

ZH_VERWALTUNGSGERICHT GB.2024.00009 vom 25. September 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-09-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__GB.2024.00009

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT GB.2024.00009 du 25 septembre 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT GB.2024.00009 del 25 settembre 2024

Regeste

Steuerhinterziehung (Direkte Bundessteuer 2013-2015) | [Schuldspruch wegen vollendeter Steuerhinterziehung von Fr. ... Staats- und Gemeindesteuern 2013 bis 2015 bzw. von Fr. ... direkte Bundessteuer 2013 bis 2015 und Bestätigung der vorinstanzlich ausgesprochenen Bussen in Höhe von Fr. 113'070.- bzw. von Fr. 13'750.-.] Vorliegend geht aus der Steuererklärung 2016 des Beschuldigten hervor, dass er im Jahr 2016 über ein Vermögen in Höhe von Fr. ... verfügte und daraus Bruttoerträge in Höhe von Fr. ... erzielte. Es ist unbestritten, dass er auch in den Vorjahren über Vermögen und Erträge in (mindestens) dieser Höhe verfügt hatte, diesen Umstand jedoch mangels Einreichung der betreffenden Steuererklärungen nicht offenlegte. Dem kantonalen Steueramt ist der Nachweis über den Zufluss des hinterzogenen Vermögens, der daraus fliessenden Erträge sowie der fehlenden Deklaration durch den Beschuldigten gelungen, was von ihm weder bestritten noch widerlegt wird (E. 2.2.4). Gesamthaft ist vom Nichtbestehen einer Nutzniessung am Vermögen des Beschuldigten und an dessen Erträgen auszugehen (E. 2.2.4). Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen ist vorliegend von einem mittelschweren Verschulden auszugehen. Die von den Vorinstanzen festgesetzten Bussen erweisen sich mit Blick auf das Verschulden als angemessen, weshalb sie zu bestätigen sind (E. 3.3.6). Schuldspruch wegen Steuerhinterziehung und Bestätigung der vorinstanzlichen Bussen und Kostenaufgabe.

Erwägungen

E. 2

Abteilung GB.2024.00009 GB.2024.00010 Urteil der 2. Kammer vom 25. September 2024
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Ankläger und Beschwerdegegner, gegen A, vertreten durch B AG, Beschuldigter und Beschwerdeführer, betreffend Steuerhinterziehung (direkte Bundessteuer 2013–2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013–2015), hat sich ergeben: I. A reichte nach seinem Zuzug in die Schweiz im Jahr 2013 für die Steuerperioden 2013 bis 2015 keine Steuererklärungen ein, woraufhin ihn das kantonale Steueramt wie folgt nach pflichtgemäsem Ermessen einschätzte: Für die Steuerperiode 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ..., für die Staats- und Gemeindesteuern wie auch für die direkte Bundessteuer) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...), für die Steuerperiode 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (sowohl für die Staats- und Gemeindesteuern wie auch für die direkte Bundessteuer) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ..., und für die Steuerperiode 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ...

(für die Staats- und Gemeindesteuern wie auch für die direkte Bundessteuer) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... Die Einschätzungen erwachsen in Rechtskraft. Am 29. Oktober 2020 beantragte die Division Quellensteuer des kantonalen Steueramts die Eröffnung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens gegen A, da sich aufgrund der für die Steuerperiode 2016 eingereichten Steuererklärung ergeben habe, dass die vorangehenden Ermessenseinschätzungen zu tief ausgefallen seien. In der Folge eröffnete die Abteilung Spezialdienst des kantonalen Steueramts am 19. November 2020 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren gegen A betreffend die Steuerperioden 2013–2015 und forderte Unterlagen von ihm ein. Nach Eingang einer Stellungnahme seitens A setzte das kantonale Steueramt mit Verfügung vom 9. Mai 2022 Nachsteuern (samt Zins) in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2013–2015) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2013–2015) gegenüber A fest. Nach Eintritt der Rechtskraft der Verfügung hob das kantonale Steueramt die zwischenzeitlich verfügte Sistierung des Bussenverfahrens gegenüber A auf und gewährte ihm das rechtliche Gehör. Nachdem A Stellung bezogen hatte, auferlegte das kantonale Steueramt ihm mit Verfügung vom 13. Juni 2023 Bussen in Höhe von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2013–2015) und Fr. ... (direkte Bundessteuer 2013–2015). Im Rahmen des Einspracheverfahrens wurde er am 28. September 2023 persönlich angehört. Mit Entscheid vom 10. Mai 2024 wies das kantonale Steueramt, Abteilung Bezugsdienst, die erhobene Einsprache ab und bestätigte die gegenüber A festgesetzten Bussen. II. Mit Beschwerde und Begehren um gerichtliche Beurteilung vom 17. Juni 2024 gelangte A (nachfolgend: der Beschuldigte) an das Verwaltungsgericht und beantragte, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und das Steuerhinterziehungsverfahren sei einzustellen. Eventualiter sei die Busse auf einen Drittel zu reduzieren. Überdies sei ihm eine Parteientschädigung auszurichten. Mit Präsidialverfügung vom 4. Juli 2024 lud die Abteilungspräsidentin i.V. zur (öffentlichen) Hauptverhandlung vor. An der Hauptverhandlung vom 4. September 2024 wurde der Beschuldigte zur Person und zur Sache befragt. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die vorliegenden Beschwerden GB.2024.00009 (Staats- und Gemeindesteuern 2013–2015) und GB.2024.00010 (direkte Bundessteuer 2013–2015) betreffen denselben Beschuldigten, dieselben Steuerperioden, den gleichen Sachverhalt und dieselbe Rechtslage, weshalb sich die Vereinigung der Verfahren rechtfertigt. 1.2 Das Verwaltungsgericht entscheidet als einzige kantonale gerichtliche Instanz über Beschwerden gegen Steuerbussen (§ 14 Abs. 2 der Verordnung vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer).

E. 2.1

Das vorliegende Steuerhinterziehungsverfahren ist ein echtes Strafverfahren (vgl. BGE 138 IV 47 E. 2.6.2; BGr, 9. Oktober 2020, 2C/298/2020, E. 3.1), weshalb der Beschuldigte über sämtliche strafprozessualen Garantien verfügt. Er muss sich nicht selbst belasten und hat das Recht, seine Aussage und Mitwirkung zu verweigern (Art. 113 Abs. 1 der Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 [StPO]). Gegen das Verbot des Selbstbelastungszwangs verstösst zum Beispiel ein strafbewehrter Befehl an die beschuldigte oder an eine andere aussageverweigerungsberechtigzte Person, potenziell belastende Beweisunterlagen herauszugeben oder belastende Aussagen gegen sich oder (im Rahmen des Aussageverweigerungsrechts) eine andere Person zu machen. Unzulässig wäre es ferner auch, das Schweigen der beschuldigten Person als Indiz für ihre Schuld zu werten. Demgegenüber ist es nicht ausgeschlossen, das Aussageverhalten der beschuldigten Person in die freie Beweiswürdigung miteinzubeziehen, so insbesondere, wenn sie sich weigert, zu

ihrer Entlastung erforderliche Angaben zu machen, bzw. es unterlässt, entlastende Behauptungen näher zu substantzieren, obschon eine Erklärung angesichts der belastenden Beweiselemente vernünftigerweise erwartet werden darf. Das Schweigen der beschuldigten Person darf in Situationen, die nach einer Erklärung rufen, bei der Gewichtung belastender Elemente mitberücksichtigt werden, es sei denn, die beschuldigte Person berufe sich zu Recht auf ein Zeugnisverweigerungsrecht (BGr, 13. November 2023, 6B_546/2023, E. 1.6.3, mit Hinweisen) Weiter gilt der aus der Unschuldsvermutung abgeleitete Grundsatz "in dubio pro reo", der sowohl die Beweislast als auch die Beweiswürdigung im Strafverfahren regelt (Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]; Art. 10 Abs. 3 StPO). Als Beweislastregel besagt er, dass es den Anklagebehörden obliegt, die Schuld des Angeklagten nachzuweisen und dieser freizusprechen ist, wenn der entsprechende Beweis misslingt. Bei der Beweiswürdigung gilt im Strafverfahren, dass der Strafe keine Sachverhaltselemente zugrunde gelegt werden dürfen, über deren Verwirklichung bei objektiver Würdigung der gesamten Beweislage Zweifel bestehen müssen oder die nur als wahrscheinlich gelten (BGE 127 I 38 E. 2a; BGr, 20. Dezember 2013, 2C_392/2013 und 2C_393/2013, E. 3.2).

E. 2.2.1

Festzustellen ist zunächst der rechtserhebliche Sachverhalt, bei welchem primär umstritten ist, ob das durch den Beschuldigten in den fraglichen Steuerperioden nicht deklarierte Vermögen sowie die daraus geflossenen Erträge nutznießungsbelastet waren oder nicht.

E. 2.2.2

Die Vorinstanz erwog in ihrer Verfügung vom 13. Juni 2023 sowie im Einspracheentscheid vom 10. Mai 2024, es gäbe keinen Beleg, welcher das Vorliegen der seitens des Beschuldigten behaupteten Nutznießung stützen würde. Ein aktenkundiges Schreiben seiner Eltern beweise nur, dass ihre Vermögenswerte auf den Sohn übertragen worden seien, indes werde eine Nutznießung darin nicht erwähnt. Eine solche sei auch nicht gelebt worden, denn das fragliche Vermögen habe zwischen 2016 bis 2019 um rund Fr. ... abgenommen. Im Auflageverfahren 2017 habe der Beschuldigte diese Vermögensabnahme mit der Minus-Performance des betreffenden Depots sowie mit seinen privaten Auslagen und den Pflegekosten seiner Mutter begründet. Bei einer Nutznießung dürfe jedoch kein Substanzverbrauch in Form einer Vermögensabnahme vorliegen. Ferner habe der Beschuldigte die von ihm verlangten monatlichen Bankauszüge seiner Bank für die Jahre 2013–2015 zum Kontokorrenten (mit Saldo von Fr. ...) nicht eingereicht. Stattdessen habe er lediglich eine Kreditkartenabrechnung betreffend den Zeitraum vom 28. Mai 2014 bis 31. Dezember 2015 eingereicht. Anhand dieser sei jedoch nicht überprüfbar, ob in den fraglichen Nachsteuerperioden Vermögensabnahmen im Depot seiner Bank vorgelegen hätten, welche auf die Lebenshaltungskosten des Beschuldigten und/oder seiner Mutter zurückzuführen seien. Der Beschuldigte habe überdies stets bloss die angeblich nutznießungsbelasteten Vermögenswerte deklariert, keine weiteren. Die Nichterfüllung der Auflage sei ebenfalls ein Indiz gegen das Vorhandensein einer Nutznießung. Zudem habe der Beschuldigte anlässlich seiner Wohnsitznahme in der Schweiz gegenüber der Gemeinde kundgetan, vom Vermögensverzehr zu leben. Somit deuteten zahlreiche Indizien darauf hin, dass zwischen 2013 und 2015 nebst den Lebenshaltungskosten der Mutter auch die eigenen Lebenshaltungskosten des Beschuldigten durch das in Frage stehende Depot finanziert wurden, was gegen eine Nutznießung spreche. Eine solche sei weder aktenkundig noch gelebt worden und es scheine vielmehr so, als hätten die Eltern ihrem Sohn die

Vermögenswerte geschenkt, allenfalls unter der Auflage nach Erhalt der Schenkung für ihre Pflegekosten aufzukommen. An der Hauptverhandlung ergänzt die Vertreterin der Vorinstanz, infolge der unzureichenden Mitwirkung des Beschuldigten und mangels der fehlenden Bankunterlagen habe nicht überprüft werden können, welche Lebenshaltungskosten mit dem streitbetroffenen Bankdepot finanziert worden seien. Der Beschuldigte habe einzig über die Vermögenswerte der Bank C verfügt und daraus somit sein Leben finanziert, was eindeutig gegen eine Nutzniessung spreche. Er habe selbst eingeräumt, die Vermögensabnahme in den Jahren 2016 und 2017 sei unter anderem auf seine privaten Auslagen zurückzuführen. Ferner sei die Begründung einer Nutzniessung an einer Liegenschaft der Eltern des Beschuldigten, welche an ihn übertragen worden sei, unerheblich zur Klärung der Frage, ob auch am fraglichen Depot eine Nutzniessung bestanden habe. Die erfolgte Einschätzung des Beschuldigten habe gemessen an den steuerbaren Einkünften und dem steuerbaren Vermögen in den Folgejahren 2016 bis 2022 zu keiner Überbesteuerung führen können, weshalb im Sinne von "in dubio pro minus" auf diesen Beträgen eine Busse auszufallen sei. Im Rahmen der Replik merkt die Vertreterin der Vorinstanz an, die eingeforderten Bankauszüge hätten durchaus darzulegen vermocht, wo Geldabhebungen mit der Karte erfolgt seien und welche Lebenshaltungskosten somit aus dem Depot finanziert worden seien. Ferner sei unklar, auf welches Konto die Einkünfte des Beschuldigten aus dessen selbständiger Erwerbstätigkeit geflossen seien, da er ja nur ein (Depot)Konto seiner Bank deklariert habe. Sollte sein Einkommen auf das fragliche Depotkonto geflossen sein, sei dies ein weiteres Indiz gegen eine daran begründete Nutzniessung.

E. 2.2.3

Der Beschuldigte führt im Rahmen seiner Beschwerde im Wesentlichen aus, seine in Deutschland wohnhaften Eltern, welche jüdischer Abstammung seien, seien aufgrund ihrer Vergangenheit immer in einem distanzierten Verhältnis zum deutschen Staat gestanden. Um ihr Vermögen zu sichern, hätten sie im Jahr 2013 beschlossen, dass er pro forma in der Schweiz Wohnsitz nehmen und ein Bankdepot eröffnen sollte. Sein Vater habe nach der erfolgten Wohnsitznahme in der Schweiz am 20. April 2013 seine Vermögenswerte an ihn in die Schweiz überwiesen, unter dem Vorbehalt der Nutzniessung, da seine Eltern im Alter hohe Gesundheitskosten zu tragen gehabt hätten und daher weiterhin auf das übertragene Vermögen hätten zurückgreifen wollen. Das Vermögen seiner Mutter sei im Jahr 2014 auf ihn übertragen worden. Es sei unbestritten, dass es aufgrund des zwischenzeitlich eingetretenen Todes seiner Eltern heute nicht mehr möglich sei, den Nutzniessungsvorbehalt nachzuweisen. Allerdings obliege der Nachweis der Steuerhinterziehung der Steuerbehörde. An der Hauptverhandlung bestätigte der Beschuldigte den im Einspracheentscheid festgehaltenen Sachverhalt und er hält weiterhin an der Nutzniessung fest. Er führte aus, im Auftrag seines gesundheitlich angeschlagenen Vaters gehandelt zu haben. Konkret habe er Barbezüge getätigt, die an seinen Vater gegangen seien. Auf Nachfrage zu den in ganz Europa erfolgten Bankbezügen ergänzt er, vor Ort jeweils verschiedene Gläubiger seines Vaters in dessen Auftrag befriedigt zu haben. Ferner habe er mit dem Geld sämtliche Lebenshaltungskosten des Vaters wie auch seiner Mutter später bezahlt, einschliesslich medizinischer Kosten. Hinsichtlich der nicht eingereichten Steuererklärungen gibt der Beschuldigte zu Protokoll, die Situation sei ihm damals schlicht über den Kopf gewachsen aufgrund der Erkrankungen seiner Eltern, des anschliessenden Todes des Vaters, des Umzugs in die Schweiz und der Kontoeröffnung hier. Erst als er im Laufe der Zeit mehr Mahnungen erhalten habe, habe er sich darum

bemüht, die Situation in Ordnung zu bringen. Die Verteidigung des Beschuldigten bringt vor, dass, wenn überhaupt eine Mitwirkungspflicht seinerseits im Nachsteuerverfahren bestanden habe, die Verwendung der darin erhobenen Beweise im Strafsteuerverfahren unzulässig sei. Da der Vater des Beschuldigten seine Konten immer schwarz geführt und alles mit Bargeld bezahlt habe, gäbe es keine Bankbelege, die hätten eingereicht werden können. Bereits die zeitliche Abfolge der Geschehnisse mit dem Umzug in die Schweiz und der anschliessenden Vermögensübertragung an den Sohn spreche für eine Nutzniessung. Das sei ein nachvollziehbarer Vorgang. Beim Formular, welches der Beschuldigte anlässlich seiner Anmeldung in der Schweiz auf der Gemeinde unterschrieben habe, handle es sich um ein Standardformular, aus dem sich nichts ableiten lasse, er habe einfach ein Feld angekreuzt. Auch der Hinweis, er habe kein eigenes Vermögen und Einkommen, gehe fehl, denn wenn man die späteren Deklarationen des Beschuldigten anschau, habe er konsequent seine ... bis ... Euro deklariert, die er selbst in Deutschland verdient habe. Davon habe er gelebt. Demgegenüber könne aus Bankauszügen betreffend die Jahre 2016 und 2017 nichts abgeleitet werden, da diese nicht die vorliegend streitigen Steuerperioden beträfen. Im Rahmen der Duplik wiederholt die Verteidigung, es habe die eingeforderten Bankbelege nicht gegeben, da keine Überweisungen stattgefunden hätten. Stattdessen hätten der Vater des Beschuldigten wie auch sein Sohn immer mit Bargeld operiert. Es habe auch keine Geldbezüge oder Zahlungen in Geschäften gegeben, da das Depot nicht mit einer Karte verbunden gewesen sei.

E. 2.2.4

Vorliegend geht aus der Steuererklärung 2016 des Beschuldigten hervor, dass er im Jahr 2016 über ein Vermögen in Höhe von Fr. ... verfügte und daraus Bruttoerträge in Höhe von Fr. ... erzielte. Es ist unbestritten, dass er auch in den Vorjahren über Vermögen und Erträge in (mindestens) dieser Höhe verfügt hatte, diesen Umstand jedoch mangels Einreichung der betreffenden Steuererklärungen nicht offenlegte. Dem kantonalen Steueramt ist der Nachweis über den Zufluss des hinterzogenen Vermögens, der daraus fliessenden Erträge sowie der fehlenden Deklaration durch den Beschuldigten gelungen, was von ihm weder bestritten noch widerlegt wird. Die betreffenden Angaben wurden durch den Beschuldigten selbst in seiner Steuererklärung 2016 offengelegt, weswegen von einer unrechtmässigen Beweiserhebung im Nachsteuerverfahren keine Rede sein kann. Für die geltend gemachte Nutzniessung legt der Beschuldigte demgegenüber keinen stichhaltigen Beweis vor. Vielmehr stellt er sich auf den Standpunkt, der Nachweis einer fehlenden Nutzniessung obliege der Steuerbehörde, da diese die Steuerhinterziehung gesamthaft nachzuweisen habe. Mit dieser Ansicht verkennt der Beschuldigte jedoch, dass es im Rahmen der Sachverhaltsfeststellung im vorliegenden Steuerstrafverfahren an ihm liegt, die durch ihn geltend gemachte, "entlastende" Nutzniessung zu beweisen, ansonsten von deren Nichtexistenz auszugehen ist. Aus der Übertragung eines Grundstücks von den Eltern des Beschuldigten an ihn selbst, unter Vorbehalt der Nutzniessung, kann nicht ohne Weiteres geschlossen werden, dass auch die Vermögensübertragung an den Beschuldigten unter dem Vorbehalt der Nutzniessung stand. Ein entsprechender Nachweis ist ihm nicht ansatzweise gelungen. Vielmehr spricht die Aktenlage eindeutig gegen die Vereinbarung einer Nutzniessung zwischen ihm und seinen Eltern, namentlich aus folgenden Gründen: Aus dem zeitlichen Ablauf der Ereignisse mit dem Umzug des Beschuldigten in die Schweiz und der anschliessenden Vermögensübertragung an ihn, lässt sich eine Nutzniessung nicht begründen, wäre doch ebenso denkbar, dass im betreffenden Zeitpunkt eine Schenkung an den Beschuldigten oder ein Erbvorbezug erfolgt ist. In einer am

20. April 2013 datierten Zahlungsanweisung, in welcher der Vater des Beschuldigten die Überweisung sämtlicher Vermögenswerte an den Beschuldigten sowie die anschliessende Auflösung seines eigenen Bankkontos veranlasste, findet sich kein Nutznießungsvorbehalt. Der Beschuldigte hat ferner keinen Nachweis zu den Akten gereicht, dass seine Eltern beispielsweise gegenüber der Bank jemals eine Nutznießung deklariert hätten. Anlässlich seiner Anmeldung in der Schweiz bei der zuständigen Gemeinde vermerkte der Beschuldigte auf dem Anmeldeformular, seinen Lebensunterhalt mit seinen Vermögenserträgen bzw. durch Vermögensverzehr zu bestreiten, ohne dass er dabei eine Nutznießung erwähnte. Diese Angaben bestätigte er in einer Stellungnahme vom 5. Mai 2022 in welcher er angab, aus dem betreffenden Vermögen (auch) seine eigenen Lebenshaltungskosten bestritten zu haben. An der Hauptverhandlung führt der Beschuldigte zudem aus, seinen Lebensunterhalt aus den durch ihn im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit erzielten Einkünften finanziert zu haben. Da er in den aktenkundigen Steuererklärungen jedoch einzig das fragliche Bankdepot deklarierte, muss davon ausgegangen werden, dass sein Erwerbseinkommen ebenfalls auf dieses geflossen ist und dass der Beschuldigte in der Folge seinen Lebensunterhalt aus dem Vermögen bestritten hat. Für die Behauptung des Beschuldigten, gemäss welcher er aus dem Depot lediglich nicht näher bezeichnete Gläubiger seines Vaters in ganz Europa befriedigt hätte, finden sich keinerlei Nachweise in den Akten. Schliesslich erfüllte der Beschuldigte die ihm auferlegte Auflage betreffend die Einreichung der monatlichen Bankauszüge des betroffenen Depotkontos für die Jahre 2013–2015 im Nachsteuerverfahren, in welchem er einer Mitwirkungspflicht unterstand, nicht. Folglich war der Steuerbehörde kein Abgleich mit dem Kontokorrent des Bankdepots möglich, was wiederum Rückschlüsse auf das Vorliegen einer Nutznießung verunmöglichte. Gesamthaft ist somit vom Nichtbestehen einer Nutznießung am Vermögen des Beschuldigten und an dessen Erträgen auszugehen.

E. 3.1

In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob der Beschuldigte durch sein Verhalten den Tatbestand der Steuerhinterziehung im Sinn von § 235 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 175 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) erfüllt und ob allenfalls Rechtfertigungs- und/oder Schuldausschliessungsgründe vorliegen.

E. 3.2.1

Der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung ist erfüllt, wenn der Beschuldigte bewirkt, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist (§ 235 Abs. 1 StG, Art. 175 Abs. 1 DBG). Die strafbare Verhaltensweise des Steuerpflichtigen ist mit dem Verb "bewirken" umschrieben. Ihren Unrechtsgehalt bezieht sie aus dem Taterfolg unvollständiger oder unterbliebener Veranlagung (und damit eines ungerechtfertigten Steuervorteils bzw. eines Steuerausfalls beim Gemeinwesen). Das Bewirken kann in einem Tun oder in einem Unterlassen bestehen; im einen wie im anderen Fall muss es indessen einer Verletzung von Verfahrenspflichten gleichkommen. Ausgangspunkt der Sachverhaltsfeststellung im Veranlagungsverfahren bildet die Steuererklärung, zu deren Einreichung die steuerpflichtigen Personen auch dann verpflichtet sind, wenn ihnen das entsprechende Formular nicht unaufgefordert zugegangen ist. Diesfalls haben sie es bei der zuständigen Behörde zu verlangen (§ 133 Abs. 1 StG, Art. 124 Abs. 1 DBG); unterlassen sie dies, so wird dadurch regelmässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt (Roman J.

Sieber/Jasmin Malla in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Kommentar DBG], 4. A., Basel 2022, Art. 175 N. 7 ff.).

E. 3.2.2

Vorliegend ist unbestritten und erstellt, dass der Beschuldigte in den streitbetroffenen Steuerperioden keine Steuererklärungen eingereicht hat und dadurch die ihm obliegenden Verfahrenspflichten verletzt hat (§ 133 Abs. 1 und 2 StG, Art. 124 Abs. 1 und 2 DBG). Der Beschuldigte hat die ihm durch seine Eltern überwiesenen Vermögenswerte in Höhe von (mindestens) Fr. ... und die daraus erzielten Bruttoerträge in Höhe von (mindestens) Fr. ... folglich nicht deklariert, woraufhin er nach pflichtgemäßem Ermessen deutlich zu tief eingeschätzt wurde. In der rechtskräftigen Nachsteuerverfügung vom 9. Mai 2022 ist das Ausmass der ungenügenden Einschätzungen mit Fr. ... (Nachsteuer Staat und Gemeinde ohne Zins) bzw. mit Fr. ... (Direkte Bundessteuer ohne Zins) festgestellt worden. Der Beschuldigte bringt nichts vor, was diese Berechnungen infrage stellen würde. Damit ist der objektive Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung erfüllt.

E. 3.2.3

Hinsichtlich des subjektiven Tatbestands gilt, dass die vollendete Steuerhinterziehung in all ihren Ausgestaltungen sowohl bei vorsätzlicher wie auch bei fahrlässiger Tatbegehung strafbar ist (Sieber/Malla, Kommentar DBG, Art. 175 N. 28). Vorsätzlich begeht der Steuerpflichtige die Steuerhinterziehung, wenn er sie mit Wissen und Willen bewirkt (Art. 12 Abs. 2 des Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 [StGB]). Vorsätzlich handelt dabei bereits, wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (Art. 12 Abs. 2 Satz 2 StGB). Fahrlässig handelt der Steuerpflichtige, wenn er die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Steuerpflichtige die Vorsicht nicht beobachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB). Der Nachweis des Vorsatzes gilt als erbracht, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass sich der Beschuldigte der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der gemachten Angaben bewusst war. Ist dieses Wissen erwiesen, so muss angenommen werden, dass er auch mit Willen handelte, das heisst eine Täuschung der Steuerbehörden beabsichtigt und eine zu niedrige Veranlagung bezweckt (direkter Vorsatz) oder zumindest in Kauf genommen hat (Eventualvorsatz). 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 (BGr, 17. Juni 2020, 2C_107/2020, E. 2.2.3 mit Hinweis auf BGE 114 Ib 27 E. 3a; BGr, 19. Oktober 2005, 2A.258/2005, E. 2.2; VGr, 1. Februar 2017, GB.2016.0009, GB.2016.00010, E. 3.2.1).

E. 3.2.4

Der Beschuldigte war im Tatzeitpunkt über 45 Jahre alt. Er musste daher unzweifelhaft um seine Pflichten im Zusammenhang mit der Einreichung seiner Steuererklärung(en) wissen, zumal er ja gerade aus steuerlich motivierten Gründen seinen Wohnsitz "pro forma" in die Schweiz verlegt hatte. Spätestens nach der ersten Ermessenseinschätzung für die Steuerperiode 2013 war für ihn auch ohne Weiteres erkennbar, dass er als Folge der unterlassenen Einreichung seiner Steuererklärung offensichtlich viel zu tief eingeschätzt worden ist. Nichtsdestotrotz reichte der Beschuldigte auch in den beiden Folgeperioden

keine Steuererklärung ein, was erneut in einer deutlich zu tiefen Ermessenseinschätzung resultierte. Fahrlässigkeit fällt unter diesen Umständen ausser Betracht, weswegen von einer vorsätzlichen Tatbegehung auszugehen ist.

E. 3.2.5

Der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung im Sinn von § 235 Abs. 1 StG bzw. Art. 175 Abs. 1 DBG ist somit in objektiver und subjektiver Hinsicht erfüllt.

E. 3.2.6

Es sind weder Rechtfertigungs- und/oder Schuldausschliessungsgründe für das Verhalten des Beschuldigten ersichtlich noch werden solche durch ihn selbst vorgebracht. Das Verhalten des Beschuldigten ist somit rechtswidrig und schuldhaft, weshalb er sich der vollendeten Steuerhinterziehung strafbar gemacht hat.

E. 3.3.1

Die Busse als Strafe für die Steuerhinterziehung entspricht in der Regel dem einfachen Betrag der hinterzogenen Steuer. Bei leichtem Verschulden kann sie bis auf einen Drittel ermässigt und bei schwerem Verschulden bis auf das Dreifache erhöht werden (§ 235 Abs. 2 StG, Art. 175 Abs. 2 DBG). Im vorliegenden Fall erstreckt sich der gesetzliche Strafrahmen gemessen an den festgesetzten und rechtskräftig verfügten Nachsteuern somit von Fr. ... bis zu Fr. ... im Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern und von Fr. ... bis zu Fr. ... im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer.

E. 3.3.2

Gemäss Art. 47 Abs. 1 und 2 StGB, der aufgrund von Art. 333 Abs. 1 StGB auch im Bereich des Steuerstrafrechts zu beachten ist, misst das Gericht die Strafe nach dem Verschulden des Täters zu. Es berücksichtigt das Vorleben und die persönlichen Verhältnisse sowie die Wirkung der Strafe auf das Leben des Täters. Das Verschulden wird nach der Schwere der Verletzung oder Gefährdung des betroffenen Rechtsguts, nach der Verwerflichkeit des Handelns, den Beweggründen und Zielen des Täters sowie danach bestimmt, wie weit der Täter nach den inneren und äusseren Umständen in der Lage war, die Gefährdung oder Verletzung zu vermeiden. Hauptsächlichliche Strafzumessungsgründe – neben dem Verschulden – bilden im Steuerstrafrecht namentlich die Höhe der hinterzogenen Steuer (Taterfolg), die Art und Weise der Herbeiführung des Taterfolgs, die Beweggründe, die persönlichen Verhältnisse und insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse (vgl. BGE 149 IV 395 E. 3.6.2; BGE 144 IV 136 E. 7.2.2). Der Strafrahmen von § 235 Abs. 2 StG darf im Grundsatz weder über- noch unterschritten werden, es sei denn, es lägen gesetzlich geregelte Strafmilderungs- oder -schärfungsgründe vor (BGr, 7. Juli 2009, 2C_188/2009, E. 2.2). Solche Gründe ergeben sich in analoger Anwendung aus Art. 48 StGB.

E. 3.3.3

Zur Tatbegehung ist anzumerken, dass der Beschuldigte mehrfach davon abgesehen hat, seine Steuererklärung einzureichen und daher wiederholt eine zu tiefe Einschätzung bewirkt hat. Entsprechend ist der Gesamtbetrag der hinterzogenen Steuern zumindest bei den Staats- und Gemeindesteuern hoch. Indessen beging der Beschuldigte die Tat durch die simple Nichteinreichung seiner Steuererklärungen und durch die damit verbundene Nichtdeklaration der steuerbaren Vermögenswerte und deren Erträge. Er hat jedoch keine besonderen Anstrengungen oder Täuschungsmanöver unternommen, um die geschuldeten

Steuern vor der Steuerbehörde zu verheimlichen. Überdies kooperierte der Beschuldigte im vorliegenden Verfahren zumindest teilweise mit der zuständigen Steuerbehörde und es ist auf sein eigenes Verhalten in Form der Einreichung der Steuererklärung für die Steuerperiode 2016 zurückzuführen, dass die Behörde erst auf die vorgängig nicht deklarierten Vermögenswerte und deren Erträge aufmerksam geworden ist. Das objektive Tatverschulden erweist sich gesamthaft somit als mittelschwer.

E. 3.3.4

Was die Beweggründe des Beschuldigten anbelangt, so führte er namentlich aus, als guter und loyaler Sohn bereit gewesen zu sein, ein Problem seiner Eltern zu lösen. Damit bagatellisiert er sein Verhalten jedoch ungerechtfertigt, denn der Beschuldigte unterstützte seine Eltern letztlich dabei, ihr Vermögen vor der deutschen Steuerbehörde zu verheimlichen. Entgegen seinen Angaben profitierte er selbst hiervon ebenfalls, da das Vermögen aus diesem Grund auf ihn übertragen wurde und er daraus seine Lebenshaltungskosten (mit)finanzierte. Im Übrigen ist nicht auszuschliessen, dass der Beschuldigte durch die besagte Vorgehensweise in Deutschland allenfalls geschuldete Erbschaftssteuern in erheblichem Umfang gespart hat. Die Beweggründe des Beschuldigten waren folglich keineswegs selbstlos, sondern finanziell motiviert und egoistisch, weshalb auch in subjektiver Hinsicht von einem mittelschweren Tatverschulden auszugehen ist.

E. 3.3.5

Die Täterkomponente präsentiert sich mit Blick auf die Person des Beschuldigten neutral: Er ist aktuell verheiratet und Vater zweier Kinder, welche in Deutschland noch in Ausbildung stehen. Hauptberuflich geht er einer selbständigen Erwerbstätigkeit in der Filmbranche nach, nachdem er vorgängig seine Ausbildung in diesem Bereich absolviert hat. Eigenen Angaben des Beschuldigten an der Hauptverhandlung zufolge wie auch gemäss der durch ihn ab dem Steuerjahr 2016 eingereichten Steuererklärungen, lebt er nach wie vor in sehr günstigen wirtschaftlichen Verhältnissen mit einem Vermögen im Umfang von ca. ... Millionen.

E. 3.3.6

Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen ist vorliegend von einem mittelschweren Verschulden auszugehen. Die von den Vorinstanzen festgesetzten Bussen erweisen sich mit Blick auf das Verschulden als angemessen, weshalb sie zu bestätigen sind.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschuldigten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 257 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 182 Abs. 3 DBG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu. Eine solche ist mangels erheblicher Umtriebe auch dem kantonalen Steueramt nicht zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 257 StG bzw. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 182 Abs. 3 DBG). Zudem ist die Kostenaufgabe des kantonalen Steueramts zu bestätigen.

E. 5

Vorliegend unklar bleibt, ob der Beschuldigte in seinem Heimatland Deutschland zwischenzeitlich die erforderlichen (Nach-)Steuerdeklarationen vorgenommen hat, namentlich in Bezug auf eine allfällig geschuldete Erbschaftsteuer. Aufgrund seines im

Ausland gelegenen Grundeigentums, welches für die hiesige Satzbestimmung mitzuberechnenden ist, untersteht der Beschuldigte nach wie vor einer (beschränkten) Steuerpflicht in Deutschland. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob aufgrund der möglichen Unterbesteuerung des Beschuldigten in Deutschland ein spontaner Informationsaustausch mit den zuständigen deutschen Steuerbehörden gestützt auf Art. 7 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen vom 25. Januar 1988 erforderlich ist. Diese Frage sowie auch die allfällige Vornahme des Datenaustauschs liegt indes im Zuständigkeitsbereich des kantonalen Steueramts, welches eine Prüfung hiervon vorzunehmen und gegebenenfalls entsprechend vorzugehen hat.

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