

3-RV.2019.139

P 105

Urteil vom 24. Juni 2021

Besetzung

Präsident Heuscher
Richter Lämmli
Richter Hess
Gerichtsschreiberin Bernhard

Anklagebehörde

Steueramt des Kantons Aargau, Geschäftsbereich Recht,
Nachsteuern und Bussen, Tellstrasse 67, Postfach 2531, 5001 Aarau

Angeklagter

A. _____

vertreten durch Dr. iur. Yves Waldmann, Advokat,
St. Johannis-Vorstadt 23, Postfach 1328, 4001 Basel

Gegenstand

Strafbefehl Nr. 16.0379
betreffend vollendete Steuerhinterziehung der Kantons- und
Gemeindesteuern 2012

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Gestützt auf eine Meldung des Gemeindesteueramtes Q., wonach geldwerte Leistungen aus der B. AG sowie Aktien der B. AG in der Steuererklärung 2012 nicht deklariert worden seien, eröffnete das Steueramt des Kantons Aargau, Sektion Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), mit Schreiben vom 17. Juli 2018 ein Nachsteuerverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012. A. wurde bis zum 24. August 2018 die Möglichkeit gegeben, eine Stellungnahme sowie Unterlagen einzureichen.

2.

Mit Schreiben vom 15. November 2018 liess A. zur Angelegenheit Stellung nehmen.

3.

Mit Strafbefehl vom 22. November 2018 auferlegte das KStA A. wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindessteuern 2012 eine Busse von CHF 9'281.40.

4.

Gegen den Strafbefehl liess A. mit Schreiben vom 24. Dezember 2018 Einsprache erheben.

5.

Mit korrigiertem Strafbefehl vom 22. Mai 2019 hob das KStA den Strafbefehl vom 22. November 2018 auf und reduzierte die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindessteuern 2012 von CHF 9'281.40 auf CHF 6'316.30.

6.

Am 8. August 2019 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, gegen A. Anklage und stellte folgende Anträge:

"1.

Gestützt auf den angefochtenen korrigierten Strafbefehl Nr. E-16.0379 vom 22.05.2019 sei das Verfahren vor Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, gemäss §§ 249 ff. des Steuergesetzes vom 15.12.1998 durchzuführen.

2.

Die angeklagte Person sei im Sinne des Strafbefehls Nr. E-16.0379 vom 22.05.2019 zu bestrafen.

3.

Unter Kostenfolge.

4.

Es seien die Akten der in gleicher Angelegenheit am Spezialverwaltungsgericht hängigen Verfahren 3-RV.2019.124, 3-BB.2019.15 und 3-BB.2019.14 beizuziehen."

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Nachsteuer- und Bussenverfahrens betreffend vollendete Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuern 2012 (3-BB.2019.14, 3-BB.2019.15) sowie des Nachsteuerverfahrens betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012 (3-RV.2019.124) in Sachen A. beigezogen.

8.

Der Angeklagte hat mit Schreiben vom 3. Juni 2021 auf eine Verhandlung vor dem Spezialverwaltungsgericht verzichtet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene vollendete Steuerhinterziehung bezieht sich auf das Steuerjahr 2012. Massgebend für die Beurteilung ist somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Das KStA hat gegenüber dem Angeklagten einen Strafbefehl erlassen, welcher durch die Einsprache aufgehoben wurde (vgl. § 247 Abs. 1 StG). Folglich ist das KStA befugt, Anklage zu erheben und das Spezialverwaltungsgericht ist für deren Beurteilung zuständig (vgl. § 247 Abs. 3 StG). Auf die Anklage ist dementsprechend einzutreten.

3.

3.1.

Das KStA hat mit korrigiertem Strafbefehl und Anklage festgehalten, der Angeklagte sei wirtschaftlicher Eigentümer der B. AG wie auch der D. GmbH gewesen. Der als geldwerte Leistung aufgerechnete Aufwand von CHF 884.00 sei über die Kasse gebucht worden. Es sei damit ein Vermögensabfluss erfolgt. Als Begünstigter (Empfänger der Gutschrift) sei der Angeklagte zu betrachten. Entsprechend seien die CHF 884.00 bei ihm als Beteiligungsertrag nachzubesteuern, was seitens des Angeklagten denn auch anerkannt werde. Aus den Mobiliarkäufen vom 16. November 2018, für welche kein Beleg eingereicht worden sei, und welche daher als nicht erfolgt zu betrachten seien, habe sich der Angeklagte CHF 60'000.00 über das Aktionärsdarlehenskonto gutschreiben lassen. Er sei damit im Umfang von CHF 60'000.00 begünstigt worden. Der objektive Tatbestand sei erfüllt.

Der Angeklagte als wirtschaftlicher Eigentümer der D. GmbH habe gewusst, dass diese im Jahr 2012, im Zeitpunkt der angeblichen Zahlung im Umfang von CHF 60'000.00 von der B. AG an die D. GmbH, bereits konkursit gewesen sei. Es sei ihm im Jahr 2012 offensichtlich klar gewesen, dass im Jahr 2012 keine Zahlung von der B. AG an die D. GmbH erfolgt sein konnte. Als er die angebliche Zahlung von CHF 60'000.00 an die D. GmbH trotzdem in der Erfolgsrechnung der B. AG verbucht habe, habe der Angeklagte gewusst, dass diese Aufwandsverbuchung nicht gerechtfertigt sei und von ihrer Bedeutung her eine geldwerte Leistung darstelle, die in seiner Steuerveranlagung zu berücksichtigen gewesen wäre. Die Nichtdeklaration der zu Unrecht in der Buchhaltung der B. AG verbuchten CHF 60'000.00 sei unter diesen Umständen als wissentlich und willentlich und damit als vorsätzlich zu qualifizieren. Der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung sei damit auch in subjektiver Hinsicht erfüllt.

Bei einem angemessenen Bussenmass von 100 % der hinterzogenen Steuern resultiere eine Busse wegen vorsätzlicher vollendeter Steuerhinterziehung von CHF 6'316.30.

3.2.

Der Angeklagte lässt mit Stellungnahme vom 15. November 2018 vorbringen, die von der Steuerverwaltung des Kantons R. gemeldete geldwerte Leistung für das Steuerjahr 2012 aus der B. AG basiere auf dem Einspracheentscheid der Steuerverwaltung R. vom 8. April 2016. Aus diesem Einspracheentscheid gehe hervor, dass sich der Betrag von CHF 90'884.00 namentlich aus im Rahmen des Einspracheverfahrens nicht akzeptierten Aufwendungen zusammensetze. Aktenkundig sei sodann auch, dass der Angeklagte die Steuererklärung für das Steuerjahr 2012 im Rahmen des Einspracheverfahrens im Kanton Aargau im Jahr 2014 eingereicht habe. Im Zeitpunkt der Deklaration habe der Angeklagte unmöglich wissen können, dass aus der B. AG eine zu deklarierende geldwerte Leistung in Höhe von CHF 90'884.00 resultiere. Was die Höhe der geldwerten Leistung anbelange, sei festzuhalten, dass davon nur CHF 884.00 nachvollziehbar als geldwerte Leistung zu Gunsten des Angeklagten qualifiziert werden könnten. Der Restbetrag in Höhe von CHF 90'000.00 sei keine geldwerte Leistung zu Gunsten des Angeklagten. Gemäss KStA solle es sich dabei um einen nicht tatsächlich realisierten Aufwand für Materialeinkauf aus der konkursiten D. GmbH handeln, was folglich nicht eine dem Angeklagten zugekommene geldwerte Leistung wäre. Eine Busse von 100 % erscheine bei dieser Sachlage unter Beachtung des möglichen Wissens und der zeitlichen Komponenten nicht sachgerecht, weshalb für eine Busse in Höhe von 33 % plädiert werde.

4.

4.1.

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 (§ 236 Abs. 1 StG). Durch schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten – ein steuerauslösender Tatbestand wird den Steuerbehörden pflichtwidrig nicht bekannt gemacht – wird der Steueranspruch des Gemeinwesens verkürzt (VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.398 und WBE.2008.399]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 236 StG N 1 ff.).

4.2.

Beim Steuerhinterziehungsverfahren handelt es sich um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien, insbesondere auch jene der in Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 EMRK verankerten Unschuldsvermutung, gelten (BGE 121 II 273, insbesondere 281 ff.). Aus der Unschuldsvermutung und dem darin enthaltenen Grundsatz "in dubio pro reo" ergibt

sich, dass der Steuerbusse keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten (Bundesgerichtsurteil vom 12. September 2011 [2C_290/2011], Erw. 5.2).

4.3.

Die Steuerbehörden haben die bussenbegründenden Tatsachen nachzuweisen. Sie müssen sowohl den Nachweis der ungenügenden Besteuerung (objektiver Tatbestand) als auch der Schuldhaftigkeit des Verhaltens der steuerpflichtigen Person (subjektiver Tatbestand) erbringen. Die beschuldigte Person ist im Steuerstrafverfahren für steuermindernde Tatsachen nicht beweispflichtig (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., §§ 242-256 StG N 8 mit weiteren Hinweisen). 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).

4.4.

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 des Täters voraus, tatbestandsmässig zu handeln. Dabei bezieht sich das Wissen und der Wille des Täters 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]).

4.5.

Es steht fest und wurde vom Angeklagten nicht bestritten, dass die von der Steuerverwaltung R. gemeldeten geldwerten Leistungen in der Steuererklärung 2012 vom Angeklagten nicht deklariert wurden. Die angeklagte geldwerte Leistung von CHF 60'000.00 ist jedoch – wie im Nachsteuerverfahren (3-RV.2019.124) festgestellt – tatsächlich im Jahr 2011 erfolgt und somit für das Jahr 2012 periodenfremd. Dementsprechend musste der Angeklagte den Betrag von CHF 60'000.00 nicht in der Steuererklärung 2012 deklarieren.

Anders verhält es sich jedoch mit der anerkannten geldwerten Leistung von CHF 884.00. Die diesem Betrag zugrundeliegenden Buchungen sind im Jahr 2012 erfolgt. Demzufolge fiel die Veranlagung 2012 zu tief aus und es resultierte eine Unterversteuerung. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist in Bezug auf die geldwerte Leistung von CHF 884.00 somit erfüllt.

5.

5.1.

Zu prüfen bleibt der subjektive Tatbestand, das Verschulden. Ob dieses Tatbestandsmerkmal erfüllt ist, beurteilt sich aufgrund strafrechtlicher Grundsätze. Infolge des Fehlens selbständiger kantonaler rechtlicher Normen von allgemein-strafrechtlicher Natur finden gemäss ständiger Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts die allgemeinen Bestimmungen des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) Anwendung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 236 StG N 10, mit Hinweisen).

5.2.

5.2.1.

Die vollendete Steuerhinterziehung ist bei schuldhafter (vorsätzlicher und fahrlässiger) Tatbegehung strafbar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 237 StG N 16). Vorsatz setzt ein Wissen und Wollen der Pflichten voraus, das sich auf die Unrichtigkeit der Angaben und deren Folgen – eine unrichtige Veranlagung – bezieht (vgl. Art. 12 StGB).

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

5.2.2.

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 sie dessen Eintritt für sicher oder bloss möglich ansieht (StE 2002 B 101.21 Nr. 15; BGE 133 IV 9).

5.2.3.

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. 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).

5.3.

5.3.1.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Angeklagte 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; vgl. 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).

5.3.2.

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

6.

Der Angeklagte wusste von den nicht deklarierten Erträgen. Er anerkennt denn auch zu Recht seine Schuld in Bezug auf die Nichtdeklaration der geldwerten Leistungen von CHF 884.00 (vgl. Stellungnahme vom 15. November 2018). Somit ist auch der subjektive Tatbestand erfüllt bzw. dem Angeklagten eine (eventual-)vorsätzliche Steuerhinterziehung vorzuwerfen.

7.

Es liegen weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vor.

8.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Angeklagte gegen § 236 StG verstossen hat.

9.

9.1.

Die Busse wird bei vollendeter Steuerhinterziehung dem Verschulden entsprechend festgesetzt und beträgt einen Drittel bis das Dreifache, in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer (§ 236 Abs. 2 StG).

9.2.

9.2.1.

Der Strafraum für die Hinterziehungsbusse knüpft bei der hinterzogenen Steuer an. Die hinterzogene Steuer ist mit dem ungerechtfertigten Steuerausfall gleichzusetzen, welcher sich für das Gemeinwesen infolge des schuldhaften Verhaltens des Täters ergeben hat (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 236 StG N 69 f.).

9.2.2.

Mit Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom 27. Mai 2021 wurde dem Angeklagten keine Nachsteuer für das Jahr 2012 auferlegt, da die berechnete einfache Nachsteuer weniger als CHF 250.00 betrug (vgl. Verfahren betreffend Nachsteuern, 3-RV.2019.124).

Aufgrund der Geringfügigkeit des vorliegenden Betrags wird analog des Entscheids betreffend Nachsteuern von Strafe Umgang genommen, obwohl der Angeklagte (wie er selbst anerkennt) sich der vollendeten Steuerhinterziehung schuldig gemacht hat.

10.

10.1.

Soweit die §§ 249 ff. StG betreffend das Strafverfahren vor Spezialverwaltungsgericht keine abweichenden Vorschriften enthalten, gelten die Bestimmungen über das Rekursverfahren bei ordentlichen Veranlagungen sinngemäss (§ 251 StG). Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt.

10.2.

Nachdem dem Angeklagte keine Strafe auferlegt wird und damit als obsiegend gilt, hat er keine Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

10.3.

10.3.1.

Ausserdem ist dem Angeklagten für die Vertretung eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

10.3.2.

Die Parteientschädigung wird gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) festgelegt.

10.3.3.

Vorliegend beträgt der Streitwert CHF 6'316.30. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem – aufgrund des Parallelverfahrens 3-BB.2019.14 – eher mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

1.1.

Der Angeklagte ist der vollendeten Steuerhinterziehung schuldig.

1.2.

Wegen Geringfügigkeit des Deliktbetrags wird von Strafe Umgang genommen.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 1'500.00 (inkl. 8.0 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Angeklagten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

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 Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. 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] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 24. Juni 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard