

3-BB.2024.7

P 99

Urteil vom 24. Juli 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Senn Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

Beschwerde- führerin	A. _____ vertreten durch TreuValues GmbH, Schweighofstrasse 192, 8045 Zürich
-------------------------	--

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Geschäftsbereich Recht, Nachsteuern und Bussen, vom 31. Mai 2024 betreffend vollendeter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuern 2018 bis 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Gemeindesteueramt Q._____ stellte im Veranlagungsverfahren für das Steuerjahr 2021 fest, dass A._____ in den Steuererklärungen 2018 bis 2020 zu Unrecht Autokosten für einen Arbeitsweg von Q._____ nach R._____ als Berufsauslagen geltend gemacht hat, obwohl sie ihren Arbeitsort in S._____ hatte. Folglich sind die Veranlagungen für die Steuerjahre 2018 bis 2020 im Umfang der deklarierten ungerechtfertigten Fahrtkostenabzüge von jeweils CHF 10'472.00, welche infolge der Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur (FABI) auf CHF 3'000.00 gekürzt wurden, zu tief ausgefallen und Steuerausfälle entstanden. In der Folge wurde das Kantonale Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Nachsteuern und Bussen (im Folgenden: KStA) vom Gemeindesteueramt Q._____ über diesen Umstand informiert. Mit Schreiben vom 6. März 2024 teilte das KStA A._____ mit, es müsse angenommen werden, dass sie Steuern hinterzogen habe. Daher werde ein Nachsteuer- und Bussenverfahren eröffnet. Gleichzeitig wurde ihr bis zum 30. April 2024 Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen gegeben.

2.

Mit Schreiben vom 5. April 2024 liess A._____ zur Angelegenheit Stellung nehmen.

3.

Mit Verfügung vom 22. April 2024 auferlegte das KStA A._____ wegen vollendeter Hinterziehung der direkten Bundessteuern 2018 bis 2020 eine Busse von CHF 1'170.00.

4.

Gegen die Bussenverfügung liess A._____ mit Schreiben vom 22. Mai 2024 Einsprache erheben und folgende Anträge stellen:

"Der Strafbefehl gegen A._____ & B._____ wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2018 bis 202 sei ersatzlos aufzuheben."

5.

Mit Entscheid vom 31. Mai 2024 wies das KStA die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 31. Mai 2024 (Zustellung am 3. Juni 2024) hat A._____ mit Rekurs (recte: Beschwerde) vom 28. Juni 2024

(Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht weiterziehen lassen. Sie lässt folgende Anträge stellen:

"Antrag:

Der Strafbefehl gegen A._____ & B._____ wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2018 bis 2020 sei ersatzlos aufzuheben und auf die Nachbesteuerung sei zu verzichten.

Eventualiter sei zumindest auf die Bestrafung zu verzichten."

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

7.

Das KStA beantragt, die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

8.

A._____ liess eine Replik einreichen.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Bussenverfahrens betreffend vollendete Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 bis 2020 (3-RV.2024.100) und des Nachsteuerverfahrens betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 bis 2020 (3-RV.2024.80) in Sachen A._____ beigezogen.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat A._____ zur Verhandlung vom 24. Juli 2025 vorgeladen.

11.

Mit Schreiben vom 30. Juni 2025 hat A._____ auf die Teilnahme an der Verhandlung vom 24. Juli 2025 verzichtet und das Gericht ermächtigt, das Urteil auf Grundlage der Akten zu fällen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene vollendete Steuerhinterziehung betrifft die direkten Bundessteuern 2018 bis 2020. Anwendbar ist somit das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

2.1.

Das KStA führte in der Bussenverfügung, im Einspracheentscheid und in der Vernehmlassung aus, die Beschwerdeführerin habe in ihren Steuererklärungen 2018 bis 2020 den Arbeitsweg für ihre unselbständige Erwerbstätigkeit falsch deklariert (Q.____-R.____ statt Q.____-S.____) und mit dieser Falschdeklaration zu hohe Fahrtkostenabzüge für den Arbeitsweg und entsprechend zu tiefe steuerbare Einkommen bewirkt. Dadurch seien die Veranlagungen der Beschwerdeführerin und ihres Ehemannes für die Steuerjahre 2018 bis 2020 zu tief ausgefallen. Damit sei der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuern 2018 bis 2020 in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt. Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuern 2018 bis 2020 seien gegeben.

Da die nicht deklarierten Werte ausschliesslich der Beschwerdeführerin und nicht ihrem Ehemann zuzurechnen seien, habe die Beschwerdeführerin die nach Massgabe des Steuerausfalls resultierende Busse alleine zu tragen.

Die Vertretung der Beschwerdeführerin verkenne, dass der ungerechtfertigte Berufskostenabzug keine Tatsache bzw. Sachverhaltsfrage, sondern eine Beurteilung bzw. Rechtsfrage darstelle. Dass der Arbeitsort in den Jahren 2018 bis 2020 entgegen der Deklaration nicht R.____, sondern S.____ gewesen sei, habe sich für die Veranlagungsbehörde erst nach Rechtskraft der Veranlagungen 2018 bis 2020 offenbart, nämlich im Laufe des Veranlagungsverfahrens für das Steuerjahr 2021.

2.2.

Die Beschwerdeführerin bringt mit Einsprache, Beschwerde und in der Replik vor, gemäss Art. 151 DBG würden für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens Tatsachen und Beweismittel, die der zuständigen Steuerbehörde nicht bekannt gewesen seien, vorausgesetzt. Der vom KStA reklamierte Sachverhalt, nämlich ein ungerechtfertigter Berufskostenabzug, sei der Steuerbehörde Q.____ bekannt gewesen, jedoch im Rahmen des gemischten Veranlagungsverfahrens offensichtlich falsch gewürdigt worden. Es handle sich somit in diesem Fall weder um eine neue Tatsache noch

um neue Erkenntnisse. Somit fehle die Grundlage für die Einleitung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens.

Die Begründung, wonach es sich beim ungerechtfertigten Berufskostenabzug um eine Rechtsfrage handeln solle, sei falsch. Rechtsfragen stellten sich nur beim Vorliegen einer Tat(sachen)frage. Wenn die Tatsache schon falsch sei, stelle sich die Rechtsfrage gar nicht. Der Arbeitsort sei ebenfalls aus dem Lohnausweis ersichtlich, woraus sich die Tatsache erhalte, dass der Arbeitsort der Steuerbehörde im Rahmen des Veranlagungsverfahrens offensichtlich bekannt gewesen sei. Somit sei erstellt, dass es sich um Mängel bei der Tatsachenabklärung seitens des Steueramtes handle, welche keine neuen Tatsachen im Sinne von Art. 151 DBG darstellten.

Gemäss den vorliegenden Unterlagen seien für die Jahre 2015 bis 2017 von der Beschwerdeführerin jeweils Fahrtkosten von CHF 700.00 geltend gemacht worden. Ab dem Steuerjahr 2018 sei effektiv ein Fahrtkostenabzug von CHF 10'472.00 deklariert worden, der aber durch die neu eingeführte Beschränkung des Fahrtkostenabzugs gemäss Art. 26 DBG auf CHF 3'000.00 beschränkt worden sei. Es sei somit offensichtlich und steche dem geneigten Betrachter der Steuererklärung sofort ins Auge, dass sich hier etwas verändert habe. Dies müsse auch der veranlagenden Person aufgefallen sein. Somit könne im Nachhinein nicht ernsthaft behauptet werden, es handle sich um eine neue Tatsache.

3.

3.1.

Beim Steuerhinterziehungsverfahren handelt es sich um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien, insbesondere auch jene der in Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 EMRK verankerten Unschuldsvermutung, gelten (BGE 121 II 273, insbesondere 281 ff.). Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio pro reo" ergibt sich, dass der Steuerbusse keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten (Bundesgerichtsurteil vom 12. September 2011 [2C_290/2011], Erw. 5.2).

3.2.

Die Steuerbehörden haben die unvollständige Versteuerung zu beweisen (StE 1991 B 101.2 Nr. 13). Sie müssen sowohl den Nachweis der ungenügenden Besteuerung (objektiver Tatbestand) als auch der Schuldhaftigkeit des Verhaltens der steuerpflichtigen Person (subjektiver Tatbestand) erbringen. Damit eine Tatsache als erwiesen betrachtet werden darf, genügt die 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 StPO N 11).

4.

4.1.

Der Tatbestand der Steuerhinterziehung ist als echtes Sonderdelikt ausgestaltet (vgl. Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 175 DBG N 4). Als Täter kommt nur in Frage, wer als Steuerpflichtiger die ihm obliegenden Verfahrenspflichten nicht gehörig erfüllt und dadurch einen unrechtmässigen Steuervorteil erlangt hat. Daher wird die steuerpflichtige Person, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, grundsätzlich nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst.

4.2.

Die Berufskostenabzüge betreffen die Faktoren der Beschwerdeführerin. Entsprechend lässt sich der Umstand, dass nur gegen die Beschwerdeführerin und nicht gegen ihren Ehemann ein Verfahren betreffend Steuerhinterziehung eröffnet wurde, nicht beanstanden.

5.

5.1.

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

5.2.

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

5.3.

Es steht fest und wurde von der Beschwerdeführerin im Nachsteuer- und Bussenverfahren nicht bestritten, dass die Steuererklärungen 2018 bis 2020 nicht korrekt ausgefüllt waren, indem die Beschwerdeführerin unter den Berufsauslagen die Fahrtkosten für den Arbeitsweg nach R._____ steuermindernd in Abzug gebracht hat, obwohl der Arbeitsort sich in S._____ befand (Steuererklärungen 2018 bis 2020). Damit waren die Steuererklärungen 2018 bis 2020 der Beschwerdeführerin unvollständig. Dementsprechend fielen die Veranlagungen 2018 bis 2020 zu tief aus und es resultierte eine Unterversteuerung. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist somit erfüllt.

Allerdings machte die Beschwerdeführerin geltend, die Tatsache, dass ein Berufskostenabzug mit falschem Arbeitsort geltend gemacht worden sei, sei der Steuerbehörde im Rahmen der Einschätzungen der Steuerjahre 2018 bis 2020 bekannt gewesen. Zudem sei der Arbeitsort auf dem Lohnausweis ersichtlich gewesen, woraus sich die Tatsache erhalte, dass der Arbeitsort der Steuerbehörde im Rahmen des Veranlagungsverfahrens offensichtlich bekannt gewesen sein müsse. Zudem hätte es der veranlagenden Person auffallen müssen, dass plötzlich ein viel höherer Fahrtkostenabzug gegenüber den Vorjahren bis 2017 vorgenommen worden sei. Sinn- gemäss bringt die Beschwerdeführerin zusammenfassend vor, dass die Veranlagungsbehörde bei Anwendung der entsprechenden Sorgfalt die fehlerhafte Deklaration hätte erkennen und monieren müssen.

5.4.

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 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 dargestellt 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 unterschrieben 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 ergänzen-

der Untersuchung besteht für die Steuerbehörden nur dann, wenn die aktuelle Steuerklärung Fehler enthält, die klar ersichtlich bzw. offensichtlich sind. Insbesondere muss sie ohne konkreten Hinweis im laufenden Veranlagungsverfahren die Vorakten eines Steuerpflichtigen nicht nach Angaben durchforsten, aus denen auf nicht deklariertes steuerbares Einkommen in den Bemessungsjahren der aktuell zu veranlagenden Steuerperiode zu schliessen wäre. Die versäumte Sachverhaltsabklärung bedingt mit anderen Worten eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht (StE 1994 B 97.41 Nr. 7; RGE vom 18. Oktober 1995 [3-RV.1994.50072]).

5.5.

Die Beschwerdeführerin bestätigte mit ihrer Unterschrift, dass die Steuererklärungen 2018 bis 2020 vollständig und wahrheitsgetreu seien bzw. sie der Deklarationspflicht gemäss Art. 24 Abs. 2 DBG nachgekommen sei. Sie übernahm damit die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der in den Steuererklärungen 2018 bis 2020 enthaltenen Angaben, unabhängig davon, ob die Steuererklärungen allenfalls von einer Vertreterin ausgefüllt wurden. Die Beschwerdeführerin deklarierte in den Steuererklärungen 2018 bis 2020 als Arbeitsort R._____. Aus den Lohnausweisen 2018 bis 2020 ergaben sich keine Angaben zu einem Arbeitsort. Erst mit dem Lohnausweis 2021 wurde unter den Bemerkungen der Arbeitsort S._____ angegeben.

5.6.

Das Unterbleiben der korrekten Besteuerung ist somit nicht auf ein pflichtwidriges Verhalten der Steuerbehörde, sondern der Beschwerdeführerin zurückzuführen.

5.7.

Durch diese, von der Beschwerdeführerin zu verantwortende Verletzung der massgebenden Verfahrenspflichten resultierte eine zu tiefe Veranlagung ihres Einkommens. Unter diesen Umständen steht fest, dass die Beschwerdeführerin den objektiven Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt hat.

6.

6.1.

Die vollendete Steuerhinterziehung ist bei schuldhafter (vorsätzlicher und fahrlässiger) Tatbegehung strafbar (Art. 175 Abs. 1 DBG). Vorsatz setzt ein Wissen und Wollen der Pflichtigen voraus, das sich auf die Unrichtigkeit der Angaben und deren Folgen – eine unrichtige Veranlagung – bezieht (vgl. Art. 12 StGB). Je nach der Willensbeziehung der steuerpflichtigen Person zur Tatbestandsverwirklichung wird zwischen verschiedenen Vorsatzarten unterschieden (A. Donatsch/B. Tag, Strafrecht I, Verbrechenslehre, 10. Auflage, Zürich 2022, S. 113).

6.2.

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

6.3.

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

6.4.

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

6.5.

6.5.1.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschwerdeführer der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der ge-

machten 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).

6.5.2.

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 (Bundesgerichtsurteil vom 28. März 2012 [2C_898/2011]; so auch StE 2008 B 101.21 Nr. 18).

6.5.3.

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

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

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."

Diese Grundsätze sind auch für die direkte Bundessteuer zu übernehmen.

6.5.4.

Für die Abgrenzung einer (eventual-)vorsätzlichen von einer fahrlässigen Steuerhinterziehung spielt die Höhe der in Frage stehenden Beträge eine

entscheidende Rolle. Das Fehlen von Einkommen bzw. zu hohe Abzüge auf der Steuererklärung kann dem Pflichtigen umso weniger entgehen, je höher die Summe ist (Urteil des Bundesgerichts vom 28. März 2012 [2C_898/2011]; so auch StE 2008 B 101.21 Nr. 18).

7.

7.1.

Die Beschwerdeführerin lässt selber angeben, dass ein Berufskostenabzug mit falschem Arbeitsort getätigt worden sei (Beschwerde). Die Beschwerdeführerin hat trotz dieses Wissens, dass der Arbeitsort sich in den Jahren 2018 bis 2022 in S._____ befand, einen Fahrtkostenabzug von CHF 10'472.00 für den Arbeitsweg von Q._____ nach R._____ deklariert (welcher aufgrund von FABI automatisch auf CHF 3'000.00 gekürzt wurde). Der Nachweis dieses Wissens führt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Annahme, sie habe auch mit dem Willen gehandelt, d.h. die Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt, und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen (Erw. 6.5. hiervor). Diese Falschdeklaration konnte aufgrund ihrer Höhe, auf jeden Fall aber aufgrund der offensichtlich und klar abweichenden Verhältnisse hinsichtlich Arbeitsort von der Pflichtigen unmöglich übersehen werden. Deshalb ist ihr Vorgehen nicht nur als eventualvorsätzlich, sondern als direktvorsätzliche Handlung zu qualifizieren.

7.2.

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

8.

Es liegen weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vor.

9.

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

10.

10.1.

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

10.2.

Der Strafraum für die Hinterziehungsbusse knüpft an der hinterzogenen Steuer an. Da die Busse eine echte Strafe darstellt, gelten im Zusammenhang mit der Ermittlung des sanktionierten Verhaltens die strafprozessua-

len Grundsätze der Bundesverfassung sowie die Garantien von Art. 6 Ziff. 2 EMRK. Es sind deshalb die Unschuldsvermutung sowie der Grundsatz in "dubio pro reo" zu beachten. Vor diesem Hintergrund qualifiziert der vorerhaltene Steuerbetrag nur in dem Ausmass als "hinterzogene Steuer", wie er nach strafprozessualen Grundsätzen als durch strafbares Verhalten im Sinn von Art. 175 Abs. 1 DBG bewirkt, nachgewiesen werden kann. Daher hat die strafende Instanz das Tatbestandselement "hinterzogene Steuer" selbständig zu ermitteln. Die hinterzogene Steuer bezeichnet demnach den ungerechtfertigten Steuervorteil, der sich aus dem schuldhaften und damit strafrechtlich relevanten Verhalten der steuerpflichtigen Person ergibt (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 175 DBG N 44). Das Verwaltungsgericht hat hierzu ausdrücklich festgehalten, dass ein vorangegangener Nachsteuerentscheid keine (absolute) Bindungswirkung für die (steuer-) strafrechtliche Beurteilung hat (VGE vom 2. Februar 2011 [WBE.2010.131]).

10.3.

10.3.1.

Das KStA hat in den Jahren 2018 bis 2020 einen effektiven Steuerausfall von insgesamt CHF 1'170.00 errechnet (Berechnung Busse direkte Bundessteuer, act. 42 der Vorakten).

10.3.2.

Bei verheirateten Beschwerdeführern ist die Nachsteuer zuerst aufgrund des Einkommens beider Ehegatten zu ermitteln. Anschliessend ist der der Beschwerdeführerin zuzurechnende Anteil festzulegen.

Nachdem sich keine Anhaltspunkte dafür finden, dass die Nachsteuerberechnungen 2018 bis 2020 unzutreffend wären, kann für die Ermittlung der "hinterzogenen Steuer" auf diese abgestellt werden. Die von der Vorinstanz berechnete hinterzogene Nachsteuer von total CHF 1'170.00 ist zu übernehmen.

10.4.

10.4.1.

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

10.4.2.

Bei der Bemessung der Busse innerhalb des Strafrahmens ist nach den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen auf die Schwere des Verschuldens unter Berücksichtigung des Vorlebens, der persönlichen Verhältnisse und der Wirkung der Strafe auf das Leben des Täters Rücksicht zu nehmen

(Art. 47 StGB). Folglich ist der Betrag der Hinterziehungsbusse so festzusetzen, dass der Täter durch die Einbusse die Strafe erleidet, die seinem Verschulden angemessen ist. Die Busse in Höhe des einfachen Betrages der hinterzogenen Steuer bildet das Regelstrafmass, welches nach der Lehre bei "Vorsatz ohne besondere Strafänderungsgründe" zur Anwendung kommen soll (Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, a.a.O., Art. 175 DBG N 47).

10.4.3.

Das Verwaltungsgericht hat im VGE vom 17. August 2011 (WBE.2011.25 = StE 2012 AG B 101.2 Nr. 24) festgehalten, dass die Regelbusse auf die vorsätzliche Tatbegehung ohne Vorliegen besonderer Strafänderungsgründe zu beziehen und das leichte Verschulden im Wesentlichen als Fahrlässigkeit zu verstehen sei. Danach bilde das Einfache der hinterzogenen Steuer die Regelstrafe für die vorsätzliche Tatbegehung. Es biete sich an, die Untergrenze für die vorsätzliche Tatbegehung (ohne das Vorliegen eigentlicher Strafmilderungsgründe) als Regel bei der Hälfte der hinterzogenen Steuer anzusetzen. Die Obergrenze bei vorsätzlicher Tatbegehung liege somit beim Dreifachen der hinterzogenen Steuer. Strafmindernde Gesichtspunkte könnten damit bei vorsätzlicher Tatbegehung insgesamt zu einer Reduktion von höchstens 50 % der Regelstrafe führen.

10.5.

10.5.1.

Das KStA beantragt, die Busse auf 100 % der Nachsteuer festzusetzen (vgl. Vernehmlassung).

10.5.2.

Die Beschwerdeführerin beantragt mit Beschwerde, sinngemäss der Einspracheentscheid vom 31. Mai 2024 sei ersatzlos aufzuheben. Auf die Bestrafung sei zu verzichten.

10.5.3.

Der Beschwerdeführerin ist eine vorsätzliche, vollendete Steuerhinterziehung zur Last zu legen. Es ist ihr vorzuwerfen, dass sie in der Steuererklärungen 2018 bis 2020 unzutreffende Berufskostenabzüge bewusst vorgenommen hat und damit direkt eine Steuerverkürzung anstrebte. Strafmildernde oder -mindernde Umstände sind keine erkennbar. Strafschärfende Faktoren sind nicht ersichtlich. In Würdigung der gesamten Umstände erachtet das Spezialverwaltungsgericht die beantragte Busse von 100 % der hinterzogenen Steuer von CHF 1'170.00, somit CHF 1'170.00 bei vollendeter vorsätzlicher Steuerhinterziehung als dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen der Beschwerdeführerin als angemessen.

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.

Die vom KStA mit dem Einspracheentscheid ausgesprochene Busse von CHF 1'170.00 wird vollumfänglich bestätigt. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Beschwerdeführerin 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.

Die Beschwerdeführerin wird wegen vollendeter Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuern 2018 bis 2020 zu einer Busse von CHF 1'170.00 verurteilt.

2.

Die Beschwerdeführerin hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 210.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 810.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Beschwerdeführerin

die Beschwerdeführerin

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q. _____

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, 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, 24. Juli 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner