

3-RV.2022.76

P 22

Urteil vom 23. Februar 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Lämmli
 Gerichtsschreiberin Bernhard

Anklagebehörde **Steueramt des Kantons Aargau Geschäftsbereich Recht,**
 Nachsteuern und Bussen

Angeklagter **A. _____**

 vertreten durch LB Treuhand AG, Forstackerstrasse 1,
 Postfach 810, 4800 Zofingen

Gegenstand **Strafbefehl Nr. 20.0634**
 betreffend versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und
 Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Das Gemeindesteueramt Q. meldete dem Kantonalen Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Nachsteuern und Bussen (im Folgenden: KStA), dass A. im Veranlagungsverfahren die BVG-Rente nicht deklariert habe (weitere abgeänderte Positionen könnten aus der Steuerveranlagung entnommen werden) und deshalb eine versuchte Steuerhinterziehung vorliegen könnte. Das Gemeindesteueramt Q. hat die Aufrechnung in der Veranlagung 2016 vorgenommen.

2.

Mit Schreiben vom 17. September 2021 teilte das KStA A. mit, es müsse angenommen werden, dass er versucht habe, Steuern zu hinterziehen. Er habe eine ausserordentliche Dividende von CHF 100'000.00 sowie eine BVG-Rente von CHF 13'236.00, somit insgesamt CHF 113'236.00, in der Steuererklärung 2016 nicht deklariert. Daher werde ein Bussenverfahren eröffnet. Gleichzeitig wurde ihm bis zum 15. Oktober 2021 Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen gegeben.

3.

Mit Schreiben vom 20. September 2021 liess A. zur Angelegenheit Stellung nehmen.

4.

Mit Strafbefehl vom 25. Oktober 2021 auferlegte das KStA A. wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindessteuern 2016 eine Busse von CHF 8'731.90.

5.

Gegen den Strafbefehl liess A. mit Schreiben vom 3. November 2021 Einsprache erheben und folgenden Antrag stellen:

"Der Strafbefehl und die Bussenverfügung seien vollständig aufzuheben."

6.

Am 3. Juni 2022 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, gegen A. Anklage und stellte folgende Anträge:

"1.

Gestützt auf den angefochtenen Strafbefehl Nr. 20.0634 vom 25. Oktober 2021 sei das Verfahren vor Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, gemäss §§ 249 ff. StG durchzuführen.

2.

Es wird beantragt, die Verfahrensakten des Beschwerdeverfahrens 3-BB.2022.4 (Vorwurf der versuchten Steuerhinterziehung der direkten

Bundessteuer 2016) beizuziehen und als integraler Bestandteil des dieser Anklage zugrundeliegenden Strafverfahrens wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu behandeln.

3.

Der Beschuldigte sei im Sinne des Strafbefehls Nr. 20.0634 vom 25. Oktober 2021 zu bestrafen.

4.

a)

Unter Kostenfolge.

b)

Der Beschuldigte sei zur Bezahlung einer Anklagegebühr in der Höhe von CHF 800.00 zu verpflichten."

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Nachsteuer- und Bussenverfahrens betreffend versuchte Steuerhinterziehung der direkten Bundessteuern 2016 (3-BB.2022.4) in Sachen A. beigezogen.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Kantonalen Steueramt, Sektion Verrechnungssteuer und Wertschriftenbewertung (im Folgenden: KStA VSt), den Entscheid betreffend Verrechnungssteuer 2016 vom 1. März 2018, die Einsprache betreffend diesen Entscheid, sowie den Entscheid betreffend Verrechnungssteuer 2016 vom 8. November 2018 einverlangt und zu den Akten genommen.

9.

Mit der Vorladung vom 26. Januar 2023 wurde A. eine Reformatio in peius angedroht.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat am 23. Februar 2023 eine Verhandlung mit Partei- und Zeugenbefragung durchgeführt (Protokoll der Verhandlung vom 23. Februar 2023 [nachfolgend: Protokoll]).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorgeworfene versuchte Steuerhinterziehung bezieht sich auf das Steuerjahr 2016. Massgebend 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, der Angeklagte habe in der Steuererklärung 2016 folgende Faktoren nicht oder nur unvollständig deklariert:

- Beteiligungsertrag C. AG: effektiv CHF 200'000.00, deklariert CHF 100'000.00;
- Rente 2. Säule: effektiv CHF 13'236.00, deklariert CHF 0.00.

Das Gemeindesteueramts Q. habe daher im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens zur Steuerperiode 2016 entsprechende Aufrechnungen vornehmen müssen. Diese Steuerveranlagung sei zwischenzeitlich samt den genannten Aufrechnungen unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Der Angeklagte habe somit in seiner Steuererklärung 2016 unbestrittenermassen sein Einkommen nur unvollständig deklariert.

Auch wenn die steuerpflichtige Person ihre Steuererklärung nicht selbst ausfülle, so sei sie gleichwohl für deren Richtigkeit und Vollständigkeit verantwortlich, bestätige sie diese doch explizit mit ihrer Unterschrift. Sie dürfe sich damit nicht vorbehaltlos auf die Arbeit eines Dritten verlassen. Vielmehr gebiete ihr die sie treffende Sorgfalts- und Aufsichtspflicht, die von einem Dritten vorbereitete Steuererklärung im Rahmen des objektiv Zumutbaren zu überprüfen. Vorliegend müsse davon ausgegangen werden, dass der Angeklagte die Steuererklärung 2016 vor deren Unterzeichnung und Abgabe nicht mehr überprüft habe, ansonsten ihm zumindest die nur unvollständige Deklaration der erhaltenen Dividenden aufgefallen (CHF 100'000.00 statt CHF 200'000.00) wäre. Mit einem solchen Vorgehen habe der Angeklagte eine Unterbesteuerung zumindest billigend in Kauf genommen und habe eine solche auch für möglich halten müssen. Dem

Angeklagten sei damit zumindest eine eventualvorsätzliche Handlungsweise vorzuwerfen.

An der Verhandlung vom 23. Februar 2023 hielt das KStA an seiner Argumentation und den Anträgen fest. Zudem hob das KStA hervor, dass der Angeklagte an der Verhandlung selbst ausgeführt habe, er habe die Arbeit seines Treuhänders nicht detailliert kontrolliert und daher mit Eventualvorsatz gehandelt (Protokoll, S. 7 f.).

3.2.

Der Angeklagte lässt mit Stellungnahme vom 20. September 2021 sowie der Einsprache vorbringen, er habe im Sommer 2016 das Pensionsalter erreicht, aber in seiner Gesellschaft, C. AG, weitergearbeitet. Nach Abgabe der Steuererklärung 2016 habe das Gemeindesteueramt Q. von der Vertreterin das Einreichen einer Steuerbescheinigung der nicht deklarierten BVG-Renten verlangt. Nach Rückfrage habe die Vertreterin festgestellt, dass tatsächlich bereits im Jahr 2016 eine Rente ausgerichtet worden sei. Der Sachverhalt sei sowohl beim Angeklagten als auch bei der Vertreterin vergessen gegangen.

Die C. AG habe an der ordentlichen Generalversammlung vom 24. Juni 2016 eine Dividende von CHF 100'000.00 per 15. Dezember 2016 beschlossen. Diese sei mittels Formular 103 ordentlich gemeldet und die Verrechnungssteuer fristgerecht abgeliefert worden. Im Hinblick auf den im Jahr 2017 realisierten Firmenverkauf habe der Angeklagte an der ausserordentlichen Generalversammlung vom 21. Dezember 2016 eine Substanzdividende von CHF 100'000.00 mit Fälligkeitsdatum 23. Dezember 2016 beschlossen. Da es sich um eine einmalige, ausserordentliche Dividende gehandelt habe, sei diese Transaktion unglücklicherweise bei der Erstellung der Steuererklärung sozusagen zwischen "Stühle und Bänke" gefallen. Der Dividendenbeleg sei fälschlicherweise bei den Steuerunterlagen 2017 abgelegt worden. Betreffend der am 20. Februar 2018 beim Gemeindesteueramt Q. nachdeklarierten ausserordentlichen Substanzdividende vom 21. Dezember 2016 sei am 26. März 2018 beim KStA VSt Einsprache gegen den Verrechnungssteuer-Entscheid vom 1. März 2018 erhoben worden. Die Einsprache sei am 8. November 2018 vollumfänglich gutgeheissen worden.

Der Steuerpflichtige habe weder vorsätzlich noch eventualvorsätzlich versucht, Steuern zu hinterziehen. In Bezug auf die fälschlicherweise nicht deklarierte Substanzdividende werde auf die Begründung in der Einsprache gegen den Verrechnungssteuer-Entscheid verwiesen. Die vom Gemeindesteueramt Q. im Rahmen des Veranlagungsverfahrens festgestellte fehlende Deklaration der im Jahr 2016 erstmalig zur Auszahlung gelangten BVG-Rente müsse der Vertreterin angelastet werden.

An der Verhandlung vom 23. Februar 2023 hielt der Angeklagte an seiner Argumentation und seinen Anträgen fest. Der Angeklagte bekräftigte, dass er keine detaillierten Steuerkenntnisse habe und ein Vorsatz nicht vorliege. Denn einerseits habe er die Zahlung im Jahr 2017 deklarieren wollen und andererseits hätte er keinen Vorteil gehabt, wenn er die Verrechnungssteuer als Folge der Nichtdeklaration hätte bezahlen müssen (Protokoll, S. 8).

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 blossе Wahrscheinlichkeit für eine Verurteilung nicht, absolute Sicherheit ist aber auch nicht erforderlich (R. Hauser/E. Schweri/K. Hartmann, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6. Auflage, Basel 2005, § 54 N 11).

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.

Es steht fest und wurde vom Angeklagten nicht bestritten, dass ein Teil seines Einkommens in der Höhe von CHF 113'236.00 zu Unrecht nicht deklariert wurde (E-Mails von D., LB Treuhand AG, vom 17. Januar 2018 sowie vom 20. Februar 2018). Der Angeklagte lässt geltend machen, dass sofort nach Entdeckung der Nicht-Deklaration der ausserordentlichen Dividende das zuständige Gemeindesteuernamt Q. informiert worden sei. Diese Aussage stimmt so nicht: Die Information an das Gemeindesteuernamt Q. erfolgte erst, nachdem die Vertreterin durch das Gemeindesteuernamt Q. auf die fehlerhafte Deklaration aufmerksam gemacht wurde (vgl. E-Mail vom 20. Februar 2018). Auch in Bezug auf die nicht deklarierte BVG-Rente ist festzuhalten, dass die Vertreterin des Angeklagten selbst ausführt, sie reiche die Rentenbestätigung *auf Verlangen* ein (vgl. E-Mail vom 17. Januar 2018). Somit ist festzuhalten, dass wenn sich die Veranlagungsbehörde auf die Angaben des Angeklagten verlassen hätte, eine Unterversteuerung eingetreten wäre. 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. Damit war die Steuererklärung 2016 des Angeklagten unvollständig.

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. 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).

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.

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

6.4.

6.4.1.

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).

6.4.2.

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).

6.4.3.

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 Haupteinkommens (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."

7.

7.1.

Der Angeklagte wusste von den nicht deklarierten Einkommensteilen bzw. musste davon wissen. Die Ausschüttung der ausserordentlichen Substanzdividende von CHF 100'000.00 wurde an der ausserordentlichen Generalversammlung vom 21. Dezember 2016 durch den Angeklagten als Vorsitzenden und D. beschlossen und der Generalversammlungsbeschluss von diesen unterzeichnet (vgl. Protokoll der ausserordentlichen Generalversammlung vom 21. Dezember 2016). Die Fälligkeit der ausserordentlichen Dividende wurde auf den 23. Dezember 2016 festgelegt und am 27. Dezember 2016 verbucht. Beide Vorgänge / Entscheide wurden vom Angeklagten mitgetragen bzw. veranlasst. Insoweit hat der Angeklagte aktiv gehandelt. Der Angeklagte hat zudem an der Verhandlung ausgeführt, dass er die C. AG im Hinblick auf seine Pensionierung habe verkaufen wollen. In diesem Zusammenhang habe man festgestellt, dass er in den Vorjahren kaum Gewinn entnommen habe und vor einem Verkauf die flüssigen Mittel der Aktiengesellschaft zu reduzieren seien. Deshalb sei bereits in den Vorjahren jeweils eine ausserordentliche Dividende ausgeschüttet worden. Zahlungsaufträge der C. AG habe einzig der Angeklagte unterzeichnet (Protokoll S. 4). Es kann somit festgehalten werden, dass die Ausschüttung der ausserordentlichen Dividende kein einmaliger/ erstmaliger Vorgang war, sondern planmässig im Hinblick auf die Unternehmensnachfolge erfolgte. Auch das spricht klar für ein bewusstes Handeln. Da der Angeklagte den Zahlungsauftrag unterzeichnet hat, musste er – entgegen seinen anderweitigen Ausführungen – auch davon Kenntnis haben, dass die Auszahlung im Jahr 2016 stattfand und zu deklarieren war. Aus diesem Ablauf ist ohne weiteres ersichtlich, dass die Nichtdeklaration nicht auf einem einfachen Versehen beruhte.

Auch von der Altersrente im Umfang von CHF 13'236.00 hatte der Angeklagte Kenntnis, denn diese wurde ihm – wie im Schreiben vom 17. Januar 2017 an den Angeklagten explizit für die Steuererklärung ausgewiesen – im Jahr 2016 für den Zeitraum vom 1. Juli 2016 bis zum 31. Dezember 2016 ausbezahlt. Die fehlende Deklaration wäre bei einer minimalen Kontrolle ohne weiteres feststellbar gewesen zumal die AHV-Rente deklariert worden ist.

Der Nachweis dieses Wissens führt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Annahme, er habe eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen.

Der Angeklagte hat im Jahr 2016 lediglich den Betrag von CHF 268'060.00 als steuerbares Einkommen in der Steuererklärung deklariert. Tatsächlich hat er im Jahr 2016 insgesamt CHF 113'236.00 mehr verdient. Damit sind auch die in der zitierten Rechtsprechung aufgestellten Grenzwerte für Eventualvorsatz klar überschritten. Der Angeklagte gibt an, dass er lediglich die Schlüsselzahlen der Steuererklärung kontrolliert habe (Protokoll S. 4). Unabhängig davon, hätte die Falschdeklaration aufgrund der Höhe der fehlenden Einkommensteile vom Pflichtigen unmöglich übersehen werden können. Allein deshalb ist sein Vorgehen als eventualvorsätzliche Handlung zu qualifizieren.

7.2.

Der Angeklagte lässt geltend machen, das KStA VSt habe den Sachverhalt bereits geprüft und sei zum Schluss gekommen, dass ihm kein vorsätzliches Handeln vorzuwerfen sei und die Verrechnungssteuer der irrtümlich nicht deklarierten ausserordentlichen Dividende zurückerstattet werde. Deshalb könne der Sachverhalt für die Belange der Einkommenssteuer nicht willkürlich als eventualvorsätzlich bezeichnet werden.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung setzen der Grundsatz der Rechtskraft und von ne bis in idem voraus, dass der Gegenstand des Verfahrens, Betroffene und Sachverhalt übereinstimmen. Das Rückerstattungsverfahren der Verrechnungssteuer und das Strafverfahren betreffend versuchte Steuerhinterziehung sind gesonderte Verfahren, welche nicht den gleichen Gegenstand haben. Das Verfahren in Bezug auf die Verrechnungssteuer hat keinen strafrechtlichen Charakter, folglich ist der Entscheid in Bezug auf die Frage, ob der Angeklagte fahrlässig oder vorsätzlich gehandelt hat, im vorliegenden Strafverfahren nicht bindend. Die Grundsätze res iudicata pro veritate habetur und ne bis in idem finden keine Anwendung (Bundesgerichtsurteil vom 20. September 2019 [2C_78/2019]). Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Entscheid des KStA VSt für die Beurteilung des Sachverhalts nicht bindend bzw. gar nicht relevant ist.

7.3.

Der Angeklagte lässt vorbringen, er habe die Dividende der Verrechnungssteuer mittels Formular 103 bzw. 102 rechtzeitig gemeldet. Diese Meldung sei vom Angeklagten selber unterzeichnet worden, womit sein Wille zur ordentlichen Deklaration dokumentiert sei.

Der Angeklagte hat in seiner (privaten) Steuererklärung 2016 lediglich einen Bruttoertrag von CHF 100'000.00 (bzw. CHF 100'025.00) deklariert. Die ausserordentliche Dividende hat er folglich nicht angegeben. Daran ändert auch nichts, dass die ausserordentliche Dividende mit dem Formular 102 durch die C. AG gemeldet wurde. Die unterbliebene Deklaration des Bruttoertrags 2016 konnte die Veranlagungsbehörde nicht durch Durchsicht der Beilagen zur Steuererklärung des Angeklagten feststellen. Sie hätte hierzu separat, nicht unmittelbar beim Angeklagten, spezifisch bei der betroffenen Aktiengesellschaft Abklärungen zu der korrekt deklarierten Dividendenausschüttung vornehmen müssen, um die Nichtdeklaration zu erkennen. Dazu war sie nicht verpflichtet. Weder eine Deklaration mittels Formular 103 noch 102 durch die Aktiengesellschaft vermag somit die vollständige Einkommensdeklaration zu ersetzen.

7.4.

7.4.1.

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).

7.4.2.

Der Angeklagte lässt argumentieren, die Nichtdeklaration sei allein auf ein Versehen bzw. Vergessen seiner Vertreterin zurückzuführen. Dazu ist fest-

zuhalten, dass der Angeklagte die von seiner Vertreterin ausgefüllte Steuererklärung 2016 selber unterzeichnete und mit seiner Unterschrift bestätigte, dass sie vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt wurde (vgl. Steuererklärung 2016) 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]). Folglich ist aus der Nichtdeklaration 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.

7.5.

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

8.

Es liegen weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vor.

9.

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Angeklagte gegen § 237 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 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.).

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.

Das KStA hat im Jahr 2016 einen hypothetischen Steuerausfall von CHF 14'533.20 errechnet (vgl. Anhang zum Strafbefehl vom 25. Oktober 2021).

10.4.2.

Nachdem sich keine Anhaltspunkte dafür finden, dass die rechtskräftige Veranlagung 2016 und die darauf gestützte Berechnung der hypothetischen Nachsteuer des KStA von CHF 14'533.20 unzutreffend wäre, kann auf diese abgestellt werden.

10.5.

Nachfolgend ist 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.

10.6.

10.6.1.

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).

10.6.2.

Das KStA hat bei der Strafzumessung die Schuldform (Eventualvorsatz) strafmindernd berücksichtigt (vgl. Strafbefehl). Das KStA hätte daher die

Busse bei einer vollendeten Steuerhinterziehung im Steuerjahr 2016 auf 90 % der hinterzogenen Steuer ("hypothetische Nachsteuer") festgelegt (vgl. Strafbefehl).

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]). Nicht wegen Eventualvorsatzes jedoch aufgrund des jahrelang bestehenden Vertrauensverhältnisses zu seinem Treuhänder ist die Einsatzstrafe dem etwas reduzierten Verschulden entsprechend auf 80 % der hypothetischen Nachsteuer festzusetzen, was folglich einen hypothetischen Steuerausfall von gerundet CHF 11'626.00 ergibt.

10.6.3.

Dem Angeklagten ist eine eventualvorsätzliche, versuchte Steuerhinterziehung zur Last zu legen. Strafmindernde oder -schärfende Faktoren sind nicht ersichtlich. Angesichts der gesamten Umstände erachtet das Spezialverwaltungsgericht eine Busse von 80 % der hinterzogenen Steuer als dem Verschulden und den persönlichen Verhältnissen des Angeklagten bei vollendeter Steuerhinterziehung als angemessen.

Folglich setzt das Spezialverwaltungsgericht die Busse (für eine eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung) auf 80 % der hinterzogenen Steuer ("hypothetische Nachsteuer") und somit auf gerundet CHF 11'626.00 fest.

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 2016 beträgt demnach CHF 7'751.00 (2/3 von CHF 11'626.00). Eine Reformatio in peius (in der Vorladung angedroht) entfällt damit.

11.

11.1.

Das KStA hat den Antrag gestellt, den Angeklagten zur Bezahlung einer Anklagegebühr in der Höhe von CHF 800.00 zu verpflichten. Es stützt sich dabei auf das Dekret über die Verfahrenskosten vom 24. November 1987

(VKD). Nach § 15 Abs. 1^{bis} VKD beträgt die Gebühr für Anklagen einschliesslich des Vorverfahrens inklusive der Kanzleiaufwendungen CHF 300.00 bis CHF 15'000.00.

11.2.

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.

11.3.

Gestützt auf die Regelung KStA resultiert vorliegend – trotz teilweisem Obsiegen, aufgrund des Verursachens des Verfahrens – eine Gebühr von unverändert CHF 800.00, welche vom KStA zusammen mit der Busse zu beziehen ist.

12.

12.1.

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.

12.2.

Gemessen an seinen Anträgen obsiegt der Angeklagte zu rund 10 %. Er hat dementsprechend 90 % der Kosten des Verfahrens zu tragen.

12.3.

Ausserdem ist dem Angeklagten für die Vertretung im Verfahren anteilmässig eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Auch bei der Vertretung durch Treuhänder und Steuerberater stellt der Anwalts-tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikosten-ersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.1 60]).

12.4.

Der Streitwert beträgt CHF 8'731.90. Die Parteientschädigung liegt damit zwischen CHF 600.00 und CHF 4'000.00. Vorliegend hat der Fall einen mittleren Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung. Zudem ist von einem maximal mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf

CHF 2'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind dem Verfahrensausgang entsprechend 10 % mit CHF 200.00 (inkl. 7.7% MWSt und Auslagen) zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Angeklagte wird wegen versuchter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einer Busse von CHF 7'751.00 verurteilt.

2.

Der Angeklagte hat die Anklagegebühr von CHF 800.00 zu tragen, welche vom KStA zusammen mit der Busse bezogen wird.

3.

Die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 230.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 630.00, werden zu 90 % mit CHF 567.00 dem Angeklagten auferlegt. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 200.00 (inkl. MWSt) 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, 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, 23. Februar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard