

# **AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.76 vom 23. Februar 2023**

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2023-02-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag\\_spezialverwaltungsgericht\\_3-RV.2022.76](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2022.76)

FR: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.76 du 23 février 2023

IT: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.76 del 23 febbraio 2023

## **Erwägungen**

### **E. 8**

Es liegen weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vor.

### **E. 9**

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

### **E. 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).

### **E. 10.2**

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

### **E. 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

- 14 - 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.

### **E. 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).

#### **E. 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.

#### **E. 10.5**

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.

#### **E. 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).

#### **E. 10.6.2**

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

- 15 - 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.

#### **E. 10.6.3**

Dem Angeklagten ist eine eventualvorsätzliche, versuchte Steuerhinterziehung zur Last zu legen. Strafmildernde oder -scharfende 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.

### **E. 10.7.1**

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

### **E. 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.

### **E. 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

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

### **E. 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 Gebührensatzung.

### **E. 11.3**

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

### **E. 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.

### **E. 12.2**

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

### **E. 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]).

### **E. 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 - 17 - 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.

- 18 - 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 Kanzleigegebühr 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 Gemeindesteuernamt 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

#### **E. 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]).

- 19 - Aarau, 23. Februar 2023 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher Bernhard

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.