

3-BB.2022.13

P 137

Urteil vom 31. August 2023

Besetzung

Präsident Heuscher
Richter Lämmli
Richter Biondo
Gerichtsschreiberin Bernhard

Beschwerde-
führer

A. _____

vertreten durch Marko Mrljes, Rechtsanwalt, Burgerstrasse 17,
Postfach, 6000 Luzern 7

Gegenstand

**Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen,
vom 25. Oktober 2022**

betreffend versuchter Steuerhinterziehung
der direkten Bundessteuer 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Regionale Steueramt Q._____ stellte im Veranlagungsverfahren fest, dass A._____ eine IV-Nachzahlung von CHF 59'092.00 in der Steuererklärung 2020 nicht deklariert hatte. In der Folge wurde das Kantonale Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Nachsteuern und Bussen (im Folgenden: KStA), vom Regionalen Steueramt Q._____ über diesen Umstand informiert. Mit Schreiben vom 25. Mai 2022 teilte das KStA A._____ mit, es müsse angenommen werden, dass er versucht habe, Steuern zu hinterziehen. Daher werde ein Bussenverfahren eröffnet. Gleichzeitig wurde ihm bis zum 30. Juni 2022 Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen gegeben.

2.

Am 27. Mai 2022 nahm der Sohn des Angeklagten, B._____, telefonisch zur Angelegenheit Stellung.

3.

Mit Verfügung vom 3. Juni 2022 auferlegte das KStA A._____ wegen versuchter Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2020 eine Busse von CHF 361.45.

4.

Gegen die Bussenverfügung erhob A._____ mit Schreiben vom 14. Juni 2022 Einsprache und stellte den Antrag:

"Ich bitte Sie, mir keine Busse zu geben, da ich nie wollte, Steuern zu hinterziehen."

5.

Gegen die Bussenverfügung liess A._____ mit Schreiben vom 30. September 2022 Einsprache erheben und folgende Anträge stellen:

- "1. Die Bussenverfügung vom 3.6.2022 im Zusammenhang mit dem Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2020 sei aufzuheben.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates."

6.

Mit Entscheid vom 25. Oktober 2022 wies das KStA die Einsprache ab.

7.

Den Einspracheentscheid vom 25. Oktober 2022 (Zustellung am 26. Oktober 2022) hat A._____ mit Beschwerde vom 25. November 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen lassen. Er liess folgende Anträge stellen:

- "1. Der Einspracheentscheid vom 25.10.2022 im Zusammenhang mit dem Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2020 sei aufzuheben.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inkl. MwSt.) zu Lasten der Beschwerdegegnerin, eventualiter zu Lasten des Staates."

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

8.

Das KStA beantragt, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen.

9.

A._____ liess eine Replik einreichen.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Bussenverfahrens betreffend versuchte Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2020 (3-RV.2022.147) in Sachen A._____ beigezogen.

11.

Mit der Vorladung zur Verhandlung vom 19. Juni 2023 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, dem Spezialverwaltungsgericht einen Auszug seines C._____ Privatkontos einzureichen.

12.

A._____ liess mit Schreiben vom 26. Juli 2023 Unterlagen einreichen.

13.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 31. August 2023 eine Verhandlung mit Parteibefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 31. August 2023 [im Folgenden: Protokoll]).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene versuchte Steuerhinterziehung betrifft die direkte Bundessteuer 2020. 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 Steuerpflichtige habe eine im Jahr 2020 erhaltene IV-Nachzahlung von CHF 59'092.00 in der Steuererklärung 2020 nicht deklariert. Da das Gemeindesteueramt noch rechtzeitig auf die unvollständige Deklaration aufmerksam geworden sei und noch rechtzeitig Aufrechnungen habe vornehmen können, habe ein Steuerausfall verhindert werden können. Andernfalls wären der Beschwerdeführer und seine Ehefrau für das Jahr 2020 auf der Basis eines zu tiefen steuerbaren Einkommens veranlagt worden und für den Fiskus wäre ein Steuerausfall eingetreten. Der Steuerpflichtige habe die Steuererklärung 2020 durch eine Drittperson erstellen lassen und die ausgefüllte Steuererklärung vor der Unterzeichnung und Einreichung ans Steueramt nicht angeschaut. Damit habe er vom Inhalt der Steuererklärung nichts gewusst und damit rechnen müssen, dass die Steuererklärung falsch oder unvollständig sei. Wer sich so verhalte, nehme einen Steuerausfall in Kauf. Er habe die unvollständige Steuererklärung somit zumindest eventualvorsätzlich verschuldet. Massgebendes Element für eine vollständige Veranlagung sei immer die mit Unterschrift als richtig und vollständig bescheinigte Steuererklärung, welche die steuerpflichtige Person für das konkrete Steuerjahr beim Gemeindesteueramt abgegeben habe. Nur weil von der IV-Stelle (schon vor Einreichung der betreffenden Steuererklärung) eine Steuermeldung an das Gemeindesteueramt erfolgt sei, sei damit noch lange nicht sichergestellt, dass diese Steuermeldung auch ins Steuerdossier der steuerpflichtigen Person für das konkret betroffene Steuerjahr gelange. Es habe daher auch vorliegend eine ernsthafte Gefahr bestanden, dass der veranlagende Sachbearbeiter im Moment der Veranlagung für das Steuerjahr 2020 keine Kenntnis von der IV-Nachzahlung gehabt habe.

Anlässlich der Verhandlung vom 31. August 2023 hielt das KStA an seiner Argumentation und den Anträgen fest.

3.

Der Beschwerdeführer bringt mit Einsprache, Beschwerde, Stellungnahme sowie an der Verhandlung vom 31. August 2023 (Protokoll) vor, mit Schreiben vom 25. Mai 2022 habe das KStA ihm die Möglichkeit gegeben, bis am 30. Juni 2022 zu den Vorwürfen Stellung zu nehmen. Anfang Juni habe er jedoch bereits die Bussenverfügung erhalten. Der Beschwerdeführer führt

weiter aus, er sei immer davon ausgegangen, dass die Steuern in Bezug auf seine Rente automatisch abgezogen würden. In der Rentenverfügung sei denn auch erwähnt gewesen, dass eine Kopie an das Steueramt gehe. Er habe nie Steuern hinterziehen wollen. Er habe immer gedacht, dass dies automatisch geregelt werde.

Über ein Jahr bevor die Steuererklärung ausgefüllt worden sei, sei das Steueramt mit IV-Verfügung vom 6. Februar 2020 über die Nachzahlung informiert worden. Es habe somit für den Fiskus objektiv nie die Gefahr eines Steuerausfalls bestanden, womit der objektive Tatbestand nicht bejaht und der Beschwerdeführer auch nicht bestraft werden könne. Vorliegend sei die Frage einer Überprüfung der Steuererklärung vor Unterzeichnung nicht massgeblich. Massgeblich sei, dass der Beschwerdeführer stets davon ausgegangen sei, die Steuerbehörde werde die Steuern automatisch abziehen, da die IV-Stelle die Steuerbehörde informiert habe. Sofern dem Beschwerdeführer vorgeworfen werde, dass er die Angelegenheit hätte abklären müssen, so begründe dies keinen Eventualvorsatz. Der Vorwurf begründe maximal eine Fahrlässigkeit. Zudem sei festzuhalten, dass die Schlussfolgerung eines Laien, dass die Steuerbehörde die IV-Nachzahlung besteuere, welche von der IV-Stelle der Steuerbehörde gemeldet worden sei, alles andere als aus der Luft gegriffen sei. Das vorliegende Beispiel zeige klar, dass aufgrund der Information der IV-Stelle die Steuern erhoben worden seien, womit dem Fiskus zu keiner Zeit ein Steuerausfall gedroht habe. Der einzige Grund für die Information der IV-Stelle an die Steuerbehörde sei, dass die Steuerbehörde die Steuern einziehe. Somit könne auch ein subjektiver Tatbestand nicht bejaht werden.

4.

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 blosse 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 N 11).

5.

5.1.

Einer vollendeten Steuerhinterziehung macht sich schuldig, wer als steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 175 Abs. 1 DBG). Dagegen liegt eine strafbare versuchte Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 176 Abs. 1 DBG vor, wenn der Steuerpflichtige zwar eine Handlung wie bei der vollendeten Steuerhin-

terziehung begeht, damit aber nicht zum beabsichtigten Erfolg kommt, indem die Sache noch vor dem Erlass einer rechtskräftigen Verfügung entdeckt wird (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 176 DBG N 3).

5.2.

Der objektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung kann wie die vollendete Steuerhinterziehung sowohl durch ein Handeln als auch durch ein Unterlassen erfüllt werden (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 176 DBG N 6).

Bei der Steuerverkürzung beginnt das (strafbare) Versuchsstadium regelmässig mit der Einreichung der Steuererklärung. Sie endet, wenn die strafbare Handlung nicht zu Ende geführt wird oder der Taterfolg ausbleibt, beispielsweise wenn die Steuerbehörden das Fehlverhalten aufdecken (VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.398]; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.399]; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 176 DBG N 2 f.).

5.3.

Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung ist nur dann erfüllt, wenn zwischen dem strafbaren Verhalten und dem Deliktserfolg ein adäquater Kausalzusammenhang besteht (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 175 DBG N 23). Der adäquate Kausalzusammenhang wird nicht ohne weiteres unterbrochen. Die Steuerbehörde darf grundsätzlich von einer richtigen und vollständigen Selbstdeklaration betreffend die zu veranlagende Steuerperiode ausgehen (Steuerentscheide [StE] 1994 B 97.41 Nr. 6). Wo keine Anhaltspunkte bestehen, dass der Sachverhalt fehlerhaft oder unvollständig dargelegt worden ist und die Steuerbehörde keinen begründeten Anlass hat, die Angaben anzuzweifeln, kann sie auf eine Untersuchung verzichten. Die Veranlagungsbehörde darf sich also (muss aber nicht) in der Regel auf die vom Steuerpflichtigen unterschriftlich bezeugte Richtigkeit der Steuererklärung verlassen; dies schon aus verfahrensökonomischen Gründen. Der Steuerpflichtige muss daher immer damit rechnen, dass die Veranlagungsbehörde auf seine Angaben abstellt, ohne sie näher zu prüfen. Sofern aber aus den Akten oder aus der Kenntnis der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen geschlossen werden muss, dass die Angaben eines Steuerpflichtigen unrichtig, ungenügend oder unvollständig sind, hat die Veranlagungsbehörde weitere Abklärungen zu treffen. Eine Pflicht zu ergänzender Untersuchung besteht für die Steuerbehörden nur dann, wenn die aktuelle Steuererklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind (RGE vom 18. November 2010 [3-BB.2010.7] mit Hinweisen).

5.4.

Es steht fest und wurde vom Beschwerdeführer nicht bestritten, dass die Steuererklärung 2020 nicht korrekt ausgefüllt war, indem der Beschwerdeführer die Nachzahlung der IV in der Höhe von CHF 59'092.00 nicht deklarierte (Steuererklärung 2020). Hätte sich die Veranlagungsbehörde auf die Angaben des Beschwerdeführers verlassen, hätte eine Unterversteuerung resultiert. Die Schwelle zum strafbaren Versuch wurde damit überschritten (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 176 DBG N 2). Der Beschwerdeführer liess die Steuererklärung 2020 durch eine Drittperson ausfüllen und bestätigte mit seiner Unterschrift, dass sie vollständig und wahrheitsgetreu sei (Steuererklärung 2020) bzw. er der Pflicht gemäss Art. 124 Abs. 2 DBG nachgekommen sei. Er übernahm damit die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der darin enthaltenen Angaben. Der Beschwerdeführer hat den objektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt.

6.

6.1.

Zu prüfen bleibt der subjektive Tatbestand, das Verschulden. Ob dieses Tatbestandsmerkmal erfüllt ist, beurteilt sich aufgrund strafrechtlicher Grundsätze. Die allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) kommen zur Anwendung (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 175 DBG N 28).

6.2.

6.2.1.

Die versuchte Steuerhinterziehung ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar (Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 176 DBG N 5). Vorsatz setzt ein Wissen und Wollen des Pflichtigen voraus, das sich auf die Unrichtigkeit der Angaben und deren Folgen – eine unrichtige Veranlagung – bezieht (Art. 12 StGB).

6.2.2.

Je nach der Willensbeziehung des Täters zur Tatbestandsverwirklichung wird zwischen verschiedenen Vorsatzarten unterschieden (A. Donatsch/ B. Tag, Strafrecht I, 8. Auflage, Zürich 2006, S. 113).

6.2.3.

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

6.2.4.

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. Das trifft namentlich dann zu, wenn sich die steuerpflichtige Person überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig sind (StE 2002 B 101.21 Nr. 15; BGE 133 IV 9).

6.2.5.

In der Inkaufnahme des deliktischen Erfolgs liegt der Unterschied vom Eventualvorsatz zur bewussten Fahrlässigkeit. Dort zählt der Täter darauf, dass der als möglich vorausgesehene, aber nicht gewollte Erfolg nicht eintritt. Eventualvorsatz ist umso eher zu bejahen, je höher die für den Täter erkennbare Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Erfolgs anzusetzen und als je bedeutender die Sorgfaltspflichtverletzung zu würdigen ist. Auf Einverständnis zur Tatbestandsverwirklichung ist schon dann zu schliessen, wenn sich dem Täter der Erfolg seines Verhaltens als so wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass sein Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann. Das Wissen um die Unvollständigkeit der Deklaration beurteilt sich auch nach der Erkennbarkeit der Abweichung von den tatsächlichen Verhältnissen (zum Ganzen: VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.398]; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.399]).

6.3.

6.3.1.

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; 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).

6.3.2.

Für die Abgrenzung einer (eventual-)vorsätzlichen von einer fahrlässigen versuchten 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). Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau hat in 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 CHF 20'000.00 nicht deklariert wurden (Bundesgerichtsentscheid vom 6. Februar 1970, publiziert in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht (ASA) 39, Seite 258 ff.)."

Es hielt zudem fest:

"Auch die Höhe des nicht deklarierten Einkommens (Fr. 20'000.00) sowie das Verhältnis zwischen dem offengelegten Einkommen (Fr. 17'337.00) und dem nicht offengelegten Einkommen (Fr. 20'000.00) von 1:1 qualifiziert das Vorgehen als eventualvorsätzliche Handlung."

7.

7.1.

Der Beschwerdeführer wusste von der nicht deklarierten Nachzahlung. Er gibt selbst an, dass er die Rente in der Steuererklärung 2020 nur deshalb nicht angegeben habe, weil er davon ausgegangen sei, dass das Steueramt aufgrund der direkten Meldung der IV die Zahlung automatisch berücksichtige (vgl. Einsprache vom 14. Juni 2022). Der Nachweis dieses Wissens führt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Annahme, 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.

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2020 eine IV-Nachzahlung im Umfang von CHF 59'092.00 nicht in der Steuererklärung deklariert. Bei einem steuerbaren Einkommen der Ehegatten im fraglichen Jahr von CHF 83'988.00 macht der nicht deklarierte Betrag rund 70 % des steuerbaren Einkommens aus. Diese Nichtdeklaration konnte vom Pflichtigen unmöglich übersehen werden. Der Beschwerdeführer legt denn auch dar, dass er gedacht habe, die Berechnung des steuerbaren Einkommens werde aufgrund der Meldung der IV automatisch angepasst. Aufgrund der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen, wie etwa der Wegleitung zur Steuererklärung musste dem Beschwerdeführer jedoch klar sein, dass er die Rente hätte angeben

müssen. Er hätte zumindest eine Bemerkung in der Steuererklärung erfassen müssen, dass er eine Nachzahlung erhalten hat. Zudem wurde der Beschwerdeführer mit Aktenedition vom 27. Oktober 2021 explizit aufgefordert, die "(...) Bescheinigung über erhaltene Renten der IV oder anderer Versicherungen" einzureichen. Dennoch hat der Beschwerdeführer es auch dann noch unterlassen, die Verfügung der IV betreffend Nachzahlung einzureichen. Da der Beschwerdeführer nicht nur eine Bemerkung unterlassen hat, sondern zudem die Verfügung nicht einreichte, ist sein Vorgehen als eventualvorsätzliche Handlung zu qualifizieren.

Die Verfügung betreffend Nachzahlung wurde von der IV zwar auch an das KStA gesandt. Es ist davon auszugehen, dass die Verfügung dem Regionalen Steueramt Q._____ weitergeleitet wurde. Insofern ist festzustellen, dass das Steueramt – wie vom Beschwerdeführer zu Recht geltend gemacht wird – bereits vor der Veranlagung Kenntnis von der Nachzahlung hatte. Allerdings durfte sich der Beschwerdeführer nicht blind darauf verlassen, dass die Nachzahlung auch tatsächlich steuerlich erfasst wird. Vielmehr wäre er verpflichtet gewesen, die Nachzahlung dennoch selber in der Steuererklärung anzugeben oder zumindest (in einem ersten Schritt) abzuklären, ob eine Deklaration notwendig sei. Auch das Unterzeichnen der Steuererklärung ohne diese zumindest kurz zu überprüfen, lässt keinen anderen Schluss zu, als dass der Beschwerdeführer eine fehlerhafte Deklaration in Kauf genommen hat.

Dass ein Laie davon ausgeht, dass die Zahlung bei einer Meldung berücksichtigt wird, erscheint zwar nicht völlig abwegig. Anders als vom Beschwerdeführer geltend gemacht, liegt trotz seiner (unberechtigten) falschen Annahme Eventualvorsatz vor. Sein "Irrtum" kann jedoch im Rahmen der Strafzumessung zu Gunsten des Beschwerdeführers berücksichtigt werden.

7.2.

7.2.1.

Gemäss Art. 177 Abs. 1 DBG handelt der Vertreter, der für eine steuerpflichtige Person eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, tatbestandsmässig. Dennoch kann sich die steuerpflichtige Person von ihrer Sorgfaltspflicht betreffend richtige und vollständige Darstellung der Faktoren in der Steuererklärung nicht dadurch befreien, dass sie zur Besorgung ihrer Steuerangelegenheiten einen Vertreter beizieht. Folgerichtig ändert sich grundsätzlich auch an ihrer strafrechtlichen Verantwortlichkeit im Falle einer Steuerhinterziehung nichts. Auch beim Beizug eines Vertreters ist die steuerpflichtige Person gehalten, die Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten zu überwachen und sich von Zeit zu Zeit bei demselben über den Stand ihrer Steuersache zu erkundigen. Die steuerpflichtige Person hat aber nicht nur bei der Überprüfung des Arbeitsergebnisses und der Überwachung Sorgfaltspflichten zu beachten, sondern auch

bei der Auswahl und Instruktion des Vertreters. Die steuerpflichtige Person handelt daher stets unsorgfältig, wenn sie ihrem Vertreter Aufgaben überträgt, die dieser infolge unzureichender Information nicht korrekt zu erfüllen vermag. Insbesondere darf sich die steuerpflichtige Person nicht darauf verlassen, dass ihr Vertreter nachfragen wird, wenn diesem für das Erstellen einer vollständigen und wahrheitsgetreuen Steuererklärung notwendige Informationen fehlen. Werden dem Vertreter bewusst unvollständige Unterlagen übergeben oder wird er wissentlich unzutreffend instruiert, indiziert dies ein vorsätzliches oder eventualvorsätzliches Vorgehen der steuerpflichtigen Person (Bundesgerichtsurteil vom 25. April 2003 [2A.60/2002], E. 5.5; RGE vom 20. Dezember 2006 [3-RV.2004.50360]).

7.2.2.

Selbst wenn – wie vorliegend – eine Drittperson die Steuererklärung ausgefüllt hat, führt dies nicht ohne weiteres zur Straffreiheit des Steuerpflichtigen. Vorliegend hat der Beschwerdeführer – wie er selbst an der Verhandlung ausgeführt hat – seit mehreren Jahren der "gleichen Frau" die Unterlagen zwecks Erstellung seiner Steuererklärung zukommen lassen. Er konnte jedoch weder deren Namen nennen, noch wusste er, ob diese Drittperson eine Ausbildung für steuerliche Fragen hatte. Der Beschwerdeführer hat es unterlassen für die Steuerperiode 2020 der Vertreterin die Verfügung der IV-Rente zu geben (Protokoll). Er hat in der Folge die von seiner Vertreterin ausgefüllte Steuererklärung 2020 selber unterzeichnet und mit seiner Unterschrift bestätigt, dass sie vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt wurde (vgl. Steuererklärung 2020) bzw. er der Pflicht gemäss Art. 124 Abs. 2 DBG nachgekommen ist. Diese Pflicht bedingt – insbesondere beim Beizug eines Vertreters –, dass die steuerpflichtige Person die Steuererklärung einer Prüfung unterzieht (vgl. auch VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.398] bzw. [WBE.2008.399]). Dies muss umso mehr gelten, als der Beschwerdeführer an der Verhandlung ausgesagt hat, er sei mit der Vertreterin jeweils die Steuererklärung Schritt für Schritt durchgegangen und sie habe ihm die einzelnen Punkte erklärt (Protokoll). Folglich ist aus der Nichtdeklaration grundsätzlich zu schliessen, dass der Beschwerdeführer seine Instruktionspflicht verletzt hat, indem er der Vertreterin die Verfügung betreffend IV-Nachzahlung nicht ausgehändigt und in der Folge auch seine Überwachungs- und Kontrollpflicht verletzt hat und damit in Kauf genommen hat, dass die Steuererklärung Fehler aufweist. Folglich ist ein Eventualvorsatz auch unter dem Aspekt einer beigezogenen Vertretung zu bejahen.

7.3.

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

8.

Es liegen weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vor.

9.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Beschwerdeführer gegen Art. 176 Abs. 1 DBG verstossen hat und er dementsprechend für die versuchte Steuerhinterziehung zu bestrafen ist.

10.

10.1.

Gemäss Art. 176 Abs. 2 DBG beträgt die Busse bei versuchter Steuerhinterziehung zwei Drittel der Busse, die bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre. 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.

Konkret ist bei der Bemessung der Busse innerhalb des Strafrahmens 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 45).

10.3.

Es ist in einem ersten Schritt die "hypothetische Nachsteuer" (hypothetischer Steuerausfall, wenn die versuchte Steuerhinterziehung nicht entdeckt worden wäre) zu ermitteln. In einem zweiten Schritt ist die Busse für eine hypothetisch begangene (eventual-)vorsätzliche vollendete Steuerhinterziehung in Prozent der hypothetischen Nachsteuer unter Berücksichtigung der Strafminderungs- und -milderungsgründe sowie strafschärfenden Faktoren festzusetzen. Sie muss dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers entsprechen. Schliesslich ist die so ermittelte Busse unter Berücksichtigung der versuchten Tatbegehung (Art. 176 Abs. 2 DBG) auf 1/3 der hinterzogenen Steuer zu reduzieren.

10.4.

10.4.1.

Das KStA hat im Jahr 2020 einen hypothetischen Steuerausfall von CHF 602.40 errechnet (Berechnung Busse zur Bussenverfügung, S. 1).

10.4.2.

Nachdem sich keine Anhaltspunkte dafür finden, dass die rechtskräftige Veranlagung 2020 unzutreffend wäre, kann für die Ermittlung der "hinterzogenen Steuer" (hypothetische Nachsteuer) auf diese abgestellt werden. Die von der Vorinstanz berechnete hypothetisch hinterzogene Steuer von total CHF 602.40 ist zu übernehmen.

10.5.

10.5.1.

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.

10.5.2.

Das KStA hätte die Busse bei einer vollendeten Steuerhinterziehung im Steuerjahr 2020 auf 90 % der hinterzogenen Steuer ("hypothetische Nachsteuer") festgelegt (Berechnung Busse zur Bussenverfügung, S. 1). Dementsprechend beträgt die (hypothetische) Hinterziehungsbusse bei vollendeter eventualvorsätzlicher Tatbegehung 60 % bzw. CHF 361.45.

10.5.3.

Entgegen der von der Vorinstanz vertretenen Auffassung ist die eventualvorsätzliche Begehung nicht als strafminderndes Moment zu würdigen, da diese kaum minder schwer ins Gewicht fällt, als wenn der Beschwerdeführer die Tat direkt vorsätzlich begangen hätte, sodass sich unter dem Gesichtspunkt der Intensität des deliktischen Willens höchstens ein marginaler Einschlag gegenüber dem Regelstrafmass rechtfertigen würde (VGE vom 17. August 2011 [WBE.2011.25]).

10.5.4.

Dem Beschwerdeführer ist eine eventualvorsätzliche, versuchte Steuerhinterziehung zur Last zu legen. Da der Beschwerdeführer als Laie – zwar im Unrecht – davon ausging, dass die direkte Meldung der IV an das KStA eine automatische Berücksichtigung der Nachzahlung nach sich zieht, und diese Ansicht nicht völlig abwegig erscheint, ist die Strafe um 25 % zu mildern. Weitere strafmildernde oder -mindernde Umstände sind keine erkennbar. Strafschärfende Faktoren sind nicht ersichtlich. In Würdigung der gesamten Umstände erachtet das Spezialverwaltungsgericht eine Busse von 75 % der hypothetisch hinterzogenen Steuer bei vollendeter eventualvorsätzlicher Steuerhinterziehung als dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers angemessen.

Folglich setzt das Spezialverwaltungsgericht die Busse (für eine eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung) auf 75 % der hinterzogenen Steuer ("hypothetische Nachsteuer") von CHF 602.40, somit auf CHF 451.80 fest.

10.6.

10.6.1.

Bei der versuchten Tat beträgt die Busse zwei Drittel der Busse, die bei vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre (Art. 176 Abs. 2 DBG).

10.6.2.

Die Busse für die versuchte eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2020 beträgt demnach CHF 301.00 (2/3 von CHF 451.80). Die Beschwerde ist teilweise gutzuheissen.

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, bei teilweisem Obsiegen werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt.

Gemessen an seinen Anträgen obsiegt der Beschwerdeführer zu rund 20 %. Er hat dementsprechend 80 % der Kosten des Verfahrens zu tragen.

Die Kosten der Übersetzung werden in analoger Anwendung von Art. 426 Abs. 3 lit. b StPO auf die Staatskasse genommen.

11.2.

Ausserdem ist dem Beschwerdeführer für die Vertretung im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht anteilmässig 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]).

Der Streitwert beträgt CHF 361.45. Vorliegend hat der Fall einen eher geringen Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung. Zudem ist von einem 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 600.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind dem Verfahrensausgang entsprechend 20 % mit CHF 120.00 (inkl. 7.7% MWSt und Auslagen) zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird die Busse auf CHF 301.00 festgesetzt.

2.

2.1.

Die Kosten der Übersetzung von CHF 105.00 werden auf die Staatskasse genommen.

2.2.

Die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 210.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 610.00, werden zu 80 % mit CHF 488.00 dem Beschwerdeführer auferlegt. Der Rest wird auf Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 120.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Beschwerdeführers (2)

das Kantonale Steueramt

das Regionale Steueramt 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, 31. August 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard