

3-RV.2020.18

P 139

Urteil vom 1. September 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Lämmli
 Richterin Sramek
 Gerichtsschreiberin Bernhard

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

Angeklagte **A. _____**

Gegenstand **Strafbefehl Nr. E-18.0791 vom 12. November 2019**
betreffend vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und
Gemeindesteuern 2009 bis 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Schreiben vom 6. August 2018 reichte A. beim Steueramt des Kantons Aargau, Sektion Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), eine Selbstanzeige ein und meldete folgende, in den Steuererklärungen 2009 bis 2016 nicht deklarierte Vermögenswerte zur Nachbesteuerung an: eine Liegenschaft in Belgien, ein Konto bei der B. und ein Konto bei der C..

1.2.

Gestützt auf eine Steuermeldung des Automatischen Informationsaustausches (AIA) mit Belgien stellte das Gemeindesteuernamt D. fest, dass A. weder in den Steuererklärungen, noch in ihrer Selbstanzeige vom 6. August 2018 ein (weiteres) Bankkonto bei der B. mit einem Guthaben von CHF 13'604.99 deklariert hatte. Das Gemeindesteuernamt D. informierte das KStA darüber.

1.3.

Infolgedessen eröffnete das KStA mit Schreiben vom 7. Juni 2019 ein Busverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2016. A. wurde bis zum 15. Juli 2019 die Möglichkeit gegeben, eine Stellungnahme sowie Unterlagen einzureichen.

1.4.

Innert Frist reichte A. eine Stellungnahme ein.

2.

2.1.

Mit E-Mail vom 17. Juli 2019 informierte das KStA A. über die weiteren Abklärungen und Erkenntnisse und gab ihr bis zum 21. August 2019 die Möglichkeit, weitere Unterlagen einzureichen.

2.2.

Mit E-Mail vom 27. Juli 2019 nahm A. Stellung und reichte weitere Unterlagen ein.

3.

Mit Strafbefehl vom 12. August 2019 auferlegte das KStA A. wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2016 eine Busse von CHF 2'039.80.

4.

Gegen den Strafbefehl reichte A. am 10. September 2019 eine Einsprache ein.

5.

Mit korrigiertem Strafbefehl vom 12. November 2019 wurden wie folgt entschieden:

"1.

Der Strafbefehl Nr. 18.0791 vom 12.08.2019 wird aufgehoben.

2.

Es wird erkannt, dass die beschuldigte Person wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2016 eine Busse von CHF 1'293.90 zu bezahlen hat.

3.

Die Verfahrenskosten werden unverändert auf CHF 500.00 belassen."

6.

Mit Eingabe vom 11. Dezember 2019 reichte A. gegen den korrigierten Strafbefehl Einsprache ein.

7.

Am 20. Januar 2020 erhob das KStA gegen A. beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, Anklage und stellte folgende Anträge:

"1.

Gestützt auf den angefochtenen korrigierten Strafbefehl Nr. E-18.0791 vom 12.11.2019 sei das Verfahren vor Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, gemäss §§ 249 ff. des Steuergesetzes vom 15.12.1998 durchzuführen.

2.

Es wird beantragt, die Verfahrensakten des Rekursverfahrens 3-RV.2019.204 betreffend Nachsteuern für die Kantons- und Gemeindesteuern als integraler Bestandteil des vorliegenden Strafverfahrens zu behandeln.

3.

Die Beschuldigte sei im Sinne des korrigierten Strafbefehls Nr. E-18.0791 vom 12.11.2019 zu bestrafen.

4.

Unter Kostenfolge.

5.

Die Beschuldigte sei zur Bezahlung einer Anklagegebühr in der Höhe von CHF 500.00 zu verpflichten."

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Nachsteuerverfahrens der Kantons- und Gemeindesteuern 2008 bis 2016 (3-RV.2019.204) in Sachen A. beigezogen.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 1. September 2021 eine Verhandlung mit Parteibefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 1. September 2021 [nachfolgend: Protokoll]).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene vollendete Steuerhinterziehung bezieht sich auf die Steuerjahre 2009 bis 2016. Massgebend für die Beurteilung ist somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Das KStA hat gegenüber der Angeklagten einen (korrigierten) 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 dem (korrigierten) Strafbefehl und der Anklage festgehalten, die Angeklagte habe Selbstanzeige erstattet und eine bislang der Besteuerung vorenthaltene Liegenschaft in R. (Belgien) sowie Wertschriftenvermögen samt Erträgen zur straffreien Nachbesteuerung angemeldet. Durch Meldung im Rahmen des AIA mit Belgien habe das KStA Kenntnis davon erhalten, dass die Angeklagte über weiteres bisher nicht deklariertes und nicht zur Nachbesteuerung angemeldetes Wertschriftenvermögen samt Erträgen verfüge. Zuzufolge Nichtdeklaration einer ausländischen Liegenschaft, von Wertschriftenvermögen samt Erträgen und ausländischen Liegenschaftserträgen in den Steuererklärungen 2009 bis 2016 seien die entsprechenden Steuerveranlagungen der Angeklagten unvollständig ausgefallen. Die Nichtdeklaration der gesamten Einkommens- und Vermögensteile in den ursprünglichen Steuererklärungen stelle eine unvollständige Deklaration und damit in objektiver Hinsicht eine Steuerhinterziehung dar.

In subjektiver Hinsicht müsse diese Nichtdeklaration zumindest als fahrlässig verschuldet qualifiziert werden, da die Angeklagte damit die Hinweise im Steuererklärungsformular bzw. in der Software Easytax sowie in der Wegleitung zur Steuererklärung, wonach das in- und ausländische Einkommen und das in- und ausländische Vermögen zu deklarieren sei, missachtet habe. Der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung sei damit erfüllt. Die Selbstanzeige der Angeklagten habe sich als unvollständig erwiesen. Insbesondere seien nur zwei von drei ausländischen Konten offengelegt worden. Da das von der Angeklagten mit der Selbstanzeige nicht offengelegte, jedoch mittels AIA bemerkte belgische Konto erst wenige Tag vor Einreichung der Selbstanzeige saldiert worden sei, und sich auf diesem Konto insgesamt deutlich höhere Beträge befunden hätten als auf den bei-

den mit Selbstanzeige offengelegten Konten, müsse die unvollständige Offenlegung der in den Vorjahren nicht deklarierten Konten als bewusste Verheimlichung und nicht als fahrlässig verschuldete Unvollständigkeit qualifiziert werden. Dass ein Konto in der Selbstanzeige mitenthalten sein müsse, wenn es erst wenige Tage vor Einreichung der Selbstanzeige saldiert worden sei, erscheine völlig klar. Die Darstellung der Angeklagten, inzwischen saldierte Konten seien nicht zur Nachbesteuerung anzumelden, überzeuge nicht. Es müsse von einer bewussten Täuschung über die finanziellen Verhältnisse in den Vorjahren ausgegangen werden.

An der Verhandlung vom 1. September 2021 hielt das KStA an seiner Argumentation und den Anträgen fest (Protokoll, S. 3 ff.).

3.2.

Die Angeklagte lässt mit Stellungnahme vom 8. Juli 2019 sowie der Einsprache vorbringen, es sei ihr nicht bewusst gewesen, dass auch ein saldiertes Konto mit der Selbstanzeige hätte gemeldet werden müssen. Das Konto sei in Zusammenhang mit einem anderen, deklarierten Konto gebraucht worden. Die Daten dieses Kontos seien beigelegt. Sie habe nicht vorsätzlich gehandelt. Die Vermögenssteuer für das nicht angegebene Konto dürfte über die gesamte Periode total nur ca. CHF 100.00 ausmachen.

Der Verkauf des Elternhauses in den Niederlanden sei von 2008 bis 2014 aufgrund von juristischen Auseinandersetzungen blockiert worden. In diesen Jahren habe es keinen Ertrag und auch keine Verfügbarkeit dieses Vermögens gegeben. Erst im Jahr 2015 sei das Vermögen verfügbar geworden. Aus den Gerichtsverfahren seien sehr hohe Kosten generiert worden. Fast die Hälfte dieses Vermögens sei für Anwalts- und Gerichtskosten gebraucht worden. Es sei nicht angemessen, Vermögenssteuer für ein nicht verfügbares und nur in stark reduziertem Masse für private Zwecke verwendbares Vermögen zu bezahlen. Darum sei dieses "scheinbare Vermögen" während der Jahre 2009 bis 2014 nicht in der Steuerberechnung zu berücksichtigen. Der Wert einer ausländischen Liegenschaft sei für die Vermögenssteuer nur satzbestimmend zu berücksichtigen. Sie habe in den Niederlanden schon mehrere Tausend Euro an Erbschaftssteuer bezahlt. Die Aufrechnung von Euro 720.00 akzeptiere sie deshalb nicht.

Die prozentuale Aufteilung von Abzügen (Steuerausscheidung) nach Inland und Ausland sei sehr fraglich. Die Steuerausscheidung sei zu korrigieren, da die Abzüge in einer falschen Reihenfolge vorgenommen worden seien. Dies führe für die Jahre 2009 und 2010 zu einem falschen Kleinverdienerabzug. Für die Jahre 2009 bis 2010 betrage der Kleinverdienerabzug CHF 7'500.00 für das Jahr 2016 CHF 12'000.00. Daraus resultiere, dass für das Jahr 2016 keine Nachsteuer geschuldet sei. Die geringe Erhöhung

des steuerbaren Einkommens für die Jahre 2009 und 2010 würde wenig Wirkung zeigen.

An der Verhandlung vom 1. September 2021 hielt die Angeklagte an ihrer Argumentation und ihren Anträgen fest (Protokoll, S. 3 ff.).

4.

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).

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 (§ 236 Abs. 1 StG). Durch schuldhaftes 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, a.a.O., § 236 StG N 1 ff.).

5.2.

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 blosser 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).

5.3.

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]).

5.4.

Es steht fest und wurde von der Angeklagten nicht bestritten, dass sie in ihrer Selbstanzeige vom 6. August 2018 nicht sämtliche Vermögenswerte zur straffreien Nachbesteuerung angemeldet hat. Sie meldete folgende Befunde:

- Hälfziger Anteil an einem Ferienhaus in Belgien für den ganzen Nachsteuerzeitraum ab 2008 (E, R.);
- Hälfziger Anteil an belgischem Bankkonto aaa bei der B. für den ganzen Nachsteuerzeitraum ab 2008;
- Deutsches Bankkonto bbb bei der C. für den ganzen Nachsteuerzeitraum ab 2008.

Die Angeklagte hat das Bankkonto (ccc) bei der B., Belgien, weder in der Selbstanzeige noch in den Steuererklärungen deklariert. Das Konto wurde am 21. Dezember 2009 eröffnet und am 2. August 2018 saldiert. Damit waren die Steuererklärungen 2009 bis 2016 der Angeklagten unvollständig. Dementsprechend fielen die Veranlagungen 2009 bis 2016 zu tief aus und es resultierte eine Unterversteuerung. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist somit erfüllt.

6.

6.1.

Zeigt die steuerpflichtige Person erstmals eine Steuerhinterziehung selbst an, wird von einer Strafverfolgung abgesehen (straflose Selbstanzeige), wenn die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist, sie die Steuerbehörden bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützt und sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemüht (§ 236 Abs. 3 StG). § 236 Abs. 3 lit. b StG verlangt eine vorbehaltlose Unterstützung durch den Steuerpflichtigen. Vorbehaltlos bedeutet vollständig. Deckt der Steuerpflichtige vorsätzlich nur einen Teil der durch ihn hinterzogenen Steuerfaktoren auf, und stellt sich dies im Verlauf der Untersuchung heraus, so liegt keine Selbstanzeige vor, weil die Steuerhinterziehung nicht vollständig angezeigt worden ist. Dies hat zur Konsequenz, dass die Busse anhand sämtlicher hinterzogener Faktoren zu bemessen ist. Immerhin ist das Verhalten des Steuerpflichtigen bei der Strafzumessung strafmindernd zu berücksichtigen. Das fahrlässige Nichtdeklarieren von weiteren Faktoren, insbesondere, wenn sie geringfügig sind oder auf einem anderen Sachverhalt basieren, schliesst eine straffreie Selbstanzeige nicht a priori aus. Diesfalls ist der Sachverhalt danach zu untersuchen, ob der Steuerpflichtige die Selbstanzeige vorsätzlich auf die aufgedeckten Faktoren beschränkt hat oder ob

er sich dessen einfach nicht bewusst war. In die zweite Kategorie fallen insbesondere auch fahrlässig begangene Steuerhinterziehungen. In solchen Fällen kann es durchaus sachgerecht sein, auch bezüglich solcher Sachverhalte oder zumindest bezüglich des zur Anzeige gebrachten Teils der hinterzogenen Steuerfaktoren von einer Strafverfolgung abzusehen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 236 StG N 123).

Sind nicht sämtliche Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige erfüllt, darf nicht auf eine Strafverfolgung verzichtet und es muss ein Bussungsverfahren durchgeführt werden. Je näher sich der konkrete Sachverhalt bei den Voraussetzungen einer straflosen Selbstanzeige bewegt, desto tiefer ist die Busse festzusetzen. Die Steuerbehörden haben dabei den Sachverhalt danach zu untersuchen, ob eine eindeutige Umkehr des Steuerpflichtigen von einem bisher tatbestandsmässigen in ein steuerkonformes Verhalten erkennbar ist. Dabei ist insbesondere dem Umstand, dass der Steuerpflichtige selbst den Anlass zur Durchführung des Nachsteuerverfahrens setzte, strafmindernd zu berücksichtigen. Es macht aber einen grossen Unterschied, ob der Steuerpflichtige den Sachverhalt für die Steuerbehörden klar erkennbar offenlegte oder ob er bloss einen mittelbaren – eventuell sogar versehentlich abgegebenen – Hinweis auf un versteuerte Faktoren gab (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 236 StG N 127 mit Hinweisen).

6.2.

Die Selbstanzeige der Angeklagten vom 6. August 2018 war nicht vollständig. Das Bankkonto (ccc) bei der B., Belgien, war weder in der Selbstanzeige noch in den Steuererklärungen 2009 bis 2016 angegeben. Da die Angeklagte vorsätzlich nur einen Teil der durch sie hinterzogenen Steuerfaktoren offengelegt hat, was infolge des AIA mit Belgien aufgedeckt wurde, so liegt keine straflose Selbstanzeige gemäss § 236 Abs. 3 StG vor.

7.

7.1.

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).

7.2.

7.2.1.

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 Pflichtigen 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).

7.2.2.

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).

7.2.3.

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).

7.3.

7.3.1.

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).

7.3.2.

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).

7.3.3.

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 Fr. 20'000.00 nicht deklariert wurden (Bundesgerichtsentscheid vom 6. Februar 1970, publiziert in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht (ASA) 39, Seite 258 ff.)."

8.

8.1.

Die Angeklagte wusste von den nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensteilen. Diese hat sie selbst (teilweise) in der Selbstanzeige angegeben. Sie hatte auch Kenntnis von ihrem belgischen Bankkonto (ccc), welches sie in der Selbstanzeige nicht aufgeführt hat. Denn sie gibt selbst an, dass sie das Konto nur deshalb nicht angegeben habe, weil sie gedacht habe, dies sei bei einem saldierten Konto nicht nötig. Folglich wusste sie zweifelsfrei von diesem Konto. 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.

Die Angeklagte behauptet, nicht vorsätzlich gehandelt zu haben, da sie gedacht habe, ein saldiertes Konto müsse nicht mehr angegeben werden. Diese Behauptung widerspricht grundsätzlich der Definition der Selbstanzeige. Denn definitionsgemäss liegt eine Selbstanzeige vor, wenn die steuerpflichtige Person durch ausdrückliche Willenserklärung gegenüber den Steuerbehörden offenlegt, in den Vorperioden nicht vollständig veranlagt worden zu sein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 208

StG N 5). Es geht demgemäss gerade darum, die in den vergangenen Jahren nicht deklarierten Vermögenswerte nachzumelden. Das dabei ein Konto im Meldejahr saldiert wurde, ändert nichts daran, dass es bis zur Saldierung in den Steuererklärungen hätte deklariert werden müssen und somit auch eine Nachmeldung zu erfolgen gehabt hätte. Es erscheint nicht glaubhaft, dass die Angeklagte sich dessen nicht bewusst gewesen wäre. Die Angeklagte hat denn auch in ihrer Selbstanzeige zu den beiden neu angezeigten Konti eine Übersicht der letzten 10 Jahre beigelegt. Somit war ihr bewusst, dass die Nachbesteuerung über einen längeren Zeitraum erfolgen wird und dieser Zeitraum auch das saldierte Konto umfasst. Ob das Konto nun gerade 2 Tage vor ihrer Selbstanzeige saldiert wurde oder der Auftrag zur Kontoaufhebung im Februar desselben Jahres erfolgte, spielt unter diesen Umständen keine Rolle. Es ist klar, dass die Angeklagte vom nicht angegebenen Konto wusste und dieses bewusst nicht deklariert hat. Auch ihr Argument, dass das fragliche Konto zusammen mit dem Konto IBAN aaa gebraucht wurde (Protokoll S. 4 und 6), vermag am subjektiven Tatbestand nichts zu ändern. Es ist nicht Sache der Steuerbehörden bei der Prüfung der Steuererklärung auf die Suche nach nicht angegebenen Konti zu gehen und ganze Kontenblätter durchzuforschen. Die Steuerpflichtigen sind verpflichtet, in der Steuererklärung umfassend und wahrheitsgemäss Auskunft zu erteilen, auch weil es sich bei der Prüfung der Steuererklärung durch die Steuerbehörde um ein Massengeschäft handelt.

8.2.

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

9.

Es liegen weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vor.

10.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Angeklagte gegen § 236 StG verstossen hat und er dementsprechend für die versuchte eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung zu bestrafen ist.

11.

11.1.

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).

11.2.

11.2.1.

Der Strafraumen für die Hinterziehungsbusse knüpft bei der hinterzogenen Steuer an. Die hinterzogene Steuer ist mit dem ungerechtfertigten Steuer ausfall 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.).

11.2.2.

Das KStA hat für die Jahre 2009 bis 2016 eine einfache Nachsteuer von CHF 1'078.25 errechnet (Berechnung Busse zum korrigierten Strafbefehl vom 12. November 2019, S. 1 bis 5). Nachdem sich keine Anhaltspunkte dafür finden, dass diese unzutreffend wäre, kann darauf abgestellt werden.

11.3.

11.3.1.

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.

11.3.2.

Konkret ist bei der Bemessung der Busse innerhalb des Strafraumens 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 bei vollendeter Steuerhinterziehung das Regelstrafmass, welches nach der Lehre bei "Vorsatz ohne besondere Strafänderungsgründe" zur Anwendung kommen soll (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 236 StG N 87).

11.3.3.

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.

11.4.

11.4.1.

Das KStA hat bei der Strafzumessung den Umstand, dass die Angeklagte sich kooperativ verhalten habe strafmindernd berücksichtigt (vgl. korrigierter Strafbefehl).

Das KStA beantragt, die Busse auf 60 % der Nachsteuer festzusetzen (vgl. korrigierter Strafbefehl).

11.4.2.

Der Strafmilderungsgrund der tätigen Reue im Sinne von Art. 23 Abs. 1 StGB setzt voraus, dass sich der Täter aktiv und erfolgreich um die Abwendung des Erfolgs bemüht. Der Schluss der Vorinstanz, die habe sich "kooperativ" verhalten, weshalb die Strafe zu mildern sei, ist unzutreffend. Inwiefern aus einer konsequenten Bestreitung auf eine "bereitwillige Mitwirkung" oder eine Erleichterung bzw. Beschleunigung der Strafverfolgung geschlossen werden kann, ist nicht ersichtlich. Daher darf keine Strafmilderung infolge kooperativen Verhaltens erfolgen.

11.4.3.

Das Gericht mildert hingegen die Strafe, wenn das Strafbedürfnis in Anbetracht der seit der Tat verstrichenen Zeit deutlich vermindert ist und der Täter sich in dieser Zeit wohl verhalten hat (Art. 48 lit. e StGB). Die heilende Wirkung der Zeit, welche die Notwendigkeit der Bestrafung vermindert, muss auch bei noch nicht eingetretener Verjährung berücksichtigt werden, wenn die Tat weit zurückliegt und sich der Täter seither wohl verhalten hat. Dies bedingt, dass eine relativ lange Zeitdauer seit der Straftat vergangen ist. Diese Bedingung ist jedenfalls erfüllt und zu berücksichtigen, wenn zwei Drittel der Verjährungsfrist der Straftat verstrichen sind. Diese Zeitspanne kann auch kürzer bemessen werden, um der Art und Schwere der Tat Rechnung zu tragen. Um zu bestimmen, ob sich die Straftat ihrer Verjährung nähert, muss der Richter auf den Zeitpunkt des Sachurteils und nicht auf denjenigen des erstinstanzlichen Urteils abstellen (dem Zeitpunkt, in welchem die Frist nach Art. 97 Abs. 3 StGB zu laufen aufhört). Hat der Verurteilte die Appellation erklärt, und kommt einer solchen nach dem kantonalen Prozessrecht Devolutiv- und Suspensivwirkung zu, so ist der Zeitpunkt der oberinstanzlichen Beurteilung massgebend (vgl. zum Ganzen: BGE 140 IV 145; BGE 132 IV 1 = Pra 95 Nr. 122).

In Anbetracht der äusserst langen Verfahrensdauer (definitive Steuerveranlagung 2009 datiert vom 19. August 2010) und der zitierten Rechtsprechung folgend, ist die Strafe um 40 % zu mildern.

11.5.

Der Angeklagten ist eine eventualvorsätzliche, vollendete Steuerhinterziehung zur Last zu legen. Zu berücksichtigen ist der Strafmilderungsgrund der langen Verfahrensdauer. Strafschärfende Faktoren sind nicht ersichtlich. Angesichts der gesamten Umstände erachtet das Spezialverwaltungsgericht eine Busse von 60 % der hinterzogenen Steuer als dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen der Angeklagten bei vollendeter Steuerhinterziehung als angemessen. Dabei ist festzuhalten, dass das Spezialverwaltungsgericht die vorliegende – in der Anklage beantragte – Reduktion entgegen der Argumentation der Angeklagten als grosszügig erachtet (Protokoll S. 5 f.).

Folglich setzt das Spezialverwaltungsgericht die Busse für die eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung auf 60 % der hinterzogenen Steuer auf CHF 1'293.90 (= einfache Nachsteuer CHF 1'078.25 x 60 % = CHF 646.95 x 109 % [Kantonssteuer] + 91 % [Gemeindesteuer]) fest.

12.

12.1.

Das KStA hat den Antrag gestellt, die Angeklagte zur Bezahlung einer Anklagegebühr in der Höhe von CHF 500.00 zu verpflichten. Es stützt sich dabei auf das Dekret über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 (VKD). Nach § 15 Abs. 1^{bis} VKD beträgt die Gebühr für Anklagen einschliesslich des Vorverfahrens inklusive der Kanzleiaufwendungen CHF 300.00 bis CHF 15'000.00.

12.2.

Vorerst ist davon auszugehen, dass sich die Kosten im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht nach den für das Spezialverwaltungsgericht aufgestellten Grundsätzen, konkret § 22 Abs. 1 lit. b VKD (Staatsgebühr), § 25 VKD (Kanzleigeühr) und §§ 28 bis 30 VKD (Auslagen) richten. Zu prüfen ist somit, ob im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht überhaupt eine Anklagegebühr erhoben werden kann. Erst wenn das zu bejahen ist, ist die Gebühr hinsichtlich ihrer Angemessenheit zu prüfen.

12.3.

Nach § 245 Abs. 2 StG werden im Strafbefehlsverfahren die Kosten und Entschädigungen nach den Bestimmungen der Strafprozessordnung (Schweizerische Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 [StPO]) festgelegt. Die Kantone regeln die Berechnung der Verfahrenskosten und legen die Gebühren fest (Art. 424 Abs. 1 StPO). Dabei können für einfache Fälle Pauschalgebühren festgelegt werden, die auch die Auslagen abgelen (Art. 424 Abs. 2 StPO). § 15 VKD steht unter dem Titel "Strafsachen". Nach § 15 Abs. 1^{bis} VKD (Inkrafttreten 1. Januar 2015) beträgt die Gebühr

für Anklagen einschliesslich des Vorverfahrens und inklusive der Kanzleiaufwendungen CHF 300.00 bis CHF 15'000.00. In Steuerhinterziehungsverfahren (Verwaltungsstrafrecht) werden Bussen ausgefällt, die als echte Strafen gelten (vgl. Erw. 4.2.). Dementsprechend können die im VKD für Strafsachen vorgesehenen Anklagegebühren erhoben werden.

12.4.

12.4.1.

Bei der Festsetzung von Gebühren als Entschädigung für staatliche Leistungen sind das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip zu beachten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 245 StG N 6; U. Häfelin/G. Müller/F. Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich 2016, N 2762; AGVE 1998 S. 181). Das Kostendeckungsprinzip bedeutet, dass der Gesamtertrag der Gebühren die gesamten Kosten des betreffenden Verwaltungszweiges nicht oder nur geringfügig übersteigen darf (U. Häfelin/G. Müller/F. Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, a.a.O., N 2778). Das Äquivalenzprinzip konkretisiert das Verhältnismässigkeitsprinzip sowie das Willkürverbot. Demnach muss die Höhe der Gebühr im Einzelfall in einem vernünftigen Verhältnis stehen zum Wert, den die staatliche Leistung für die Abgabepflichtigen hat (U. Häfelin/G. Müller/F. Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, a.a.O., N 2786 ff.).

12.4.2.

Das KStA hat die "Regelung Gebühren im Strafbefehlsverfahren wegen Steuerhinterziehung" vom 22. Dezember 2017 (nachfolgend "Regelung KStA") erlassen. Danach beträgt die *Strafbefehlsgebühr* (Normgebühr) bei Bussen von CHF 500.00 bis CHF 999.00 CHF 400.00, bei Bussen von CHF 1'000.00 bis CHF 2'999.00 CHF 500.00. Mit Strafbefehl vom 18. Mai 2018 wurde eine Busse von CHF 1'048.30, mit korrigiertem Strafbefehl vom 3. September 2019 eine Busse von CHF 576.60 ausgesprochen. Trotz der Bussenreduktion wurde an der Strafbefehlsgebühr von CHF 500.00 festgehalten. Nach der Regelung KStA wird die Strafbefehlsgebühr trotz Bussenreduktion unverändert erhoben und nur gestützt auf Art. 428 Abs. 2 StPO auf eine zusätzliche Kostenerhebung verzichtet. Massstab für die Gebührenfestsetzung ist damit im Wesentlichen die Bedeutung des Strafverfahrens, wobei ausschliesslich auf das Strafmass abgestellt wird.

12.4.3.

Die Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Aargau hat die gegenüber der Regelung KStA detailliertere "Weisung Gebühren der Staatsanwaltschaft" vom 1. Januar 2020 (nachfolgend: "Weisung OStA") erlassen. In der Weisung OStA wird ausgeführt, dass die Strafbefehlsgebühr den Aufwand des Vorverfahrens abdeckt. Dieser besteht aus dem Aufwand der Polizeior-gane, des Staatsanwaltes und der Kanzlei der Staatsanwaltschaft. Nicht enthalten sind die im konkreten Einzelfall anfallenden Untersuchungskos-

ten, die separat als Auslagen verrechnet werden. Sodann wird davon ausgegangen, dass in jedem Strafverfahren ein Grundaufwand anfällt. In Berücksichtigung dieser Umstände wird eine Minimalgebühr erhoben. Diese Minimalgebühren umfassen die Fallerfassung, Überprüfung Personalien, Festlegung des Strafmasses, Ausfertigung, Kontrolle und Unterzeichnung Strafbefehl, Zustellung, Rechnungsstellung, Verbuchung und Inkasso sowie Kontrolle durch die OStA. Der staatsanwaltliche Aufwand wird bei Übertretungen mit 1.5 h und einem Stundenansatz von CHF 150.00 veranschlagt. Der Kanzleiaufwand wird bei Übertretungen mit einer Pauschalen von CHF 50.00 berücksichtigt. Bei der Gebühr wird sodann der Bedeutung des Verfahrens Rechnung getragen. Dabei bietet das Strafmass einen Anhaltspunkt für die Bedeutung eines Strafverfahrens. Die Strafbefehlsgebühr beträgt nach den Weisungen OStA bei einer Busse von CHF 500.00 bis CHF 599.00 CHF 500.00 und bei einer Busse von CHF 1'000.00 bis CHF 1'099.00 CHF 600.00. Bei der Überweisung eines Strafbefehls an das Gericht wird eine Anklagegebühr in Höhe der Strafbefehlsgebühr beantragt. Die in der Weisung OStA angefügten Bemessungskriterien sind nachvollziehbar und tragen dem tatsächlichen Aufwand Rechnung.

12.4.4.

Im Vergleich der Regelung KStA und der Weisung OStA liegen die Gebühren im Steuerhinterziehungsverfahren in der Regel etwas tiefer. Das ist insofern angebracht, als einzelne gemäss Weisung OStA mit dem Grundaufwand abgegoltene Aufwendungen nicht anfallen, auf der anderen Seite aber sämtliche Verfahrenshandlungen von der den Strafbefehl erlassenden Behörde (KStA ohne Möglichkeit zum Beizug/zur Beauftragung der Polizei) vorgenommen werden. Die Regelung KStA beinhaltet im vorliegenden Verfahren insgesamt eine angemessene Gebührenregelung.

12.5.

Gestützt auf die Regelung KStA resultiert vorliegend eine Gebühr von CHF 500.00, welche vom KStA zusammen mit der Busse zu beziehen ist.

13.

13.1.

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.

13.2.

Die vom KStA mit Strafbefehl ausgefallte bzw. mit der Anklage beantragte Busse von CHF 1'293.90 wird vollumfänglich bestätigt. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Angeklagte die Kosten des Verfahrens zu tragen.

(§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Angeklagte wird wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2016 zu einer Busse von CHF 1'293.90 verurteilt.

2.

Die Angeklagte hat die Anklagegebühr von CHF 500.00 zu tragen, welche vom KStA zusammen mit der Busse bezogen wird.

3.

Die Angeklagte hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 210.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 610.00 zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Angeklagte
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt D.

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, 1. September 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard