Urteilskopf

134 III 59

10. Auszug aus dem Urteil der I. zivilrechtlichen Abteilung i.S. Y. AG gegen X. AG (Berufung) 4C.3/2007 vom 12. November 2007

Regeste (de):
Steuerhinterziehung; ersatzfähiger Schaden; Art. 175 DBG.

Steuerbussen, welche dem Gebüssten auf Grund seines Verschuldens auferlegt wurden, sind höchstpersönlicher Natur und stellen damit keinen zivilrechtlich ersatzfähigen Schaden dar (E. 2).

Regeste (fr):
Soustraction d'impôt; dommage sujet à réparation; art. 175 LIFD.

Infligées au condamné à raison de sa faute, les amendes fiscales ont un caractère strictement personnel et elles ne constituent donc pas un dommage sujet à réparation en droit civil (consid. 2).

Regesto (it):
Sottrazione fiscale; danno risarcibile; art. 175 LIFD.

Le multe fiscali, che sono state inflitte al multato per colpa sua, hanno natura strettamente personale e non configurano pertanto un danno risarcibile secondo il diritto civile (consid. 2).

Sachverhalt ab Seite 59

BGE 134 III 59 S. 59

A. Die Einzelfirma X. wurde 1991 in die X. AG (Klägerin) umgewandelt. Die Klägerin, ihr Hauptaktionär A.A. und seine Ehefrau B.A. liessen sich in Steuersachen von der Y. AG (Beklagte) beraten, betreuen und vertreten. Diese erstellte zudem für die Klägerin die

BGE 134 III 59 S. 60

Jahresabschlüsse. Mandatsleiter bei der Beklagten war C.A., der Bruder von A.A. Im Juli 1990 kaufte die damalige Einzelfirma X. einen Porsche 911 Carrera für Fr. 79'000.-. Auf diesem Wagen, der 1991 auf die Klägerin überging, wurden jährlich Abschreibungen getätigt. Ende 1993 wurde er zum Restbuchwert von Fr. 10'000.- von A.A. persönlich übernommen. Im März 1993 erwarb die Klägerin einen Mercedes 600 SL Roadstar für Fr. 203'000.-, den sie 1993 um 40 % und 1994 auf Fr. 1.- abschrieb. Im Hinblick auf die Veranlagung der Klägerin für die Geschäftsjahre 1993/1994 hat der für juristische Personen zuständige Steuerkommissär des Kantons Thurgau am 25. April 1995 bei der Beklagten insbesondere Angaben über das 1993 von der Klägerin

für Fr. 203'000.- erworbene Fahrzeug und über die Angemessenheit des Verkaufspreises des Ende 1993 zum Buchwert ins Privatvermögen überführten Porsche Carrera 911 verlangt. Die Beklagte antwortete am 3. Januar 1996. Am 12. Januar 1996 reichte die Beklagte für die Eheleute A. die Steuererklärung 1995/1996 ein, deren Bemessungsgrundlage ihre Einkünfte im Jahr 1993 und 1994 bildeten. In dieser Steuererklärung wurden weder bezüglich des übernommenen Porsche noch der Benutzung des Mercedes 600 SL Roadstar geldwerte Leistungen der Klägerin an die Eheleute A. deklariert. Am 22. März 1996 erliess der für juristische Personen zuständige Steuerkommissär die "Kantonale Veranlagung 1994" betreffend die Klägerin und nahm darin per Geschäftsjahr 1993 insbesondere folgende Aufrechnungen vor: "Unterpreisliche Entnahme Porsche Fr. 70'000.-" und "Abschreibung Mercedes 600 SL Roadstar Fr. 49'200.-"; Letzteres mit dem Hinweis, dass es sich um die aufgerechnete Abschreibung auf dem auf insgesamt Fr. 123'000.- geschätzten Luxusanteil des Mercedes handle. Für das Jahr 1994 wurde in der Veranlagung unter der Rubrik "Abschreibungen auf Luxusanteil Mercedes 600 SL Roadstar" Fr. 73'800.- aufgeführt.
Auf Empfehlung der Beklagten hin akzeptierte die Klägerin die Veranlagungen für die Bemessungsperiode 1993/1994. Für diese Periode veranlagte die Steuerbehörde Roggwil die Eheleute A. am 2. Juli 1996. In dieser Veranlagung wurden die bei der Klägerin als juristischer Person in der Veranlagung vom 22. März

1996 per 1993 vorgenommenen Aufrechnungen nicht berücksichtigt. Nach Meldung eines Steuerkommissärs eröffnete die thurgauische Steuerverwaltung am 8. April 1997 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren gegen die Eheleute A. und erliess am 7. Oktober 1998 eine Nachsteuer- und Bussenverfügung. Damit wurden die geldwerten Leistungen der Klägerin nachbesteuert und den Steuerpflichtigen eine Busse von 100 % - entsprechend einem Betrag von Fr. 24'670.60 für die direkte Bundessteuer und von Fr. 58'127.20 für die Staats- und Gemeindesteuer auferlegt. Die Gebüssten zogen die Entscheide weiter, wobei das Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuer bis zum Entscheid über die direkte Bundessteuer sistiert wurde. Am 9. Dezember 1998 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau auch gegenüber der Klägerin ein Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuer. Am 30. Juni 1999 wurde die Klägerin mit insgesamt Fr. 41'700.- gebüsst. Die Klägerin zog diese Bussenverfügungen weiter. Gegen die Nach- und Strafsteuern betreffend die direkte Bundessteuer erhoben sowohl die Klägerin als auch die Eheleute A. Einsprachen, welche am 4. Oktober 1999 abgewiesen wurden. Die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau bestätigte diese Entscheide. Die dagegen erhobenen Verwaltungsgerichtsbeschwerden wies das Bundesgericht mit Urteil vom 3. November 2000 ab (2A.187/2000 und 2A.195/2000, vom Bundesgericht vereinigt). Darin wurde in E. 3c/cc ausgeführt: "Es geht - sowohl beim Übernahmepreis für den Porsche als auch bei der streitigen Abschreibung für den Mercedes - nicht bloss um reine Bewertungsfragen, worüber in guten Treuen geteilte Meinungen möglich sein können. Die Beschwerdeführer wussten bzw. mussten wissen, dass ein ca. vierjähriger Porsche 911 Carrera mit 4000 km niemals bloss einen Marktwert von Fr. 10'000.- haben konnte. Analoges gilt für die Abschreibungen auf dem Mercedes, den die Beschwerdeführer unbestrittenermassen auch privat benutzten. Diesbezüglich wussten sie um die geldwerten Vorteile, die ihnen durch den privaten Gebrauch des Geschäftswagens der X. AG zuflossen. Sie haben daher ihr Einkommen und Vermögen nicht vollständig deklariert (vgl. E. 3b/cc) und den Erfolg, d.h. die unvollständige Veranlagung vom 2. Juli 1996, zumindest in Kauf genommen (Eventualvorsatz). Dies führt zur Verurteilung wegen vorsätzlicher vollendeter Steuerhinterziehung (vgl. auch [...]).

Der Einwand, der Beschwerdeführer A.A. habe sich um die Buchhaltung bzw. Steuererklärung nicht näher

gekümmert und damit auch keine vorsätzliche Steuerhinterziehung begehen können, dringt nicht durch. Wie ausgeführt, ist erwiesen, dass A.A. vor Einreichung der Steuererklärung um die geldwerten Vorteile, die ihm von der X. AG zugeflossen sind, gewusst hatte. Auf diese geldwerten Vorteile hätte er seinen Vertreter hinweisen und entsprechend dokumentieren müssen oder er hätte zumindest die Steuererklärung nicht ohne entsprechende Korrekturen unterzeichnen und einreichen dürfen. Die Steuerbehörden haben daher zu Recht auf ein zumindest eventualvorsätzliches Vorgehen der steuerpflichtigen Personen geschlossen (vgl. [...])." In den Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern konnten die Klägerin sowie die Eheleute A. vor der Steuerrekurskommission und dem Verwaltungsgericht eine Reduktion des Bussenbetrags auf Fr. 22'431.20 für die Klägerin und Fr. 35'939.55 für die Eheleute A. erreichen. In der Folge machten die Klägerin und die Eheleute A. geltend, die Steuerbussenverfahren seien auf mangelhafte Beratung der Beklagten zurückzuführen, weshalb diese für den dadurch verursachten Schaden hafte. Am 10. Dezember 2004 traten die Eheleute A. sämtliche ihnen gegenüber der Beklagten zustehenden Schadenersatzansprüche der Klägerin ab.

B. Mit Eingabe vom 4. März 2005 belangte die Klägerin die Beklagte beim Handelsgericht des Kantons St. Gallen auf Zahlung von Fr. 121'084.65 nebst 5 % Zins seit 1. Januar 2003. Damit verlangte die Klägerin Schadenersatz für die ihr und den Eheleuten A. auferlegten Steuerbussen von insgesamt Fr. 90'741.35, für entsprechende Verfahrensgebühren von Fr. 10'435.80 und Anwaltskosten von Fr. 19'907.50. Mit Entscheid vom 13. November 2006 verpflichtete das Handelsgericht die Beklagte in teilweiser Gutheissung der Klage, der Klägerin Fr. 82'189.75 zuzüglich 5 % Zins seit 1. Januar 2003 zu bezahlen.

C. Die Beklagte hat den Entscheid des Handelsgerichts vom 13. November 2006 sowohl mit eidgenössischer Berufung als auch mit kantonaler Nichtigkeitsbeschwerde angefochten. Letztere hat das Kassationsgericht des Kantons St. Gallen am 12. Juli 2007 abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden konnte. Mit ihrer Berufung stellt die Beklagte die Anträge, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin schliesst auf Abweisung der Berufung.
Das Bundesgericht heisst die Berufung gut, hebt das Urteil des Handelsgerichts des Kantons St. Gallen vom 13. November 2006 auf und weist die Klage ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Die Beklagte wendete im kantonalen Verfahren ein, die Klägerin bzw. die Eheleute A. könnten keinen Ersatz für ihnen persönlich auferlegte Bussen verlangen. Das Handelsgericht führte dazu zusammengefasst aus, eigentliche strafrechtliche Sanktionen, auch Geldbussen, seien höchstpersönlich und damit grundsätzlich zivilrechtlich nicht ersatzfähig. Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts seien auch bei Strafsteuern die strafrechtlichen Verfahrensgarantien einzuhalten. Dennoch könne unter Umständen die Ersatzfähigkeit einer Steuerbusse bejaht werden, wenn der Gebüsste das Steuerdelikt zufolge fehlerhafter Beratung oder Risikoaufklärung begangen habe oder wenn bei der Bemessung der Busse dem strafrechtlichen Verschuldensprinzip nicht entsprochen worden sei. Dies treffe im vorliegenden Fall aufgrund der Erfolgsbezogenheit der Strafandrohung für Steuerhinterziehung als auch eines gewissen Schematismus in der Handhabung zu. So sei in keinem der Strafurteile auf die unterschiedliche Situation bezüglich des Porsche und des Mercedes und die

unterschiedliche Konstellation bei der Klägerin und ihren Inhabern näher eingegangen worden. Auch hätten die Steuer- und Steuerjustizbehörden dem Umstand wenig Gewicht beigemessen, dass A.A. durch die Beklagte bzw. seinen Bruder beraten und bei der Beklagten deutlich mehr steuerrechtlicher Sachverstand vorhanden war als bei der Klägerin bzw. den Eheleuten A. Demnach sei eine Überwälzung der vorliegend ausgefällten Sanktionen auf die Beklagte nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Auf Grund ihrer steuerrechtlichen Beratung sei ihr Kausalbeitrag stärker zu gewichten als das Verschulden der Klägerin bzw. der Eheleute A. Diesen sei zwar im Zusammenhang mit den innerhalb der Klägerin vorgenommenen Buchungen, welche am Anfang der aufgetretenen Probleme gestanden hätten, ein Selbstverschulden anzulasten. Jedoch hätte die Beklagte in dieser Hinsicht deutlich abmahnen müssen, was sie nicht getan habe. Aus den dargelegten Gründen verpflichtete die Vorinstanz die Beklagte, der Klägerin als Schadenersatz zwei Drittel der ihr bzw. den

Eheleuten A. auferlegten Strafsteuern sowie der mit den Strafverfahren verbundenen Rechtsverfolgungskosten zu vergüten. Letztere seien teilweise direkt auf den strafrechtlichen Aspekt bezogen. Sie stünden jedoch teilweise auch im Zusammenhang mit dem der Klägerin und den Eheleuten A. anzulastenden Selbstverschulden. Es rechtfertige sich daher die gleiche Aufteilung.

2.2 Die Beklagte macht auch vor Bundesgericht geltend, Steuerhinterziehungsbussen seien eigentliche strafrechtliche Sanktionen, weshalb das Handelsgericht zu Unrecht angenommen habe, die der Klage zu Grunde liegenden Bussen und die entsprechenden Rechtsverfolgungskosten stellten ersatzfähigen Schaden dar.

2.3

2.3.1 Wer als Steuerpflichtiger vorsätzlich oder fahrlässig bewirkt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird gemäss Art. 175 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und § 208 Abs. 1 Ziff. 1 des Steuergesetzes des Kantons Thurgau vom 14. September 1992 (StG/TG) wegen Steuerhinterziehung mit Busse bestraft. Die Ansätze dieser Bussen werden in Art. 175 DBG und § 208 StG/TG analog geregelt. Der Regelansatz liegt beim vollendeten Delikt bei 100 % des hinterzogenen Steuerbetrags und kann je nach Verschulden bis auf einen Drittel reduziert oder auf das Dreifache erhöht werden; beim versuchten Delikt beträgt der Ansatz in der Regel 2/3 des Ansatzes für das vollendete Delikt. Diese Regelstrafmasse sind nicht schematisch anzuwenden. Vielmehr sind sie als blosser Ausgangspunkt für die Strafzumessung nach dem Verschuldensprinzip zu betrachten (ROMAN SIEBER, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Bd. I/2b, N. 46 zu Art. 175 DBG; vgl. auch GUIDO JENNY, Verschuldensprinzip und Strafzumessungsregeln im Steuerstrafrecht, ASA 66 S. 257 ff., 258 ff.). Wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter des Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt oder an einer solchen mitwirkt, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit des Steuerpflichtigen mit Busse bestraft (Art. 177 Abs. 1 DBG und § 210 Abs. 1 StG/TG).

2.3.2 Allgemein gilt, dass eine Busse den Gebüssten durch eine Vermögensverminderung bestrafen soll. Wie jede Strafe ist auch die Busse höchstpersönlicher Natur, woraus folgt, dass eine

vertragliche Vereinbarung, welche einen Dritten verpflichtet, die Busse ganz oder teilweise zu bezahlen, widerrechtlich im Sinne von Art. 20 Abs. 1 OR ist (BGE 86 II 71 E. 4 S. 76 ff.). Mit der höchstpersönlichen Natur der Busse ist auch nicht vereinbar, dass der Gebüsste bezüglich der durch sie erlittenen Vermögensverminderung von einem Dritten wegen einer Vertragsverletzung Schadenersatz zugesprochen erhält (BGE 115 II 72 E. 3b S. 75). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts sind auch Steuerbussen als echte Strafen zu qualifizieren (BGE 116 IV 262 E. 3b/aa S. 266 f.; BGE 117 Ib 367 E. 4d S. 376; BGE 119 Ib 311 E. 2 S. 314, je mit Hinweisen). In Bezug auf die privatrechtliche Ersatzfähigkeit von Steuerbussen muss daher grundsätzlich dasselbe gelten wie für gewöhnliche Bussen (THOMAS KOLLER, Steuern und Steuerbussen als privatrechtlich relevanter Schaden, ZSR 113/1994 I S. 183 ff., 202). Etwas anderes kann aus dem Urteil 4C.316/2001 vom 7. Februar 2002 (zum Teil publ. in: AJP 2003 S. 713 f.) nicht abgeleitet werden, weil dem Bundesgericht damals die Frage der Ersatzfähigkeit von Steuerbussen nicht vorgelegt und sie daher nicht geprüft wurde.

2.3.3 In der Lehre wird jedoch angenommen, bei Steuerbussen würden sich in bestimmten Fallkonstellationen Ausnahmen aufdrängen. Eine solche sei zuzulassen, wenn durch ein privatrechtliches Fehlverhalten eines Beraters, insbesondere eines Steuerberaters, dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit genommen wird, mittels rechtzeitiger Selbstanzeige eine Strafmilderung zu erlangen (KOLLER, a.a.O., ZSR 113/1994 I S. 203; derselbe, Strafsteuern als privatrechtlich ersatzfähiger Schaden? - Ein weiterer Meilenstein in der Rechtsprechung zur Haftung rechtsberatender Berufe, AJP 2003 S. 713 ff., 718; PETER AVANCINI/GERT M. IRO/HELMUT KOZIOL, Österreichisches Bankvertragsrecht, Bd. 1, Wien 1987, S. 167 Rz. 2/146). Wie es sich damit verhält, kann im vorliegenden Fall offenbleiben, da sich aus dem angefochtenen Urteil nicht ergibt, dass die Beklagte den Gebüssten eine Selbstanzeige verunmöglichte.

2.3.4 Weiter wird die Meinung vertreten, wenn und soweit ein Steuerpflichtiger eine Steuerbusse ohne eigenes Verschulden als Folge eines Fehlverhaltens eines Dritten zu bezahlen habe, liege keine höchstpersönliche Strafe und damit ein ersatzfähiger Schaden vor (KOLLER, a.a.O., ZSR 113/1994 I S. 204). Dies treffe zu, wenn ein Steuerberater in Verletzung seiner vertraglichen Haupt- oder Nebenpflicht den beratenen Steuerpflichtigen nicht über bestimmte steuerrechtliche Pflichten aufkläre und dieser deswegen ein

Steuerdelikt begehe (KOLLER, a.a.O., ZSR 113/1994 I S. 202 f.; derselbe, a.a.O., AJP 2003 S. 718 f.; vgl. auch Urteil des BGH vom 31. Januar 1957, Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen [BGHZ]Bd. 23 S. 222 ff., 225).

2.3.5 Bei der letztgenannten Konstellation liegt eine für die Bestrafung kausale Verletzung vertraglicher Aufklärungspflichten vor. Anders verhält es sich jedoch, wenn der Steuerpflichtige für sein eigenes Verschulden bestraft wurde, weil er - entsprechend dem Grundsatz, dass eine Person bezüglich ihr bekannter Risiken keiner Aufklärung bedarf (BGE 133 III 97 E. 7.1.1 S. 102) - das Steuerdelikt auch ohne die Aufklärung des Beraters bzw. trotz dessen Tätigwerdens hätte erkennen und vermeiden müssen. In solchen Fällen ist eine Busse höchstpersönlicher Natur. Diese könnte nur verneint werden, wenn einem Steuerpflichtigen eine Busse auferlegt wird, obwohl ihm aufgrund der vertraglich vereinbarten Beratung kein eigenes Verschulden anzurechnen ist. Die Verhängung einer solchen verschuldensunabhängigen Strafe sollte jedoch nach geltendem Recht ausgeschlossen sein, da das strafrechtliche Verschuldensprinzip grundsätzlich auch für Steuerstrafen gilt (KOLLER, a.a.O., AJP 2003 S. 718; JENNY, a.a.O., S. 258.; PETER MÄUSLI-ALLENSPACH/MATHIAS OERTLI, Das schweizerische Steuerrecht, Ein Grundriss mit Beispielen, 4. Aufl., S. 275; M. ZWEIFEL, Die Strafsteuer als Strafe, ASA 58 S. 6 ff.). So setzt die Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG und § 208 StG/TG in subjektiver Hinsicht ein Verschulden in der Form von Vorsatz oder Fahrlässigkeit voraus. Dies gilt auch für die

Strafbarkeit einer juristischen Person, welcher das Verschulden eines ihrer Organe gemäss den zivilrechtlichen Zurechnungsregeln angelastet wird (SIEBER, a.a.O., N. 6 ff. zu Art. 181 DBG; PETER WIRTH, in: Handbücher für die Anwaltspraxis, Bd. VII, Strafverteidigung, Marcel Niggli/Philippe Weissenberger [Hrsg.], S. 347; vgl. auch ZWEIFEL, a.a.O., S. 11 f.).

2.4 Die im vorliegenden Verfahren umstrittenen Steuerbussen sind den Eheleuten A. und der Klägerin aufgrund ihres eigenen Verschuldens in der Form von Vorsatz bzw. Eventualvorsatz auferlegt worden, wobei auch nach den Feststellungen des Handelsgerichts berücksichtigt wurde, dass die gebüssten Personen von der Beklagten beraten bzw. vertreten wurden. Damit sind die Bussen verschuldensabhängig ausgesprochen worden, weshalb sie als höchstpersönliche Strafen und damit als zivilrechtlich nicht ersatzfähige

Vermögensverminderungen zu qualifizieren sind. Daran vermag nichts zu ändern, dass das Handelsgericht das Verschulden der Gebüssten anders bewertete als die Steuerbehörden. Zwar ist gemäss Art. 53 Abs. 2 OR das strafrechtliche Erkenntnis mit Bezug auf die Beurteilung der Schuld und die Bestimmung des Schadens für den Zivilrichter nicht verbindlich. Diese Regelung bezieht sich jedoch nur auf die Beurteilung des zivilrechtlich ersatzfähigen Schadens und erfasst damit die höchstpersönlichen Strafen nicht. Es stand dem Handelsgericht daher nicht zu, die Höhe der Bussen zu überprüfen und diese faktisch zu reduzieren, indem es deren teilweise Bezahlung durch die Beklagte anordnete. Andernfalls wäre die Rechtskraft der Strafurteile in Frage gestellt (vgl. GEORGES SCYBOZ, L'effet de la chose jugée au pénal sur le sort de l'action civile, Diss. Freiburg 1976, S. 55). Das Handelsgericht hat daher Bundesrecht verletzt, wenn es annahm, die der vorliegenden Klage zu Grunde liegenden Steuerbussen seien zivilrechtlich ersatzfähig. Demnach können auch die Kosten, welche in den durch das Verschulden der Gebüssten verursachten Strafsteuerverfahren anfielen, nicht als ersatzfähiger Schaden qualifiziert werden (vgl. KOLLER, a.a.O., AJP 2003 S. 721). Daraus folgt, dass die Klage abzuweisen ist, ohne dass die übrigen Haftungsvoraussetzungen oder die Frage der Verjährung geprüft werden müssten.