie an der Verhandlung dargelegt – die Steuererklärung ohne zu kontrollieren unterzeichnet hat (Protokoll S. 3). Die Höhe der nicht deklarierten Beträge führt dazu, dass die Tat der Beschwerdeführerin als vorsätzlich qualifiziert werden muss. Jedoch sind bei der Strafzumessung in diesem konkreten Einzelfall die fehlenden sprachlichen Kenntnisse der Angeklagten zu ihren Gunsten zu berücksichtigen.

7.2.

Insgesamt ergibt sich, dass der subjektive Tatbestand erfüllt ist bzw. der Beschwerdeführerin eine eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung vorzuwerfen ist.

8.

Es liegen weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vor.

9.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin gegen Art. 175 Abs. 1 DBG verstossen hat und sie dementsprechend für die vollendete Steuerhinterziehung zu bestrafen ist.

10.

10.1.

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).

10.2.

Der Strafrahmen 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]).

10.3.

Das KStA hat in den Jahren 2010 bis 2014 eine einfache Nachsteuer von CHF 2'107.80 errechnet (Berechnung Busse, zum Einspracheentscheid, S. 1 f.). Bei verheirateten Beschwerdeführern ist die Nachsteuer zuerst aufgrund des Einkommens beider Ehegatten zu ermitteln. Die Nachsteuern betreffen nur Faktoren der Beschwerdeführerin. Folglich ist der Beschwerdeführerin – wie vom KStA vorgenommen – der gesamte Anteil der Nachsteuer zur Bussenfestsetzung zuzurechnen. Nachdem sich keine Anhaltspunkte dafür finden, dass die Berechnung des KStA unzutreffend wäre, kann darauf abgestellt werden.

10.4.

Nachfolgend ist die Busse für eine vollendete vorsätzliche Steuerhinterziehung zu ermitteln. Dabei ist zu prüfen, ob bzw. in welchem Umfang strafmildernde, strafmildernde oder strafschärfende Umstände zu berücksichtigen sind.

10.5.

Bei der Bemessung der Busse innerhalb des Strafrahmens ist nach den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen auf die Schwere des Verschuldens unter Berücksichtigung des Vorlebens, der persönlichen Verhältnisse und der Wirkung der Strafe auf das Leben des Täters Rücksicht zu nehmen (Art. 47 StGB). Folglich ist der Betrag der Hinterziehungsbusse so festzusetzen, dass der Täter durch die Einbusse die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Die Busse in Höhe des einfachen Betrages der hinterzogenen Steuer bildet das Regelstrafmass, welches nach der Lehre bei "Vorsatz ohne besondere Strafänderungsgründe" zur Anwendung kommen soll (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 175 DBG N 47).

10.6.

10.6.1.

Das Verwaltungsgericht hat im VGE vom 17. August 2011 (WBE.2011.25 = StE 2012 AG B 101.2 Nr. 24) festgehalten, dass die Regelbusse auf die vorsätzliche Tatbegehung ohne Vorliegen besonderer Strafänderungs-

gründe zu beziehen und das leichte Verschulden im Wesentlichen als Fahrlässigkeit zu verstehen sei. Danach bilde das Einfache der hinterzogenen Steuer die Regelstrafe für die vorsätzliche Tatbegehung. Es biete sich an, die Untergrenze für die vorsätzliche Tatbegehung (ohne das Vorliegen eigentlicher Strafmilderungsgründe) als Regel bei der Hälfte der hinterzogenen Steuer anzusetzen. Die Obergrenze bei vorsätzlicher Tatbegehung liege somit beim Dreifachen der hinterzogenen Steuer. Strafmindernde Gesichtspunkte könnten damit bei vorsätzlicher Tatbegehung insgesamt zu einer Reduktion von höchstens 50 % der Regelstrafe führen.

10.6.2.

Das KStA hat bei der Strafzumessung die bisherige steuerstrafrechtliche Unbescholtenheit der Beschwerdeführerin sowie ihre wirtschaftliche Belastbarkeit strafmindernd berücksichtigt (vgl. Einspracheentscheid und Vernehmlassung). Das KStA beantragt, die Busse auf 60 % der Nachsteuer festzusetzen (vgl. Vernehmlassung).

10.6.3.

Die Beschwerdeführerin beantragt einen Straferlass, da ihr Mann und sie IV-Rentner seien und die Strafe insbesondere gemessen an ihren wirtschaftlichen Verhältnissen zu hoch sei (Beschwerde).

10.6.4.

Das Gericht mildert die Strafe, wenn das Strafbedürfnis in Anbetracht der seit der Tat verstrichenen Zeit deutlich vermindert ist und der Täter sich in dieser Zeit wohl verhalten hat (Art. 48 lit. e StGB). Die heilende Wirkung der Zeit, welche die Notwendigkeit der Bestrafung vermindert, muss auch bei noch nicht eingetretener Verjährung berücksichtigt werden, wenn die Tat weit zurückliegt und sich der Täter seither wohl verhalten hat. Dies bedingt, dass eine relativ lange Zeitdauer seit der Straftat vergangen ist. Diese Bedingung ist jedenfalls erfüllt und zu berücksichtigen, wenn zwei Drittel der Verjährungsfrist der Straftat verstrichen sind. Diese Zeitspanne kann auch kürzer bemessen werden, um der Art und Schwere der Tat Rechnung zu tragen. Um zu bestimmen, ob sich die Straftat ihrer Verjährung nähert, muss der Richter auf den Zeitpunkt des Sachurteils und nicht auf denjenigen des erstinstanzlichen Urteils abstellen (dem Zeitpunkt, in welchem die Frist nach Art. 97 Abs. 3 StGB zu laufen aufhört). Hat der Verurteilte ein Rechtsmittel eingelegt, und kommt einer solchen nach dem kantonalen Prozessrecht Devolutiv- und Suspensivwirkung zu, so ist der Zeitpunkt der oberinstanzlichen Beurteilung massgebend (vgl. zum Ganzen: BGE 140 IV 145; BGE 132 IV 1 = Pra 95 Nr. 122).

Die Steuerveranlagung 2010 wurde am 10. Februar 2012 eröffnet. Die Steuerveranlagung 2014 wurde am 21. Januar 2016 eröffnet. Damit sind seit der Tat rund 5 bis 9 Jahre vergangen. Der zitierten Rechtsprechung folgend, ist die Strafe daher um 40 % zu mildern.

10.6.5.

Zwar führte nach der früheren bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Vorstrafe grundsätzlich automatisch zu einer Straferhöhung, deren Fehlen dagegen zu einer Strafminderung. Mit BGE 136 IV 1 hat das Bundesgericht diese Rechtsprechung jedoch aufgegeben. Dabei hat das Gericht erwogen, dass es in der Bevölkerung als Normalfall zu gelten habe, (kriminell) nicht vorbestraft zu sein. Die Vorstrafenlosigkeit sei deshalb neutral zu behandeln, also bei der Strafzumessung nicht zwingend strafmindernd zu berücksichtigen. Dies schliesse nicht aus, sie ausnahmsweise und im Einzelfall in die Gesamtbeurteilung der Täterpersönlichkeit einzubeziehen, was sich allenfalls strafmindernd auswirken könne. Vorausgesetzt sei jedoch, dass die Straffreiheit auf eine aussergewöhnliche Gesetzestreue hinweise (BGE 136 IV 1, Erw. 2.6.4). Inwiefern diese Voraussetzung für eine Strafminderung hier vorliegt, ist nicht erkennbar.

10.6.6.

Der Beschwerdeführerin ist eine mindestens eventualvorsätzliche, vollendete Steuerhinterziehung zur Last zu legen. Zu berücksichtigen ist der Strafmilderungsgrund der langen Verfahrensdauer. Zudem ist die Strafe in diesem konkreten Einzelfall zu senken, da die Beschwerdeführerin weder deutsch lesen, noch schreiben kann. Weitere strafmildernde oder -mindernde Umstände sind keine erkennbar. Strafschärfende Faktoren sind nicht ersichtlich.

In Würdigung der gesamten Umstände erachtet das Spezialverwaltungsgericht eine Senkung der beantragte Busse auf 50 % der hinterzogenen Steuer dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen der Beschwerdeführerin als angemessen. Demnach beträgt die Busse 50 % der hinterzogenen Steuer von CHF 2'107.80, somit CHF 1'053.90.

11.

11.1.

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.

11.2.

Gemessen an ihren Anträgen (angemessene Reduktion der Busse) obsiegt die Beschwerdeführerin. Sie hat dementsprechend keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

11.3.

Nicht vertretenen Beschwerdeführern ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]) vom 20. Dezember 1968).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Beschwerdeführerin wird wegen vollendeter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuern 2010 bis 2014 zu einer Busse von CHF 1'053.90 verurteilt.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Beschwerdeführerin

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, 1. September 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard