Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
6S.217/2004 /pai

Urteil vom 26. November 2004
Kassationshof

Besetzung
Bundesrichter Schneider, Präsident,
Bundesrichter Kolly, Karlen,
Gerichtsschreiber Schönknecht.

Parteien
Eidgenössische Steuerverwaltung, 3003 Bern, Beschwerdeführerin,

gegen

X._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch Fürsprecher Dr. Charles Wick.

Gegenstand
Fahrlässige Steuerhinterziehung (Art. 85 Abs. 3 MWSTG),

Nichtigkeitsbeschwerde gegen das Urteil des Obergerichts des Kantons Bern, 1. Strafkammer, vom 18. Mai 2004.

Sachverhalt:
A.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung führte zwischen dem 2. April 2001 und dem 1. Mai 2001 bei der A._____ AG eine Mehrwertsteuerkontrolle durch. Sie stellte fest, dass es in den Jahren 1998 bis 2000 zu Steuerverkürzungen im Gesamtbetrag von Fr. 41'484.45 gekommen war. Namentlich waren in den quartalsweise zu erstellenden Mehrwertsteuerabrechnungen Vorsteuern für private Aufwendungen des einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsrats und Geschäftsführers der A._____ AG, eidg. dipl. Dachdecker X._____, im Gesamtbetrag von Fr. 32'230.15 in Abzug gebracht worden. Es handelte sich dabei unter anderem um die Einfuhrsteuer für einen Porsche 911 GT 3 im Betrage von Fr. 9'891.15 sowie die Mehrwertsteuer für die Renovation der Privatliegenschaft X._____s im Betrage von Fr. 19'452.50.
Die fraglichen Mehrwertsteuerabrechnungen waren von einer Treuhandfirma, welche auch die Bücher der A._____ AG führte, erstellt und von X._____ unterzeichnet worden. Die dafür erforderlichen Unterlagen waren der Treuhandfirma von der A._____ AG übergeben worden. Gestützt auf die Ergänzungsabrechnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. Mai 2001 hat die A._____ AG die ausstehende Steuerschuld am 8. Juni 2001 vorbehaltlos bezahlt.
B.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung verurteilte X._____ mit Strafbescheid vom 20. November 2002 wegen fahrlässiger Steuerhinterziehung im Sinne von Art. 85 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer vom 2. September 1999 (MWSTG; SR 641.20) zu einer Busse von Fr. 5'000.–. Infolge Einsprache wurde die Angelegenheit dem Strafeinzelgericht 14 des Gerichtskreises VIII Bern-Laupen zur Aburteilung überwiesen, welches X._____ am 21. November 2003 freisprach.
Mit Urteil vom 18. Mai 2004 wies das Obergericht des Kantons Bern, 1. Strafkammer, eine Appellation der Eidgenössischen Steuerverwaltung ab und bestätigte den Freispruch.
C.
Die Eidgenössische Steuerverwaltung führt Nichtigkeitsbeschwerde ans Bundesgericht und beantragt, das Ur-

teil des Obergerichts des Kantons Bern sei aufzuheben, und die Sache sei zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
Das Obergericht des Kantons Bern verzichtet auf Gegenbemerkungen zur Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Im Verfahren der Nichtigkeitsbeschwerde ist das Bundesgericht an die tatsächlichen Feststellungen der kantonalen Behörde gebunden (Art. 277bis Abs. 1 BStP). Das Vorbringen neuer Tatsachen ist unzulässig (Art. 273 Abs. 1 lit. b BStP). Soweit die Beschwerdeführerin vom festgestellten Sachverhalt abweicht oder ihn ergänzt, kann auf die Beschwerde daher nicht eingetreten werden.
2.
Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe den Beschwerdegegner zu Unrecht vom Vorwurf der fahrlässigen Steuerhinterziehung freigesprochen. Indem er um die Vorsteuern für private Aufwendungen reduzierte Mehrwertsteuern entrichtet habe, habe er sich einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft.
3.
Die Mehrwertsteuer ist eine allgemeine Verbrauchssteuer nach dem System der Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug (Art. 1 Abs. 1 MWSTG). Letzterer erlaubt es dem Steuerpflichtigen, grundsätzlich sämtliche an seine Lieferanten und Auftragnehmer bezahlten Mehrwertsteuern abzuziehen mit der Folge, dass er nur den selber geschaffenen Mehrwert versteuern muss. Der Abzug kann dabei einzig für Lieferungen oder Leistungen geltend gemacht werden, die für den Unternehmensbereich des Steuerpflichtigen bezogen wurden. Private Tätigkeiten berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (Art. 38 Abs. 4 MWSTG).
Über die Mehrwertsteuer wird in der Regel vierteljährlich abgerechnet (Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG). Innert 60 Tagen nach Ablauf der Abrechnungsperiode hat der Steuerpflichtige unaufgefordert in der vorgeschriebenen Form über die Steuer und die Vorsteuer Aufschluss zu geben (Art. 46 MWSTG) und den geschuldeten Betrag an die Eidgenössische Steuerverwaltung einzuzahlen (Art. 47 Abs. 1 MWSTG). Es handelt sich somit um eine Selbstveranlagungssteuer.
Gemäss Art. 85 Abs. 1 MWSTG wird mit Busse bis zum Fünffachen der hinterzogenen Steuer oder des unrechtmässigen Vorteils bestraft, wer sich oder einem andern einen unrechtmässigen Steuervorteil verschafft, namentlich die Steuer hinterzieht, auch indem er für sich eine unrechtmässige Befreiung, Vergütung, Rückerstattung oder einen unrechtmässigen Abzug von Steuern erwirkt. Wird die Tat fahrlässig begangen ist die Strafe Busse bis zum Einfachen des unrechtmässigen Vorteils.
4.
In objektiver Hinsicht steht fest, dass die A._____ AG in ihren Mehrwertsteuerabrechnungen unberechtigte Vorsteuerabzüge vorgenommen und im Zeitpunkt der Fälligkeit zu wenig Steuern bezahlt hat. Damit ist das Tatbestandsmerkmal des unrechtmässigen Steuervorteils erfüllt. Dass der zuständige Mitarbeiter der Treuhandfirma nach den verbindlichen tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz bei der jährlichen Abstimmung der Quartalsabrechnungen mit der Buchhaltung nachträglich mindestens 90 % der für das Jahr 2000 beanstandeten Steuerverkürzungen entdeckt hätte (vgl. BGE 103 IV 289 E. 1), vermag daran nichts zu ändern. Die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vorgeschriebene buchmässige Abstimmung (vgl. Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, N 968) hat auf die Fälligkeit der Steuer nämlich keinen Einfluss. Sie dient lediglich dazu sicherzustellen, dass die in den Steuerabrechnungen deklarierten Mehrwertsteuerbeträge mit jenen der Buchhaltung übereinstimmen. Wie bei der Warenumsatzsteuer, die wie die Mehrwertsteuer im System der Selbstveranlagung erhoben wurde (vgl. Art. 25 und 26 des ausser Kraft gesetzten Bundesratsbeschlusses über die Warenumsatzsteuer vom 29. Juli 1941 [AS 1941, 793]), gilt ein Steuerbetrag bereits als
hinterzogen, wenn er der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht rechtzeitig entrichtet wird (vgl. für die Warenumsatzsteuer: Dieter Metzger, Handbuch der Warenumsatzsteuer, Muri 1983, S. 402).
Wird eine Widerhandlung beim Besorgen der Angelegenheiten einer juristischen Person begangen, sind gemäss Art. 6 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) die Strafbestimmungen auf diejenigen natürlichen Personen anwendbar, welche die Tat verübt haben. Der Beschwerdegegner kann sich daher nicht darauf berufen, die Mehrwertsteuerabrechungen seien von ihm als Organ der A._____ AG unterzeichnet worden, weshalb diese und nicht er gehandelt habe. Der objektive Tatbestand von Art. 85 Abs. 3 MWSTG ist somit erfüllt.
5.

Was den subjektiven Tatbestand anbetrifft, führt die Vorinstanz aus, dem Beschwerdegegner könne keine Fahrlässigkeit vorgeworfen werden. Aufgrund der Arbeitsteiligkeit in seinem Unternehmen habe er darauf vertrauen dürfen, dass der eidg. dipl. Buchhalter der Treuhandfirma die Steuerabrechnungen korrekt erstellen würde. Die Beschwerdeführerin hält diese Auffassung für bundesrechtswidrig.

5.1 Aufgrund der Verweisungsbestimmungen von Art. 88 Abs. 1 MWSTG, Art. 2 VStrR und Art. 102 StGB gilt vorliegend der allgemeine Begriff der Fahrlässigkeit, wie er Art. 18 Abs. 3 StGB zugrunde liegt. Danach begeht der Täter eine Straftat fahrlässig, wenn diese darauf zurückzuführen ist, dass er die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedacht oder darauf nicht Rücksicht genommen hat. Ein Schuldspruch wegen eines Fahrlässigkeitsdelikts setzt somit voraus, dass der Täter den Erfolg durch Verletzung einer Sorgfaltspflicht verursacht hat. Sorgfaltswidrig ist sein Verhalten, wenn er zum Zeitpunkt der Tat aufgrund der Umstände sowie seiner Kenntnisse und Fähigkeiten die damit bewirkte Gefahr des Erfolgseintritts hätte erkennen können und müssen und wenn er zugleich die Grenzen des erlaubten Risikos überschritten hat (BGE 130 IV 7 E. 3.2).

5.2 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts zur direkten Bundessteuer kann sich ein Steuerpflichtiger der Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben, die er den Steuerbehörden gegenüber zu machen hat, nicht dadurch entziehen, dass er seine Steuerangelegenheiten durch einen vertraglichen Vertreter besorgen lässt. Denn der Vertretene soll gegenüber dem Nichtvertretenen nicht besser gestellt werden (Urteil 2A.194/2002 vom 25. April 2003 E. 2.5.1, publiziert in StR 59/2004, S. 58 ff.; Urteil 2A.348/1989 vom 21. Mai 1990 E. 2a, publiziert in ASA 60, S. 259 ff.). Der Steuerpflichtige ist daher verpflichtet, den Vertreter sorgfältig auszuwählen, zu instruieren und das Arbeitsergebnis zu überprüfen (Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Basel 1992, N 20 zu Art. 130 BdBSt; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 67 f. zu Art. 175; Roman Sieber, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, Basel 2000, N 34 zu Art. 175 DBG). Der Umfang der Sorgfaltspflicht bemisst sich nach den konkreten Umständen, namentlich nach der Fachkunde des Steuerpflichtigen und des beigezogenen Dritten, der Komplexität der Abrechnung sowie dem
erforderlichen Zeitaufwand. Zumindest fahrlässig handelt, wer die von einem Dritten erstellte Steuererklärung unbesehen unterschreibt, obwohl er bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt in der Lage gewesen wäre, darin enthaltene Fehler zu erkennen (Urteil 2A.194/2002 vom 25. April 2003 E. 2.5.1, publiziert in StR 59/2004 S. 58 ff.; Urteil 2A.348/1989 vom 21. Mai 1990 E. 2a, publiziert in ASA 60 S. 259 ff.).

Nicht Fahrlässigkeit, sondern Eventualvorsatz hat das Bundesgericht in einem Fall angenommen, in welchem der Inhaber einer Einzelfirma seinem Treuhänder zwecks Erstellung der Steuererklärung wissentlich geschäftliche und private Belege zukommen liess, ohne eine klare Triage zwischen Geschäfts- und Privataufwand vorzunehmen. Entscheidend war, dass den übergebenen Unterlagen teilweise nicht klar entnommen werden konnte, ob sie private oder geschäftliche Auslagen betrafen. Das Bundesgericht erwog, es reiche nicht aus, davon auszugehen, der Treuhänder werde in Zweifelsfällen Rücksprache nehmen (Urteil 2A.228/2001 vom 13. November 2001 E. 2c/bb, publiziert in ASA 72 S. 213 ff. = StE 2002 B 101.21 Nr. 13 = RDAF 2002 II S. 493 ff.).

5.3 Gleich wie bei der direkten Bundessteuer kann auch für die Mehrwertsteuer eine grundsätzliche Pflicht des Steuerpflichtigen, die von einem Vertreter erstellten Abrechnungen vor der Unterzeichnung zu überprüfen, nicht verneint werden, umso weniger, als diese jeweils nur eine Seite umfassen. Vorliegend waren die in Frage stehenden Abzüge für private Aufwendungen des Beschwerdegegners aus den Mehrwertsteuerabrechnungen indes nicht direkt ersichtlich, da darin nur das Total der Vorsteuerabzüge des entsprechenden Quartals anzugeben ist. Es stellt sich somit die Frage, ob der Beschwerdegegner die aufgeführten Vorsteuerzahlen anhand der Buchungsbelege hätte nachprüfen müssen.

Auch nach der Praxis zur direkten Bundessteuer wird vom Vertretenen nicht verlangt, sämtliche Angaben des Vertreters in der Steuererklärung einzeln nachzurechnen. Für die Mehrwertsteuer kann sich dies umso weniger rechtfertigen, da über sie im Gegensatz zur direkten Bundessteuer viermal jährlich abgerechnet wird. Eine Pflicht zur summarischen belegsmässigen Überprüfung ist nach der dargelegten Rechtsprechung aber anzunehmen, wenn sich dem Steuerpflichtigen bei Anwendung der nach den Umständen gebotenen Sorgfalt Zweifel an der Richtigkeit oder Vollständigkeit der vom Vertreter gemachten Angaben aufdrängen.

5.3.1 Während sich die unzulässigen Abzüge für die Renovation der Privatliegenschaft des Beschwerdegegners im Betrag von Fr. 19'452.50 aus verschiedenen Teilbeträgen zusammensetzen, die in unterschiedlichen Quartalen abgerechnet wurden, wurde die Einfuhrsteuer für den Porsche im Betrag von Fr. 9'891.15 gesamthaft im 4. Quartal 2000 in Abzug gebracht. Der Vorsteuerabzug für diese Periode ist mit insgesamt Fr. 43'121.20 denn

auch durchschnittlich etwas mehr als Fr. 10'000.– höher ausgefallen, als in den übrigen Quartalen der Jahre 1998 bis 2000.
Allein aus diesem Grund musste der Beschwerdegegner indes keine Zweifel an der Richtigkeit der Angaben der Treuhandfirma haben. Wie aus den Akten erhellt, wurden in den Jahren 1996 und 1997 schon mehrfach Abzüge von über Fr. 45'000.– vorgenommen, sodass er in guten Treuen davon ausgehen durfte, der Vorsteuerabzug für das 4. Quartal 2000 bewege sich ungefähr im üblichen Rahmen. An diesem Ergebnis vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Steueraufwand im Vergleich zum Vorquartal um mehr als Fr. 10'000.– anstieg. Denn aus den aktenkundigen Mehrwertsteuerabrechnungen geht klar hervor, dass im dokumentierten Zeitraum bereits mehrfach Sprünge um mehr als 33 % von einem Quartal zum nächsten zu verzeichnen waren. Eine belegsmässige Überprüfung der Abzüge drängte sich insoweit daher nicht auf.
5.3.2 Nach der Rechtsprechung könnte sich eine erweiterte Prüfungspflicht sodann aus dem Umstand ergeben, dass der Treuhandfirma überhaupt Belege für private Aufwendungen des Beschwerdegegners übergeben wurden (vgl. in E. 5.2 zitiertes Urteil 2A.228/2001 vom 13. November 2001).
Wer der Treuhandfirma die fraglichen Belege zukommen liess bzw. ob der Beschwerdegegner von der Übergabe Kenntnis hatte, steht aufgrund der tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht fest. Die Frage kann indes offen bleiben. Wie sich aus dem Entscheid des Obergerichts ergibt, zog der Buchhalter die Einfuhrsteuer für den Porsche sowie die Mehrwertsteuern für die Renovation der Privatliegenschaft des Beschwerdegegners nicht deshalb als Vorsteuern ab, weil er die entsprechenden Aufwendungen aufgrund der ihm übergebenen Unterlagen für Geschäfts- statt für Privataufwand hielt, sondern vielmehr, weil er zu diesem Zeitpunkt noch gar keine belegsmässige Kontrolle der einzelnen Positionen vornahm. Eine solche fand regelmässig erst nach Erstellung des Jahresabschlusses im Zuge der Abstimmung der Mehrwertsteuerabrechnungen mit den Zahlen der Buchhaltung statt. Für das Jahr 2000, in dem mit Fr. 30'869.75 der deutlich grösste Teil des privaten Steueraufwands in Abzug gebracht wurde, war dies aber nicht möglich, da die Beschwerdeführerin ihre Mehrwertsteuerkontrolle noch vor dem Zeitpunkt durchführte, ab dem der Jahresabschluss vorlag. Hätte der Treuhänder die Zahlen abstimmen können, hätte er nach den verbindlichen Feststellungen der
Vorinstanz mindestens 90 % der beanstandeten Steuerverkürzungen für dieses Jahr von insgesamt Fr. 36'004.– entdeckt und korrigiert (vgl. E. 4).
Für den Buchhalter war also erkennbar, dass es sich bei den privaten Belegen für das Jahr 2000 nicht um Geschäfts-, sondern um Privataufwand handelte. Weiter steht fest, dass der Beschwerdegegner die Steuerverkürzungen nicht willentlich herbeiführte, er den Treuhänder mithin weder ausdrücklich noch konkludent zum Abzug der entsprechenden Positionen instruierte. Selbst wenn er von der Übergabe der Belege an die Treuhandfirma wusste oder wissen musste, konnte er aufgrund der Fachkenntnis deren Mitarbeiter somit darauf vertrauen, dass sein privater Steueraufwand in den Mehrwertsteuerabrechnungen der A._____ AG unberücksichtigt bleiben würde. Denn er musste nicht in Erwägung ziehen, dass ein ausgewiesener Experte eine belegsmässige Kontrolle erst nach Vorliegen der Jahresabrechnung durchführen würde, obwohl für die Strafbarkeit nach Art. 85 MWSTG der Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuer massgebend ist (vgl. E. 4). Eine summarische Überprüfung der Angaben des Treuhänders für das Jahr 2000 anhand der Buchhaltungsunterlagen drängte sich dem Beschwerdegegner damit auch bei Kenntnis oder fahrlässiger Nichtkenntnis der Übergabe nicht auf.
5.4 Andere Umstände, aufgrund welcher der Beschwerdegegner Zweifel an der Richtigkeit der Vorsteuerabzüge für das Jahr 2000 hätte haben müssen, sind nicht ersichtlich und werden von der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht. Was die Jahre 1998 und 1999 betrifft, so bewegen sich die Abzüge für private Aufwendungen mit Fr. 1'001.65 bzw. Fr. 358.75 in bescheidenem Rahmen. Selbst wenn die entsprechenden Positionen für den Buchhalter nicht als Privataufwand erkennbar waren, kann daher nicht gesagt werden, der Beschwerdegegner hätte diese bei einer überschlagsmässigen Durchsicht der Buchhaltungsbelege entdecken müssen. Eine Sorgfaltspflichtverletzung im Sinne von Art. 18 Abs. 3 StGB ist folglich zu verneinen. Der Einwand, der Beschwerdegegner habe fahrlässig gehandelt, erweist sich damit als unbegründet.
6.
Die Nichtigkeitsbeschwerde ist demnach abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden keine Kosten erhoben (vgl. Art. 83 Abs. 1 VStrR i.V.m. Art. 278 Abs. 2 BStP per analogiam; vgl. nicht publizierte E. 3 von BGE 129 IV 345).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.

Die Nichtigkeitsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Es werden keine Kosten erhoben.
3.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Obergericht des Kantons Bern, 1. Strafkammer, schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 26. November 2004
Im Namen des Kassationshofes
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: