

3-BB.2024.18

P 86

Urteil vom 26. Juni 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richterin Sramek Richter Schorno Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

Beschwerde- führer	A. _____
-----------------------	----------

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen, vom 21. Juni 2024 betreffend versuchter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2019
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Gemeindesteueramts Q._____ stellte im Veranlagungsverfahren fest, dass A._____ eine Provision von CHF 60'000.00 in der Steuererklärung 2019 nicht als Einkommen deklariert hatte und nahm die entsprechende Aufrechnung vor. In der Folge wurde das Kantonale Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Nachsteuern und Bussen (im Folgenden: KStA) vom Gemeindesteueramts Q._____ über diesen Umstand informiert. Mit Schreiben vom 10. November 2022 teilte das KStA A._____ mit, es müsse angenommen werden, dass er versucht habe, Steuern zu hinterziehen. Daher werde ein Strafverfahren eröffnet. Gleichzeitig wurde ihm bis zum 15. Dezember 2022 Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen gegeben.

2.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2022 nahm A._____ zur Angelegenheit Stellung.

3.

Mit Verfügung vom 26. April 2024 auferlegte das KStA A._____ wegen versuchter Hinterziehung der direkten Bundessteuer 2019 eine Busse von CHF 2'005.70.

4.

Gegen die Bussenverfügung erhob A._____ mit Schreiben vom 24. Mai 2024 Einsprache und stellte den Antrag, das Strafverfahren sei einzustellen und von der Erhebung einer Busse abzusehen.

5.

Mit Entscheid vom 21. Juni 2024 wies das KStA die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 21. Juni 2024 (Zustellung am 22. Juni 2024) hat A._____ mit Beschwerde vom 12. Juli 2024 (Postaufgabe am 18. Juli 2024) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen. Er stellt sinngemäss den Antrag,

der Entscheid vom 21. Juni 2024 sowie die Bussenverfügung vom 26. April 2024 seien aufzuheben.

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

7.

Das KStA beantragt, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen.

8.

A. _____ hat keine Replik eingereicht.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Bussenverfahrens betreffend versuchte Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 (3-RV.2024.99) in Sachen von A. _____ beigezogen.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 26. Juni 2025 eine Verhandlung mit Parteibefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 26. Juni 2025 [im Folgenden: Protokoll]).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene versuchte Steuerhinterziehung betrifft die direkte Bundessteuer 2019. Anwendbar ist somit das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

Das KStA führte in der Bussenverfügung und im Einspracheentscheid aus, der Beschwerdeführer habe im Jahr 2019 eine Provisionszahlung von CHF 60'000.00 erhalten, welche er in der Steuererklärung 2019 zu Unrecht nicht als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert habe. Da das Gemeindesteueramt Q._____ noch rechtzeitig auf die unvollständige Deklaration aufmerksam geworden sei, habe das betroffene Nettoeinkommen von CHF 54'000.00 (CHF 60'000.00 abzüglich 10 % AHV-Beiträge) noch rechtzeitig aufgerechnet werden können und seien Steuerausfälle verhindert worden. Andernfalls wäre der Beschwerdeführer für die direkte Bundessteuer auf der Basis eines steuerbaren Einkommens von CHF 60'704.00 statt CHF 114'074.00 veranlagt worden und es wäre für die direkte Bundessteuer 2019 ein Steuerausfall von CHF 3'342.85 entstanden (hypothetischer Steuerausfall). Damit sei der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2019 in objektiver Hinsicht erfüllt.

Die Höhe der nicht deklarierten Provision und auch der Anteil dieser Provision am gesamten steuerbaren Einkommen sei an sich bereits ein starkes Indiz für das Vorliegen von Vorsatz. Indem der Beschwerdeführer die Provision nicht auf ein Geschäftskonto, sondern auf ein privates Bankkonto vereinnahmt habe, ohne sicherzustellen, dass die Zahlung bei der Erstellung der Geschäftsbuchhaltung berücksichtigt werde, habe der Beschwerdeführer zumindest ernsthaft damit rechnen müssen, dass die Provision keinen Eingang in die Geschäftsbuchhaltung und in seine Einkommensdeklaration finde. Er habe dies offensichtlich in Kauf genommen, womit ihm zwar keine Absicht im Sinne eines direkten Vorsatzes nachgewiesen werden könne, aber zumindest Eventualvorsatz vorliege. Damit sei der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2019 auch in subjektiver Hinsicht erfüllt.

An der Verhandlung vom 26. Juni 2025 hielt das KStA an seiner Argumentation und den Anträgen fest (Protokoll, S. 12).

2.2.

Der Beschwerdeführer bringt mit Einsprache, Beschwerde, sowie an der Verhandlung vom 26. Juni 2025 vor, dass die Provisionszahlung von

CHF 60'000.00 in der Steuererklärung 2019 nicht deklariert worden sei, da sie auf ein falsches Konto gebucht worden sei. Das Konto komme in den Geschäftsaktiven nicht vor. Weil der Betrag in der Buchhaltung nicht aufgetaucht sei, sei er schlicht und einfach vergessen gegangen. Er habe jedoch nie die Absicht gehabt, diesen Betrag zu hinterziehen, weder direktvorsätzlich noch eventualvorsätzlich. Als das Gemeindesteueramts Q._____ ihn um eine Stellungnahme betreffend die im Jahr 2019 erhaltenen Provisionen gebeten habe, habe er die Provision von CHF 60'000.00 angegeben. Weiter führt er aus, dass die B._____ AG jeweils seine Buchhaltung gemacht habe, bei dieser jedoch im Jahr 2019 ein Personalwechsel stattgefunden habe. Der neue Treuhänder habe sein Aktienhandels-Konto, welches er seit über zehn Jahren geführt habe, schlicht übersehen. Dieser habe bis dato keine Kenntnisse von diesem Konto gehabt haben wollen, obwohl er erwiesenermassen die Verrechnungssteuer dafür eingefordert habe. Der umstrittene, angeblich unterschlagene Betrag, sei als Zahlungseingang auf diesem Konto ordnungsgemäss verbucht worden und sei zu keinem Zeitpunkt intransparent gewesen. Aufgrund seiner langjährigen guten Erfahrungen mit seiner Buchhaltungsstelle sei er fälschlicherweise davon ausgegangen, dass alles wie gewohnt korrekt verbucht und fehlerfrei deklariert worden sei.

3.

3.1.

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, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 176 DBG N 3).

3.2.

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.).

3.3.

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 Steuerklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind (RGE vom 18. November 2010 [3-BB.2010.7] mit Hinweisen).

3.4.

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).

3.5.

Es steht fest und wurde vom Beschwerdeführer nicht bestritten, dass die Steuererklärung 2019 nicht korrekt ausgefüllt war, indem die Provisionszahlung in der Höhe von CHF 60'000.00 in der Buchhaltung der selbständigen Erwerbstätigkeit weder verbucht noch in der Steuererklärung 2019 deklariert wurde.

Allerdings machte der Beschwerdeführer geltend, dass sein Treuhänder das Konto, auf dem die Zahlung eingegangen sei, übersehen habe und deshalb den Zahlungseingang nicht korrekt in der Geschäftsbuchhaltung erfasst habe.

3.6.

Der Beschwerdeführer bestätigte mit seiner Unterschrift, dass die Steuererklärung 2019 vollständig und wahrheitsgetreu sei (Steuererklärung 2019) bzw. er der Deklarationspflicht gemäss Art. 124 Abs. 2 DBG nachgekommen sei. Er übernahm damit die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der in der Steuererklärung 2019 enthaltenen Angaben. Es wäre dementsprechend seine Pflicht gewesen, die von seinem Treuhänder ausgefüllte Steuererklärung 2019 auf ihre Richtigkeit zu prüfen, bevor er diese beim Gemeindesteueramt Q._____ einreichte.

Da er offensichtlich jegliche Prüfung unterlassen hat, war die Steuererklärung 2019 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.

4.

4.1.

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).

4.2.

4.2.1.

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).

4.2.2.

Je nach der Willensbeziehung des Täters zur Tatbestandsverwirklichung wird zwischen verschiedenen Vorsatzarten unterschieden (A. Donatsch/B. Tag, Strafrecht I, 10. Auflage, Zürich 2022, S. 113).

4.2.3.

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).

4.2.4.

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).

4.2.5.

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]).

4.3.

4.3.1.

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 Unvoll-

ständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (StE 2003 B 97.41 Nr. 15, mit weiteren Hinweisen).

4.3.2.

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 (RICHTNER/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."

4.4.

4.4.1.

Der Beschwerdeführer gibt selbst an, dass er im Zeitpunkt, in dem er die Steuererklärung einreichte, von den nicht deklarierten Geldern gewusst hat (Schreiben vom 8. Juli 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 (Ziff. 4.3.1. hiervor). Der Beschwerdeführer hat lediglich den Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 18'451.00 deklariert. Tatsächlich hat er im Jahr 2019 insgesamt netto CHF 54'000.00 mehr verdient. Der Beschwerdeführer hat es somit unterlassen, 87 % seines Erwerbseinkommens anzugeben. Dieser erhebliche Betrag konnte vom Beschwerde-

führer unmöglich übersehen werden. Damit sind die in der zitierten Rechtsprechung aufgestellten Grenzwerte für Eventualvorsatz klar überschritten.

4.4.2.

Ebenso für Eventualvorsatz – wenn nicht gar für direkten Vorsatz – spricht die vom Beschwerdeführer am tt.mm. 2019 unterschriebene Vereinbarung mit C._____. Aus dieser Vereinbarung ergibt sich, dass die Provision von insgesamt CHF 105'000.00 (nur Anteil C._____; Protokoll, S. 8) erst im Rahmen einer rechtlichen Auseinandersetzung bezahlt wurde. In der Vereinbarung wurde festgehalten:

"2.

Die Zahlung von C._____ gemäss Ziff. 1 umfasst höchstens seinen Anteil gemäss internem Rechtsverhältnis mit D._____ an der von A._____ geltend gemachten Forderung. C._____ bestätigt mit Unterzeichnung dieser Vereinbarung, dass sein interner Anteil mindestens 50 % beträgt. C._____ hat deshalb keinen Rückgriffsanspruch gegenüber D._____. Die vorliegende Vereinbarung wirkt ausschliesslich zwischen A._____ und C._____ und bewirkt keinerlei Befreiung von D._____ bezüglich der von A._____ geltend gemachten Forderung.

3.

Mit fristgemässer Bezahlung des Betrages von CHF 105'000.00 gemäss Ziff 1 sind A._____ einerseits und C._____ anderseits aus der Forderungssache gemäss Schlichtungsverfahren aaa des Friedensrichteramtes R._____ (Klagebewilligung vom tt.mm.2018) per Saldo aller gegenseitigen Ansprüche auseinandergesetzt."

Diese besonderen Umstände lassen ohne weiteres darauf schliessen, dass die Provisionszahlung von CHF 105'000.00 nicht unbeschrieben am Beschwerdeführer "vorbei gegangen" sein kann. Zudem muss es seine Entscheidung gewesen sein, diesen Betrag auf zwei Bankkonti aufzusplitten. Den Belastungsanzeigen kann entnommen werden, dass beide Beträge am selben Tag in Auftrag gegeben wurden. Umso mehr war der Beschwerdeführer verpflichtet, die korrekte Deklaration des ganzen Betrages sicherzustellen. Auch deshalb ist das Vorgehen des Beschwerdeführers als eventualvorsätzliches, an der Grenze zum direkten Vorsatz liegendes Handeln zu qualifizieren.

4.5.

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

5.

Es liegen weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vor.

6.

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

7.

7.1.

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).

7.2.

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).

7.3.

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 2/3 der hinterzogenen Steuer zu reduzieren.

7.4.

7.4.1.

Das KStA hat im Jahr 2019 einen hypothetischen Steuerausfall von CHF 3'342.85 errechnet (Berechnung Busse zum Einspracheentscheid, act. 29 der Vorakten).

7.4.2.

Nachdem sich keine Anhaltspunkte dafür finden, dass die rechtskräftige Veranlagung 2019 und die Berechnung im Bussenverfahren unzutreffend wären, kann für die Ermittlung der "hinterzogenen Steuer" (hypothetische Nachsteuer) auf diese abgestellt werden. Die von der Vorinstanz berechnete hypothetisch hinterzogene Nachsteuer von total CHF 3'342.85 ist zu übernehmen.

7.5.

7.5.1.

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.

7.5.2.

Das KStA hätte die Busse bei einer vollendeten eventualvorsätzlichen Steuerhinterziehung im Steuerjahr 2019 auf 90 % der hinterzogenen Steuer ("hypothetische Nachsteuer") festgelegt (Berechnung Busse zum Einspracheentscheid, act. 28 der Vorakten). Dementsprechend beträgt die (hypothetische) Hinterziehungsbusse bei versuchter eventualvorsätzlicher Tatbegehung 60 % bzw. CHF 2'005.70.

7.5.3.

Der Steuerpflichtige kann sich vorab nicht unter Hinweis auf seinen Treuhänder exkulpieren. Ein Steuerpflichtiger kann sich nämlich der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben in der Steuererklärung nicht dadurch entziehen, dass er seine Steuerangelegenheiten durch einen vertraglichen Vertreter besorgen lässt. Hat der Vertreter in der Steuererklärung unrichtige Angaben gemacht und damit eine Steuerverkürzung bewirkt, so hat sich der Steuerpflichtige dessen Verhalten anrechnen zu lassen, wenn er in der Lage gewesen wäre, die Fehler zu erkennen. Namentlich nimmt er den Versuch einer Steuerverkürzung in Kauf, wenn er die Erstellung der Steuererklärung ohne klare Instruktionen und ohne jegliche Kontrolle einem Treuhänder überträgt und sich nicht darum kümmert, ob die in der Steuererklärung enthaltenen Angaben richtig und vollständig sind (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 16. Juni 2011 [2C_29/2011], Erw. 2.3 und 2.4 mit weiteren Hinweisen).

Wie bereits ausgeführt (Erw. 4.4.1. und 4.4.2.) war der Beschwerdeführer ohne Weiteres in der Lage, die unrichtigen Angaben in der Steuererklärung zu erkennen. Die inhaltlich bewusst falsche Buchhaltung führt demgemäss zur Annahme eines schweren Verschuldens.

7.5.4.

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]). Die von der Vorinstanz berücksichtigte Reduktion um 10 % ist zu streichen.

7.5.5.

Gründe für eine Reduktion der Busse sind vorliegend keine ersichtlich, namentlich liegt weder eine lange Verfahrensdauer vor (zwei Drittel der Verjährungsfrist der Straftat sind noch nicht verstrichen [vgl. zum Ganzen: BGE 140 IV 145; BGE 132 IV 1 = Pra 95 Nr. 122]), noch wird vom Beschwerdeführer dargelegt, dass sich seine wirtschaftlichen Verhältnisse verschlechtert hätten (Protokoll, S. 12).

7.5.6.

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 100 % der hinterzogenen Steuer bei vollendeter eventualvorsätzlicher Steuerhinterziehung als dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen des Beschwerdeführers angemessen.

7.6.

7.6.1.

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

7.6.2.

Die Busse für die versuchte eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2019 beträgt demnach CHF 2'228.55 (2/3 von CHF 3'342.85).

7.7.

Die vom KStA ausgesprochene Busse für die Steuerjahr 2019 von CHF 2'005.70 ist damit in reformatio in peius und wie anlässlich der Verhandlung vom 26. Juni 2025 angedroht auf CHF 2'228.55 zu erhöhen. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

8.

8.1.

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.

8.2.

Die vom KStA mit dem Einspracheentscheid ausgesprochene Busse von CHF 2'005.70 wird auf CHF 2'228.55 erhöht. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Beschwerdeführer wird wegen versuchter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2019 zu einer Busse von CHF 2'228.55 verurteilt.

2.

Der Beschwerdeführer hat die Gerichtsgebühr von CHF 600.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Beschwerdeführer

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, Obere Vorstadt 37, 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, 26. Juni 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner