

**3-RV.2022.101**

P 97

**Urteil vom 27. Juni 2024**

Besetzung      Präsident Heuscher  
Richter Loser  
Richter Wick  
Gerichtsschreiberin Schaffner

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

Angeklagter        **A. \_\_\_\_\_**  
  
vertreten durch Dr. iur. Angelica M. Schwarz, Rechtsanwältin,  
Voser Rechtsanwälte, Stadtturmstrasse 19, 5401 Baden

Gegenstand        **Strafbefehl Nr. aaa**  
betreffend vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und  
Gemeindesteuern 2011 bis 2015

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

#### **1.1.**

Mit der Steuererklärung 2016 reichten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ beim Gemeindesteuernamt Q.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: GStA Q.\_\_\_\_\_) eine Selbstanzeige ein und meldeten Konten in Deutschland und der Schweiz inklusive Erträge für die Steuerjahre 2007 bis 2015 zur Nachbesteuerung an.

#### **1.2.**

Das GStA Q.\_\_\_\_\_ stellte fest, dass A.\_\_\_\_\_ in der Steuererklärung 2016, erstmals Vermögenswerte deklariert hatte, welche weder als neu bezeichnet noch in der Selbstanzeige angegeben wurden. Das GStA Q.\_\_\_\_\_ informierte das Kantonale Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), darüber.

### **2.**

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2020 informierte das KStA A.\_\_\_\_\_, dass gestützt auf die Selbstanzeige ein Nachsteuerverfahren eröffnet werde und zu prüfen sei, ob die Durchführung eines ergänzenden Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung notwendig sei.

### **3.**

Mit Schreiben vom 21. August 2021 teilte das KStA A.\_\_\_\_\_ mit, es müsse angenommen werden, dass er Steuern hinterzogen habe. Daher werde ein Bussenverfahren eröffnet. Gleichzeitig wurde ihm bis zum 30. September 2021 Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen gegeben.

### **4.**

Mit E-Mail vom 11. Oktober 2021 hat A.\_\_\_\_\_ innert erstreckter Frist zur Angelegenheit Stellung genommen und Unterlagen eingereicht.

### **5.**

Mit E-Mail vom 25. Oktober 2021 wies das KStA darauf hin, dass die Vermögensentwicklung aufgrund der eingereichten Unterlagen noch nicht plausibel sei und eine letzte Frist bis zum 30. November 2021 gewährt werde, um eine Stellungnahme und Unterlagen einzureichen.

### **6.**

Mit E-Mail vom 30. November 2021 bat A.\_\_\_\_\_ um einen Vorschlag, der den Abschluss des Nachsteuerverfahrens ermögliche.

**7.**

Mit Strafbefehl vom 7. Dezember 2021 auferlegte das KStA A. \_\_\_\_\_ wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2015 eine Busse von CHF 25'833.50.

**8.**

Gegen den Strafbefehl liess A. \_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 5. Januar 2022 Einsprache erheben und folgende Begehren stellen:

- "1. In Gutheissung der Einsprache sei der Strafbefehl vom 7. Dezember 2021 wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2015 aufzuheben und eine Busse in der Höhe von CHF 33'476.25 zu verhängen.
2. Sollte dem vorstehenden Antrag 1 nicht vollumfänglich stattgegeben werden, sei mit dem Einsprecher eine Einspracheverhandlung durchzuführen."

**9.**

Am 29. April 2022 fand eine Einspracheverhandlung statt.

**10.**

Mit korrigiertem Strafbefehl vom 12. Mai 2022 verfügte das KStA:

- "1.  
Der Strafbefehl Nr. aaa vom 07.12.2021 gegen den Beschuldigten wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2015 wird aufgehoben.
2.  
Der Beschuldigte hat wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2015 eine Busse von CHF 50'214.60 zu bezahlen.
3.  
Die Verfahrenskosten werden auf CHF 4'000.00 festgesetzt.
4.  
Die Rechnungsstellung erfolgt separat."

**11.**

Gegen den korrigierten Strafbefehl liess A. \_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 13. Juni 2022 Einsprache erheben und folgende Rechtsbegehren stellen:

- "1. Der angefochtene Strafbefehl sei aufzuheben und das Strafverfahren wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuer 2011 – 2015 sei einzustellen.
2. Unter Kosten -und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer)."

**12.**

Am 10. August 2022 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, gegen A.\_\_\_\_\_ Anklage und stellte folgende Anträge:

"1.

Gestützt auf den angefochtenen Strafbefehl Nr. aaa vom 12.05.2022 und die vorstehenden Ausführungen sei das Verfahren vor Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, gemäss §§ 249 ff. des Steuergesetzes vom 15.12.1998 durchzuführen.

2.

Die angeklagte beschuldigte Person sei im Sinne des Strafbefehls Nr. aaa vom 12.05.2022 schuldig zu sprechen und zu bestrafen.

3.

a)

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Beschuldigten.

b)

Der Beschuldigte sei zur Bezahlung einer Anklagegebühr in der Höhe von CHF 4'000.00 zu verpflichten."

**13.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Nachsteuer- und Bussenverfahrens betreffend vollendete Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuern 2011 bis 2015 (3-BB.2022.5) in Sachen A.\_\_\_\_\_ beigezogen.

**14.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 27. Juni 2024 eine Verhandlung mit Parteibefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 27. Juni 2024 [nachfolgend: Protokoll]).

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Die vorgeworfene vollendete Steuerhinterziehung bezieht sich auf die Steuerjahre 2011 bis 2015. Massgebend für die Beurteilung ist somit das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

Das KStA hat gegenüber dem 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.**

Das Strafverfahren gegen die Ehefrau des Angeklagten wurde eingestellt, da das Verschulden zu 100% den Angeklagten treffe. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen erscheint dies folgerichtig, weshalb sich nachfolgend Ausführungen zum Verschulden der Ehefrau des Angeklagten erübrigen.

### **4.**

#### **4.1.**

Das KStA hat mit dem Strafbefehl und der Anklage festgehalten, der Angeklagte habe ausländisches und inländisches Wertschriftenvermögen samt Erträgen, Schmuck und ausländisches Renteneinkommen in seinen Steuererklärungen 2011 bis 2015 nicht deklariert und dadurch für die entsprechenden Steuerjahre unvollständige Steuerveranlagungen und Steuerausfälle verursacht. Der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung sei damit für die Steuerjahre 2011 bis 2015 in objektiver Hinsicht erfüllt. Die Nichtdeklaration sei zumindest teilweise (in Bezug auf die schweizerischen Bankkonten) als wissentlich und willentlich und damit vorsätzlich verschuldet zu qualifizieren, womit der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung auch in subjektiver Hinsicht erfüllt sei.

Der Angeklagte habe mit seiner Selbstanzeige schweizerische C.\_\_\_\_\_ Konten (samt Erträgen) und deutsche D.\_\_\_\_\_ Konten (samt Erträgen) mit Hinweis auf eine unterlassene Deklaration in den Vorjahren zur Nachbesteuerung offengelegt. Der Schmuck, das Bankkonto bei der E.\_\_\_\_\_ und die deutsche Rente seien in der Selbstanzeige jedoch nicht angegeben worden. Die Selbstanzeige sei damit unvollständig gewesen. Daher komme kein Strafverzicht in Frage.

Zudem habe der Angeklagte das KStA trotz mehrmaliger Fristerstreckung nicht im geforderten Ausmass bei der Feststellung des Sachverhalts unterstützt, weshalb der Sachverhalt lückenhaft geblieben sei. Auch wegen

mangelhafter Mitwirkung bei der Sachverhaltsabklärung seien die Voraussetzungen für einen Strafverzicht nicht erfüllt.

An der Verhandlung vom 27. Juni 2024 hielt das KStA an seiner Argumentation und den Anträgen fest (Protokoll, S. 10).

#### 4.2.

Der Angeklagte lässt mit Einsprachen vorbringen, seine Frau und er hätten im Dezember 2017 eine Selbstanzeige eingereicht und die bisher nicht deklarierten Vermögenswerte offengelegt. Der Angeklagte habe die Übersicht über alle von ihm vorgenommenen Transaktionen und Geldflüsse nicht mehr und sei nicht in der Lage, diese allesamt zu rekonstruieren und darzustellen. Dies rühre insbesondere auch daher, dass ihm die deutsche D.\_\_\_\_\_ über sehr lange Zeit die benötigten Unterlagen nicht geliefert habe. Er habe sich mit Androhung von Schadenersatzforderungen gegenüber der D.\_\_\_\_\_ die benötigten Unterlagen unter Zeitdruck beschaffen müssen. Es werde nicht bestritten, dass der Angeklagte den objektiven und subjektiven Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt habe.

Zum Vorwurf der Unvollständigkeit der Selbstanzeige sei festzuhalten, dass der Angeklagte nach bestem Wissen und Gewissen die Selbstanzeige/Nachdeklaration erstellt und eingereicht habe. Dass er den Schmuck, die deutsche Rente und das Konto der E.\_\_\_\_\_ in der Selbstanzeige nicht ausdrücklich erwähnt habe, sei nicht darauf zurückzuführen, dass er diese nicht habe offenlegen wollen. Dies ergebe sich daraus, dass er diese Einkommens- und Vermögenswerte in der gleichzeitig mit der Selbstanzeige eingereichten Steuererklärung 2016 deklariert habe. Der Angeklagte als Laie sei davon ausgegangen, dass diese Deklaration und Offenlegung mit der Steuererklärung 2016 ausreichend und keine ausdrückliche Erwähnung in der Selbstanzeige notwendig gewesen sei. So habe er in der Selbstanzeige Ende 2017 auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass in der Steuererklärung 2016 alles Vermögen und Einkommen deklariert sei. Wäre dem Angeklagten bewusst gewesen, dass die Nichtdeklaration des Schmucks und der deutschen Rente als fehlende Kooperation gewertet würden, hätte er wohl diese Faktoren nicht freiwillig – in voller Kooperation – in der Steuererklärung 2016 und in den Folgejahren deklariert und offengelegt. Das Schreiben des Angeklagten zur Anmeldung von Einkommen und Vermögen zur straffreien Nachbesteuerung vom Dezember 2017 hätten der Angeklagte und seine Frau als Ergänzung zum bereits in der Steuererklärung 2016 offengelegten Einkommen und Vermögen eingereicht. Die freiwillige, straffreie Selbstanzeige des Angeklagten bestehe deshalb nicht nur aus dem Nachtrag zur Selbstanzeige vom Dezember 2017 und dazugehörigen Beilagen, sondern auch aus den in der Steuererklärung 2016 erstmals deklarierten Vermögen und Einkommen, bestehend aus dem Schmuck, der deutschen Rente und dem Konto bei der E.\_\_\_\_\_. So-

mit seien diese Werte im Rahmen der straflosen Selbstanzeige offengelegt worden.

Es sei zwar korrekt, dass der Angeklagte nur mit grossen Verzögerungen die geforderten Unterlagen der deutschen D.\_\_\_\_\_ nachgereicht habe. Anfangs hätten auch die hohen Gebühren der D.\_\_\_\_\_ für diese Belege eine Rolle gespielt. Als ihm aber klar geworden sei, dass er die Kontoauszüge beibringen müsse, habe er alles dafür getan und auch die notwendigen Kosten dafür nicht gescheut. Diese späten Lieferungen seien jedoch nicht ihm anzulasten, sondern auf die mangelnde Tätigkeit der deutschen D.\_\_\_\_\_ zurückzuführen. Der Angeklagte habe erhebliche Anstrengungen unternehmen müssen, um die notwendigen Bankunterlagen zu beschaffen. Insbesondere die deutsche D.\_\_\_\_\_ habe sich in massiver Weise unkooperativ verhalten. Der Angeklagte habe bereits am 25. März 2018 seinen Kundenberater bei der D.\_\_\_\_\_ aufgefordert, die von ihm mit dem Nachtrag zur Selbstanzeige eingereichte provisorische Aufstellung (Tabelle) über die nicht deklarierten Bankkonti zu vervollständigen. Trotz dieser Aufforderung und einer ganzen Reihe von E-Mail-Korrespondenzen sei die deutsche D.\_\_\_\_\_ untätig geblieben. Erst nachdem der Angeklagte der deutschen D.\_\_\_\_\_ Schadenersatzansprüche angedroht habe, seien die notwendigen Unterlagen mit Schreiben vom 14. September 2021 geliefert worden. Der Vorwurf, dass er im Nachsteuerverfahren nicht vollumfänglich kooperiert und mitgewirkt habe, sei damit nicht zutreffend.

Hinzu komme, dass der Angeklagte während der Fristen für die Beschaffung der notwendigen Bankunterlagen gesundheitlich angeschlagen gewesen sei und immer noch sei. Dass der Angeklagte die vom KStA mit E-Mail vom 25. Oktober 2021 verlangten Unterlagen nicht mehr habe beibringen können und innert der angesetzten Frist bis am 30. November 2021 auch keine Erklärung für die angebliche Vermögenszunahme in der Steuerperiode 2012 habe liefern können, sei seiner Krebserkrankung und der deswegen notwendigen Operation zuzuschreiben. Zudem hätte er die vom KStA mit E-Mail vom 25. Oktober 2021 erstmals angefragten detaillierten Bankauszüge nach den bisherigen Erfahrungen mit der deutschen D.\_\_\_\_\_ auch bei guter Gesundheit nicht bis am 30. November 2021 einholen können.

An der Verhandlung vom 27. Juni 2024 hielt der Angeklagte an seiner Argumentation und seinen Anträgen fest (Protokoll, S. 4 ff., S. 10).

## **5.**

### **5.1.**

Beim Steuerhinterziehungsverfahren handelt es sich um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien, insbesondere auch jene der in Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 EMRK verankerten Unschuldsvermutung, gelten (BGE 121 II 273, insbesondere 281 ff.). Aus der Unschulds-

vermutung 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).

## **5.2.**

Seit dem 1. Januar 2010 ist § 208 Abs. 1<sup>bis</sup> StG in Kraft, wonach die steuerpflichtige Person auf die Möglichkeit der späteren Einleitung eines Strafverfahrens wegen Steuerhinterziehung aufmerksam gemacht wird, wenn bei Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung weder eingeleitet wird noch hängig ist noch von vornherein ausgeschlossen werden kann. Dabei reicht es nicht, wenn die Steuerbehörde die steuerpflichtige Person lediglich darauf hinweist, dass später allenfalls noch ein Steuerhinterziehungsverfahren eröffnet werden könnte. Vielmehr ist die steuerpflichtige Person gleichzeitig auch noch über ihre Rechte nach § 243 Abs. 1 StG aufzuklären, wonach sie im Steuerhinterziehungsverfahren das Recht hat, die Aussage und ihre Mitwirkung zu verweigern. Die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person im Nachsteuerverfahren werden durch § 208 Abs. 1<sup>bis</sup> StG und § 243 Abs. 1 StG nicht eingeschränkt. Beweismittel oder Tatsachen aus dem Nachsteuerverfahren dürfen aber dann nicht in einem Steuerhinterziehungsverfahren verwendet werden, wenn der Hinweis auf das strafprozessuale Aussage- und Mitwirkungsverweigerungsrecht unterblieben ist (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 208 StG N 4a ff.; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 153 DBG N 4a).

## **5.3.**

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2020 wurde dem Angeklagten vom KStA mitgeteilt, dass ein Nachsteuerverfahren eröffnet werde. In Bezug auf ein allfälliges Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung wurde lediglich darauf hingewiesen, dass die Eröffnung eines solchen noch möglich sei, und es wurde dem Schreiben ein Blatt mit Gesetzesartikeln ("Hinweis zu den anzuwendenden Gesetzen [StG und DBG]") beigelegt. Eine explizite Aufklärung über die Verweigerungsrechte im Falle der Eröffnung eines Strafverfahrens im Schreiben selbst wurde jedoch unterlassen. Dies wurde erst mit der Eröffnung des Strafverfahrens am 21. August 2021 nachgeholt. Die unterlassene Aufklärung durch das KStA führt dazu, dass Beweisstücke, welche vor der Eröffnung des Strafverfahrens mit Schreiben vom 21. August 2021 – und der damit einhergehenden Aufklärung über die Rechte des Angeklagten – eingereicht wurden, im Rahmen des vorliegenden Strafverfahrens nicht verwertbar sind (§ 208 Abs. 1<sup>bis</sup> i.V.m. § 244 Abs. 4 StG).



## **6.**

### **6.1.**

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.).

### **6.2.**

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).

### **6.3.**

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]).

### **6.4.**

Es steht fest, dass der Angeklagte in der Selbstanzeige selbst (eingereicht mit der Steuererklärung 2016) nicht sämtliche Einkommens- und Vermögenswerte (konkret) zur Nachbesteuerung angemeldet hat. Insbesondere genügt ein allgemeiner Hinweis auf der Steuererklärung durch Ankreuzen des Antwortfeldes zur Frage "Haben Sie bisher nicht versteuertes Einkommen und Vermögen, das Sie zur Nachbesteuerung anmelden wollen?" nicht. Der Angeklagte hat zwar der Steuererklärung 2016 eine Liste mit einer Aufstellung betreffend Schmuck beigelegt, jedoch weder in der Steuererklärung 2016 noch in der Selbstanzeige darauf hingewiesen, dass der Schmuck in den Vorjahren nicht deklariert wurde. Auch die deutsche Rente und ein Bankkonto bei der E. \_\_\_\_\_ hat der Angeklagte in der Steuererklärung 2016 nur ohne Hinweis auf die fehlende Deklaration in den Vor-

jahren angegeben. Neu wurden auch geringe Liegenschaftserträge in R.\_\_\_\_\_ deklariert. Des Weiteren hat der Angeklagte Wertschriftenvermögen und -erträge nur unvollständig offengelegt. Unterlagen, welche erlaubt hätten, den Sachverhalt umfassend abzuklären, wurden trotz mehrfacher Aufforderung nicht beigebracht. Damit waren die Steuererklärungen 2011 bis 2015 des Angeklagten unvollständig bzw. konnte der tatsächliche Sachverhalt nicht zweifelsfrei festgestellt und mussten gewisse Einkommens- und Vermögenswerte ermessensweise festgelegt werden. Es handelt sich dabei um die folgenden Beträge:

| Steuerjahr                   | 2011      | 2012      | 2013      | 2014      | 2015      |
|------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Nicht deklariertes Einkommen | 19'899    | 42'656    | 25'008    | 19'844    | 8'622     |
| Nicht deklariertes Vermögen  | 2'432'299 | 2'435'642 | 2'479'989 | 2'423'137 | 2'226'458 |

Dementsprechend fielen die Veranlagungen 2011 bis 2015 zu tief aus und es resultierte eine Unterversteuerung. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist erfüllt.

## 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 kantonrechtlicher 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 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).

#### 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.**

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.)."

#### **7.4.**

##### **7.4.1.**

Der Angeklagte bestreitet nicht, von den nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensteilen gewusst zu haben (Protokoll S. 4/5). Diese hat er selbst (teilweise) in der Selbstanzeige angegeben. Er hatte auch zweifelsfrei Kenntnis vom Schmuck, dem Bankkonto bei der E.\_\_\_\_\_, der deutschen Rente und der Liegenschaft in R.\_\_\_\_\_ (vgl. Protokoll S. 8 und Grundsteuermessbescheid, act. 181), welche er lediglich in der Steuererklärung 2016 aufgeführt hat. 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. Daran ändert auch nichts, dass er – gemäss eigenen Angaben – die Vermögens- bzw. Einkommenswerte nur deshalb nicht in der Selbstanzeige angegeben habe, weil er gedacht habe, es reiche aus, diese in der gleichzeitig eingereichten Steuererklärung 2016 zu deklarieren.

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; Erw. 8.2 hiervor). Es erscheint nicht glaubhaft, dass der Angeklagte sich nicht bewusst gewesen wäre, dass er sämtliche Werte in der Selbstanzeige angeben musste und es daher nicht ausreicht, gewisse Einkommens- und Vermögenswerte lediglich neu in der Steuererklärung zu deklarieren. Es ist nicht Sache der Steuerbehörden bei der Prüfung der Steuererklärung auf die Suche nach nicht angegebenen Werten zu gehen und aktuelle Steuererklärungen mit Vorjahren zu vergleichen. 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.

##### **7.4.2.**

Der Angeklagte hat nicht sämtliche Vermögenswerte vollständig offengelegt (vgl. dazu Erw. 8.3 hiernach). Es fehlen Saldobestätigungen und Ertragnisaufstellungen seiner deutschen Konten sowie Erklärungen und Belege für Mittelherkunft und -verwendung. Aufgrund der lediglich lückenhaft vorliegenden Unterlagen konnte die Vermögensentwicklung nicht nachvollzogen werden, was dem Angeklagten auch mehrfach mitgeteilt worden war. Im Ergebnis mussten deshalb gewisse Werte ermessensweise festgelegt werden. Es ist somit davon auszugehen, dass der Angeklagte eine Falschdeklaration in Kauf nahm. Sein Vorgehen ist somit als eventualvorsätzliche Handlung zu qualifizieren.

### **7.5.**

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

## **8.**

### **8.1.**

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. Eine vorbehaltlose Unterstützung setzt vorab voraus, dass der Steuerpflichtige den Willen der Selbstanzeige klar und deutlich zum Ausdruck bringt sowie die hinterzogenen Steuerfaktoren und den zugrunde liegenden Lebenssachverhalt aufdeckt. Auch wenn das Wort Selbstanzeige bzw. straflose Selbstanzeige nicht explizit erwähnt werden muss, so genügt die Lieferung blosser Anhaltspunkte nicht. Die Nachbesteuerung hat jedenfalls so zu erfolgen, dass sie von den Steuerbehörden bei genügender Aufmerksamkeit wahrgenommen und entziffert werden kann bzw. nach Treu und Glauben als solche verstanden werden muss. Es darf aber nicht vorausgesetzt werden, dass den Steuerbehörden quasi mit der Selbstanzeige "alles klar" sein muss. Die Steuerbehörden haben bei unklarer Sachlage nachzufragen. Verlangt die Steuerbehörde detailliertere Unterlagen oder unterbreitet sie dem Steuerpflichtigen Fragen, so hat dieser die notwendigen Unterlagen beizubringen und die Fragen korrekt und in der notwendigen Tiefe zu beantworten. Die Grenze der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bildet die Zumutbarkeit als Ausfluss des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 236 StG N 122 mit Hinweisen).

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 mit Hinweisen).

## 8.2.

Der Angeklagte hat die Selbstanzeige mit der Steuererklärung 2016 im Dezember 2017 eingereicht. Die Selbstanzeige wurde in Briefform verfasst, bezog sich ausschliesslich auf seine Konten in der Schweiz und in Deutschland und enthielt einen Anhang, mit einer Tabelle mit den im Brief erwähnten Konten (Bestand und Ertrag) über die Jahre 2007 bis 2016. Auf der Steuererklärung hat der Angeklagte bei der Frage *"Haben Sie bisher nicht versteuertes Einkommen und Vermögen, das Sie zur Nachbesteuerung anmelden wollen?"* die Antwort *"ja"* angekreuzt. Es ist unstrittig, dass der Angeklagte in der Steuererklärung 2016 erstmals noch weitere Einkommens- und Vermögenswerte (Schmuck, die deutsche Rente und das Bankkonto bei der E. \_\_\_\_\_) deklariert hat. Der Angeklagte macht geltend, dass er mit dem Kreuz bei *"ja"* klar zum Ausdruck gebracht habe, Schmuck, Rente und Bankkonto bei der E. \_\_\_\_\_ erstmals deklariert und zur Nachbesteuerung angemeldet zu haben (Protokoll, S. 8 f. und S. 11/12). Hierzu ist festzustellen, dass der Angeklagte zwar die fraglichen Einkommens- und Vermögenswerte von sich aus in der Steuererklärung 2016 deklariert hat. Er hat – im Gegensatz zur expliziten Angabe der deutschen und schweizerischen Konten (vgl. auch Bemerkung im Wertschriftenverzeichnis) – jedoch nirgends darauf hingewiesen, dass diese Werte in den Vorperioden nicht versteuert wurden. Er hat lediglich die einer Steuererklärung üblicherweise beizulegenden Belege bzw. Aufstellungen eingereicht und es damit darauf ankommen lassen, ob die Veranlagungsbehörde die diesbezügliche ungenügende Besteuerung in den Vorjahren entdeckt. Es fehlt unter diesen Umständen an der spontanen und klar erkennbaren Bekanntgabe des Willens des Angeklagten gegenüber den Steuerbehörden, die begangene Steuerhinterziehung aufzudecken und mittels Nachbesteuerung reinen Tisch zu machen (vgl. RGE vom 11. November 1999 [RV.1998.50083/K 3468] Erw. 7c).

Im Übrigen hat der Angeklagte die Selbstanzeige der deutschen D. \_\_\_\_\_ Konten vor seiner Krankheit eingereicht. Er handelte somit nicht – wie von ihm behauptet – mit dem Willen seine Erben zu entlasten (Protokoll S. 5 f.). Vielmehr ist davon auszugehen, dass er mit der Anzeige dem drohenden automatischen Informationsaustausch (nachfolgend AIA) zuvorkommen wollte. Dementsprechend hatte sein Schreiben vom 25. März 2018, mit welchem er Kontoauszüge von der D. \_\_\_\_\_ verlangte, auch den Titel *"Beschaffung von Kontoauszügen gemäss AIA"* (vgl. act. 74). Zudem enthielt

die Selbstanzeige nur diejenigen Vermögenswerte, welche auch durch den AIA aufgedeckt worden wären.

### **8.3.**

#### **8.3.1.**

Mit anschliessender Eröffnung des Nachsteuerverfahrens (Schreiben vom 15. Oktober 2020) wurde seitens des KStA in diesem Fall (dennoch) von Straflosigkeit ausgegangen (*"Gegenwärtig ist von Straflosigkeit auszugehen"*). Dem Angeklagten wurde Frist bis zum 30. November 2020 zur Einreichung der Kontenbelege eingeräumt. Mit E-Mail vom 23. November 2020 informierte der Angeklagte das KStA über seine bisherigen Bemühungen, die fehlenden Kontenbelege zu erhalten (Brief vom 25. März 2018 und E-Mailverkehr von Mai 2018, act. 74 bis 110) und fragte an, ob statt der edierten Akten sein "Vorschlag für die Nachbesteuerung" akzeptiert werden könnte. Das KStA lehnte mit E-Mail vom 24. November 2020 den Vorschlag ab und wies darauf hin, dass die verlangten Belege ohne weiteres per Mail erhältlich sein sollten. Damit die Bank Bescheid wisse, was sie liefern müsse, solle der Angeklagte bei seiner Anfrage die Bezeichnungen "Ertragnisaufstellungen" und "Saldobestätigungen" benutzen. Das KStA erstreckte die Frist zur Einreichung der Kontenbelege bis zum 28. Februar 2021.

Mit Schreiben vom 3. Februar 2021 teilte die deutsche D.\_\_\_\_\_ dem Angeklagten mit, dass die gewünschten Saldenbestätigungen und Ertragnisaufstellungen für die Jahre 2007 bis 2009 nicht mehr erstellt werden könnten, da aufgrund der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren keine Unterlagen mehr zur Verfügung stünden. Des Weiteren informierten sie den Angeklagten, dass die Saldenbestätigungen kostenpflichtig seien und daher ein unterschriebener Antrag zurückzusenden sei.

Mit E-Mail vom 8. Februar 2021 informierte der Angeklagte das KStA über das Schreiben der deutschen D.\_\_\_\_\_ ("Ihre Anforderung einer Saldenbestätigung") und fragte, ob mit den Saldenbestätigungen und Ertragnisaufstellungen das Nachsteuerverfahren erledigt werden könne. Gleichzeitig bat er um einen Vorschlag des KStA, wie das Verfahren ohne Saldenbestätigungen und Ertragnisaufstellungen erledigt werden könnte. Mit E-Mail vom 9. Februar 2021 führte das KStA aus: "Sofern die Vermögensentwicklung plausibel ist und sich keine weiteren Fragen nach der Herkunft von Geldern (konkret bei grösseren jährlichen Zunahmen der Vermögensstände aufdrängen, würden mir die Ertragnisaufstellungen und Saldobestätigungen (jeweils ab 2011) reichen und ich könnte das Verfahren abschliessen. Andernfalls müsste ich Sie dann noch auffordern, mir die unerklärlichen Zunahmen beim Vermögen zu erklären und belegen."

Der E-Mail vom 2. März 2021 hingte der Angeklagte wieder Schreiben der deutschen D.\_\_\_\_\_ an (datiert vom 18. Februar 2021), welche wiederum

darüber informierten, dass die Saldenbestätigung kostenpflichtig sei und einen unterschriebenen Antrag erfordere. Daraufhin erstreckte das KStA die Einreichfrist bis zum 31. Mai 2021.

Mit E-Mail vom 31. Mai 2021 reichte der Angeklagte ein Formular der deutschen D.\_\_\_\_\_ ein, worin er dieser den Auftrag erteilte "für alle Saldenbestätigungen und Ertragnisaufstellungen gemäss meiner E-Mail vom 06.01.2021". Der Angeklagte zeigte sich mit der kostenpflichtigen Auftragserteilung einverstanden. Der Auftrag ist am 11. Februar 2021 vom Angeklagten datiert und unterzeichnet worden. Ob dieser Auftrag tatsächlich eingereicht wurde, ist aus den Unterlagen nicht ersichtlich. Jedoch liegt ebenfalls ein Schreiben der deutschen D.\_\_\_\_\_ vom 11. März 2021 vor, mit welchem auf eine Anfrage des Angeklagten wie folgt reagiert wurde: "Sollten Sie uns den Auftrag erteilen, erhalten Sie von allen bei uns geführten Spar- und Girokonten eine Saldenbestätigung und Ertragnisaufstellung der Jahre 2011 bis 2015. Auf das Entgelt für die Saldenbestätigungen von den Sparbüchern werden wir nicht verzichten."

Mit E-Mail vom 1. Juni 2021 wurde dem Angeklagten eine letzte Fristerstreckung zur Einreichung der Ertragnisaufstellungen und Saldobestätigungen bis zum 31. August 2021 gewährt. Mit E-Mail vom 26. August 2021 reichte der Angeklagte eine selbst erstellte Tabelle mit dem Titel: "ENTWURF Nachweis von Vermögen und Ertrag zur straffreien Nachbesteuerung in den Jahren 2011 bis 2015" ein.

### **8.3.2.**

Wie bereits in Erwägung 5.3 festgestellt, fehlt vorliegend den Beweismitteln, welche vor der Eröffnung des Strafverfahrens am 21. August 2021 – und der damit einhergehenden Aufklärung über die Rechte des Angeklagten – eingereicht wurden, die Verwertbarkeit. Es ist somit in der Folge nicht im Detail auf die hiervor (Erw. 8.3.1) eingereichten Unterlagen und Informationen einzugehen, soweit sie den Angeklagten belasten, auch wenn er in seinen Rechtsschriften selbst darauf Bezug nimmt.

### **8.3.3.**

Mit Schreiben vom 31. August 2021 hat das KStA ein Strafverfahren wegen ungenügender Mitwirkung an der Sachverhaltsabklärung bzw. vollendeter Steuerhinterziehung eröffnet. Dem Angeklagten wurde eine Frist bis zum 30. September 2021 gewährt, um die Saldobestätigungen und Ertragnisaufstellungen der deutschen D.\_\_\_\_\_ für die Jahre 2007 bis 2015 sowie Erklärungen und Belege für die Mittelherkunft und -verwendung bzw. die nicht plausible Vermögensentwicklung gemäss Tabelle beizubringen. Dabei ist festzuhalten, dass das KStA vom Angeklagten bereits seit fast einem Jahr, nämlich seit Eröffnung des Nachsteuerverfahrens am 15. Oktober 2020, die diesbezüglichen Unterlagen verlangt hat. Mit E-Mail vom 11. Ok-



tober 2021 hat der Angeklagte innert erstreckter Frist zur Angelegenheit Stellung genommen und Unterlagen der deutschen D. \_\_\_\_\_ eingereicht.

Mit E-Mail vom 25. Oktober 2021 wies das KStA darauf hin, dass die Vermögensentwicklung aufgrund der eingereichten Unterlagen noch nicht plausibel sei und gewährte eine letzte Frist bis zum 30. November 2021, um eine Stellungnahme und Unterlagen einzureichen. Mit E-Mail vom 30. November 2021 bat der Angeklagte um einen Vorschlag, der den Abschluss des Nachsteuerverfahrens ermöglichen würde. Er reichte jedoch keine weiteren Unterlagen ein.

In der Folge hat das KStA dem Angeklagten am 7. Dezember 2021 den Strafbefehl wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindessteuern 2011 bis 2015 eröffnet.

#### **8.3.4.**

Der Angeklagte wirft dem KStA vor, jeweils unmöglich kurze Fristen festgelegt und überdies bei der Fristsetzung auf seine Krebserkrankung keine Rücksicht genommen zu haben (vgl. insbesondere auch Protokoll, S. 12). So habe beispielsweise das KStA mit E-Mail vom 25. Oktober 2021 erstmals detaillierte Bankauszüge vom Angeklagten verlangt. Diese beizubringen sei innert der dafür gewährten Frist bis am 30. November 2021 unmöglich gewesen.

Der Angeklagte hat erst mit E-Mail vom 11. Oktober 2021 und damit mehr als drei Jahre nach der Selbstanzeige Unterlagen zu den neu angezeigten Konten eingereicht. Obwohl er auf der mit der Selbstanzeige eingereichten Steuererklärung 2016 klar bestätigte, dass er die notwendigen Unterlagen beilegen werde (vgl. Kreuz bei der Anmeldung von Einkommen und Vermögen zur Nachbesteuerung; auch Selbstanzeige). Warum der Angeklagte nicht bereits mit der Selbstanzeige sämtliche Kontounterlagen eingereicht hat, ist nicht nachvollziehbar. Ausser er wollte aus zeitlichen Gründen – aufgrund des drohenden AIA – die Selbstanzeige machen, bevor er die Unterlagen vollständig zusammengetragen hatte (vgl. Erw. 8.2). Das KStA hat mit Eröffnung des Strafverfahrens am 31. August 2021 die – zur Sachverhaltsabklärung notwendigen – Saldobestätigungen und Ertragnisaufstellungen der deutschen D. \_\_\_\_\_ für die Jahre 2011 bis 2015 verlangt. Ausserdem wurden Erklärungen und Belege für die Mittelherkunft und -verwendung bzw. die nicht plausible Vermögensentwicklung angefordert. Dazu wurde dem Angeklagten Frist bis zum 30. September 2021 gegeben. Die Frist wurde in der Folge bis am 30. November 2021 verlängert. Anders als vom Angeklagte dargelegt, hatte dieser somit drei Monate Zeit, die verlangten Unterlagen und Erklärungen einzureichen. Diese lagen jedoch bei Erlass des Strafbefehls am 7. Dezember 2021 immer noch nicht vor. Es kann dem Angeklagten somit nicht gefolgt werden, wenn er geltend machen lässt, dass das KStA zu kurze Fristen gesetzt habe. Auch eine vorbehalt-

lose Aufdeckung des Sachverhalts durch den Angeklagten ist somit nicht erfolgt.

#### **8.4.**

Der Angeklagte hat einerseits gewisse in den Vorperioden nicht deklarierten Werte mit der Selbstanzeige nicht explizit angegeben, sondern bloss in der Steuererklärung 2016 ohne besonderen Hinweis deklariert, andererseits hat er die verlangten Bankunterlagen trotz mehrfacher Aufforderung nicht eingereicht. Der Angeklagte hat somit weder sämtliche bisher nicht deklarierten Elemente in der Selbstanzeige offengelegt, noch hat er die Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vollständig unterstützt. Folglich kann das vorliegende Verhalten des Angeklagten nicht unter die straflose Selbstanzeige nach § 236 Abs. 3 StG subsumiert werden.

#### **9.**

Es liegen weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vor.

#### **10.**

Zusammenfassend ergibt sich, dass der 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 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.).

###### **11.2.2.**

Das KStA hat in den Jahren 2011 bis 2015 einen hypothetischen Steuerausfall von insgesamt CHF 83'691.00 errechnet (= berechnete Busse / 60 x 100 gemäss Berechnung Busse zum korrigierten Strafbefehl, S. 3 ff., act. 498 ff.):

###### **11.2.3.**

Nachdem sich keine Anhaltspunkte dafür finden, dass die rechtskräftigen Veranlagungen 2011 bis 2015 und die darauf gestützte Nachsteuerberech-

nung des KStA von insgesamt CHF 83'691.00 unzutreffend wäre, kann auf diese abgestellt werden. Bei einem Verschuldensanteil des Angeklagten von 100 % ergibt sich folglich ein hypothetischer Steuerausfall von CHF 83'691.00.

### **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 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).

#### **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. Strafmildernde Gesichtspunkte könnten damit bei vorsätzlicher Tatbegehung insgesamt zu einer Reduktion von höchstens 50 % der Regelstrafe führen.

### **11.4.**

#### **11.4.1.**

Das KStA hat zur Strafzumessung ausgeführt, unter dem Titel "Kooperation" und "Reue" wirke sich strafmindernd aus, dass das Nachsteuerverfahren vom Angeklagten mit einer (wenn auch strafbaren) Selbstanzeige selbst eingeleitet und die nicht deklarierten Werte teilweise selber offengelegt worden seien. Angesichts der zahlreichen nötigen Aktenenergänzungs-

aufforderungen und der bis zuletzt unvollständigen Sachverhaltsklärung (es hätten Ermessensaufrechnungen beim Vermögen vorgenommen werden müssen) trotz Zumutbarkeit und Möglichkeit zur Klärung des Sachverhalts, könne nicht der volle strafrechtlich mögliche Kooperationsabzug, immerhin aber ein deutlicher Einschlag auf dem Bussenmass gewährt werden. Im Einspracheverfahren werde zudem neu der Strafminderungsgrund der "überlangen Verfahrensdauer" berücksichtigt, obwohl sich die Verfahrensdauer nicht zuletzt auch wesentlich durch die mangelhafte Mitwirkung des Angeklagten an der Sachverhaltsabklärung verlängert habe. In Würdigung aller Umstände werde eine Busse von 60 % der hinterzogenen Steuer als sachgerecht erachtet (vgl. Strafbefehl und korrigierter Strafbefehl).

#### **11.4.2.**

Der Angeklagte lässt ausführen, mit Bezug auf die Höhe der Festsetzung der Busse des Angeklagten bestünden verschiedene relevante Strafminderungsgründe. Es sei strafmindernd zu berücksichtigen, dass der Angeklagte eine Selbstanzeige eingereicht und damit zum Ausdruck gebracht habe, dass er die erfolgte Nichtdeklaration aufrichtig bereue und reinen Tisch machen möchte. Angesichts der von ihm selbst verursachten komplexen Kontoverhältnisse und Vermögensverschiebungen im Nachbesteuerungszeitraum wäre es möglicherweise besser gewesen, er hätte die Selbstanzeige unter Beizug eines Treuhänders bzw. eines Fachmanns erstellt und eingereicht, anstatt dies selbst zu machen. Der Angeklagte habe dies unterschätzt und sei davon ausgegangen, es würde genügen, die notwendigen Angaben zu machen. Er habe nicht damit gerechnet, dass er sämtliche Bankauszüge aller betroffenen Konten zum Nachweis des Sachverhalts beibringen müsse und sei durch die erfolgten Beweisaufgaben, durch das unkooperative Verhalten seines deutschen Bankinstituts D.\_\_\_\_, den Zeitdruck und seiner zunehmenden Gesundheitsprobleme überfordert gewesen. Zusammenfassend rechtfertige es sich unter stärkerer Gewichtung der Strafminderungsumstände damit, eine Busse in der Höhe von 40 % zu verhängen (Einsprache).

#### **11.4.3.**

Das Gericht mildert 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 Selbstanzeige wurde zusammen mit der Steuererklärung 2016 eingereicht (Eingang GStA am 3. Januar 2018). Erst mit dem Eingang der Selbstanzeige hatten die Steuerbehörden Kenntnis von den bisher nicht deklarierten Vermögenswerten. Mit anderen Worten fällt der Beginn des vorliegenden Strafverfahrens (zu Gunsten des Angeklagten; vgl. Erw. 5.3) frühestens auf den 3. Januar 2018. Damit sind seit dem Beginn des Verfahrens rund 6 Jahre vergangen. Bei einer Verjährungsfrist von 10 Jahren sind vorliegend zwei Drittel der Frist verstrichen, weshalb die Strafe aufgrund langer Verfahrensdauer um 20 % zu reduzieren ist.

#### **11.4.4.**

Im Rahmen der Strafzumessung ist auf den gesundheitlichen Zustand im Zeitpunkt der Strafzumessung abzustellen. Der vom KStA vorgenommene Strafminderung aufgrund des schlechten gesundheitlichen Zustands des Angeklagten ist nicht zu folgen, da die Behandlung seiner Krebserkrankung bereits vorher abgeschlossen war. Die nun diesbezüglich notwendigen jährlichen Kontrollen sind wie andere jährliche Kontrolluntersuchungen kein Grund für eine Strafminderung. Zudem führte der Angeklagte an der Verhandlung selbst aus, dass er aktuell lediglich "Probleme mit dem Gehör" habe (Protokoll S. 3). Da vorliegend keine Strafminderungsgründe vorliegen, ist aufgrund der gesundheitlichen Situation des Angeklagten keine Strafreduktion angebracht.

#### **11.4.5.**

Dem Angeklagten ist eine eventualvorsätzliche, vollendete Steuerhinterziehung zur Last zu legen. Zu berücksichtigen ist die lange Verfahrensdauer und der Umstand, dass der Angeklagte eine (zwar unvollständige) Selbstanzeige eingereicht hat. 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 Angeklagte bei vollendeter Steuerhinterziehung angemessen.

Folglich setzt das Spezialverwaltungsgericht die Busse für eine eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung auf 60 % der hinterzogenen Steuer von CHF 83'691.00, somit auf CHF 50'214.20 fest.

## **12.**

### **12.1.**

Das KStA hat den Antrag gestellt, den Angeklagten zur Bezahlung einer Anklagegebühr in der Höhe von CHF 4'000.00 zu verpflichten. Es stützt sich dabei auf das Dekret über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987 (VKD). Nach § 15 Abs. 1<sup>bis</sup> VKD beträgt die Gebühr für Anklagen einschliesslich des Vorverfahrens inklusive der Kanzleiaufwendungen CHF 300.00 bis CHF 15'000.00.

### **12.2.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Urteil vom 1. September 2021 (3-RV.2020.18) bestätigt, dass die im VKD vorgesehenen Strafbefehlsgebühren erhoben werden dürfen. Ebenso hat es die "Regelung Gebühren im Strafbefehlsverfahren wegen Steuerhinterziehung" des KStA vom 22. Dezember 2017 grundsätzlich bestätigt. Auch im vorliegenden Verfahren beinhaltet die Regelung des KStA eine angemessene Gebührenfestsetzung.

### **12.3.**

Gestützt auf die Regelung des KStA resultiert vorliegend eine Gebühr von unverändert CHF 4'000.00, 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 50'214.60 wird vollumfänglich bestätigt. Bei diesem Verfahrensausgang hat der Angeklagte die Kosten des Verfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

### Das Gericht erkennt:

**1.**

Der Angeklagte wird wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2011 bis 2015 zu einer Busse von CHF 50'214.60 verurteilt.

**2.**

Der Angeklagte hat die Anklagegebühr von CHF 4'000.00 zu tragen, welche vom KStA zusammen mit der Busse bezogen wird.

**3.**

Der Angeklagte hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 4'000.00 der Kanzleigebühr von CHF 290.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 4'390.00 zu bezahlen.

**4.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:

die Vertreterin 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, Obere Vorstadt 37, 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, 27. Juni 2024

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner