

# **BGer 9C 640/2024 vom 22. Mai 2025**

Bundesgericht, 2025-05-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_640\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_640_2024)

FR: TF 9C 640/2024 du 22 mai 2025

IT: TF 9C 640/2024 del 22 maggio 2025

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2013 bis 2015; Steuerhinterziehung | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Vorinstanz hat betreffend die Bussen wegen Hinterziehung von Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und von direkter Bundessteuer der Steuerperioden 2013 bis 2015 ein einziges Urteil gefällt. Das ist zulässig, wenn sich - wie hier - die gleichen Rechtsfragen stellen. Unter diesen Umständen hat der Beschwerdeführer zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Aus seinen Eingaben geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betreffen (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.2; Urteil 9C\_342/2024 vom 6. Januar 2025 E. 1.1).

### **E. 1.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Dennoch prüft es - offensichtliche Fehler vorbehalten - nur die in seinem Verfahren gerügten Rechtsmängel ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ; BGE 148 V 209 E. 2.2). Eine qualifizierte Rügepflicht gilt hinsichtlich der Verletzung von Grundrechten. Das Bundesgericht prüft eine solche Rüge nur insofern, als sie in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 148 I 104 E. 1.5 ; 143 I 1 E. 1.4 ; 136 I 49 E. 1.4.1). Es legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Es kann ihre Sachverhaltsfeststellung von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht, und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG ). II. Direkte Bundessteuer

### **E. 2**

Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird mit Busse bestraft ( Art. 175 Abs. 1 DBG [SR 642.11]). Die Busse beträgt in der Regel das Einfache der hinterzogenen Steuer. Sie kann bei leichtem Verschulden bis auf einen Drittel ermässigt, bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden ( Art. 175 Abs. 2 DBG ). Die Grundsätze des als echtes Strafverfahren ausgestalteten Steuerhinterziehungsverfahrens hat die Vorinstanz zutreffend dargelegt, es kann darauf verwiesen werden.

### **E. 3**

Die Vorinstanz hat zunächst geprüft, ob das vom Beschwerdeführer mit der Steuererklärung 2016 selbst offengelegte Vermögen von (rund) Fr. 7'400'000.- und der daraus geflossene Ertrag von Fr. 226'000.- nutznießungsbelastet waren. Sie hat festgestellt, die betroffenen Vermögenswerte seien dem Beschwerdeführer von schweizerischen Bankkonten resp. -depots seiner Eltern überwiesen worden. Das diesbezüglich geltend gemachte Nutznießungsrecht seiner Eltern sei durch keinen stichhaltigen Beweis belegt. Vielmehr spreche die Aktenlage eindeutig gegen ein solches Recht. Weiter hat die Vorinstanz erwogen, der Beschwerdeführer habe mit der Unterlassung der Deklaration vorsätzlich und schuldhaft ungenügende Steuerveranlagungen resp. -einschätzungen bewirkt, deren Ausmass - ohne Zins - in der rechtskräftigen Nachsteuerverfügung vom 9. Mai 2022 auf Fr. 16'048.10 (direkte Bundessteuer) und Fr. 131'924.35 (Staats- und Gemeindesteuern) festgelegt worden sei. Damit habe er sich der vollendeten Steuerhinterziehung strafbar gemacht. Für die Bussenaufgabe hat das kantonale Gericht ausgehend von den Nachsteuern einen Strafrahmen von Fr. 5'349.- bis Fr. 48'144.- (direkte Bundessteuer) und von Fr. 43'974.- bis Fr. 395'773.- (Staats- und Gemeindesteuern), ein objektiv und subjektiv mittelschweres Tatverschulden sowie weitere Täterkomponenten berücksichtigt. Unter diesen Aspekten hat es die Höhe der vom kantonalen Steueramt ausgesprochenen Bussen als angemessen betrachtet und bestätigt.

#### **E. 4.1**

Der Beschwerdeführer bestreitet den Vorwurf der Steuerhinterziehung und macht dazu - wie bereits in den vorangegangenen Verfahren - im Wesentlichen geltend, seine in Deutschland wohnhaft gewesenen Eltern hätten in der Schweiz eine dem deutschen Staat nicht bekannte "eiserne Reserve" angelegt gehabt. Um diese Vermögenswerte weiterhin vor dem Zugriff resp. der Besteuerung durch den deutschen Staat zu schützen, habe er selbst im Jahr 2013 seinen Wohnsitz "pro forma" in die Schweiz verlegt und ein auf seinen Namen lautendes Konto resp. Depot bei einer schweizerischen Bank eröffnet, auf das anschliessend die in der Schweiz gelegenen Vermögenswerte der Eltern überwiesen worden seien. Die Überweisungen hätten aber unter einem Nutznießungsvorbehalt zugunsten der Eltern gestanden, weshalb er selbst für die betroffenen Vermögenswerte resp. die angeblich hinterzogene Steuer gar nicht steuerpflichtig gewesen sei. Zwar sei der Nachweis des Nutznießungsvorbehalts zufolge des zwischenzeitlich eingetretenen Todes der Eltern nicht (mehr) möglich. Dieser Umstand sei aber nur im Nachsteuerverfahren relevant gewesen, während im entsprechenden Strafverfahren die untersuchende Behörde die Steuerhinterziehung beweisen müsse. Diesbezüglich habe es genügt, dass er begründete Zweifel (an der Steuerpflicht) hervorgerufen und gestützt auf mehrere Indizien eine Nutznießung plausibilisiert habe. Indem die Vorinstanz vom Nichtbestehen einer Nutznießung und stattdessen von einer "denkbaren" Schenkung ausgehe, liege eine Bundesrechtsverletzung resp. offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung vor. Ausserdem hält der Beschwerdeführer die ausgefallte Busse für "eindeutig" zu hoch. Einerseits sei er als guter Sohn bereit gewesen, ein (nachvollziehbares) Problem seiner betagten Eltern zu lösen, damit diese nicht "in den Mühlen der deutschen Steuerbehörden zerrieben" worden seien, und habe keinen persönlichen Vorteil gehabt. Andererseits hätten bloss geschätzte Faktoren der Nachsteuer nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" fallengelassen werden müssen.

#### **E. 4.2**

Der Beschwerdeführer stellt (e) auch mit der Behauptung einer Wohnsitznahme "pro forma" nicht (substanziert) in Abrede, dass er grundsätzlich - aufgrund persönlicher Zugehörigkeit (vgl. Art. 3 Abs. 1 DBG ) - in den Jahren 2013 bis 2015 in der Schweiz steuerpflichtig war. Ebenso wenig bestritt resp. bestreitet er, dass er an den in der Schweiz gelegenen Vermögenswerten, die ihm seine Eltern übertragen hatten, Eigentums- resp. Forderungsrechte erlangt hatte, und dass er die fraglichen Vermögenswerte erst im Januar 2018 gegenüber dem kantonalen Steueramt deklariert hatte. Diesbezügliche Weiterungen erübrigen sich.

### **E. 4.3**

Der Beschwerdeführer versucht Sachverhaltsfragen neu aufzurollen, die bereits im Veranlagungsverfahren betreffend die Nachsteuern beurteilt wurden. Mit Blick darauf, dass die Nachsteuern rechtskräftig festgesetzt wurden und die steuerstrafrechtliche Beurteilung eng mit der Veranlagung verknüpft ist (vgl. den Wortlaut von Art. 175 Abs. 1 DBG ), steht nicht von vornherein fest, dass diese Fragen vorliegend einschränkungslos erneut thematisiert werden können. Klar ist immerhin, dass aufgrund der Unschuldsvermutung gemäss Art. 32 Abs. 1 BV und Art. 6 Ziff. 2 EMRK im Steuerstrafverfahren insoweit, als der Betroffene im Veranlagungsverfahren die Beweislast trug, nicht unbeschadet auf die rechtskräftigen Veranlagungsentscheide abgestellt werden kann (vgl. Urteil 2C\_298/2020 vom 9. Oktober 2020 E. 6.1). Dementsprechend dürfen Beweismittel aus einem Nachsteuerverfahren im Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nicht verwendet werden, wenn sie unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen oder einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (vgl. Art. 183 Abs. 1 bis DBG ; vgl. auch die in Art. 57a StHG [SR 642.14] enthaltene Vorgabe betreffend Staats- und Gemeindesteuern). Inwieweit ein Zurückkommen auf die erwähnten Sachverhaltsfragen in diesem Verfahren zulässig ist, kann letztlich offenbleiben, zumal eine Überprüfung (vgl. nachfolgende E. 4.4) nichts zu Gunsten des Beschwerdeführers ergibt.

#### **E. 4.4.1**

Der Beschwerdeführer bestreitet seine wirtschaftliche Berechtigung an den interessierenden Vermögenswerten. Ob diesbezüglich eine Nutzniessung (nach deutschem oder nach schweizerischem Recht) oder allenfalls ein Treuhand- oder ein anderes Rechtsverhältnis zur Diskussion steht, spielt keine entscheidende Rolle, weshalb die entsprechenden Ausführungen ins Leere zielen. Massgeblich ist vielmehr, ob die Vorinstanz zu Recht vom Nichtbestehen eines Nutzungsrechts ausgegangen ist und den Tatbestand der Steuerhinterziehung als erfüllt erachtet hat.

#### **E. 4.4.2**

Die vorinstanzlichen Ausführungen, wonach der Beschwerdeführer keinen stichhaltigen Beweis für die geltend gemachte Nutzniessung vorlege, sind zwar irreführend, weil nach dessen insoweit zutreffenden Ausführungen die untersuchende Behörde den Nachweis für die Steuerhinterziehung zu erbringen hat. Allerdings geht aus der sachbezüglichen Erwägung (E. 2.2.4 des angefochtenen Urteils) hervor, dass das kantonale Gericht aufgrund seiner eigenen Beweiswürdigung zur Auffassung gelangt ist, das kantonale Steueramt habe den Nachweis erbracht, dass keine Nutzniessung vereinbart worden sei. Dabei fielen für die Vorinstanz unter anderem folgende Indizien ins Gewicht: Zum einen die Chronologie der Ereignisse (Zuzug in die Schweiz und anschliessende Vermögensübertragung durch den Vater). Zum andern das Fehlen eines Nutzniessungsvorbehalts in der auf den 20. April 2013

datierten Zahlungsanweisung des Vaters des Beschwerdeführers. Weiter habe der Beschwerdeführer keinerlei Nachweis für einen von seinen Eltern - z.B. gegenüber der Bank - jemals deklarierten Nutzniessungsvorbehalt erbracht. Sodann habe er auf dem Anmeldeformular in der Schweiz angegeben, seinen Lebensunterhalt durch Vermögenserträge (bzw. -verzehr) zu bestreiten, wobei er in den aktenkundigen Steuerklärungen einzig das Bankdepot deklariert habe, auf welches die Vermögenswerte des Vaters geflossen waren. Darüber hinaus existierten keinerlei Nachweise für die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe aus dem Depot lediglich nicht näher bezeichnete Gläubiger seines Vaters in ganz Europa befriedigt. Der Beschwerdeführer habe seine Mitwirkungspflicht nicht befolgt und keinerlei Bankauszüge des fraglichen Depots für die Jahre 2013 bis 2015 eingereicht, weshalb der Steuerbehörde kein Abgleich mit dem Kontokorrent des Bankdepots möglich gewesen sei, was wiederum Rückschlüsse auf das Vorliegen einer Nutzniessung verunmöglicht habe. Aufgrund dieser Erwägungen der Vorinstanz ergibt sich klar, dass das kantonale Gericht vom Fehlen einer Nutzniessungsvereinbarung überzeugt war und ein solches nicht bloss mit einer unterhalb des Beweismasses des Vollbeweises liegenden Überzeugung angenommen hat. Was der Beschwerdeführer dagegen vorbringt, zeigt nicht auf, dass die Vorinstanz bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage sich aufdrängende Zweifel daran hätte haben müssen, dass sich der Sachverhalt anders zugetragen hätte. Der blosser Hinweis auf andere mögliche Szenarien reicht dazu nicht aus.

#### **E. 4.4.3**

Unbegründet ist auch die weitere Rüge des Beschwerdeführers, wonach die Vorinstanz seine Verfahrensrechte verletzt habe. Zwar trifft den Beschwerdeführer im Steuerstrafverfahren aufgrund des Verbots des Selbstbelastungszwangs ("nemo tenetur se ipsum accusare"; Art. 6 Ziff. 1 EMRK) keine Mitwirkungspflicht, indes darf auch im Hinterziehungsverfahren in freier Beweiswürdigung als eines unter mehreren Elementen berücksichtigt werden, dass die beschuldigte steuerpflichtige Person Klärungen nicht liefert, die sich aufdrängen (z.B. Urteil 2C\_1157/2016, 2C\_1158/2016 vom 2. November 2017 E. 4.2.2 mit Hinweis). Es verstösst daher nicht gegen Bundesrecht, wenn die Vorinstanz mitberücksichtigt hat, dass der Beschwerdeführer trotz mehrfacher Aufforderung seiner Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen war. Die vorinstanzliche Feststellung, es sei vom Nichtbestehen einer Nutzniessung auszugehen, verletzt damit auch nicht die Unschuldsvermutung in ihrem Teilgehalt als Beweiswürdigungsregel. Folglich hat die Vorinstanz kein Recht verletzt, indem sie den Beschwerdeführer der Steuerhinterziehung schuldig gesprochen hat.

#### **E. 4.5.1**

Dem Sachgericht steht bei der Strafzumessung nach Art. 47 ff. StGB (SR 311.0) resp. bei der Gewichtung der verschiedenen Strafzumessungsfaktoren ein erheblicher Ermessensspielraum zu. Das Bundesgericht greift auf Beschwerde hin nur ein, wenn die Vorinstanz den gesetzlichen Strafraumen über- oder unterschritten hat, wenn sie von rechtlich nicht massgebenden Kriterien ausgegangen ist oder wesentliche Gesichtspunkte ausser Acht gelassen bzw. in Überschreitung oder Missbrauch ihres Ermessens falsch gewichtet hat (BGE 149 IV 217 E. 1.1; 144 IV 313 E. 1.2; Urteil 7B\_480/2023 vom 29. Oktober 2024 E. 3.2). Das gilt auch bei der Strafzumessung wegen Hinterziehung der direkten Bundessteuer oder der Staats- und Gemeindesteuern (vgl. StE 2018 B 101.8 Nr. 23, 2C\_1157/2016 E. 6.2; Urteile 9C\_220/2024 vom 9. Dezember 2024 E. 7.3;

9C\_308/2024 vom 4. Dezember 2024 E. 5.3).

#### **E. 4.5.2**

Die Vorinstanz hat bei der Strafzumessung die massgeblichen Umstände berücksichtigt und die Busse innerhalb des gesetzlichen Strafrahmens auf weniger als das Einfache der hinterzogenen Steuer festgesetzt. Weshalb aus der Verletzung der Deklarationspflicht (resp. aus der deswegen notwendigen Schätzung von Faktoren der Nachsteuer) eine Strafreduktion resultieren soll, leuchtet nicht ein. Ein Ermessensfehler im Zusammenhang mit der Strafzumessung wird nicht substantiiert geltend gemacht und ist auch nicht ersichtlich. Damit bleibt es bei der vorinstanzlich bestätigten Busse. III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich

#### **E. 5.1**

Die gesetzlichen Vorschriften des Kantons Zürich über die Strafbarkeit der Hinterziehung von Staats- und Gemeindesteuern und die entsprechende Strafzumessung sind bundesrechtlich harmonisiert und stimmen mit den korrespondierenden Regelungen bei der direkten Bundessteuer überein (vgl. § 235 Abs. 1 und 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; ZH-Lex 631.1]; Art. 56 Abs. 1 StHG ). Gleiches gilt hinsichtlich der kantonalen Vorschriften über die Besteuerung von Erträgen aus beweglichem Vermögen ( § 16 Abs. 1 und § 20 StG /ZH; Art. 7 Abs. 1 StHG ). Anders als der Bund kennt der Kanton Zürich eine - ebenfalls bundesrechtlich harmonisierte - Vermögenssteuer; dieser unterliegt das gesamte Reinvermögen unter Ausnahme des Nutzniessungsvermögens (vgl. § 38 Abs. 1 f. StG/ZH; Art. 13 Abs. 1 f. StHG).

#### **E. 5.2**

Demnach kann im Zusammenhang mit den Staats- und Gemeindesteuern 2013 bis 2015 in Bezug auf die Steuerpflicht des Beschwerdeführers (vgl. Urteil 9C\_437/2024 vom 6. Februar 2025 E. 5), den Schuldspruch zufolge Steuerhinterziehung und die dafür ausgefallte Strafe auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden (vgl. insbesondere vorangehende E. 4.4 und 4.5). Auch in diesen Punkten ist das angefochtene Urteil bundesrechtskonform und die Beschwerde unbegründet. IV. Kosten

#### **E. 6**

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat der Beschwerdeführer die Gerichtskosten zu tragen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet ( Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG ).

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