

# **AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.87 vom 20. Juli 2023**

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2023-07-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/ag\\_spezialverwaltungsgericht\\_3-RV.2022.87](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2022.87)

FR: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.87 du 20 juillet 2023

IT: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2022.87 del 20 luglio 2023

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Gemeindesteuernamt Q. meldete dem Kantonalen Steueramt, Sektion Rechtsdienst, Bereich Nachsteuern und Bussen (im Folgenden: KStA), dass A. in den Steuererklärungen 2013 bis 2016 die Liegenschaft in R. weder beim Einkommen, noch beim Vermögen deklariert habe. Mit Schreiben vom 13. November 2020 teilte das KStA A. mit, es müsse angenommen werden, dass er Steuern hinterzogen habe. Daher werde ein Nachsteuer- und Bussenverfahren eröffnet. Gleichzeitig wurde ihm bis zum 13. Dezember 2020 Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen gegeben.

### **E. 2**

A. nahm weder Stellung, noch reichte er Unterlagen ein.

### **E. 3**

Mit Strafbefehl vom 12. Januar 2021 auferlegte das KStA A. wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 bis 2016 eine Busse von CHF 7'803.50.

#### **E. 3.1**

Das KStA hat mit dem Strafbefehl und der Anklage festgehalten, der Angeklagte habe es in den Jahren 2013 bis 2016 jeweils unterlassen eine Steuererklärung einzureichen, weshalb er jeweils nach Ermessen veranlagt worden sei. Das dem Angeklagten gehörende Stockwerkeigentum an der X-Strasse 131 in S. habe mangels Deklaration und anderweitiger Kenntnisse nicht in die Veranlagungen miteinbezogen werden können. Erst mit dem Eingang der Steuermeldung des Steueramtes R. über den Verkauf der Liegenschaft hätten die Steuerbehörden davon Kenntnis erhalten. Da der Angeklagte die von ihm geltend gemachten gesundheitlichen Probleme trotz mehrfacher Aufforderung nicht mit einem Arztzeugnis belegt habe, lasse sich dieses Vorgehen nur als vorsätzliche, zumindest eventualvorsätzliche, eine Steuerhinterziehung bezweckende Handlungsweise erklären. Die gesetzlichen Voraussetzungen für das Aussprechen einer Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung seien gegeben. Das KStA auferlegte dem Angeklagten eine Busse von CHF 7'803.50, entsprechend einer Busse von 100 % der hinterzogenen Steuer.

#### **E. 3.2**

Der Angeklagte hat in der Einsprache gegen den Strafbefehl vorbringen lassen, er habe die Einnahmen und Ausgaben aus dem Stockwerkeigentum irrtümlicherweise nicht deklariert. Die Nachsteuern würden demzufolge anerkannt. Da der Angeklagte seit längerem unter massiven psychischen Problemen und Überlastung leide, sei er nicht in der Lage gewesen, Fristen einzuhalten, Pendenzen zu erledigen oder die Steuererklärung fachgerecht

auszufüllen. Der Angeklagte werde ein Arztzeugnis einreichen. 4. Beim Steuerhinterziehungsverfahren handelt es sich um ein echtes Strafverfahren, für welches die strafprozessualen Garantien, insbesondere auch

- 5 - 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.

#### **E. 4**

Gegen den Strafbefehl liess A. mit Schreiben vom 18. Februar 2021 Einsprache erheben mit dem Antrag, "(...) im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten auf die Busse zu verzichten." Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

#### **E. 5**

Am 30. Juni 2022 erhob das KStA beim Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, gegen A. Anklage und stellte folgende Anträge: "1. Gestützt auf den angefochtenen Strafbefehl Nr. 20.0383 vom 12.01.2021 sei das Verfahren vor Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, gemäss §§ 249 ff. des Steuergesetzes vom 15.12.1998 durchzuführen. 2. Die angeklagte Person sei im Sinne des Strafbefehls Nr. 20.0383 vom 12.01.2021 zu bestrafen. 3. a) Unter Kostenfolge.

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

#### **E. 5.1**

Eine vollendete Steuerhinterziehung liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt hat, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (§ 236 Abs. 1 StG). Durch schuldhaftes Verletzung von Verfahrenspflichten – ein steuerauslösender Tatbestand wird den Steuerbehörden pflichtwidrig nicht bekannt gemacht – wird der Steueranspruch des Gemeinwesens verkürzt (VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.398 und WBE.2008.399]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 236 StG N 1 ff.).

#### **E. 5.2**

Die Steuerbehörden haben die bussenbegründenden Tatsachen nachzuweisen. Sie müssen sowohl den Nachweis der ungenügenden Besteuerung (objektiver Tatbestand) als auch der Schuldhaftigkeit des Verhaltens der steuerpflichtigen Person (subjektiver Tatbestand) erbringen. Die beschuldigte Person ist im Steuerstrafverfahren für steuermindernde Tatsachen nicht beweispflichtig (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., §§ 242-256 StG N 8 mit weiteren Hinweisen). Damit eine Tatsache als erwiesen betrachtet werden darf, genügt die blosser Wahrscheinlichkeit für eine Verurteilung nicht, absolute Sicherheit ist aber auch nicht erforderlich (R. Hauser/E. Schweri/K. Hartmann, Schweizerisches Strafprozessrecht, 6. Auflage, Basel 2005, § 54 N 11).

### **E. 5.3**

Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung kann in subjektiver Hinsicht sowohl durch ein Handeln als auch durch ein Unterlassen erfüllt werden. Sie setzt stets das Wissen und den Willen des Täters voraus, tatbestandsmässig zu handeln. Dabei bezieht sich das Wissen und der Wille des Täters nicht nur auf die Verletzung der Verfahrenspflicht, sondern vor allem auf deren Folge, das heisst eine unrichtige Veranlagung zu bewirken (VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008.398 und WBE.2008.399]).

### **E. 5.4**

Das Bundesgericht hat im Entscheid vom 15. Februar 2017 (2C\_938/2016 und 2C\_939/2016) zur Ermessensveranlagung festgehalten, dass es auch

- 6 - im Steuerhinterziehungsverfahren zulässig ist, die Höhe eines hinterzogenen Einkommens- oder Vermögensbestandteils zu schätzen (Bundesgerichtsurteil vom 12. September 2011 [2C\_290/2011 und 2C\_291/2011], Erw. 5.2.2). Zulässig ist bei Nichtdeklaration gewisser Einkommens- und Vermögensbestandteile dementsprechend deren ermessensweise Festsetzung. Auch kann im Strafverfahren bei der Beweiswürdigung berücksichtigt werden, dass die steuerpflichtige Person Klärungen nicht liefert, die sich aufdrängen (Bundesgerichtsurteil vom 7. August 2014 [2C\_214/2014], Erw. 3.6.2 mit Hinweisen).

### **E. 5.5**

Der Angeklagte hat die Nachsteuerverfügung betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 bis 2016 vom 12. Januar 2021 mit einer Nachsteuer von insgesamt CHF 7'803.50 zuzüglich Verzugszinsen anerkannt. Es steht damit fest, dass er die in seinem Eigentum stehende Wohnung in S. (Kauf am 18. November 2011/Verkauf am 4. Juli 2019) in den Jahren 2013 bis 2016 nicht deklarierte und die – mangels Einreichung einer Steuererklärung – Ermessensveranlagungen 2013 bis 2016 unvollständig ausfielen. Daraus resultierte eine Unterversteuerung. Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist somit erfüllt. 6.

## **E. 6**

Mit Schreiben des KStA vom 13. Juni 2023 wurde die Anklage berichtigt.

### **E. 6.1**

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).

#### **E. 6.2.1**

Die vollendete Steuerhinterziehung ist bei schuldhafter (vorsätzlicher und fahrlässiger) Tatbegehung strafbar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 236 StG N 38). Vorsatz setzt ein Wissen und Wollen der Pflichtigen voraus, das sich auf die Unrichtigkeit der Angaben und deren Folgen – eine unrichtige Veranlagung – bezieht (vgl. Art. 12 StGB).

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

### **E. 6.2.2**

Ein direkter Vorsatz wird bejaht, wenn der Täter mit seinem Handeln gerade die Verwirklichung des betreffenden tatbestandsmässigen Erfolges

- 7 - 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).

### **E. 6.2.3**

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).

### **E. 6.3.1**

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gilt der Nachweis des Vorsatzes als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Angeklagte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, er habe auch mit dem Willen gehandelt, d.h. die Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt, und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen (StE 2003 B 97.41 Nr. 15 mit weiteren Hinweisen; vgl. zur Erwägung 4: VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2008. 398 bzw. WBE.2008.399]). Diese Vermutung lässt sich nicht leicht entkräften, weil in der Regel ein anderer Beweggrund für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben nur schwer vorstellbar ist (StE 2003 B 97.41 Nr. 15, mit weiteren Hinweisen).

### **E. 6.3.2**

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/Mueter, Handkommentar zum DBG, 2. A. Zürich 2009, Art. 175 N 51). Ebenso wurde Vorsatz bejaht in einem Fall, bei dem Einkünfte von über Fr. 20'000.00 nicht deklariert wurden (Bundesgerichtsentscheid vom 6. Februar 1970, publiziert in: Archiv für schweizerisches Abgaberecht (ASA) 39, Seite 258 ff.)."

- 8 - 7.

## **E. 7**

Das Gemeindesteueramts Q. hat aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

### **E. 7.1**

Der Angeklagte musste von den nicht deklarierten Einkommens- und Vermögensteilen wissen. Der Nachweis dieses Wissens führt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Annahme, er habe auch mit dem Willen gehandelt, d.h. die Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt, und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt oder zumindest in Kauf genommen. Der Angeklagte hat in den Jahren 2013 bis 2016 das Stockwerkeigentum nicht deklariert, was im bereits rechtskräftig beurteilten Nachsteuerverfahren zu folgenden Aufrechnungen führte: Steuerperioden 2013 2014 2015 2016 Einkommen STWE Eigenmietwert S. 18'315 18'315 18'315 18'315 ./ Unterhaltskosten -1'832 -1'832 -1'832 -1'832 pauschal 10 % + veranlagtes 87'371 131'343 150'218 314'710 Einkommen zum veranlagten 87'371 131'343 150'218 314'710 Gesamtsatz von korrigiertes steuer- 93'846 135'544 158'266 320'542 bares Einkommen zum korrigierten 103'854 147'826 166'701 331'193 Gesamtsatz von Vermögen (per Stichtag) 31.12.2013 31.12.2014 31.12.2015 31.12.2016 STWE Vermögens- 430'955 430'955 430'955 430'955 steuerwert S. + veranlagtes Vermögen -339'807 -339'503 -339'184 -258'866 zum veranlagten 0 0 0 0 Gesamtsatz korrigiertes steuer- 46'772 46'897 47'028 87'632 bares Vermögen zum korrigierten 116'497 116'801 117'120 197'438 Gesamtsatz von Der Angeklagte hat jahrelang die ihm gehörende Liegenschaft in S. nicht deklariert und die jeweils folgende, offensichtlich unvollständige Er- messenveranlagung nie korrigieren lassen und die daraus resultierende ohne Weiteres erkennbare Unterversteuerung in Kauf genommen. Sein Vorgehen ist somit als mindestens eventualvorsätzliche Handlung zu qualifizieren.

### **E. 7.2**

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

- 9 - 8. Es liegen weder Rechtfertigungs- noch Schuldausschliessungsgründe vor. Obwohl in der Einsprache in Aussicht gestellt, hat der Angeklagte trotz wiederholten Aufforderungen durch das KStA (Einsprachebestätigung vom 26. Februar 2021 mit Aufforderung zur Aktenergänzung, Mahnungen vom 17. Mai 2021 und 15. Februar 2022) kein Arztzeugnis eingereicht. Auch der Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts, ein Arztzeugnis einzureichen, hat er keine Folge geleistet. Es kann deshalb nicht von einer gesundheitsbedingten, absoluten Unmöglichkeit, eine Steuererklärung einzureichen oder aber die Korrektur einer offensichtlich falschen Ermessensveranlagung zu verlangen, ausgegangen werden. Festzuhalten bleibt, dass dem Angeklagten der Verkauf der Wohnung in R. möglich war. Auch war er in der Lage, eine Vertreterin mit der Einspracheerhebung im vorliegenden Verfahren zu beauftragen. Das zeigt klar, dass die behauptete psychische Erkrankung den Angeklagten nicht dauernd daran hinderte, pflichtgemäss zu handeln. Der Sachverhalt ist damit hinreichend abgeklärt, so dass auf eine persönliche Befragung des Angeklagten verzichtet werden kann (§ 250 Abs. 2 lit. b StG). Auch geht das Spezialverwaltungsgericht bei Nichterscheinen eines Angeklagten von einer Ermächtigung zur Urteilsfällung aufgrund der Akten aus (§ 251 Abs. 2 lit. c StG). 9. Zusammenfassend ergibt sich, dass der Angeklagte gegen § 236 StG verstossen hat und er dementsprechend für die versuchte eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung zu bestrafen ist.

## **E. 8**

Mit Schreiben vom 19. Juni 2023 hat das Spezialverwaltungsgericht A. zu einer Verhandlung vorgeladen und ihm die Anklageergänzung zugestellt. Die nicht abgeholte eingeschriebene Vorladung wurde A. nochmals mit A- Post Plus zugestellt.

#### **E. 9**

Mit Schreiben des Spezialverwaltungsgerichtes vom 20. Juni 2023 wurde A. aufgefordert, ein Arztzeugnis einzureichen. Auch dieses eingeschrieben versandte Schreiben wurde A. nochmals mit A-Post Plus zugesellt.

#### **E. 10**

A. ist nicht zur Verhandlung erschienen und hat kein Arztzeugnis eingereicht.

- 4 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Die vorgeworfene vollendete Steuerhinterziehung bezieht sich auf die Steuerjahre 2013 bis 2016. Massgebend für die Beurteilung ist somit das Steuerergesetz 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.

#### **E. 10.1**

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).

#### **E. 10.2.1**

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.).

- 10 -

#### **E. 10.2.2**

In der anerkannten Nachsteuerverfügung vom 12. Januar 2021 wurden für die Steuerjahre 2013 bis 2016 folgende Nachsteuern berechnet: 2013: CHF 2'087.50 2014: CHF 1'596.40 2015: CHF 2'250.20 2016: CHF 1'869.40 Die Nachsteuern für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 bis 2016 wurden somit auf insgesamt CHF 7'803.50 festgelegt.

#### **E. 10.2.3**

Nachdem sich keine Anhaltspunkte dafür finden, dass die rechtskräftige Nachsteuerberechnung von CHF 7'803.50 unzutreffend wäre, kann auf diese abgestellt werden. Bei einem Verschuldensanteil des Angeklagten von 100 % ergibt sich folglich ein hypothetischer Steuerausfall von CHF 7'803.50.

#### **E. 10.3.1**

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.

#### **E. 10.3.2**

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).

### **E. 10.3.3**

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, - 11 - die Untergrenze für die vorsätzliche Tatbegehung (ohne das Vorliegen eigentlicher Strafmilderungsgründe) als Regel bei der Hälfte der hinterzogenen Steuer anzusetzen. Die Obergrenze bei vorsätzlicher Tatbegehung liege somit beim Dreifachen der hinterzogenen Steuer. Strafmindernde Gesichtspunkte könnten damit bei vorsätzlicher Tatbegehung insgesamt zu einer Reduktion von höchstens 50 % der Regelstrafe führen.

### **E. 10.4.1**

Das KStA hat bei der Strafzumessung weder Straferhöhungs- noch Strafminderungsgründe berücksichtigt. Das KStA beantragt dementsprechend, die Busse auf 100 % der Nachsteuer festzusetzen.

### **E. 10.4.2**

Der Angeklagte beantragt, auf die Busse sei "im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten" zu verzichten. Damit wird die Aufhebung der Busse verlangt (Einsprache). Zur Begründung wurde von der damaligen Vertreterin auf die gesundheitliche Situation des Angeklagten verwiesen. Der Angeklagte habe nicht absichtlich gehandelt, sondern sei wegen seiner massiven psychischen Probleme und der Überlastung nicht in der Lage gewesen, die Steuererklärung fachgerecht auszufüllen. Das Stockwerkeigentum in S. sei schlichtweg vergessen worden.

### **E. 10.4.3**

Die Vorinstanz ist nicht von Absicht (direktem Vorsatz), sondern von Eventualvorsatz ausgegangen. Dabei hat sie die eventualvorsätzliche Begehung zu Recht nicht als strafminderndes Moment gewürdigt, 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]).

### **E. 10.4.4**

Das Gericht mildert hingegen die Strafe, wenn das Strafbedürfnis in Anbetracht der seit der Tat verstrichenen Zeit deutlich vermindert ist und der Täter sich in dieser Zeit wohl verhalten hat (Art. 48 lit. e StGB). Die heilende Wirkung der Zeit, welche die Notwendigkeit der Bestrafung vermindert, muss auch bei noch nicht eingetretener Verjährung berücksichtigt werden, wenn die Tat weit zurückliegt und sich der Täter seither wohl verhalten hat. Dies bedingt, dass eine relativ lange Zeitdauer seit der Straftat vergangen ist. Diese Bedingung ist jedenfalls erfüllt und zu berücksichtigen, wenn zwei Drittel der Verjährungsfrist der Straftat verstrichen sind. Diese Zeitspanne kann auch kürzer bemessen werden, um der Art und Schwere der Tat Rechnung zu tragen. Um zu bestimmen, ob sich die Straftat ihrer Verjährung nähert, muss der Richter auf den Zeitpunkt des Sachurteils und nicht

- 12 - auf denjenigen des erstinstanzlichen Urteils abstellen (dem Zeitpunkt, in welchem die Frist nach Art. 97 Abs. 3 StGB zu laufen aufhört). Hat der Verurteilte die Appellation erklärt, und kommt einer solchen nach dem kantonalen Prozessrecht Devolutiv- und Suspensivwirkung zu, so ist der Zeitpunkt der oberinstanzlichen Beurteilung massgebend (vgl. zum Ganzen: BGE 140 IV 145; BGE 132 IV 1 = Pra 95 Nr. 122). Die Steuerveranlagung 2013 wurde am 22. September 2015 eröffnet und wurde am 22. Oktober 2015 rechtskräftig. Damit sind seit der Tat etwas mehr als 7 ½ Jahre vergangen. Der zitierten Rechtsprechung folgend, ist die Strafe daher um 20 % zu mildern.

#### **E. 10.4.5**

Dem Angeklagten ist eine eventualvorsätzliche, vollendete Steuerhinterziehung zur Last zu legen. Zu berücksichtigen ist der Strafmilderungsgrund der langen Verfahrensdauer. Strafschärfende Faktoren sind nicht ersichtlich. Angesichts der gesamten Umstände erachtet das Spezialverwaltungsgericht eine Busse von 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 die eventualvorsätzliche Steuerhinterziehung auf 80 % der hinterzogenen Steuer von CHF 7'803.50, somit auf CHF 6'243.00 fest.

#### **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 (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 Gebührenfestsetzung.

- 13 -

#### **E. 11.3**

Gestützt auf die Regelung KStA – trotz teilweisem Obsiegen, aufgrund des Verursachens des Verfahrens – resultiert vorliegend eine Gebühr von un- verändert 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 Spezialverwal- tungsgericht keine abweichenden Vorschriften enthalten, gelten die Best- immungen über das Rekursverfahren bei ordentlichen Veranlagungen sinngemäss (§ 251 StG). Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten grundsätzlich der unterliegenden Partei auferlegt.

### **E. 13**

Gemessen an seinen Anträgen obsiegt der Angeklagte zu rund 20 %. Er hat dementsprechend 80 % der Kosten des Verfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Angeklagten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

- 14 - Das Gericht erkennt: 1. Der Angeklagte wird wegen vollendeter Steuerhinterziehung der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 bis 2016 zu einer Busse von CHF 6'243.00 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 165.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 565.00, werden zu 80 % mit CHF 452.00 dem Angeklagten auferlegt. Der Rest wird auf Staatskasse genommen. 4. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet. Zustellung an: den Angeklagten das Kantonale Steueramt das Gemeindesteuernamt Q. Rechtsmittelbelehrung Dieser Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Zustellung mit Be- schwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung beim Spezialver- waltungsgericht, 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 ange- fochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizu- legen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schwei- zerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

- 15 - Aarau, 20. Juli 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.