

Verschuldensprinzip auch im MWST-Strafrecht

Kein Strafautomatismus bei unpublizierter Praxis

MWST-Nachforderungen nach einer Kontrolle durch die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) stossen bei den Steuerpflichtigen verständlicherweise nicht immer auf Zustimmung. Völliges Unverständnis aber provozieren Bussen, welche oft quasi automatisch der Ergänzungsabrechnung folgen. Auch wenn sich die Verwaltung in der Bussenhöhe eine gewisse Zurückhaltung auferlegt, ist es für die Pflichtigen zumindest befremdend, dass sie wegen Steuervergütung oder Steuerhinterziehung bestraft werden. Dass eine Nachforderung auch bei der Mehrwertsteuer (MWST) nicht automatisch eine Bestrafung nach sich ziehen darf, macht folgendes Urteil des Bezirksgerichts Zürich vom 27. März 2003 deutlich.

1. Sachverhalt

Die Pflichtige, eine Stiftung mit kulturellem Hintergrund, wurde im Mai 2001 einer MWST-Kontrolle für die Jahre 1996–2000 unterzogen. Dabei stellte die ESTV fest, dass die Pflichtige vom Gemeinwesen zinslose Darlehen erhalten und ausserdem mittels Spendengeldern die Renovation von Veranstaltungsräumlichkeiten finanziert hatte. Eine Vorsteuerkürzung wegen zinsloser Darlehen oder Spenden hatte die Pflichtige nicht vorgenommen. Die Ergänzungsabrechnung beinhaltete im wesentlichen eine Vorsteuerkorrektur für die Jahre 1998–2000. Die Pflichtige beglich die Ergänzungsabrechnung, setzte sich aber zur Wehr, als die ESTV in der unterlassenen Vorsteuerkürzung eine fahrlässige Hinterziehung erblickte und mit Schlussprotokoll vom 10. September 2002 eine Busse von CHF 5000 erheben wollte. Sie bestritt dabei nicht, dass die unterlassene Vorsteuerkürzung eine Steuerverkürzung und damit objektiv eine Hinterziehung von MWST darstelle, machte indessen geltend, dass der subjektive Straftatbestand nicht nachgewiesen sei: Die Vorsteuerkür-

zungspraxis betreffend zinslose Darlehen oder Spenden könne der MWST-Verordnung (MWSTV) von 1995 nicht entnommen werden, denn diese beziehe sich in Art. 30 Abs. 6 MWSTV nur auf «Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand». Hinsichtlich zinsloser Darlehen ergebe sich weder in der Wegleitung 1997 noch in anderen Publikationen der Verwaltung ein Indiz für eine Gleichbehandlung mit Subventionen. Zudem sei die Vorsteuerkürzung in der Gerichtspraxis umstritten gewesen. So sei die Eidg. Steuerrekurskommission (SRK) in ihrem Urteil vom 2. Februar 1999 noch davon ausgegangen, dass Spenden weder einen Umsatz darstellen noch indirekt (via Vorsteuerkürzung) zu einer MWST-Belastung führen können [1]. Klar – bezüglich Spenden – sei die Rechtslage erst mit dem Bundesgerichtsurteil vom 25. August 2000 [2] geworden, aber dieses sei erst nach den in Frage stehenden Abrechnungsperioden 1998–2000 publiziert worden. Hinzu komme, dass eine Vorsteuerkürzung bei Spenden von der Lehre heftig kritisiert worden war (so hatte Jörg. R. Bühlmann das Bundesgerichtsurteil als «eine der grössten Fehlleistun-

gen» bezeichnet [3]). Bei einer derart umstrittenen Rechtslage sei es damals vertretbar gewesen, keine Vorsteuerkürzung vorzunehmen.

Die ESTV liess sich von diesen Argumenten nur insofern beeindrucken, als sie im Strafbescheid vom 26. Oktober 2002 die Busse auf CHF 2000 reduzierte, weil die Verwaltungspraxis umstritten gewesen war. Dagegen liess die Pflichtige Einsprache erheben, beantragte Straffreiheit und verlangte eine Beurteilung durch das Strafgericht. Das zuständige Bezirksgericht Zürich (Einzelrichteramt für Zivil- und Strafsachen) sprach die Pflichtige bzw. Einsprecherin mit Urteil vom 27. März 2003 vom Vorwurf der fahrlässigen Hinterziehung frei [4].

2. Gerichtliche Beurteilung

Einleitend stellte das Bezirksgericht fest, dass für die steuerliche Beurteilung der Jahre 1998–2000 die MWSTV 1995 massgebend sei, strafrechtlich aber nicht Art. 77 Abs. 1 MWSTV in Frage komme, sondern der mildere Art. 85 Abs. 3 MWSTG (Grundsatz der *lex mitior*). Eine fahrlässige Hinterziehung im Zusammenhang mit den Spenden erachtete das Bezirksgericht nicht als hinreichend dargetan und sprach die Pflichtige diesbezüglich aus beweisrechtlichen Gründen frei. Bemerkenswert sind nun aber die Urteilsabwägungen im Zusammenhang mit den zinslosen Darlehen: Das Bezirksgericht knüpft zunächst am allgemeinen Fahrlässigkeitsbegriff an, wonach fahrlässig handelt, wer pflichtwidrig unvorsichtig handelt, d. h., wer die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist [5]. Der Fahrlässigkeitsbegriff beinhaltet grundsätzlich das Element der Voraussehbarkeit, mithin den Vorwurf, man habe um die Folgen seines Handelns gewusst [6].



Daniel Schär, Dr. iur., Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte, Treuhandgesellschaft
Altorfer Duss & Beilstein, Zürich

An diesem Punkt hatte der Strafverteidiger angesetzt, indem er bestritten hatte, dass die Vorsteuerkürzungspraxis in den Jahren 1998–2000 der Pflichtigen bekannt gewesen sei. Das Bezirksgericht teilte diese Auffassung: Es erachtete es als plausibel, dass die Pflichtige sich erst anlässlich der Kontrolle der ESTV mit der Vorsteuerkürzung bei zinslosen Darlehen beschäftigte. Gegenteiliges könne jedenfalls nicht auf Publikationen der ESTV gestützt werden. So sehe Art. 30 Abs. 6 MWSTV eine Vorsteuerkürzung ledig-

schuldensprinzip gilt aber auch im MWST-Strafrecht. Nach diesem erfordert die Bestrafung, dass die Elemente des objektiven Tatbestandes vorsätzlich (mit Wissen und Willen) oder fahrlässig verwirklicht worden sind. Aus einer Ergänzungsabrechnung darf es keinen automatischen Schluss auf ein strafrelevantes Verschulden geben. Zu Recht prüfte deshalb das Bezirksgericht den subjektiven Tatbestand der Hinterziehung. Es sah keine Indizien dafür, dass die Pflichtige in den kontrollierten Abrechnungsperioden Kenntnis von der

ziert, diese aber in der Lehre und vor den Gerichten umstritten ist und ein bundesgerichtliches Urteil noch aussteht? Gerade das Beispiel der Vorsteuerkürzung bei Spenden zeigt, dass die SRK nicht jede Praxis der Verwaltung billigt [7]. Bis zur Klärung der Rechtslage vor Bundesgericht kann es deshalb vertretbare Gründe geben, einer umstrittenen Verwaltungspraxis nicht oder zumindest nicht vorbehaltlos zu folgen. Wenn das Bundesgericht dann das Urteil der SRK «dreht» und im Ergebnis die Verwaltungspraxis schützt, wäre es nur billig, wenn dies bei der Beurteilung der Verschuldensfrage berücksichtigt und von einer Bestrafung Abstand genommen würde.

«Aus einer Ergänzungsabrechnung darf es keinen automatischen Schluss auf ein strafrelevantes Verschulden geben.»

lich vor, wenn ein Steuerpflichtiger «Subventionen oder andere Beiträge der öffentlichen Hand» erhalte; ein zinsloses Darlehen sei aber nicht von vornherein gleichbedeutend mit einer «Subvention» bzw. einem anderen «Beitrag der öffentlichen Hand». Ob zinslose Darlehen gleich zu behandeln seien wie Subventionen, sei eine Auslegungsfrage, welche durch die Praxis zu beantworten sei. Die Verwaltung habe in ihren Publikationen keine Gleichstellung vorgenommen, und Gerichtsentscheide zu zinslosen Darlehen habe es bis zum Ende der kontrollierten Abrechnungsperioden nicht gegeben. Damit fehle es an einer hinreichend klaren Regelung bzw. Praxis, weshalb kein strafrechtlich relevantes Verschulden vorliege.

Verwaltungspraxis hatte und folglich schuldhaft eine Vorsteuerkürzung unterlassen hätte.

Die gerichtliche Überlegung dürfte für die ESTV Anreiz sein, eine Verwaltungspraxis künftig noch rascher und mit der nötigen Klarheit zu publizieren. Aus Sicht der Pflichtigen und Berater wäre dabei wünschenswert, dass jeweils auch ein Hinweis auf das Datum der Publikation und den Beginn einer

3.3 Überstrapaziertes Selbstveranlagungsprinzip

Bedenklich erscheint eine Argumentationslinie der ESTV betreffend das Selbstveranlagungsprinzip: Die Verwaltung wollte aus dem Grundsatz der Selbstveranlagung ableiten, dass die Pflichtige sich fahrlässig verhalten habe, indem sie nach Publikation des BGE vom 25. August 2000 nichts unternahm, um die unterlassenen Vorsteuerkürzungen der Jahre 1998–2000 zu korrigieren. Das Bezirksgericht ist auf diese Argumentation nicht eingegangen. Aus dogmatischer Sicht stellt

«Die gerichtliche Überlegung dürfte für die ESTV Anreiz sein, eine Verwaltungspraxis künftig noch rascher und mit der nötigen Klarheit zu publizieren.»

3. Würdigung

3.1 Kein Strafautomatismus bei unpublizierter Praxis

Aus rechtsstaatlicher Sicht ist das Ablehnen eines Strafautomatismus zu begrüssen. Wenn die Pflichtige im Rahmen der Selbstveranlagung Faktoren nicht deklariert, liegt eine Steuerverkürzung vor, und der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung (Art. 85 Abs. 1 MWSTG) ist erfüllt. Das Ver-

waltungspraxis (im Sinne einer Übergangsregelung) gegeben würde.

3.2 Keine Bestrafung bei umstrittener Praxis

Genügt die Publikation einer Praxis in der Wegleitung oder einem anderen Erlass bereits für ein strafrelevantes Verschulden? Wie verhält es sich, wenn die Verwaltung eine Praxis zwar publi-

sich allerdings die Grundsatzfrage, ob wegen Steuerhinterziehung bestraft werden kann, wer erst *nach* der Tat bzw. der MWST-Deklaration feststellt, dass er falsch deklarierte, aber eine Korrektur unterlässt. Art. 85 MWSTG ist vom Wortlaut her als Begehungs- und nicht als Unterlassungsdelikt konzipiert: Wegen Steuerhinterziehung wird bestraft, wer sich einen unrechtmässigen Steuervorteil *verschafft*. Wenn Steuerhinterziehung auch durch Un-

terlassung verwirklicht werden könnte, würde dies eine *Garantenstellung* des Steuerpflichtigen voraussetzen. Garantenstellung bedeutet eine rechtliche Pflicht zu handeln [8]. Eine Garantenstellung wäre konsensfähig zu begründen. Selbst mit ihr würde aber der Grundsatz der Selbstveranlagung über-

konnte im konkreten Fall aus dem Schreiben der Treuhänderin nichts gegen die Pflichtige abgeleitet werden. Als allgemeine Erwägung hielt das Bezirksgericht im übrigen fest, dass sich eine Pflichtige die Versäumnisse ihrer Treuhänderin nur anrechnen lassen müsse, wenn sie die Unrichtigkeit der

tenen Verwaltungspraxis bereits eine mittels Ergänzungsabrechnung nachträglich eingeforderte Steuer eine Belastung für den Steuerpflichtigen darstellt. Ein automatisches «Nachdoppeln» mit Bussen erscheint dann schlicht übertrieben. Dem Steuerklima ist ein solches Vorgehen kaum förderlich, sondern bewirkt eher eine Abwehrhaltung gegenüber der Mehrwertsteuer. Bei den anderen Steuern des Bundes und bei den kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuern geht es jedenfalls auch anders: Die geldwerte Leistung hat nicht automatisch noch strafrechtliche Konsequenzen.

«Gerade das Beispiel der Vorsteuerkürzung bei Spenden zeigt, dass die SRK nicht jede Praxis der Verwaltung billigt.»

strapaziert, wenn er dahingehend konkretisiert würde, dass ein Verschulden *an* der Tat aus dem Verhalten *nach* der Tat hergeleitet werden kann. Das Verhalten nach der Tat hat strafrechtliche Bedeutung unter dem Aspekt der «tätigen Reue» (Art. 22 i.V.m. Art. 66 StGB) oder der Selbstanzeige (13 VStrR), darf aber nicht zur Begründung der Strafbarkeit herangezogen werden. Bei den Vorsatzdelikten ist klar: Strafbar ist nur, wer den Tatentschluss vor der Tat fasst und ihn während des Handlungsablaufs aufrechterhält; ein nach der Tat entstandener Vorsatz (*dolus subsequens*) genügt nicht [9]. Warum sollte diese Überlegung bei Fahrlässigkeitsdelikten nicht spielen?

3.4 Zurechnung des Vertreterverhaltens

Hervorzuheben ist schliesslich eine gerichtliche Erwägung betreffend Zurechnung des Vertreterverhaltens: Die Treuhänderin hatte die Pflichtige mit Schreiben vom Mai 2000 – also vor dem klärenden BGE vom 25. August 2000 – auf das latente Risiko der Vorsteuerkürzung aufmerksam gemacht. Damit stellte sich die Frage, ob aus dem Hinweis der Treuhänderin ein Verschulden der Pflichtigen abgeleitet werden könne. Im konkreten Fall verneinte das Bezirksgericht dies mit der Begründung, im Schreiben sei nur von Vorsteuerkürzung betreffend Spenden und nicht hinsichtlich zinsloser Darlehen die Rede. Da die Vorsteuerkürzung betreffend Spenden nicht anklagenügend umschrieben worden war,

Deklaration bei pflichtgemässer Sorgfalt hätte bemerken müssen und die Folgen hätte verhindern können; im vorliegenden Fall aber sei dies für die Pflichtige gerade nicht ersichtlich gewesen, weil die Verwaltungspraxis nicht publiziert worden war (Erw. 4). Diese Argumentation steht im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend Zurechnung von Vertreterverhalten: Danach kann sich ein Steuerpflichtiger strafrechtlich nicht entlasten, indem er sich überhaupt nicht um seine Steuerangelegenheiten kümmert, sondern alles einem Steuervertreter delegiert [10]; andererseits kann eben ein Versäumnis des Steuervertreters dem Pflichtigen strafrechtlich nur zum Nachteil gereichen, wenn er zumindest ansatzweise die Unrichtigkeit der Deklaration hätte bemerken müssen.

Aus Beratersicht fragt sich, ob künftig Hinweise auf ein latentes Steuerrisiko – z.B. in einem Bericht über einen MWST-Check oder einem Management Letter – die Position des Steuerpflichtigen verschlechtern. Wenn es so weit kommt, dass aus solchen Hinweisen ein Verschulden des Pflichtigen abgeleitet wird, dann wird man wohl – getreu dem Grundsatz, dass sich ein Angeschuldigter nicht selbst zu belasten braucht – folgern, dass die Behörde die Offenlegung eines solchen Hinweises nicht erzwingen kann.

3.5 Fazit

Die Behörden sollten im Auge behalten, dass bei einer anfänglich umstrit-

Ausserdem ist man hinterher immer klüger: Eine bürgernahe Verwaltung muss dem Bürger aber das gleiche Nachsehen gewähren, das sie für sich selbst in Anspruch nimmt: Wenn sie z.B. erst im Jahr 2002 eine Praxis zu Forderungsverzichten publiziert (Merkblatt Nr. 23 betreffend Beiträge im Sanierungsfall), ist dies mit Blick auf die zahlreichen Ausführungserlasse, welche die MWSTV 1995 erforderte bzw. heute das MWSTG erfordert, verständlich. Es kann jedoch nicht sein, dass umgekehrt der Bürger strafrechtlich sanktioniert wird, wenn er eine unpublizierte Verwaltungspraxis nicht kennt und es deswegen unterlassen hat, die Vorsteuer wegen zinsloser Darlehen zu kürzen. Gleich lange Spiesse zwischen Bürger und Verwaltung entsprechen nicht nur Schweizer Tradition, sondern liegen auch im Interesse der Standortqualität. 

Anmerkungen

- 1 MWST-Journal 1999, 14 ff., insb. 21 f.
- 2 BGE 126 II 443.
- 3 MWST-Journal 2001, 45 ff.
- 4 Prozessnr. GU030003/U.
- 5 Art. 18 Abs. 3 StGB; Art. 88 MWSTG i.V.m. Art. 2 VStrR und Art. 102 StGB.
- 6 Vgl. aber auch die unbewusste Fahrlässigkeit: Peter Noll/Stefan Trechsel, Schweizerisches Strafrecht, Allgemeiner Teil, 3. Aufl. Zürich 1990, 216 f.
- 7 Vgl. SRK-Urteil vom 2. Feb. 1999, in MWST-Journal 1999, 14 ff.
- 8 Noll/Trechsel, a.a.O., 198 ff.
- 9 Noll/Trechsel, a.a.O., 87.
- 10 ASA 60, 259 ff., betreffend Direkte Bundessteuer.