

3-RV.2021.173

P 39

Urteil vom 28. April 2022

Besetzung

Präsident Heuscher
Richter Senn
Richterin Sramek
Gerichtsschreiberin Bernhard

Anklagebehörde

Steueramt des Kantons Aargau, Geschäftsbereich Recht,
Nachsteuern und Bussen

Angeklagter

A. _____

vertreten durch Dr. iur. Conrad Walther, Rechtsanwalt,
Hintere Bahnhofstrasse 6, 5001 Aarau

Gegenstand

Strafbefehl Nr. 14.0557
betreffend versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und
Gemeindesteuern 2011

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Gemeindesteueramt Q. meldete dem Kantonalen Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Nachsteuern und Bussen (im Folgenden: KStA), dass A. Einkommen aus selbständiger Tätigkeit von CHF 125'696.00 sowie Vermögen von CHF 119'361.00 in der Steuererklärung 2011 nicht deklariert habe. Die Steuerkommission Q. nahm die entsprechenden Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren vor. Mit Schreiben vom 14. März 2017 teilte das KStA A. mit, es müsse angenommen werden, dass er versucht habe, Steuern zu hinterziehen. Daher werde ein Bussenverfahren eröffnet. Gleichzeitig wurde ihm bis zum 11. April 2017 Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen gegeben.

2.

Mit Schreiben vom 21. März 2017 liess A. zur Angelegenheit Stellung nehmen.

3.

Mit Strafbefehl vom 7. April 2017 auferlegte das KStA A. wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindessteuern 2011 eine Busse von CHF 15'102.30.

4.

Gegen den Strafbefehl liess A. mit Schreiben vom 4. Mai 2017 Einsprache erheben und folgende Anträge stellen:

- "1. In Gutheissung der Einsprache sei der Strafbefehl vom 7. April 2017 wegen versuchter Steuerhinterziehung der direkten Kantons- und Gemeindesteuern 2011 aufzuheben und auf die Ausfällung einer Busse zu verzichten.
2. Sollte dem vorstehenden Antrag nicht vollumfänglich stattgegeben werden, sei mit dem Einsprecher eine Einspracheverhandlung durchzuführen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

5.

Am 28. Oktober 2021 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, gegen A. Anklage und stellte folgende Anträge:

- "1.
Gestützt auf den angefochtenen Strafbefehl Nr. 14.0557 vom 07.04.2017 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. 14.0557 vom 07.04.2017 zu bestrafen.

3.

Unter Kostenfolge."

6.

Mit Verfügung vom 15. November 2021 wurde A. zur Verhandlung vom 24. März 2022 vorgeladen. Gleichzeitig wurde ihm die Gelegenheit zur Akteneinsicht und zur Einreichung von Beweisergänzungsanträgen eingeräumt.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Bussenverfahren betreffend Teilnahmehandlung zur Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuer 2011 (3-BB.aaa) in Sachen C. und Teilnahmehandlung zur Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 (3-RV.bbb) in Sachen C. beigezogen.

8.

Mit Eingabe vom 19. Januar 2022 liess A. eine Stellungnahme einreichen.

9.

Wegen gesundheitlichen Problemen von C. und A. wurde die Verhandlung verschoben (Aktennotiz vom 2. März 2022 und Mitteilung des Vertreters von A. vom 23. März 2022).

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 28. April 2022 eine Verhandlung mit Partei- und Zeugenbefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 28. April 2022 [nachfolgend: Protokoll]).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene versuchte Steuerhinterziehung bezieht sich auf das Steuerjahr 2011. 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 dem Strafbefehl und der Anklage festgehalten, mit der Steuererklärung 2011 habe der Angeklagte im Zusammenhang mit seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit (Ackerbau/Kompost) eine Buchhaltung eingereicht, welche einen Bilanzbruch ausgewiesen habe und in welcher der Kaufvertrag zwischen A. und D. sowie der E. GmbH (nachfolgend: E. GmbH) vom 21. Juni 2011 nicht korrekt umgesetzt worden sei. Infolgedessen habe die Steuerkommission Q. im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens zur Steuerperiode 2011 beim Einkommen und Vermögen entsprechende Aufrechnungen vornehmen müssen. Diese Veranlagung sei samt den genannten Aufrechnungen in Rechtskraft erwachsen. Es gelte somit als erwiesen, dass der Angeklagte insoweit eine unkorrekte Steuererklärung eingereicht habe. Damit sei der objektive Tatbestand von § 237 StG gegeben.

Den Deklarationsunterlagen (Steuererklärung und Wegleitung) sei ohne Weiteres zu entnehmen gewesen, dass Steuerpflichtige, die eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausüben, Einnahmen, Ausgaben, das Vermögen und die Schulden vollständig aufzuzeichnen haben. Diese Tatsachen seien dem Angeklagten folglich als bekannt anzurechnen. Zudem seien Erfolgsrechnung und Bilanz einer Unternehmung Urkunden im Sinne von Art. 110 Ziff. 4 StGB. Folglich unterliege deren Erstellung erhöhten Sorgfaltspflichten, da sie gegenüber Banken, Behörden und einer weiteren Öffentlichkeit Auskunft über die wirtschaftliche Lage der Unternehmung geben sollen. Aufgrund der Stellungnahme des Angeklagten sei davon auszugehen, dass er seinem Treuhänder, C., weder (genügende) Anweisungen gegeben noch dessen Arbeit (genügend) kontrolliert und insbesondere die Buchhaltung resp. Steuererklärung nicht sorgfältig bzw. überhaupt nicht geprüft habe. Dadurch habe er zumindest in Kauf genommen, dass die entsprechende Steuerveranlagung unvollständig ausfallen könnte. Auch wenn

der Angeklagte – wie in der Stellungnahme vom 21. März 2017 geltend gemacht werde – über keine spezifischen Buchhaltungskenntnisse verfüge, sei er Unternehmer. Er sei nicht ohne Kenntnisse in der Buchführung. Die Gründung der E. GmbH und die Vermögensübertragung resp. der Kaufvertrag betreffend die Maschinen würden zudem ausserordentliche Ereignisse darstellen. Gerade angesichts dieser konkreten Umstände habe der Angeklagte erst recht in Kauf genommen, dass die entsprechende Steuerveranlagung unvollständig ausfallen könnte. Mit anderen Worten habe er jegliche gebotene Vorsicht missachtet, wenn er den Dritten weder (genügend) instruiert, noch bei der Erstellung der Buchhaltungen und der Steuererklärung (genügend) überwacht und insbesondere die Arbeitsergebnisse des Dritten nicht (sorgfältig) überprüft habe. Aufgrund der Umstände sei das Verhalten des Angeklagten zumindest als Inkaufnahme des Erfolges bzw. als eventualvorsätzliche Handlungsweise zu interpretieren. Damit sei der Nachweis einer eventualvorsätzlichen Handlungsweise erbracht und auch der subjektive Tatbestand von § 237 StG erfüllt.

An der Verhandlung vom 28. April 2022 hielt das KStA an seiner Argumentation und den Anträgen fest (Protokoll, S. 27).

3.2.

Der Angeklagte lässt mit Stellungnahmen vom 21. März 2017 und vom 19. Januar 2022 sowie Einsprache vorbringen, er habe einen landwirtschaftlichen Betrieb sowie einen Kompostierplatz in der Form einer Einzelfirma betrieben. Im Jahr 2011 sei dieses Einzelunternehmen aufgeteilt und der Teilbetrieb Kompostierplatz in die Mitte 2011 rückwirkend per 1. Januar 2011 gegründete E. GmbH eingebracht worden. Der Angeklagte habe die Buchhaltung seiner Einzelfirma und auch die Bearbeitung seiner persönlichen Steuererklärung im Jahr 2011 wie zuvor seit rund 20 Jahren durch seinen Treuhänder, C., ausführen lassen. In diesen Jahren sei er ein zufriedener Kunde seines Treuhänders gewesen. Nach Bezahlung der Rechnungen habe der Angeklagte jeweils sämtliche Belege seinem Treuhänder zugestellt und Buchhaltung sowie Steuererklärung durch diesen erstellen lassen. Der Angeklagte habe jeweils den ausgewiesenen Gewinn sowie die Abschreibungen in der Buchhaltung und deren korrekte Überführung in die Steuererklärung geprüft. Er habe eine seinen Kenntnissen angemessene Plausibilitätsprüfung vorgenommen.

Im Kaufvertrag betreffend die von der E. GmbH übernommenen Maschinen sei ein Kaufpreis von gesamthaft CHF 310'000.00 festgelegt und festgehalten worden, dass die Preise stille Reserven bewirken, welche bewusst der E. GmbH übertragen würden (vgl. Ziffer IV.2. des Kaufvertrages). Mit dieser Formulierung habe der Treuhänder beim Angeklagten den Eindruck erweckt, eine allfällige Differenz im Abschluss 2010 zu den Werten der Eröffnungsbilanz der E. GmbH per 1. Januar 2011

sei korrekt und zulässig. Der Buchwert sämtlicher übertragenen Maschinen habe gemäss Abschluss der Einzelfirma per 31. Dezember 2010 aber nur CHF 184'305.00 betragen. In der ursprünglich eingereichten Jahresrechnung 2011 der E. GmbH seien Werte im Gesamtbetrag von CHF 310'000.00 eingebucht worden. Erst nach Intervention des Gemeindesteueramtes Q. seien in der Einzelfirma über das Hilfskonto Nr. 1140 sämtliche auf die E. GmbH übertragenen Elemente im Umfang von CHF 190'000.00 ausgebucht und bei der E. GmbH über das Hilfskonto Nr. 2240 in derselben Höhe wieder eingebucht worden. Wären – wie im Vertrag vorgesehen – stille Reserven auf die E. GmbH übertragen worden, hätte der Wert der Einbuchungen bei der E. GmbH dem Buchwert der übertragenen Maschinen bei der Einzelfirma entsprechen müssen und die latente Steuerlast wäre auf die E. GmbH übergegangen. Mit der Festsetzung des Kaufpreises in der Höhe von CHF 310'000.00 und der ursprünglichen Einbuchung der Maschinen in dieser Höhe durch den Treuhänder sei aber ein Bilanzbruch vorgenommen worden.

Vorliegend liege höchstens eine fahrlässige Begehung vor. Zwar sei ein Steuerpflichtiger gehalten, die von einer Hilfsperson erstellte Steuererklärung zu prüfen und nicht einfach ungelesen zu unterzeichnen. Dies habe der Angeklagte denn auch getan. Er habe jeweils die von seinem Treuhänder, C., zugestellten Buchhaltungsunterlagen und die darauf basierende Steuererklärung einer Plausibilitätsprüfung unterzogen und erst anschliessend den Steuerbehörden eingereicht. Gerade bei Situationen wie der vorliegenden komplexen Überführung eines Teilbetriebes in eine neu zu gründende juristische Person, bei denen der Steuerpflichtige gar nicht in der Lage sei, die Buchhaltung selbstständig zu erstellen, sei er umso mehr auf seine Hilfspersonen angewiesen gewesen. Er habe sich fachliche Unterstützung geholt und von seinem Buchhalter die mit der Gründung der E. GmbH resp. der Übernahme von Werten aus der Einzelfirma zusammenhängenden Abschlüsse erstellen lassen. Sowohl der Kaufvertrag als auch die Verbuchung der Vorgänge in der Buchhaltung 2011 seien ohne Rücksprache mit dem Angeklagten allein durch dessen damaligen Treuhänder erfolgt. Die unkorrekte Verbuchung sei nicht auf fehlende Unterlagen zurückzuführen, sondern basiere auf einem vom Angeklagten nicht erkennbaren buchhalterischen Fehler. Vom Angeklagten zu verlangen, dass er die Arbeiten des Treuhänders detailliert und auf die Einhaltung von Buchhaltungsvorschriften überprüfe, und ihm vorzuhalten, dass er den Fehler hätte erkennen können, gehe über die dem Angeklagten im vorliegenden Fall zumutbaren Sorgfaltspflichten hinaus. Der Fehler in der Buchhaltung, welcher schlussendlich zur Aufrechnung von Einkommen beim Angeklagten geführt habe, betreffe die Verbuchung der durch die E. GmbH übernommenen Maschinen. Es sei bei diesem Vorgang kein Geld an den Angeklagten geflossen. Er habe die Differenz somit auch nicht auf seinem Bankkonto ablesen können. Dies sei ein Kriterium, das in Fällen, in denen Geld geflossen sei, in verschiedenen einschlägigen Entscheiden zu Lasten

der Beschuldigten gewichtet worden sei. Vorliegend seien damit keine nachvollziehbaren Gründe ersichtlich, welche dafürsprechen würden, dass der Angeklagte die mögliche Steuerverkürzung erkannt und bewusst in Kauf genommen hätte. Dementsprechend sei sein Verhalten nicht als eventualvorsätzliches Verhalten zu qualifizieren. Der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung sei nicht erfüllt.

An der Verhandlung vom 28. April 2022 hielt der Angeklagte an seiner Argumentation und seinen Anträgen fest (Protokoll, S. 27 f.).

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.

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 (§ 236 Abs. 1 lit. a StG). Demgegenüber kommt es beim Hinterziehungsversuch nicht zur Vollendung der Tat beziehungsweise der Taterfolg bleibt aus. Auch der Hinterziehungsversuch ist strafbar (vgl. § 237 StG; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 237 StG N 16).

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 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 N 11).

5.3.

Der objektive Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung kann wie die vollendete Steuerhinterziehung sowohl durch ein Handeln als auch durch ein Unterlassen erfüllt werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 237 StG N 17).

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 Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 237 StG N 7 und 11).

5.4.

5.4.1.

Mit dem in § 27 Abs. 3 StG enthaltenen Verweis auf § 68 StG werden die Regeln zur steuerlichen Gewinnermittlung bei juristischen Personen bei selbständig Erwerbenden für analog anwendbar erklärt. Zum Zweck der Gewinnermittlung wird dementsprechend vorerst auf das Ergebnis eines handelsrechtskonformen Rechnungsabschlusses abgestellt, der auch steuerrechtlich verbindlich ist, sofern die buchhaltungsrechtlichen Vorschriften beachtet wurden. Ausgangspunkt der Veranlagung bildet dabei die von der steuerpflichtigen Person geführte Buchhaltung. Sie ist für die steuerpflichtige Person verbindlich, indem diese sich nur auf verbuchte Vorgänge und Werte berufen kann. Die Steuerbehörden sind hingegen insofern nicht an die von der steuerpflichtigen Person geführte kaufmännische Buchhaltung gebunden, als steuerrechtliche Korrekturvorschriften bestehen (E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 46 Rz. 10). Nach dem bundesrechtlich zwingenden Massgeblichkeitsgrundsatz ist eine Bilanz zu berichtigen, wenn und soweit sie gegen die zwingenden Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung verstösst (= Bilanzberichtigung). Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung sind die Bilanzberichtigungen von der Steuerbehörde von Amtes wegen vorzunehmen (M. Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, in: ASA 70 S. 540 ff.).

5.4.2.

Im Zusammenhang mit nachträglichen Korrekturen der Handelsbilanz gibt es auch die Möglichkeit der Bilanzänderung, d.h. des Ersatzes eines gewählten handelsrechtlich zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen, ebenfalls handelsrechtlich zulässigen Ansatz. Bilanzänderungen können nur durch die Steuerpflichtigen selbst vorgenommen werden und werden nur bis zur Einreichung der Steuererklärung bzw. der Bilanz zugelassen (vgl. P. Locher, Kommentar zum DBG: Bundesgesetz über die direkte Bun-

dessteuer, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 58 DBG N 22 ff. mit Rechtsprechungsnachweisen). Der Steuerpflichtige wird bei der mit der Abgabe der Steuererklärung verbundenen Willensäusserung behaftet und kann diese Willenskundgebung nur bei Vorliegen eines Willensmangels modifizieren (Urteil des Bundesgerichtes vom 13. September 2011 [2C_515/20120], mit Verweisen = StR 2011 S. 954 = StE 2011 B 23.41 Nr. 5; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2010.328]).

5.4.3.

Nach Art. 960 OR sind sodann alle Aktiven bei der Bilanzerrichtung höchstens nach dem Wert anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt.

5.4.4.

Die Gewinnermittlung knüpft an die konkrete mit der Steuererklärung eingereichte Handelsbilanz an (sog. formelle Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu R. Benz, a.a.O., S. 195; B. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993, S. 22), soweit diese den materiell-rechtlichen Anforderungen des Handelsrechts (Anbindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz nach dem Grundsatz der sog. materiellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu wiederum R. Benz, a.a.O., S. 195; B. Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 21) entspricht.

Aus der formellen Massgeblichkeit der mit der Steuererklärung eingereichten Bilanz ergibt sich in beweisrechtlicher Hinsicht zunächst eine Vermutung dafür, dass die in dieser verbuchten Aufwendungen und Erträge auch in steuerlicher Hinsicht tatsächlich Aufwendungen und Erträge darstellen. Mit Blick auf die Aufwendungen ist damit zunächst von einer tatsächlichen Vermutung für deren (steuerlich gesehen) geschäftsmässige Begründetheit auszugehen (P. Locher, Kommentar zum DBG, a.a.O., Art. 58 DBG N 170, mit Hinweisen).

5.5.

Gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip muss sich eine steuerpflichtige Person auf eine im Rahmen der handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss aufgestellten und den Steuerbehörden vorgelegten Bilanz behaften lassen. Im Grundsatz wäre somit auf die erste, mit der Steuererklärung 2011 eingereichte Buchhaltung vom 4. Mai 2012 abzustellen. Jedoch wurde der Angeklagte vorliegend nach der Einreichung dieser Buchhaltung vom Gemeindesteueramt Q. mit Schreiben vom 24. Juni 2013 aufgefordert, zusätzliche Unterlagen einzureichen und den Bilanzbruch zu beseitigen. In der Folge liess der Angeklagte eine korrigierte Buchhaltung (datiert vom 29. November 2013) einreichen, weshalb der Angeklagte auf jeden Fall an diese Buchhaltung mit einem Einkommen von CHF 91'153.43 (Konto Nr. 6980) gebunden ist.

C. machte geltend, das Gemeindesteueramts Q. hätte anstelle einer Meldung bezüglich Steuerhinterziehung eine Bilanzberichtigung bzw. eine Bilanzänderung vornehmen müssen (Eingabe von C. im Verfahren 3-RV.bbb bzw. 3-BB.aaa vom 22. November 2021; Protokoll, S. 29 f.).

Es bestehen im Grundsatz keine Anhaltspunkte dafür und es wird auch nichts dergleichen geltend gemacht, dass weder die in der Eingangsbilanz der E. GmbH, noch die in der Jahresrechnung 2011 bilanzierten Werte der Maschinen über dem Verkehrswert liegen. Folglich war eine Bilanzberichtigung nicht zulässig.

Eine Bilanzänderung kann nur durch den Steuerpflichtigen selbst vorgenommen werden und ist nur bis zur Einreichung der Steuererklärung bzw. der Bilanz zugelassen. Somit hätte die Steuerkommission Q. aufgrund der mit zulässigen Werten eingereichten Bilanz per 31. Dezember 2010 eine Bilanzänderung nicht zulassen können.

5.6.

Es steht fest und wurde vom Angeklagten nicht bestritten, dass Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 125'696.00 sowie Vermögen von CHF 119'361.00 zu Unrecht nicht deklariert wurden (Steuerveranlagung 2011; Buchhaltung vom 29. November 2013). Damit war die Steuererklärung 2011 des Angeklagten unvollständig. Hätte sich die Veranlagungsbehörde auf die Angaben des Angeklagten verlassen, hätte eine Unterversteuerung resultiert. Die Schwelle zum strafbaren Versuch wurde damit bereits überschritten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 237 StG N 6 f.). Unter diesen Umständen steht fest, dass der Angeklagte den objektiven Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung erfüllt hat.

6.

6.1.

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).

6.2.

6.2.1.

Die versuchte Steuerhinterziehung ist nur bei vorsätzlicher Tatbegehung strafbar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 237 StG N 16). Vorsatz setzt ein Wissen und Wollen des Pflichtigen voraus, das sich auf

die Unrichtigkeit der Angaben und deren Folgen – eine unrichtige Veranlagung – bezieht (vgl. Art. 12 StGB).

6.2.2.

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

6.2.3.

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

6.2.4.

Eventualvorsatz ist dem Vorsatz gleichgestellt. Mit Eventualvorsatz handelt, wer den Erfolg als möglich voraussieht, diesen für den Fall seines Eintritts billigt, sich mit ihm abfindet oder ihn in Kauf nimmt. Er ist zu bejahen, wenn der Erfolg eines Verhaltens sich als so wahrscheinlich aufdrängt, dass es vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann (StE 2002 B 101.21 Nr. 15; BGE 133 IV 9). Als Inkaufnahme des Erfolges im Sine des Eventualvorsatzes kann insbesondere der Umstand gewertet werden, dass die steuerpflichtige Person sich überhaupt nicht darum kümmert, ob die von ihr gemachten Angaben richtig sind. Auch im Bereich des Hinterziehungsrechts gilt aber, dass tatsächliches Wissen um die Unrichtigkeit der Steuererklärung und deren Konsequenzen (Unterbesteuerung) erforderlich ist. Blosses Wissenmüssen reicht nicht aus, um den Tatbestand der Hinterziehung zu begründen (BGE vom 10.10.2021 [2C_1052/2020] = ASA 90 S. 448).

6.2.5.

In der Inkaufnahme des deliktischen Erfolgs liegt der Unterschied vom Eventualvorsatz zur bewussten Fahrlässigkeit. Dort zählt der Täter darauf, dass der als möglich vorausgesehene, aber nicht gewollte Erfolg nicht eintritt. Eventualvorsatz ist umso eher zu bejahen, je höher die für den Täter erkennbare Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Erfolgs anzusetzen und als je bedeutender die Sorgfaltspflichtverletzung zu würdigen ist. Auf Einverständnis zur Tatbestandsverwirklichung ist schon dann zu schliessen, wenn sich dem Täter der Erfolg seines Verhaltens als so wahrscheinlich aufgedrängt hat, dass sein Verhalten vernünftigerweise nur als Inkaufnahme des Erfolgs ausgelegt werden kann. Das Wissen um die Unvollständigkeit der Deklaration beurteilt sich auch nach der Erkennbarkeit der Abweichung von den tatsächlichen Verhältnissen (vgl. zum Ganzen: VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.398]; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.399]).

6.3.

6.3.1.

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

6.3.2.

Für die Abgrenzung einer (eventual-)vorsätzlichen von einer fahrlässigen versuchten Steuerhinterziehung spielt die Höhe der in Frage stehenden Beträge eine entscheidende Rolle. Das Fehlen von Einkommen bzw. zu hohe Abzüge auf der Steuererklärung kann dem Pflichtigen umso weniger entgehen, je höher die Summe ist (Bundesgerichtsurteil vom 28. März 2012 [2C_898/2011]; so auch StE 2008 B 101.21 Nr. 18).

6.3.3.

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.)."

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."

6.4.

Gemäss § 238 Abs. 1 StG handelt der Vertreter, der für eine steuerpflichtige Person eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, tatbestandsmässig. Dennoch kann sich die steuerpflichtige Person von ihrer Sorgfaltspflicht betreffend richtige und vollständige Darstellung der Faktoren in der Steuererklärung nicht dadurch befreien, dass sie zur Besorgung ihrer Steuerangelegenheiten einen Vertreter beizieht. Folgerichtig ändert sich grundsätzlich auch an ihrer strafrechtlichen Verantwortlichkeit im Falle einer Steuerhinterziehung nichts. Auch beim Beizug eines Vertreters ist die steuerpflichtige Person gehalten, die Erfüllung der steuerrechtlichen Pflichten zu überwachen und sich von Zeit zu Zeit bei demselben über den Stand ihrer Steuersache zu erkundigen. Die steuerpflichtige Person hat aber nicht nur bei der Überprüfung des Arbeitsergebnisses und der Überwachung Sorgfaltspflichten zu beachten, sondern auch bei der Auswahl und Instruktion des Vertreters. Die steuerpflichtige Person handelt daher stets unsorgfältig, wenn sie ihrem Vertreter Aufgaben überträgt, die dieser infolge unzureichender Information nicht korrekt zu erfüllen vermag. Insbesondere darf sich die steuerpflichtige Person nicht darauf verlassen, dass ihr Vertreter nachfragen wird, wenn diesem für das Erstellen einer vollständigen und wahrheitsgetreuen Steuererklärung notwendige Informationen fehlen. Werden dem Vertreter bewusst unvollständige Unterlagen übergeben oder wird er wissentlich unzutreffend instruiert, indiziert dies ein vorsätzliches oder eventualvorsätzliches Vorgehen der steuerpflichtigen Person (Bundesgerichtsurteil vom 25. April 2003 [2A.60/2002], E. 5.5; RGE vom 20. Dezember 2006 [3-RV.2004.50360]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 236 StG N 63 mit Hinweisen).

7.

7.1.

Der Angeklagte wusste bzw. musste von den nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensteilen wissen. Am 21. Juni 2011 hat der Angeklagte einen Kaufvertrag für die fraglichen Maschinen mitunterzeichnet, wonach die Maschinen von seiner Einzelunternehmung an die E. GmbH verkauft wurden. Der Kaufpreis war mit CHF 310'000.00 explizit aufgeführt (Kaufvertrag vom 21. Juni 2011). Dementsprechend musste selbst einem buchhalterischen Laien (was der Angeklagte aufgrund seiner Ausbildung und seiner erfolgreichen unternehmerischen Tätigkeit nicht ist) klar sein, dass der Kaufvertrag in der Buchhaltung der beiden beteiligten Unternehmen seinen Niederschlag finden würde. Dies gilt umso mehr, als es sich um grosse Beträge handelte (Kaufpreis CHF 310'000.00 bei einem Total Aktiven per 1. Januar 2011 von CHF 1'975'429.25). So musste für den Angeklagten bei einem einfachen Vergleich der Maschinenliste im Kaufvertrag mit derjenigen in der Jahresrechnung der Einzelfirma 2011 (datiert vom 4. Mai 2012) erkennbar gewesen sein, dass die verkauften Maschinen zwar

im Jahresabschluss der Einzelunternehmung "verschwunden" waren, jedoch keine entsprechende Ausbuchung erfolgt war.

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. Der vom Angeklagten geltend gemachte fehlende Geldfluss ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung keine Voraussetzung der (versuchten) Steuerhinterziehung. Der Angeklagte hat im Jahr 2011 lediglich den Betrag von CHF 65'742.00 aus selbständiger Erwerbstätigkeit und kein Vermögen in der Steuererklärung deklariert. Tatsächlich hat er im Jahr 2011 insgesamt CHF 125'696.00 mehr verdient und hatte CHF 119'361.00 Vermögen. Damit sind die in der zitierten Rechtsprechung aufgestellten Grenzwerte für Eventualvorsatz klar überschritten. Diese Falschdeklaration konnte aufgrund ihrer Höhe unmöglich übersehen werden. Allein deshalb ist sein Vorgehen als eventualvorsätzliche Handlung zu qualifizieren.

7.2.

Der Angeklagte argumentiert, er habe darauf vertrauen dürfen, dass der Treuhänder seine Aufgabe fachgerecht erfülle. Dazu ist festzuhalten, dass der Angeklagte die von seinem Vertreter ausgefüllte Steuererklärung 2011 selber unterzeichnete und mit seiner Unterschrift bestätigte, dass sie vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt wurde (vgl. Steuererklärung 2011) bzw. er der Pflicht gemäss § 180 Abs. 2 StG nachgekommen ist. Diese Pflicht bedingt – insbesondere beim Beizug eines Vertreters –, dass die steuerpflichtige Person die Steuererklärung einer Prüfung unterzieht (vgl. auch VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.398] bzw. [WBE.2008.399]). Wie der Angeklagte selbst angegeben hat, erfolgte die Unterzeichnung der Steuererklärung nach Überprüfung des ausgewiesenen Gewinns sowie der Abschreibungen in der Buchhaltung und deren korrekten Überführung in die Steuererklärung. Der Angeklagte habe "eine, seinen Kenntnissen angemessene, Plausibilitätsprüfung" vorgenommen (vgl. Einsprache S. 3).

Mit anderen Worten nahm der Angeklagte keine spezielle Kontrolle bezüglich des Maschinenverkaufs vor (vgl. Protokoll, S. 12 f. und S. 14). Daraus ist grundsätzlich zu schliessen, dass der Angeklagte seine Überwachungs- und Kontrollpflicht verletzt und in Kauf genommen hat, dass die Steuererklärung Fehler aufweist, welche zu einer Steuerhinterziehung führen können.

7.3.

Der Angeklagte bringt vor, dass es sich aufgrund der Geschäftsabspaltung und Gründung der E. GmbH nicht um übliche Geschäftsvorfälle gehandelt habe. Die Abspaltung eines Geschäftsteils der Einzelunternehmung und Überführung desselben in eine GmbH brachte buchhalterische

Erfordernisse mit sich, welche nicht zum täglichen Geschäft bzw. den üblichen Buchungen des Unternehmens des Angeklagten gehörten.

Der Angeklagte ist als Geschäftsführer der Einzelunternehmung F. und (seit Gründung) auch der E. GmbH tätig, also in der Landwirtschaft und auf dem Kompostierplatz. Wie der Angeklagte selbst ausführt, hat er die Handelsschule in R. absolviert und konnte sich dort auf Landwirte zugeschnittene, betriebswirtschaftliche Kenntnisse aneignen (Protokoll, S. 11 und 16). Somit hatte der Angeklagte die notwendige fachliche Ausbildung bzw. die buchhalterischen Kenntnisse, zumindest die Zahlen des Abschlusses der Buchhaltung 2010 bzw. des Kaufvertrags der Maschinen vom 21. Juni 2011 mit denjenigen der Eröffnungsbilanz 2011 zu vergleichen und die nötigen Schlüsse daraus zu ziehen. Der Angeklagte hat jedoch selbst ausgeführt, dass er die Buchhaltung nicht mit dem Vorjahr verglichen hat, da er seinem Steuerberater vertraut habe (Protokoll, S. 13). Der Angeklagte hat somit seine Sorgfaltspflichten bei der Überwachung bzw. Kontrolle der Arbeit seines Steuerberaters nicht beachtet.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Angeklagte sowohl seinen Pflichten in Bezug auf die Prüfung der Steuererklärung als auch bezüglich der Überprüfung der Handlungen seines Steuerberaters nicht nachgekommen ist.

7.4.

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

8.

Es liegen weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vor.

9.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Angeklagte gegen § 237 Abs. 1 StG verstossen hat und er dementsprechend für die versuchte eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung zu bestrafen ist.

10.

10.1.

Gemäss § 237 Abs. 2 StG 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 (vgl. § 236 Abs. 2 StG).

10.2.

Der Strafrahmen 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.).

10.3.

Es ist in einem ersten Schritt die "hypothetische Nachsteuer" (hypothetischer Steuerausfall, wenn die versuchte Steuerhinterziehung nicht entdeckt worden wäre) zu ermitteln. Bei verheirateten Angeklagten ist die Nachsteuer zuerst aufgrund des Einkommens beider Ehegatten zu ermitteln. Anschliessend ist der dem Angeklagten zuzurechnende Anteil festzulegen. In einem zweiten Schritt ist die Busse für eine hypothetisch begangene eventualvorsätzliche vollendete Steuerhinterziehung in Prozent der hypothetischen Nachsteuer unter Berücksichtigung der Strafminderungs- und -milderungsgründe sowie strafschärfenden Faktoren festzusetzen. Sie muss dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen des Angeklagten entsprechen. Schliesslich ist die so ermittelte Busse unter Berücksichtigung der versuchten Tatbegehung (§ 237 Abs. 2 StG) auf 2/3 der hinterzogenen Steuer zu reduzieren.

10.4.

10.4.1.

Bei verheirateten Angeklagten ist die Nachsteuer zuerst aufgrund des Einkommens beider Ehegatten zu ermitteln. Anschliessend ist der dem Angeklagten zuzurechnende Anteil festzulegen. Nachdem der Angeklagte an der Verhandlung ausführte, der Gewinn sei allein vom ihm erzielt worden, muss trotz der der Ehefrau zugewiesenen Kapitalquote keine Aufteilung auf die Ehegatten vorgenommen werden (Protokoll, S. 11).

10.4.2.

Nachdem sich keine Anhaltspunkte dafür finden, dass die rechtskräftige Veranlagung 2011 und die darauf gestützte Nachsteuerberechnung des KStA von CHF 30'204.50 unzutreffend wären, kann auf diese abgestellt werden. Bei einem Verschuldensanteil des Angeklagten von 100 % ergibt sich folglich ein hypothetischer Steuerausfall von CHF 30'204.50 (Berechnung Nachsteuer Kantons- und Gemeindesteuer, S. 1).

10.5.

Nachfolgend ist in einem ersten Schritt die Busse für eine vollendete vorsätzliche Steuerhinterziehung zu ermitteln. Dabei ist zu prüfen, ob bzw. in welchem Umfang strafmindernde, strafmildernde oder strafschärfende Umstände zu berücksichtigen sind. In einem zweiten Schritt ist die Busse für eine versuchte Steuerhinterziehung festzusetzen.

10.6.

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 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).

10.6.1.

Das KStA hat bei der Strafzumessung keine straf erhöhenden Gründe berücksichtigt. Demgegenüber sei die Schuldform (Eventualvorsatz), die Höhe des hypothetischen Steuerausfalls und die strafrechtliche Unbescholtenheit strafmindernd berücksichtigt worden (vgl. Anklage und Strafbefehl).

Das KStA hätte die Busse bei einer vollendeten Steuerhinterziehung im Steuerjahr 2011 auf 75 % der hinterzogenen Steuer ("hypothetische Nachsteuer") festgelegt (Strafbefehl).

10.6.2.

Der Angeklagte beantragt einen Freispruch (Plädoyer).

10.6.3.

Von einem schweren Verschulden ist unter anderem auszugehen, wenn der Steuerpflichtige unvollständig geführte und damit unwahre Buchhaltungen einreicht (RGE vom 4. September 1996; BGE 114 Ib 27 = Pra 1988, 711 = ASA 59 [1990/91] 293 = StE 1989 BdBSt B 101.21 Nr. 9).

Vorliegend wäre der Angeklagte ohne Weiteres in der Lage gewesen, die unrichtigen Angaben in der Steuererklärung zu erkennen (vgl. dazu Erw. 7). Auch wenn ein systematisches Vorgehen fehlt, führt die inhaltlich bewusst falsche Buchhaltung vorliegend zur Annahme eines erheblichen Verschuldens.

10.6.4.

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 Angeklagte 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]).

10.6.5.

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).

Die Steuerveranlagung 2011 wurde am 11. November 2014 eröffnet. Damit sind seit der Tat rund 11 Jahre vergangen. Der zitierten Rechtsprechung folgend, ist die Strafe daher um 40 % zu mildern.

10.6.6.

Zwar führte nach der früheren bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Vorstrafe grundsätzlich automatisch zu einer Straferhöhung, deren Fehlen dagegen zu einer Strafminderung. Mit BGE 136 IV 1 hat das Bundesgericht diese Rechtsprechung jedoch aufgegeben. Dabei hat das Gericht erwogen, dass es in der Bevölkerung als Normalfall zu gelten habe, (kriminell) nicht vorbestraft zu sein. Die Vorstrafenlosigkeit sei deshalb neutral zu behandeln, also bei der Strafzumessung nicht zwingend strafmindernd zu berücksichtigen. Dies schliesse nicht aus, sie ausnahmsweise und im Einzelfall in die Gesamtbeurteilung der Täterpersönlichkeit einzubeziehen, was sich allenfalls strafmindernd auswirken könne. Vorausgesetzt sei jedoch, dass die Straffreiheit auf eine aussergewöhnliche Gesetzestreue hinweise (BGE 136 IV 1, Erw. 2.6.4). Inwiefern diese Voraussetzung für eine Strafminderung hier vorliegt, ist nicht erkennbar.

10.6.7.

Das KStA berücksichtigte die Höhe des hinterzogenen Steuerbetrages bzw. die Höhe des hypothetischen Steuerausfalls als strafmindernd. Bei einem hypothetischen Steuerausfall von vorliegend CHF 30'204.50 kann nicht mehr von einer geringfügigen Hinterziehung gesprochen werden. Allerdings gilt es zu beachten, dass die Busse bei der Steuerhinterziehung

bereits am Erfolg und damit an der Höhe der hinterzogenen Steuerfaktoren anknüpft. Falls grössere Einkommensbestandteile hinterzogen werden, erhöht sich daher die Busse bzw. auch die Nachsteuer proportional unabhängig vom konkreten Verschulden. Wird die "beachtliche Höhe" der nicht korrekt deklarierten Steuerfaktoren zusätzlich berücksichtigt, wird die Höhe der hinterzogenen Steuerfaktoren zum einen beim Element "hinterzogene Steuer" und zum anderen bei der Verschuldenszumessung herangezogen. Gestützt auf das Gesagte ist dies nicht zulässig; die Höhe der hinterzogenen Faktoren ist bei der Bussenbemessung nicht (ein zweites Mal) in Anschlag zu bringen.

10.6.8.

Bei der Strafzumessung sind die wirtschaftlichen Verhältnisse des Angeklagten zu berücksichtigen. Dabei ist der wirtschaftlich leistungsfähigeren Person bei gleichem Verschulden eine höhere Busse aufzuerlegen als einer weniger bemittelten, denn nur so werden beide gleich stark betroffen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 236 StG N 95).

Der Angeklagte hat anlässlich der Verhandlung glaubhaft dargelegt, dass sich seine finanziellen Verhältnisse (mindestens vorübergehend) verschlechtert haben. Er hat ausgeführt, er habe 2014 die Landwirtschaft und auf den 1. Januar 2022 die E. GmbH dem Sohn übergeben. Er habe aktuell keinen Lohn und beziehe noch keine Rente. Er werde erst im August 2022 ordentlich pensioniert (Protokoll, S. 12). Die Strafempfindlichkeit des Angeklagten hat sich somit aufgrund der Verschlechterung seiner finanziellen Situation gegenüber der vorinstanzlichen Beurteilung etwas erhöht. Demzufolge müsste die Busse bei vollendeter Steuerhinterziehung ermessensweise um rund 10 % reduziert werden.

10.6.9.

Dem Angeklagten ist eine eventualvorsätzliche, versuchte Steuerhinterziehung zur Last zu legen. Zu berücksichtigen sind die lange Verfahrensdauer und die wirtschaftlichen Verhältnisse des Angeklagten. Strafschärfender Faktor ist die Einreichung einer unvollständigen Buchhaltung. Angesichts der gesamten Umstände erachtet das Spezialverwaltungsgericht eine Busse von 60 % der hinterzogenen Steuer als dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen des Angeklagten bei vollendeter Steuerhinterziehung als angemessen.

Folglich müsste das Spezialverwaltungsgericht die Busse für eine eventualvorsätzliche vollendete Steuerhinterziehung auf 60 % der hinterzogenen Steuer ("hypothetische Nachsteuer") von CHF 30'204.50, somit auf rund CHF 18'122.00 festsetzen.

10.7.

10.7.1.

Bei der versuchten Tat beträgt die Busse zwei Drittel der Busse, die bei vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre (§ 237 Abs. 2 StG).

10.7.2.

Die Busse für die versuchte eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 beträgt demnach gerundet CHF 12'080.00 (2/3 von CHF 18'122.00).

11.

11.1.

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.

11.2.

Gemessen an seinen Anträgen obsiegt der Angeklagte zu rund 20 %. Er hat dementsprechend 80 % der Kosten des Verfahrens zu tragen.

11.3.

11.3.1.

Ausserdem ist dem Angeklagten für die Vertretung im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht anteilmässig eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

11.3.2.

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

11.3.3.

Vorliegend beträgt der Streitwert CHF 15'102.30. Der Fall hat einen mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem erhöhten 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 3'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind 20 %, also CHF 700.00 als Parteientschädigung auszurichten.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Angeklagte wird wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 zu einer Busse von CHF 12'080.00 verurteilt.

2.

Die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'300.00, der Kanzleigebühr von CHF 275.00 und den Auslagen von CHF 209.60, insgesamt CHF 1'784.60, werden zu 80 % mit CHF 1'427.70 dem Angeklagten auferlegt. Der Rest wird auf Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 700.00 (inkl. 7.7 % 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, 28. April 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard