

3-BB.2022.4

P 23

Urteil vom 23. Februar 2023

Besetzung

Präsident Heuscher
Richter Elmiger
Richter Lämmli
Gerichtsschreiberin Bernhard

Beschwerde-
führer

A. _____

vertreten durch LB Treuhand AG, Forstackerstrasse 1,
Postfach 810, 4800 Zofingen

Gegenstand

**Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen, vom 28. April 2022**
betreffend versuchter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Gemeindesteuernamt Q. meldete dem Kantonalen Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Nachsteuern und Bussen (im Folgenden: KStA), dass A. im Veranlagungsverfahren die BVG-Rente nicht deklariert habe (weitere abgeänderte Positionen könnten aus der Steuerveranlagung entnommen werden) und deshalb eine versuchte Steuerhinterziehung vorliegen könnte. Das Gemeindesteuernamt Q. hat die Aufrechnung in der Veranlagung 2016 vorgenommen.

2.

Mit Schreiben vom 17. September 2021 teilte das KStA A. mit, es müsse angenommen werden, dass er versucht habe, Steuern zu hinterziehen. Er habe eine ausserordentliche Dividende von CHF 100'000.00 sowie eine BVG-Rente von CHF 13'236.00, somit insgesamt CHF 113'236.00, in der Steuererklärung 2016 nicht deklariert. Daher werde ein Bussenverfahren eröffnet. Gleichzeitig wurde ihm bis zum 15. Oktober 2021 Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen gegeben.

3.

Mit Schreiben vom 20. September 2021 liess A. zur Angelegenheit Stellung nehmen.

4.

Mit Verfügung vom 25. Oktober 2021 auferlegte das KStA A. wegen versuchter Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2016 eine Busse von CHF 6'383.55.

5.

Gegen die Bussenverfügung liess A. mit Schreiben vom 3. November 2021 Einsprache erheben und folgenden Antrag stellen:

"Der Strafbefehl und die Bussenverfügung seien vollständig aufzuheben."

6.

Mit Entscheid vom 28. April 2022 hat das KStA die Einsprache abgewiesen.

7.

Den Einspracheentscheid vom 28. April 2022 (Zustellung am 29. April 2022) hat A. mit Beschwerde vom 9. Mai 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen lassen. Er stellt folgende Anträge:

"Der Strafbefehl und die Bussenverfügung seien vollständig aufzuheben. Ebenso sei der Entscheid vom 28. April 2022 zu kassieren.
Eventualantrag: Werden die bisherigen Entscheide nicht vollständig aufgehoben, soll die Busse massiv reduziert werden."

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

8.

Das KStA beantragt, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Bussenverfahrens betreffend versuchte Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuer 2016 (3-RV.2022.76) in Sachen A. beigezogen.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Kantonalen Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung (im Folgenden: KStA VSt), den Entscheid betreffend Verrechnungssteuer 2016 vom 1. März 2018, die Einsprache betreffend diesen Entscheid, sowie den Entscheid betreffend Verrechnungssteuer 2016 vom 8. November 2018 einverlangt und zu den Akten genommen.

11.

Mit der Vorladung vom 26. Januar 2023 wurde A. eine Reformatio in peius angedroht.

12.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 23. Februar 2023 eine Verhandlung mit Partei- und Zeugenbefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 23. Februar 2023 [im Folgenden: Protokoll]).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene versuchte Steuerhinterziehung betrifft die direkte Bundessteuer 2016. Anwendbar ist somit das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

Das KStA führte in der Bussenverfügung und im Einspracheentscheid aus, der Beschwerdeführer habe in der Steuererklärung 2016 folgende Faktoren nicht oder nur unvollständig deklariert:

- Beteiligungsertrag C. AG: effektiv CHF 200'000.00, deklariert CHF 100'000.00;
- Rente 2. Säule: effektiv CHF 13'236.00, deklariert CHF 0.00.

Das Gemeindesteueramt Q. habe daher im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens zur Steuerperiode 2016 entsprechende Aufrechnungen vornehmen müssen. Diese Steuerveranlagung sei zwischenzeitlich samt den genannten Aufrechnungen unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Der Beschwerdeführer habe somit in seiner Steuererklärung 2016 unbestrittenermassen sein Einkommen nur unvollständig deklariert.

Auch wenn die steuerpflichtige Person ihre Steuererklärung nicht selbst ausfülle, so sei sie gleichwohl für deren Richtigkeit und Vollständigkeit verantwortlich, bestätige sie diese doch explizit mit ihrer Unterschrift. Sie dürfe sich damit nicht vorbehaltlos auf die Arbeit eines Dritten verlassen. Vielmehr gebiete ihr die sie treffende Sorgfalts- und Aufsichtspflicht, die von einem Dritten vorbereitete Steuererklärung im Rahmen des objektiv Zumutbaren zu überprüfen. Vorliegend müsse davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführer die Steuererklärung 2016 vor deren Unterzeichnung und Abgabe nicht mehr überprüft habe, ansonsten ihm zumindest die nur unvollständige Deklaration der erhaltenen Dividenden aufgefallen (CHF 100'000.00 statt CHF 200'000.00) wäre. Mit einem solchen Vorgehen habe der Beschwerdeführer eine Unterbesteuerung zumindest billigend in Kauf genommen und habe eine solche auch für möglich halten müssen. Dem Beschwerdeführer sei damit zumindest eine eventualvorsätzliche Handlungsweise vorzuwerfen.

An der Verhandlung vom 23. Februar 2023 hielt das KStA an seiner Argumentation und den Anträgen fest. Zudem hob das KStA hervor, dass der Beschwerdeführer an der Verhandlung selbst ausgeführt habe, er habe die Arbeit seines Treuhänders nicht detailliert kontrolliert und daher mit Eventualvorsatz gehandelt (Protokoll, S. 7 f.).

3.

Der Beschwerdeführer lässt mit Stellungnahme vom 20. September 2021, Einsprache sowie Beschwerde vorbringen, er habe im Sommer 2016 das Pensionsalter erreicht, aber in seiner Gesellschaft, C. AG, weitergearbeitet. Nach Abgabe der Steuererklärung 2016 habe das Gemeindesteueramt Q. von der Vertreterin das Einreichen einer Steuerbescheinigung der nicht deklarierten BVG-Renten verlangt. Nach Rückfrage habe die Vertreterin festgestellt, dass tatsächlich bereits im Jahr 2016 eine Rente ausgerichtet worden sei. Der Sachverhalt sei sowohl beim Beschwerdeführer als auch bei der Vertreterin vergessen gegangen.

Die C. AG habe an der ordentlichen Generalversammlung vom 24. Juni 2016 eine Dividende von CHF 100'000.00 per 15. Dezember 2016 beschlossen. Diese sei mittels Formular 103 ordentlich gemeldet und die Verrechnungssteuer fristgerecht abgeliefert worden. Im Hinblick auf den im Jahr 2017 realisierten Firmenverkauf habe der Beschwerdeführer an der ausserordentlichen Generalversammlung vom 21. Dezember 2016 eine Substanzdividende von CHF 100'000.00 mit Fälligkeitsdatum 23. Dezember 2016 beschlossen. Da es sich um eine einmalige, ausserordentliche Dividende gehandelt habe, sei diese Transaktion unglücklicherweise bei der Erstellung der Steuererklärung sozusagen zwischen "Stühle und Bänke" gefallen. Der Dividendenbeleg sei fälschlicherweise bei den Steuerunterlagen 2017 abgelegt worden. Betreffend der am 20. Februar 2018 beim Gemeindesteueramt Q. nachdeklarierten ausserordentlichen Substanzdividende vom 21. Dezember 2016 sei am 26. März 2018 beim KStA VSt Einsprache gegen den Verrechnungssteuer-Entscheid vom 1. März 2018 erhoben worden. Die Einsprache sei am 8. November 2018 vollumfänglich gutgeheissen worden.

Der Steuerpflichtige habe weder vorsätzlich noch eventualvorsätzlich versucht, Steuern zu hinterziehen. In Bezug auf die fälschlicherweise nicht deklarierte Substanzdividende werde auf die Begründung in der Einsprache gegen den Verrechnungssteuer-Entscheid verwiesen. Die vom Gemeindesteueramt Q. im Rahmen des Veranlagungsverfahrens festgestellte fehlende Deklaration der im Jahr 2016 erstmalig zur Auszahlung gelangten BVG-Rente müsse der Vertreterin angelastet werden.

An der Verhandlung vom 23. Februar 2023 hielt der Beschwerdeführer an seiner Argumentation und seinen Anträgen fest. Der Beschwerdeführer bekräftigte, dass er keine detaillierten Steuerkenntnisse habe und ein Vorsatz nicht vorliege. Denn einerseits habe er die Zahlung im Jahr 2017 deklarieren wollen und andererseits hätte er keinen Vorteil gehabt, wenn er die Verrechnungssteuer als Folge der Nichtdeklaration hätte bezahlen müssen (Protokoll, S. 8).

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 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 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 Steuerhinterziehung 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, 3. Auflage, Basel 2017, 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 Selbstdекlaration 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 Steuerklärung 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 ein Teil seines Einkommens in der Höhe von CHF 113'236.00 zu Unrecht nicht deklariert wurde (E-Mails von D., LB Treuhand AG, vom 17. Januar 2018 sowie vom 20. Februar 2018). Der Beschwerdeführer lässt geltend machen, dass sofort nach Entdeckung der Nicht-Deklaration der ausserordentlichen Dividende das zuständige Gemeindesteueramt Q. informiert worden sei. Diese Aussage stimmt so nicht: Die Information an das Gemeindesteueramt Q. erfolgte erst, nachdem die Vertreterin durch das Gemeindesteueramt Q. auf die fehlerhafte Deklaration aufmerksam gemacht wurde (vgl. E-Mail vom 20. Februar 2018). Auch in Bezug auf die nicht deklarierte BVG-Rente ist festzuhalten, dass die Vertreterin des Beschwerdeführers selbst ausführt, sie reiche die Rentenbestätigung *auf Verlangen* ein (vgl. E-Mail vom 17. Januar 2018).

Entsprechend war die Steuererklärung 2016 nicht korrekt. 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 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; 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).

6.3.2.

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 den nicht deklarierten Einkommensteilen bzw. musste davon wissen. Die Ausschüttung der ausserordentlichen Substanzdividende von CHF 100'000.00 wurde an der ausserordentlichen Generalversammlung vom 21. Dezember 2016 durch den Beschwerdeführer als Vorsitzenden und D. beschlossen und der Generalversammlungsbeschluss von diesen unterzeichnet (vgl. Protokoll der ausserordentlichen Generalversammlung vom 21. Dezember 2016). Die Fälligkeit der ausserordentlichen Dividende wurde auf den 23. Dezember 2016 festgelegt und am 27. Dezember 2016 verbucht. Beide Vorgänge / Entscheide wurden vom Beschwerdeführer mitgetragen bzw. veranlasst. Insoweit hat der Beschwerdeführer aktiv gehandelt. Der Beschwerdeführer hat zudem an der Verhandlung ausgeführt, dass er die C. AG im Hinblick auf seine Pensionierung habe verkaufen wollen. In diesem Zusammenhang habe man festgestellt, dass er in den Vorjahren kaum Gewinn entnommen habe und vor einem Verkauf die flüssigen Mittel der Aktiengesellschaft zu reduzieren seien. Deshalb sei bereits in den Vorjahren jeweils eine ausserordentliche Dividende ausgeschüttet worden. Zahlungsaufträge der C. AG habe einzig der Beschwerdeführer unterzeichnet (Protokoll S. 4). Es kann somit festgehalten werden, dass die Ausschüttung der ausserordentlichen Dividende kein einmaliger/ erstmaliger Vorgang war, sondern planmässig im Hinblick auf die Unternehmensnachfolge erfolgte. Auch das spricht klar für ein bewusstes Handeln. Da der Beschwerdeführer den Zahlungsauftrag unterzeichnet hat, musste er – entgegen seinen anderweitigen Ausführungen – auch davon Kenntnis haben, dass die Auszahlung im Jahr 2016 stattfand und zu deklarieren war. Aus diesem Ablauf ist ohne weiteres ersichtlich, dass die Nichtdeklaration nicht auf einem einfachen Versehen beruhte.

Auch von der Altersrente im Umfang von CHF 13'236.00 hatte der Beschwerdeführer Kenntnis, denn diese wurde ihm – wie im Schreiben vom 17. Januar 2017 an den Beschwerdeführer explizit für die Steuererklärung ausgewiesen – im Jahr 2016 für den Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zum 31. Dezember 2016 ausbezahlt. Die fehlende Deklaration wäre bei einer minimalen Kontrolle ohne weiteres feststellbar gewesen zumal die AHV-Rente deklariert worden ist.

Der Nachweis dieses Wissens führt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Annahme, er habe eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen.

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 2016 lediglich den Betrag von CHF 268'060.00 als steuerbares Einkommen in der Steuererklärung deklariert. Tatsächlich hat er im Jahr 2016 insgesamt CHF 113'236.00 mehr verdient. Damit sind auch die in der zitierten Rechtsprechung aufgestellten Grenzwerte für Eventualvorsatz klar überschritten. Der Beschwerdeführer gibt an, dass er lediglich die Schlüsselzahlen der Steuererklärung kontrolliert habe (Protokoll S. 4). Unabhängig davon, hätte die Falschdeklaration aufgrund der Höhe der fehlenden Einkommensteile vom Pflichtigen unmöglich übersehen werden können. Allein deshalb ist sein Vorgehen als eventualvorsätzliche Handlung zu qualifizieren.

7.2.

Der Beschwerdeführer lässt geltend machen, das KStA VSt habe den Sachverhalt bereits geprüft und sei zum Schluss gekommen, dass ihm kein vorsätzliches Handeln vorzuwerfen sei und die Verrechnungssteuer der irrtümlich nicht deklarierten ausserordentlichen Dividende zurückerstattet werde. Deshalb könne der Sachverhalt für die Belange der Einkommenssteuer nicht willkürlich als eventualvorsätzlich bezeichnet werden.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung setzen der Grundsatz der Rechtskraft und von ne bis in idem voraus, dass der Gegenstand des Verfahrens, Betroffene und Sachverhalt übereinstimmen. Das Rückerstattungsverfahren der Verrechnungssteuer und das Strafverfahren betreffend versuchte Steuerhinterziehung sind gesonderte Verfahren, welche nicht den gleichen Gegenstand haben. Das Verfahren in Bezug auf die Verrechnungssteuer hat keinen strafrechtlichen Charakter, folglich ist der Entscheid in Bezug auf die Frage, ob der Beschwerdeführer fahrlässig oder vorsätzlich gehandelt hat, im vorliegenden Strafverfahren nicht bindend. Die Grundsätze res iudicata pro veritate habetur und ne bis in idem finden keine Anwendung (Bundesgerichtsurteil vom 20. September 2019 [2C_78/2019]). Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Entscheid des KStA VSt für die Beurteilung des Sachverhalts nicht bindend bzw. gar nicht relevant ist.

7.3.

Der Beschwerdeführer lässt vorbringen, er habe die Dividende der Verrechnungssteuer mittels Formular 103 bzw. 102 rechtzeitig gemeldet. Diese Meldung sei vom Beschwerdeführer selber unterzeichnet worden, womit sein Wille zur ordentlichen Deklaration dokumentiert sei.

Der Beschwerdeführer hat in seiner (privaten) Steuererklärung 2016 lediglich einen Bruttoertrag von CHF 100'000.00 (bzw. CHF 100'025.00) deklariert. Die ausserordentliche Dividende hat er folglich nicht angegeben. Daran ändert auch nichts, dass die Dividende mit dem Formular 102 durch die C. AG gemeldet wurde. Die unterbliebene Deklaration des Bruttoertrags 2016 konnte die Veranlagungsbehörde nicht durch Durchsicht der Beilagen zur Steuererklärung des Beschwerdeführers feststellen. Sie hätte hierzu separat, nicht unmittelbar beim Beschwerdeführer, spezifisch bei der betroffenen Aktiengesellschaft Abklärungen zu der korrekt deklarierten Dividendenausschüttung vornehmen müssen, um die Nichtdeklaration zu erkennen. Dazu war sie nicht verpflichtet. Die Deklaration mittels Formular 103 noch 102 durch die Aktiengesellschaft vermag somit die vollständige Einkommensdeklaration nicht zu ersetzen.

7.4.

7.4.1.

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]).

7.4.2.

Der Beschwerdeführer lässt argumentieren, die Nichtdeklaration sei allein auf ein Versehen bzw. Vergessen seiner Vertreterin zurückzuführen. Dazu ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer die von seiner Vertreterin aus-

gefüllte Steuererklärung 2016 selber unterzeichnete und mit seiner Unterschrift bestätigte, dass sie vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt wurde (vgl. Steuererklärung 2016) 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]). Folglich ist aus der Nichtdeklaration grundsätzlich zu schliessen, dass der Beschwerdeführer seine Überwachungs- und Kontrollpflicht verletzt und in Kauf genommen hat, dass die Steuererklärung Fehler aufweist, welche zu einer Steuerhinterziehung führen können.

7.5.

Insgesamt ergibt sich, dass der subjektive Tatbestand erfüllt ist bzw. dem Beschwerdeführer eine 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 eventualvorsätzliche 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 2/3 der hinterzogenen Steuer zu reduzieren.

10.4.

10.4.1.

Das KStA hat im Jahr 2016 einen hypothetischen Steuerausfall von CHF 10'639.25 errechnet (vgl. Anhang zur Bussenverfügung vom 25. Oktober 2021).

10.4.2.

Nachdem sich keine Anhaltspunkte dafür finden, dass die rechtskräftige Veranlagung 2016 unzutreffend wäre, kann für die Ermittlung der "hinterzogenen Steuer" (hypothetische Nachsteuer) auf diese abgestellt werden.

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 strafmindernde, strafmildernde oder strafschärfende Umstände zu berücksichtigen sind.

10.5.2.

Das KStA hätte die Busse bei einer vollendeten Steuerhinterziehung im Steuerjahr 2016 auf 90 % der hinterzogenen Steuer ("hypothetische Nachsteuer") festgelegt (Bussenverfügung, S. 4).

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]). Nicht wegen Eventualvorsatzes jedoch aufgrund des jahrelang bestehenden Vertrauensverhältnisses zu seinem Treuhänder ist die Einsatzstrafe dem etwas reduzierten Verschulden entsprechend auf 80 % der hypothetischen Nachsteuer festzusetzen, was

folglich einen hypothetischen Steuerausfall von gerundet CHF 8'511.40 ergibt.

10.5.3.

Dem Beschwerdeführer ist eine eventualvorsätzliche, versuchte Steuerhinterziehung zur Last zu legen. Strafmildernde oder –mindernde Umstände sind keine erkennbar. Strafschärfende Faktoren sind nicht ersichtlich. In Würdigung der gesamten Umstände erachtet das Spezialverwaltungsgericht eine Busse von 80 % der hinterzogenen Steuer bei vollendeter eventualvorsätzlicher Steuerhinterziehung als dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers als angemessen.

Folglich setzt das Spezialverwaltungsgericht die Busse (für eine eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung) auf 80 % der hinterzogenen Steuer ("hypothetische Nachsteuer"), somit auf CHF 8'511.40 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 2016 beträgt demnach gerundet CHF 5'674.00 (2/3 von CHF 8'511.40). Eine Reformatio in peius (in der Vorladung angedroht) entfällt damit.

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 seinen Anträgen obsiegt der Beschwerdeführer zu rund 10 %. Er hat dementsprechend 90 % der Kosten des Verfahrens zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

11.3.

Ausserdem ist dem Beschwerdeführer für die Vertretung im Beschwerdeverfahren anteilmässig eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG). Auch bei der Vertretung durch Treuhänder und Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des

Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

11.4.

Der Streitwert beträgt CHF 6'383.55. Die Parteienschädigung liegt damit zwischen CHF 600.00 und CHF 4'000.00. Vorliegend hat der Fall einen mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung. Zudem ist von einem maximal mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteienschädigung in analoger 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. Davon sind dem Verfahrensausgang entsprechend 10 % mit CHF 100.00 (inkl. 7.7% MWSt und Auslagen) zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Beschwerdeführer wird wegen versuchter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2016 zu einer Busse von CHF 5'674.00 verurteilt.

2.

Die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 235.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 635.00, werden zu 90 % mit CHF 571.50 Dem Beschwerdeführer auferlegt. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 100.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin 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, 23. Februar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard